

Normalisation et recherche en comptabilité financière : de la formulation au classement des théories comptables

Nadjia BELHADJ AHMED

Université d'Oran 2 Mohamed Ben Ahmed.

n.belhadj78@gmail.com

الملخص:

ظاهرة توحيد المعايير المحاسبية تميل إلى اكتساب أهمية في بيئة الأسواق المالية المفتوحة والبحث عن المعلومات المفيدة التي يمكن مقارنتها في الزمان والمكان. الغرض من هذه المقالة هو طرح الأسس النظرية المرتبطة بوضع المعايير المحاسبية من خلال تشجيع استعراض الأدبيات في هذا المجال من المعرفة مع إظهار الجانب النظري في مجال الممارسة المحاسبية من ناحية ، ومن ناحية أخرى ، الفائدة التي تجلبها نظريات المحاسبة لتوحيد المعايير المحاسبية . لقد رأينا من المناسب تقديم تصنيف هذه النظريات التي قدمت من قبل كبار مؤلفو المحاسبة.

Résumé:

La normalisation comptable est un phénomène qui tend à prendre de l'ampleur dans un environnement d'ouverture des marchés financiers et la recherche d'information utiles comparables dans le temps et dans l'espace. Le but de cet article est de traiter les assises théoriques liées à la normalisation comptable en incitants sur la revue de la littérature dans ce domaine de savoir. Il s'agit dans cet article de faire apparaître d'une part l'aspect théorique dans le domaine de la pratique comptable et d'autre part l'intérêt apporté par les théories comptables à la normalisation. Nous avons vu jugé nécessaire de présenter également le classement de ces théories apporté par les grands auteurs de la comptabilité.

INTRODUCTION :

La normalisation présente de l'utilité pour les utilisateurs externes de la comptabilité dans la mesure où elle garantit le respect d'un certain nombre de règles et où elle facilite la comparaison dans le temps et d'une entreprise à l'autre. L'intérêt de la normalisation comptable apparaît dans les limites de l'individualisation des référentiels comptables nationaux, accentuées avec le développement des marchés financiers. Ces limites apparaissent sur plusieurs aspects tels que la présentation non homogènes des informations aux investisseurs; l'investissement de temps et le surcoût dans la production de l'information financière dû aux retraitements nécessaires pour rendre les états financiers conformes aux différents référentiels comptables exigés; et enfin l'absence de système formel de normes unifié pour les entreprises qui lèvent des fonds sur les marchés internationaux. Le besoin de réglementer et de normaliser est un phénomène relativement récent qui ne s'est développé qu'au XX^{ème} siècle et la recherche dans le domaine de la comptabilité est indissociable de la normalisation comptable: la recherche apporte à la normalisation les bases nécessaires à son insertion, à sa compréhension et aux choix des principes et pratiques comptables. Le terme théorie peut surprendre dans un domaine du savoir considéré traditionnellement comme technique et à caractère empirique. Cependant la théorie comptable est indispensable pour identifier et analyser le fonctionnement des modèles comptables.

1. EVOLUTION DE LA RECHERCHE EN COMPTABILITE:

La recherche en comptabilité est la conséquence des changements survenus dans l'environnement social et économique. Il est clair que la pensée comptable a subi des changements depuis la découverte de la comptabilité en partie double, en Italie au XIIe siècle ou au XIIIe siècle. Cette technique comptable progressa jusqu'en 1494, date à laquelle le franciscain mathématicien Luca Pacioli publia le premier ouvrage (1) comptable. A partir de cette première publication les techniques comptables vont s'épanouir afin se développer simultanément sur le plan de la pratique et de l'écrit. Au XV siècle, la nécessité d'un guide des pratiques comptables s'est réellement fait sentir, même si les pratiques existaient auparavant. A cette époque, chaque personne dans les affaires choisissait la pratique qui lui convenait et par conséquent l'information recueillie n'était utile qu'au propriétaire. La comptabilité était qualifiée de simple, en harmonie avec le contexte social et économique de l'époque et qui se caractérisait par les éléments suivants :

- l'existence d'entreprises de petite taille, dont la survie dépendait d'un projet précis ou de la survie du propriétaire ;
 - la simplicité et la rapidité des transactions
 - les besoins en immobilisation étaient très peu importants et l'actif le plus important était généralement les stocks.
 - existence de la propriété unique de l'entreprise, et la quasi inexistence de la propriété partagée.
- Au XIX siècle on assiste à un développement multidimensionnel réunissant les conditions rendant possible et nécessaire le développement et l'unification des pratiques comptables

Les auteurs TREMBLAY, CORMIER et MAGNAN (2) précisent que ces changements se traduisent par des influences qu'on peut regrouper en quatre points :

- influence due à l'émergence industrielle et commerciale,
- influence relative à l'apparition de la réglementation en comptabilité,
- influence relative à la réglementation fiscale
- influence due à l'avènement des sociétés par actions.

L'influence industrielle et commerciale se traduit par les principaux facteurs suivants :

- Croissance généralisée des entreprises telles que les compagnies de chemin de fer
- Constructions de nouvelles usines dotées des dernières découvertes industrielles.
- Intensifications des échanges commerciaux
- Construction des complexes manufacturiers dotés d'immobilisations importantes
- Besoins de capitaux à long terme, d'où le développement des marchés financiers
- Nécessité de procéder à l'évaluation des performances à long terme des gestionnaires ;

Ces principaux facteurs accélèrent de façon marquée le développement des techniques comptables, en particulier la mise au point de méthodes comptables particulières nommées récemment « comptabilité de management ». Notons aussi qu'une telle croissance dans le secteur de l'industrie et du commerce exigera naturellement un apport substantiel de capitaux et un investissement important en immobilisations. Certains concepts doivent par conséquent être précisés tels que : le capital, bénéfice et l'amortissement.

Ensuite, l'apparition de la réglementation de la comptabilité accélère encore son développement en standardisant les méthodes et les procédures. On notera que certains pays tels que les Etats Unies et le Canada se dégagent rapidement de la réglementation comptable au profit des organismes professionnels dès que l'implantation de ces derniers fut établie sur des assises solides. Ces organismes deviennent alors les principaux acteurs dans le développement de la comptabilité.

En troisième lieu, l'influence des lois de l'impôt sur le bénéfice dans le développement de la comptabilité. Les principaux effets de fiscalité sur la comptabilité peuvent se résumer comme suit :

- l'uniformisation des pratiques et des usages comptables
- l'accroissement de l'utilisation des méthodes d'amortissement avec clarification du concept ainsi que des modalités de son calcul
- l'émergence de débats sur les éléments influençant le bénéfice tel que les stocks et leur évaluation
- l'établissement d'une jurisprudence fiscale et son influence sur l'évolution des concepts comptables.

Enfin, l'influence de l'avènement des sociétés par actions apparait dans l'exigence vis-à-vis des comptables à fournir l'information sur les sommes disponibles pour le paiement des dividendes, ceci exige la mise au point de techniques comptables susceptibles de mettre en évidence cette nouvelle information demandée par les propriétaires. Notons que l'émergence des sociétés par actions marque de façon considérable la différence entre les propriétaires et les gestionnaires. Les actionnaires autant que propriétaires exigeront des états financiers précis, complets, objectifs et uniformes dans des délais précis. L'intérêt de l'actionnaire ne se focalisera pas uniquement sur le patrimoine configuré dans le bilan, il se déplacera vers l'information axée sur le résultat.

A ces quatre influences, s'ajoute d'autres événements à importance variables tels que :

- la création d'associations professionnelles de comptabilité dans le développement de pratiques comptables
- la création de commissions gouvernementales exprimant des exigences de plus en plus importantes dans la présentation des états financiers (tel que la commission des valeurs mobilières aux états unies et au Canada).

De ce bref exposé historique, il est possible de résumer les principaux changements survenus dans la pensée comptable tels que cités par les auteurs TREMBLAY, CORMIER et MAGNAN :

- vers la fin du XIXe siècle, nous observons une transformation importante dans l'objectif de la pensée comptable, auparavant, la comptabilité ne servait qu'à présenter de l'information à la

haute direction des entreprises, généralement le propriétaire ; à partir de cette période, on commence à identifier d'autres utilisateurs importants tels que les investisseurs et les créanciers.

- le bilan n'est plus considéré comme une valeur sur laquelle on attribue la somme éventuelle obtenue par les propriétaires en cas de liquidation, mais bien comme étape entre deux états des résultats, puisque l'accent est maintenant placé sur le résultat d'exploitation.
- l'accent doit être mis sur l'uniformisation du concept du « bénéfice ».

Plus près de nous dans le temps, et à partir des années trente, les changements dans l'environnement économique et sociale continuent à influencer la pensée comptable et vont se multiplier les écrits comptables. On citera les changements importants influant suivants :

- la multiplication des firmes internationales ayant des activités commerciales ou industrielles dans plusieurs pays du monde. Ce phénomène amène à des développements comptables nouveaux tels que la comptabilisation des opérations libellés en devises étrangères.
- la globalisation des marchés financiers et le besoin de la présentation d'états financiers uniformes.
- l'enseignement et la recherche comptable à l'université et l'instauration de la recherche comptable;
- une préoccupation de plus en plus importante de la part des associations comptables au sujet de la normalisation comptable sur le plan national et international et un ensemble d'effort pour l'instauration d'un cadre conceptuel.

2 INTERET DES THEORIES COMPTABLES :

Chevalier (3) précise que la recherche en comptabilité peut être observée à deux niveaux: elle peut être considérée comme une recherche fondamentale, appelé aussi pure, ou une recherche appliquée.

La recherche appliquée a pour objectif de solutionner un problème et son succès sera évalué par le succès avec lequel le problème a été solutionné.

La recherche pure ou fondamentale consiste dans le développement de lois, théories et concepts dans le but d'expliquer d'une façon adéquate et satisfaisante les phénomènes observés. Ce type de recherche peut couvrir la collecte et la description des données afin d'observer et de développer certaines interrelations. La recherche fondamentale peut également porter sur une recherche qualitative qui consiste dans le développement de concepts, principes, hypothèses et théories. La recherche quantitative ou empirique a pour objectif de développer des techniques d'identification de concepts et de leurs interrelations. Ce processus nécessite une collecte de données, le test d'hypothèses et l'établissement de preuves pour appuyer les généralisations découlant de l'effort scientifique.

Notons que le terme théorie peut surprendre dans un domaine du savoir considéré traditionnellement comme technique, cependant la théorie comptable est indispensable pour identifier et analyser le fonctionnement des modèles comptables. RICHARD J. et COLETTE C. (2005, page 30) affirment que sans théorie de la comptabilité, il est absolument impossible de comprendre la nature et la pratique des comptabilités.

Belkaoui (4) souligne que la comptabilité est considérée comme une discipline de nature empirique qui obéit à un ensemble de règles formelles. Le caractère empirique lui est attribué car elle vise l'explication et la prédiction d'une classe d'événements spécifiés. La pratique comptable doit s'aligner à un cadre de référence basé sur un raisonnement logique et conceptuel d'où le besoin de formulation d'une théorie comptable. COLASSE propose une définition transposée avec la définition

du Robert: « la théorie comptable est un ensemble d'idée, de concepts abstraits, plus ou moins organisés, appliqué à la pratique comptable » (5).

Le rôle potentiel attribué à la théorie comptable apparait comme suit (Colasse, 2000):

- 3 rôle explicatif : elle devrait permettre d'expliquer, et aussi d'enseigner les différents aspects de la pratique comptable
- 4 rôle normatif : évaluer en cas de besoin la qualité de la pratique comptable
- 5 rôle prédictif et heuristique: prédire la solution aux problèmes potentiels rencontrés dans la pratique comptable.

Il apparait donc que la théorie comptable est aussi utile à tout chercheur ou pédagogue de la comptabilité car elle définit un cadre de concepts utile à la pratique et à l'enseignement comptable. La théorie comptable s'inscrit dans le cadre de la recherche comptable, mais elle ne peut être utile que si elle répond aux besoins de la normalisation comptable. DUMONTIER P. et TELLER R. (6) précisent que les faits, les concepts et les théories menés par le chercheur en comptabilité vont permettre au normalisateur de comprendre et d'aborder les problèmes comptables dans leur contexte, autrement dit un cadre général d'analyse ou un cadre conceptuel au sens général du terme.

3 FORMULATION D'UNE THEORIE COMPTABLE :

La comptabilité financière a un but pratique très précis: informer de façon pertinente les divers lecteurs tels que les gestionnaires, les actionnaires et les investisseurs. Elle a pour mission de fournir des informations exprimées par des utilisateurs internes et externes. Les gestionnaires ont besoin d'information concernant les effets de leurs décisions sur le profit comptable et les mouvements de trésorerie, les actionnaires soucieux de maximaliser la rentabilité de leurs investissements utilisent l'information pour évaluer l'efficacité des méthodes de gestion de l'entreprise et enfin, les investisseurs et les crédetes cherchent, dans l'information divulguée, un indicateur de la capacité qu'a la firme de payer ses dettes et ses dividendes. Pour accomplir cette tâche, le comptable dispose d'un ensemble de techniques de saisie, de classification, d'enregistrement et de communication. Certaines de ces techniques ont une portée assez vaste, une acceptation dite générale ; elles sont connues sous le nom de « principes comptables généralement reconnus », elles guident depuis longtemps la profession comptable dans le choix des techniques et la préparation des états financiers. Ces principes comptables se sont traditionnellement développés au rythme des crises qu'a connues la profession comptable, et dans le but d'apporter des solutions satisfaisantes à des problèmes précis. Cette approche a été utilisée par la profession comptable dans la formulation d'une théorie comptable. Elle résulte, la plupart du temps, de l'application de diverses méthodes d'analyse, appelées approches traditionnelles de formulation d'une théorie comptable. Parmi ces approches traditionnelles, on peut distinguer:

- l'approche déductive;
- l'approche inductive;
- l'approche morale,
- l'approche psychologique;
- l'approche sociologique ;
- l'approche macro-économique ;
- l'approche de la théorie de la communication,
- l'approche de la théorie des comptes.

3.1 Notions de théorie comptable :

Bien qu'un grand effort ait été fait pour développer l'ensemble des principes comptables généralement reconnus, peu d'auteurs ont consacré leurs écrits dans la démonstration de prouver que la comptabilité est une théorie.

3.1.1 Un cadre de référence

Belkaoui (1981, p 28) cite dans son ouvrage Hendriksen qui propose une définition de la notion de théorie appliquée à la comptabilité : « une théorie, selon lui, représenterait un ensemble cohérent de principes hypothétiques, conceptuels et pragmatiques, formant un cadre de référence pour un champ d'intérêt. Ainsi, la théorie comptable pourrait être définie comme étant un raisonnement logique, exprimé par un ensemble de principes généraux, et qui:

1. fournit un cadre de référence pour l'évaluation des techniques comptables existantes;
2. sert de guide pour le développement de nouvelles techniques comptables. »(7)

De cette définition découle l'objectif principal : fournir un ensemble cohérent de principes basés sur la logique et servant de cadre de référence pour l'explication et la prédiction des techniques comptables. Cette définition permet de concevoir la théorie comptable comme un outil d'explication et de prédiction. Cependant, il faut remarquer qu'une théorie comptable ainsi définie n'est pas satisfaisante pour les raisons suivantes:

- Une théorie comptable ne peut à elle seule expliquer toutes les pratiques comptables à ce stade initial de la comptabilité. Il est nécessaire d'avoir un ensemble de théories comptables complémentaires ou concurrentes, qui nous amèneraient à une vision exhaustive de la discipline comptable. Chacune de ces théories serait composée de propositions basées sur la logique, et chacune des propositions serait elle-même composée de différentes hypothèses. Le choix d'une théorie à l'intérieur de cet ensemble reposerait sur un test d'explication et de prédiction d'événements économiques.
- Une théorie comptable a une base logique, alors que la plupart des techniques comptables ne sont pas conçues d'une façon logique. En d'autres termes, certains faits comptables peuvent être expliqués par une théorie comptable, tandis que d'autres dépendent de facteurs non comptables. Le choix d'une théorie comptable optimale reposerait donc sur le pouvoir d'explication et de prédiction de tous les faits affectant l'entreprise.

3.1.2 Un ensemble de représentations symboliques :

Belkaoui (1981, p 29) cite dans son ouvrage la vision des auteurs McDonald et Daniel L. ; selon ces deux auteurs une théorie est considérée comme étant un ensemble de représentations symboliques assorties de règles de traduction et d'association permettant de faire des prédictions. On peut donc, d'après cette définition, distinguer trois éléments dans une théorie :

- Le premier élément concerne l'emploi de représentations symboliques. Les chiffres et les lettres sont des exemples de symboles. Pour que ces symboles puissent être identifiés à une théorie, ils doivent avant tout être acceptés et uniques. La comptabilité utilise beaucoup de symboles acceptés par la profession et uniques à la discipline, comme le débit, le crédit, etc.
- Le deuxième élément d'une théorie consiste dans les règles de traduction. La représentation symbolique implique la mise en code de transactions ou événements à l'aide de symboles définis. Ce processus de codification correspond aux règles de traduction identifiées dans la définition d'une théorie. Ces règles de traduction existent en comptabilité. Par exemple, les termes comptables ont une signification unique, comme les postes d'actif ou de passif, etc.
- Le troisième élément d'une théorie comprend les règles de manipulation et d'association des représentations symboliques. Ce sont des règles qui permettent d'exprimer des relations, propositions ou hypothèses propres à la discipline. De nouveau, on peut affirmer que la comptabilité comporte de

telles règles; par exemple, les techniques de tenue des livres, de détermination du profit comptable, etc.; ou encore, le profit comptable qui est exprimé par une relation de postes de revenus et de dépenses correspondant spécifiquement à la différence entre les revenus réalisés de la période et les dépenses correspondantes.

3.1.3 Une science sociale :

Il apparait dans la pratique de la comptabilité deux aspects :

- la comptabilité est d'abord une profession offrant des prestations de services aux entités économiques composant le marché.
- la comptabilité couvre le coté conceptuel et académique.

Belkaoui (1981, p 29) précise que l'aspect conceptuel et académique peut amener à la réflexion que la comptabilité peut être perçue comme une science sociale. Une explication très détaillée a été apportée afin d'expliquer ou même de « justifier » ce statut attribué à la comptabilité par l'auteur. Il s'agit de découvrir à travers une revue de la littérature un dénominateur commun aux sciences sociales. Nous résumerons ci-après le développement apporté dans les points suivants :

- la comptabilité traite des transactions entre les différents agents économiques considérés également comme des groupes sociaux.
- les transactions traitées par la comptabilité ont des conséquences sociales
- la comptabilité produit des rapports utiles aux personnes engagés dans des activités sociales.

Une citation de Mautz apportée par Belkaoui (1981, p. 30) souligne les insuffisances qui peuvent être perçues comme des perspectives à apporter à la comptabilité pour la qualifier de science sociale : « nous avons besoin d'enseignants qui soient plutôt des sociologues que des praticiens. Il faut aussi améliorer notre système d'éducation. Il faudrait une approche qui connaîtrait la comptabilité comme une méthode d'analyse plutôt que de la considérer comme un art, une façon de faire, ou une série de procédures et techniques »(8).

3.2 Méthodologies de formulation d'une théorie comptable :

Comme toute discipline, la comptabilité nécessite une méthodologie de formulation d'une théorie. Rappelons que les développements apportée précédemment expliquent que la comptabilité peut être considérée comme une théorie parce que:

- elle constitue un cadre de référence;
- elle forme un ensemble de représentations symboliques;
- elle peut être qualifiée de science sociale.

En comptabilité, il est évident qu'il existe des disparités entre la pratique et la théorie. Ces disparités ont entraîné l'utilisation de deux méthodologies : une **descriptive** et une **normative**.

- La méthodologie descriptive apparait dans un environnement professionnel maintenant que la comptabilité est un art qui ne peut être formalisé. Selon cette conception, la méthodologie utilisée pour la formulation d'une théorie comptable est par nécessité strictement descriptive. En d'autres termes, la théorie comptable cherche à déterminer **ce qui appartient** à la comptabilité, en termes de pratiques existantes. Le résultat est **une théorie de la comptabilité**. La définition apportée par AICPA(9) illustre cette méthodologie:

« La comptabilité est l'art d'enregistrer, de classier et de résumer de façon significative et en termes monétaires, des transactions et événements qui sont, en partie au moins, de caractère financier, et d'interpréter les résultats »(9).

Beaucoup de critiques ont été apporté à cette approche par les partisans d'une méthodologie normative. Leur conception apparait dans le fait que la théorie comptable cherche à déterminer ce qui devrait

appartenir à la comptabilité en termes de pratiques existantes et, aussi, futures. Le résultat est une théorie *pour* la comptabilité. Ijiri parmi les militants d'une méthodologie normative apporte les critiques de la méthodologie descriptive et décrit les raisons en faveur de son courant de la façon suivante:

« Malheureusement, La comptabilité conventionnelle est une collection de différents principes et méthodes qui, dans la plupart des cas, sont mutuellement inconsistants. Ainsi, aucune théorie systématique ne peut les décrire tous. Aussi, notre effort a été dirigé vers l'approximation de la comptabilité conventionnelle par la construction d'un ensemble relativement simple de concepts et théories afin d'expliquer des phénomènes complexes de façon satisfaisante »(10).

Belkaoui (1981, p 32) affirme que la contribution des deux méthodologies est nécessaire pour la formulation d'une théorie comptable. Le caractère assez dynamique du monde des affaires, sollicite de la comptabilité de faire preuve d'une souplesse suffisante pour enregistrer d'une manière complète et utile l'information pertinente. Cette adaptation nécessite donc la contribution des deux méthodologies descriptive et normative. La méthodologie descriptive se posera la question de justifier ce qui devrait être en comptabilité alors que la méthodologie normative se posera la question de justifier de ce qui devrait être en comptabilité. . La littérature comptable montre l'évidence de la contribution de chacune des deux méthodes. Belkaoui (1981, p 32) énonce les auteurs a partisans des deux méthodologie. Parmi les théories de la comptabilité (méthodologie descriptive), on peut distinguer les travaux des auteurs suivants : Grady, le « Statement n° 4 » de l'AICPA, et les ouvrages de Skinner, et d'Ijiri. Parmi les théories pour la comptabilité (méthodologie normative), on trouve les travaux de Moonitz, de Sprouse et Moonitz, une étude de l'American Accounting Association, l'ouvrage d'Edwards et Bell, et celui de Chambers. Une bonne révision des deux méthodologies et des ouvrages cités est présentée par McDonald et un récent rapport de l'American Accounting Association.

4 CLASSEMENT DES THEORIES COMPTABLES :

Les théories comptables désignent des constructions intellectuelles très variés; ces théories diffèrent aussi bien par leur visée que par leur origine et leur genèse. Cette pluralité dans les courants de pensée en comptabilité nécessite un effort de classification; Colasse (2000) propose une classification fondée sur trois courants de théories comptables et distingue des théories descriptives, normatives et explicatives. Les théories descriptives visent à décrire la pratique comptable par le dévoilement et l'explicitation de ses principes fondamentaux; ce sont des théories de la comptabilité. Les théories normatives sont destinées à servir de guide à la pratique, elles ont potentiellement une fonction d'encadrement et de régulation; ce sont des théories pour la comptabilité. Les théories explicatives constituent des interprétations des pratiques et des comportements comptables; ce sont des théories sur la comptabilité.

4.1 Théories descriptives: la comptabilité moderne a été le sujet de très nombreux écrits destinés le plus souvent à son apprentissage. Ces travaux étaient destinés à trouver des formulations pédagogiques de l'enregistrement de la partie double, appelées « théories des comptes » ou « théories de la partie double », qui permettent un entraînement efficace à la tenue des livres comptables. A partir de la fin du XIX^e siècle, notamment dans les pays anglo-saxons, l'effort de description de la comptabilité s'élargit et se déplace du principe de la partie double vers ses autres principes fondamentaux pour lesquels on a proposé des énoncés et des classifications. La théorisation comptable était aux premiers stades de tout effort de théorisation : l'énonciation et la classification.

4.1.1 Théories des comptes:

Ces théories, appelé également théorie du fonctionnement des comptes, portent une vision de l'entreprise comme un lieu de relations entre agents économiques et un patrimoine. Ces théories peuvent apparaître comme de simples artifices pédagogiques, cependant elles reflètent des représentations du réel et sont considérées comme des théories. Colasse (2000, page 1234) se borne à évoquer trois théories de fonctionnement des comptes dont le but réside dans l'apprentissage et l'enregistrement comptable: la théorie de personnification des comptes, la théorie patrimoniale et la théorie de l'échange.

4.1.2 Théorie de la personnification des comptes:

Cette théorie remontrait à 15^e siècle, elle consiste à voir une personne derrière chaque compte, qu'il s'agisse effectivement d'un compte de personne ou tout autre compte. Cette vision se réfère au raisonnement de Luca Pacioli (1494) pour enregistrer les relations entre personnes à l'enregistrement de toutes les relations découlant de l'activité de l'entreprise. Ce raisonnement conduit à appliquer à tous les comptes la fameuse formule didactique « qui reçoit est débité, qui livre est crédité ».

4.1.3 Théorie patrimoniale :

Cette théorie assigne comme objet premier à la comptabilité l'analyse et la mesure du patrimoine de l'entreprise.; cet objectif est atteint à travers l'élaboration du bilan. Le patrimoine de l'entreprise est composé d'une part par l'ensemble des biens et des droits qu'elle détient ce qu'on appelle l'actif de l'entreprise et, d'autre part, par l'ensemble de ses dettes encore appelé passif exigible. A une date quelconque, il se mesure par la différence entre la valeur de cet actif et la valeur de ces dettes: Passif = Actif – Dettes. Cette relation vérifié par le bilan est valable à tout instant et doit être conservé par l'enregistrement comptable. Selon la théorie patrimoniale, ce serait le fondement du principe de la partie double que Dumarchey (1914) énonçait dans son ouvrage « théorie positive de la comptabilité ».

4.1.4 Théorie de l'échange:

Appelée également théorie « des emplois et des ressources », cette théorie assigne comme objet premier à la comptabilité la mémorisation des différents flux économiques nés des opérations d'échange dans lesquelles l'entreprise est engagée. L'enregistrement en partie double, conçu par référence à la relation d'échange, procéderait d'une classification duale de ces flux. L'échange effectué entre l'entreprise et un autre agent économique donne en effet toujours la naissance de deux flux en sens contraire et de valeurs identique. D'un point de vue de chaque coéchangiste, la relation d'échange consiste à utiliser une ressource qu'il détient pour s'en procurer une autre dénommée emploi. L'enregistrement en partie double, consiste à noter d'une part la ressource acquise ou l'emploi et d'autre part la ressource utilisée. Ce mode de raisonnement est conçu à partir des relations d'échange et généralisé à l'ensemble des opérations de l'entreprise, y compris les relations purement internes qui n'implique pas l'échange avec un autre agent économique.

4.1.5 Théories classificatoires :

Ces théories plus récentes, en comparaison avec les théories du fonctionnement des comptes, sont apparues la plupart d'entre elles en XX^e siècle. Elles ont pour objet de classer les grands principes ou les grands postulats de la comptabilité et ont visée à la fois pédagogique et opératoire. On considère que ces théories relèvent de la pratique théorisée pour les raisons suivantes: à travers ces théories on attribue des fondements plus solides à l'enseignement et à la pratique, et elles procèdent à la rationalisation plus ou moins rigoureuse à partir de l'observation ou de l'exercice de la pratique comptable.

Aux Etats- Unies de nombreuses classifications des principes comptables fondamentaux sont apparus depuis la fin des années 1930 au début des années 1970. L'ordre américain des experts comptables, Accounting Institute Of Certified Public Accountants (AICPA) propose une classification, intitulée the basic postulates of accounting traduit par les postulats fondamentaux de la comptabilité, a été confectionnée par Moonitz (1961) et, dans cette étude Moonitz identifie quatorze postulats fondamentaux qu'il classe en trois catégories : des postulats relatifs à l'environnement des entreprises (une économie fondée sur des échanges monétaires entre des agents autonomes dotés d'un patrimoine propre) ; des postulats définissant l'objet et le domaine de la comptabilité (la production périodique d'états financiers établis par référence au marché) ; des postulats exprimant des hypothèses ou des contraintes opératoires (continuité d'exploitation , objectivité, permanence des méthodes, stabilité de la monnaie, bonne information).

Les tentatives de classification montrent les difficultés d'élaboration que posent les théories classificatoires. En premier lieu, le vocabulaire fluctuant par rapport au mot « principe », il désigne des significations de nature différente: postulats, hypothèses ou conventions. En deuxième lieu, la liste des principes retenus ne semble jamais terminée et si l'on trouve dans ces différentes théories de nombreux principes communs, on y trouve également des principes spécifiques. Enfin, les tentatives de classification confirment qu'il existe de multitudes critères de classification des principes comptables retenus. Ces difficultés rendent impossible la diffusion d'une classification universelle des principes comptables et par conséquent d'une théorie générale qui rendrait compte de tout les aspects de la pratique. Cependant leur rôle de rationalisation constitue des constructions intellectuelles qui méritent de les qualifier de théories.

4.2 Théories normatives:

Dans les pays anglo-saxons, tout au long du XX^e siècle, certains chercheurs orientaient leurs travaux vers l'explication et le classement des principes fondamentaux de la pratique, d'autres confrontaient les concepts comptables à ceux de l'économie et du droit. Cette confrontation allait déboucher sur une critique vigoureuse des pratiques existantes et, en même temps, souligner les limites de la pratique raisonnée, c'est-à-dire d'une démarche de recherche partant des usages et visant à découvrir par induction les principes fondamentaux sous jacents. Une telle démarche ne pouvait déboucher sur une théorie de la comptabilité parfaitement cohérente. En 1955, Chambers un chercheur australien, a porté dans ce sens une critique de la pratique théorisée et présentait l'idée qu'il fallait construire une théorie pour la pratique comptable sans faire références aux usages, et donc rompre avec une approche théorique inductive. Cette approche, devait se déduire à partir de plusieurs hypothèses relative à l'entreprise et notamment à ses objectifs en matière d'information financière, à ses relations avec son environnement, ainsi qu'aux caractéristiques socio-économiques et à l'état de cet environnement, hypothèse posées a priori. Dans un contexte socio économique correspondant à ses hypothèses, une telle théorie serait offerte comme norme générale pour la pratique, d'où le qualificatif de normative ou de perspective.

A la fin des années 50 et durant les années 60, de nombreux chercheurs produisaient des théories ou des modèles pour la comptabilité; cette période a été qualifiée de l'âge d'or de la recherche comptable dans les pays anglo-saxons où on voyait développer des modèles adaptés au contexte inflationniste présent à cette même période. Citons à titre d'exemple Edwards et Bell en 1961, qui ont présenté un modèle comptable adapté comme une alternative au modèle traditionnel en coûts historiques; ce modèle proposait la notion du coût historique indexé et de coût de remplacement.

Ce type de démarche a été adopté par les normalisateurs au Etats Unies sans pour autant abandonner la pratique raisonnée. Le nouvel organisme américain de normalisation créé en 1972, le

« Financial Accounting Standard Board » (FASB), va adopter une approche plus déductive à l'élaboration de ses normes en se dotant d'un cadre conceptuel, c'est-à-dire d'une théorie *pour* la comptabilité. Cette théorie postule un environnement où les marchés financiers jouent un rôle majeur en matière de financement des entreprises et où les investisseurs (actionnaires et créanciers) sont les principaux destinataires de l'information comptable produites. Ces théories lorsqu'elles sont officialisées en les adoptant dans un cadre conceptuel jouent un triple rôle : elles peuvent être des instruments d'encadrement et, plus généralement, de régulation de la pratique comptable ; elles peuvent aussi être des instruments d'encadrement et, plus généralement, de régulation de la pratique comptable ; elles peuvent aussi être des instruments d'analyse pour le traitement de problème comptables peu fréquents ; et enfin elles peuvent être utilisées à des fins pédagogiques.

Les promoteurs des théories normatives ont souvent opposé ces théories aux théories descriptives, bien que leurs visées soient différentes, les unes sont des théories *de* la pratique comptable et les autres des théories *pour* la pratique comptable, ces théories correspondent à deux moments ou à deux stades d'un même processus de théorisation. En effet, les théories normatives partent le plus souvent des principes et des concepts identifiés par les théories descriptives et sélectionnent celles qui se réfèrent aux objectifs qu'elles assignent à la comptabilité et aux documents qu'elles produisent.

4.3 Théories explicatives:

Ces théories témoignent d'une conception nouvelle très différente de la théorisation comptable. On leur attribue la qualité et la caractéristique « scientifique » (Colasse, 2000), car leur visée est avant tout cognitive et explicative. Nous évoquerons celle nommée « la théorie positive de la comptabilité ».

- La théorie positive de la comptabilité:

Les deux économistes Watt et Zimmerman ont exploité les recherches issues de la recherche normative et ont conclu que les théories normatives constituent des alibis offerts aux praticiens, lors de l'élaboration d'une nouvelle norme comptable par exemple; car elles sont utilisées pour justifier et défendre leurs intérêts en procurant un argumentaire théorique. Pour ces deux auteurs, il n'est pas dans le rôle du chercheur d'apporter ce type de contribution à la pratique. La science a pour objet de décrire et d'expliquer, et non d'apporter une aide directe à l'action. Ce courant oppose la conception normative d'une théorie et offre une autre dénommée positive. L'émergence de l'approche positive se caractérise par l'exigence d'une validation empirique de toute proposition théorique. Il apparaît que cette émergence constitue une orientation majeure de la recherche en comptabilité. Cette nouvelle orientation traduisait une volonté de donner des assises scientifiques à la recherche comptable, car elle est fondée sur l'observation des phénomènes, confèrent un rôle central au modèle puis soumettant toute proposition théorique à la validation empirique.

Les trois principales hypothèses testées dans le programme de recherche de Watts et Zimmermann découlent d'une part de l'analyse du comportement des dirigeants des entreprises dans le contexte de la théorie de l'agence et d'autre part de la théorie de la réglementation.

- La première hypothèse veut qu'un dirigeant, lié à une entreprise par un contrat d'intéressement à ses bénéfices opte pour des méthodes comptables qui tendent à accroître les bénéfices présents aux dépens des bénéfices futures.
- La seconde hypothèse veut que les dirigeants des entreprises dont les ratios d'endettement approchent du seuil toléré par les prêteurs choisissent encore des méthodes comptables qui tendent à accroître les bénéfices présents aux dépens des bénéfices futures.

- La troisième hypothèse veut que face au danger représenté par une éventuelle réglementation étatique, les dirigeants d'entreprises choisissent des méthodes comptables qui diffèrent dans le temps dans l'apparition des bénéfices.

Les hypothèses ainsi formulées, la phase empirique du travail de recherche peut commencer pour tester les hypothèses formulées. Pour être testées, elles sont mises sous la forme de relations fonctionnelles susceptible d'être traitées par l'économétrie. Cette méthodologie est typique de la recherche économique empirique et fait de la théorie positive un produit de la science économique. En plus qu'elle ait donné de très nombreux résultats sur les comportements comptables des entreprises, cette théorie est considérée comme une théorie économique de la comptabilité ; ses promoteurs sont d'ailleurs des économistes.

Ce courant, dominant dans les pays anglo-saxons, fait reposer ses travaux de recherche sur la réponse à deux types de questions:

- Quel est le contenu normatif des chiffres comptables pour les investisseurs?
- Quelles sont les raisons des décisions comptables des entreprises?

4.4. Théories historiques et sociologiques: ces théories très diverses ont en commun de traiter moins de la comptabilité en tant qu'objet ou individu technique que du phénomène comptable, c'est-à-dire des pratiques organisationnelles et sociales qui soutiennent le comptage. Elles visent à interpréter, par référence à des variables historiques, sociales, économiques, juridiques, techniques et culturelles, l'émergence, le développement et l'actualisation de ces pratiques.

4.4.1 Théories historiques :

Il s'agit dans ce courant, à expliquer et à comprendre l'origine des institutions et des pratiques actuelles de la comptabilité. Les travaux les plus connus dans ce courant sont ceux de l'économiste Warner Sombart (1928). Cette théorie a trait à la relation entre l'émergence de la comptabilité en partie double et l'avènement du capitalisme. Les deux phénomènes sont considérés comme indissociables; « le capitalisme et la comptabilité en partie double ne peuvent absolument pas être dissociés ; ils se comportent l'un vis-à-vis de l'autre comme la forme et le contenu ». Le capitalisme serait la matrice de la comptabilité et la comptabilité la matrice du capitalisme. Cette théorie a suscité de nombreuses études historiques, les unes qui la valident; les autres qui la contredisent. Il existe bien d'autres théories de la comptabilité produites par l'histoire et portant sur des sujets beaucoup moins généraux que la théorie de Sombart. Il existe également des théories historiques sur la genèse des concepts et des méthodes comptables. Certaines de ces théories ont trait à un passé récent et s'appuient à la fois sur l'histoire et la sociologie.

4.4.2 Théories sociologiques:

Ces théories sont aussi diverses que le sont les nombreux courants de la sociologie. Ce courant cherche à situer la comptabilité dans son contexte socio-économique et intentionnel et à analyser son évolution pour comprendre son utilité et ses orientations futures. Ces travaux visent en effet à:

- Développer un esprit critique concernant la comptabilité et son développement ;
- Comprendre les liens existants entre la comptabilité et les marchés nationaux et internationaux ;
- Etudier la profession comptable comme une institution sociale avec ses droits et ses responsabilités ;

- Comprendre les déterminants culturels des pratiques comptables et d'affaires au niveau international.

Les travaux de ce courant ont connu un fort développement au point qu'ils ont donné naissance à deux courants de pensée sociologique: le courant dit « interprétatif » et le courant dit « radical ». Le premier courant cherche à interpréter les pratiques comptables, notamment les pratiques de normalisation, par référence à leur contexte technique, social, culturel et politique. Le deuxième courant, dit « radical », voit dans la comptabilité des dispositifs mis en place, construits par les dominants pour défendre leurs intérêts et conforter leur domination.

CONCLUSION :

Les différents développements apportés dans cet article desservent sur l'apport de la théorie dans le domaine de la comptabilité: sans théorie de la comptabilité, il est absolument impossible de comprendre la nature et la pratique des comptabilités. En résumé, les théories comptables sont regroupées en trois grandes catégories: les théories descriptives, normatives et explicatives. Les théories descriptives visent à décrire la pratique comptable par le dévoilement et l'explicitation de ses principes fondamentaux. Les théories normatives sont destinées à servir de guide à la pratique, elles ont un rôle d'encadrement et de régulation. Les théories explicatives constituent des interprétations des pratiques et des comportements comptables; ce sont des théories sur la comptabilité. Nombreux auteurs expliquent clairement le rôle potentiel attribué à la théorie comptable et qui apparaît dans les trois points suivants: rôle explicatif, rôle normatif et enfin rôle prédictif et heuristique. La théorie joue un rôle explicatif d'une part car elle devrait permettre d'expliquer, et aussi d'enseigner les différents aspects de la pratique comptable ; et un rôle normatif car elle contribue à évaluer en cas de besoin la qualité de la pratique comptable. Le rôle prédictif et heuristique attribué à la théorie comptable apparaît dans le fait de prédire la solution aux problèmes potentiels rencontrés dans la pratique comptable.

Notes bibliographiques:

- (1) Ouvrage publié en 1494 par le mathématicien franciscain LUCA Pacioli sous le titre « Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita »
- (2) TREMBLAY Doria, CORMIER Denis, MAGNAN Michel ; « théories et modèles comptables, développement et perspectives » ; édition Les presses universitaires du Québec, Canada, 1993 ; Page 5.
- (3) CHEVALIER G. ; « la recherche en comptabilité : un essai de synthèse », CAMagazine, octobre 1978, page 47 repris par TREMBLAY Doria, CORMIER Denis, MAGNAN Michel ; « théories et modèles comptables, développement et perspectives » ; édition Les presses universitaires du Québec, Canada, 1993; page 8.
- (4) BELKAOUI Ahmed ; « Théorie comptable » ; édition Les presses universitaires du Québec, Canada, 1981 ; Page 9
- (5) COLASSE Bernard ; « Comptabilité générale », édition Economica, France, 2000 ; page 52.
- (6) DUMONTIER Pascal et TELLER Robert ; « faire de la recherche en comptabilité financière » ; édition VUIBERT-FNEGE ; 2001, page 33.
- (7) BELKAOUI Ahmed ; « Théorie comptable » ; édition Les presses universitaires du Québec, Canada, 1981 ; Page 28
- (8) Mautz R.K., « accounting as a social science » Accounting Review 'avril 1963, page 317 – 325.
- (9) AICPA : American Institute of Certified Public Accountant, Committee on Terminology, Accounting Terminology, Bulletin n°1, Review and Résumé, New York, AICPA, 1959, p.9.
- (10) Ijiri, Yuji, the foundations of accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and behavioral Inquiry, prentice Hall, Inc., 1967.

Revues :

- Lionel Escaffre ; « de la pertinence de l'information comptable. Contribution à l'analyse des interactions entre la doctrine comptable et la recherche positive ». Mémoire en vue de l'obtention du diplôme d'habilitation à diriger les recherches. 23 novembre 2012.
- Anouar KAHLOUL, « Contribution à l'étude du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale », thèse de doctorat en sciences de gestion. Paris dauphine Novembre 2012.
- Olivier Crette. « L'incidence des facteurs socioculturels dans le reporting financier et le reporting societal: Un essai de comparaison entre la France et l'Allemagne ». Thèse de Doctorat du Conservatoire National des Arts et Métiers. Juillet 2012.
- Anne LE MANH-BENA « le processus de normalisation comptable par l'IASB : le cas du resultat. » Thèse de Doctorat du Conservatoire National des Arts et Métiers. Juillet 2012.
- KLIBI Mohamed Faker. « LE SYSTEME COMPTABLE DES ENTREPRISES TUNSIEN APRES 15 ANS D'APPLICATION : présentation, tentative d'évaluation et perspectives futures » Ecole Supérieure des Sciences Economiques et Commerciales de Tunis (ESSEC). Communication au colloque sur « L'institution académique et l'entreprise à l'heure du SCF : Oran le 10 décembre 2011 »
- Mates Dorel , Grosu Veronica . “Comparative study romania-italy concerning the implementation of IAS/IFRS”.
- Geanina MĂCIUCĂ Marian SOCOLIUC “ THE ROLE OF ACCOUNTING SYSTEM CLASSIFICATION IN THE OPTIMIZATION OF INTERNATIONAL HARMONISATION PROCESS”. The USV Annals of Economics and Public Administration Volume 13, Issue 2(18), 2013.
- Syed Zaidi, PhD, MBA, CFE, DCS “THE IMPACT OF IFRS ADOPTION: A LITERATURE REVIEW”
- Chantiri-Chaudemanche, Rouba, et Anouar Kahloul. « Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique ? », Comptabilité - Contrôle - Audit, vol. tome 18, no. 1, 2012, pp. 9-37.