

Sommaire

Remerciements.....	I
Sommaire	1
Liste des abréviations	2
Liste des tableaux et des figures	3
INTRODUCTION GENERALE	5
Chapitre I- : Présentation de la normalisation comptable	12
Introduction du chapitre I	13
Section 1: Normalisation comptable et information comptable internationale	15
Section 2: Harmonisation et environnement comptable international	32
Section 3: Référentiel international IAS/IFRS: cadre institutionnel et processus d'adoption des normes	51
Conclusion chapitre I	84
Chapitre II : Transition vers les normes comptables IAS/IFRS : éclairage théorique ...	86
Introduction du chapitre II	87
Section 1: Normalisation et recherche en comptabilité financière : de la formulation au classement des théories.....	89
Section 2 : Théorie néo-institutionnelle et l'adoption des normes comptables	113
Section 3 : Théorie de la structuration : cadre pertinent pour l'analyse des interactions sociales.	128
Conclusion chapitre II.....	151
Chapitre III : Enseignements d'une comparaison entre les référentiels comptables SCF et IAS/IFRS	153
Introduction du chapitre III	154
Section 1 : Environnement comptable en Algérie avant l'adoption du SCF en 2007.....	156
Section 2 : Adoption du SCF en Algérie: résultat d'une innovation comptable	171
Section 3 : Comparaison du SCF et du référentiel IAS/IFRS	208
Conclusion du chapitre 3.....	238
CONCLUSION GENERALE	240
Bibliographie.....	246
Table des matières	257
Annexes	267

Liste des abréviations

AICPA : American Institut of Certified Public Accountant.

CEMAC: Communauté Économique et Monétaire de l’Afrique Centrale.

FASB: Financial Accounting Standard Board.

FMI : Fonds monétaire international.

IAS : International Accounting Standards.

IASB: International Accounting Standard Board.

IASC : international accounting standard committee.

IFAC: International Federation of Accountants.

IFRIC: International Financial Reporting Interpretations Committee.

IFRS : International Financial Reporting Standards.

IOSCO: International Organization of Securities Commission.

OCAM : Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne.

OHADA : Organisation pour l’Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires.

SYSCOA : Système Comptable Ouest Africain.

SYSCOHADA : Système Comptable Organisation pour l’Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires.

SEC : Security and Exchange Commission.

UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest Africaine.

US-GAAP : US- generally accepted accounting principles.

Liste des tableaux et des figures :

Liste des tableaux :

Tableau n° 1: les principales caractéristiques de l'information financière

Tableau n° 2 : Les grands modèles contemporains de l'entreprise.

Tableau n° 3: Caractéristiques, avantages et inconvénients des stratégies de normalisation.

Tableau n° 4 : les trois courants de la normalisation comptable

Tableau n° 5 : Différences de philosophies et de principes comptables

Tableau n° 6 : Comparaison des comptes d'une même entreprise retraités selon les normes

Tableau n° 7: Illustration d'un calendrier des différents projets (IASB et IFRS Interpretations Committee)

Tableau n° 8 : Liste des normes IFRS (actualisé au 01.01.2018)

Tableau n° 9 : Synthèse des définitions de l'institution

Tableau n° 10 : Matrice des institutions.

Tableau n° 11 : Le structurel, les systèmes sociaux et la structuration.

Tableau n° 12: Ordre institutionnel du structurel

Tableau n° 13 : répartition des investissements selon leur nature

Tableau n° 14 : classement symétrique et fonctionnel des comptes comptables

Tableau n° 15 : identification des principes comptable préconisés par le PCN

Tableau n° 16 : Catégories de normes comptables énoncées par le SCF

Tableau n° 17: Etat comparatif du cadre conceptuel du SCF et de l'IASB

Tableau n° 18 : Comparaison des hypothèses de base et des principes fondamentaux entre les référentiels IAS/IFRS et SCF.

Tableau n° 19 : caractéristiques de l'information financière

Tableau n° 20 : Bilan/ Actif au 31/12/2017 : méthode SCF

Tableau n° 21 : Bilan/ Passif au 31/12/2017 : méthode SCF

Tableau n° 22 : Compte de résultat au 31/12/2017: méthode SCF

Tableau n° 23 : Bilan/ Actif au 31/12/2017 (en K da): méthode IAS/IFRS

Tableau n° 24 : Bilan/ Passif au 31/12/2017 : méthode IAS/IFRS

Tableau n° 25 : Compte de résultat au 31/12/2017 : méthode IAS/IFRS

Tableau n° 26 : Etat comparatif des actifs non courants

Tableau n°27: Etat comparatif des actifs courants (en K DA)

Tableau n° 28 : Etat comparatif des capitaux propres (en K DA).

Tableau n° 29 : Etat comparatif des passifs non courants (en K DA).

Tableau n° 30 : Etat comparatif des passifs courants (en K DA).

Liste des figures

Figure n°1 : Classification des principaux systèmes nationaux de normalisation et de réglementation compatible.

Figure n° 2: Structure opérationnelle de l'IASC.

Figure n° 3: Processus d'élaboration des normes IFRS.

Figure n° 4 : Les modalités d'interaction entre les structures et acteurs.

Figure n° 5: Le processus d'assimilation d'une innovation managériale de Brewer (1996).

Figure n° 6 : Conditions de l'adoption d'un instrument de gestion.

Figure n° 7 : Le processus d'appropriation par un collectif.

Figure n° 8 : Processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein d'une organisation.

Figure n° 9 : Organigramme de la SPA UNILEVER ALGERIE

INTRODUCTION GENERALE :

L'information comptable est un produit issu d'un processus qui a pour objectif principal de fournir des informations utiles afin de satisfaire les besoins des utilisateurs dans les meilleurs délais et aux moindres coûts. Ces informations sont destinées à prendre les bonnes décisions économiques, à montrer l'utilisation rationnelle et optimale des ressources dans le passé, à valoriser et améliorer les performances et les activités économiques pour l'avenir. Les états financiers n'ont qu'un seul objectif, celui de fournir une information qui soit utile pour que les utilisateurs prennent des décisions d'investissement, de crédit et d'autres décisions similaires d'affectation de ressources. Les différentes définitions apportées par les auteurs de la comptabilité qu'elles soient issues d'organismes réglementaires, académiques ou professionnelles, se conforment à dire que l'information comptable se définit comme étant une donnée chiffrée relative à un phénomène économique passé, présent ou futur d'une entité, ceci à partir d'une observation selon des règles établies.

Lorsque nous avons choisi de travailler sur la normalisation comptable, il y a six ans, la pratique comptable en Algérie avait connu un changement récent par rapport à son référentiel comptable. Ce changement est intervenu après que le pays, ait connu deux mutations comptables : la première remonte à l'ère coloniale, le PCG datant de 1947 et révisé en 1957, et il était applicable par les entreprises algériennes jusqu'en 1975. La seconde remonte à quelques années après l'indépendance en 1975 avec la promulgation du Plan Comptable National (PCN). Ce dernier s'applique aux organismes publics à caractère industriel et commercial, les sociétés d'économie mixte et les entreprises, quelle que soit leur forme, quand elles sont soumises au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel¹.

Avec le développement des marchés financiers internationaux, les sociétés ont cherché à s'internationaliser afin de bénéficier d'avantage de fonds nécessaires à leurs croissances ; et dans cet environnement les fusions et acquisitions sont devenues fréquentes. Les investisseurs institutionnels jouent un rôle de plus en plus important et exigent plus de transparence dans le domaine de la diffusion d'informations des sociétés cotées. La conséquence directe de ces

¹ - L'ordonnance n° 75-35 du 29 Avril 1975 portant plan comptable national.

développements sur la comptabilité est que, de plus en plus souvent, les produits de la comptabilité d'un pays sont utilisés dans d'autres pays (Nobes et Parker, 2000).

Chaque pays a son propre système comptable qui s'inscrit dans son environnement politique, juridique, social, économique, culturel et historique. Les différents systèmes comptables peuvent être inspirés par deux grands modèles comptables : le modèle anglo-saxon et le modèle continental. Dans le modèle anglo-saxon basé sur le système libéral, avec des marchés de capitaux très actifs comme le marché américain, britannique et canadien; les informations comptables sont devenues des éléments essentiels pour les investisseurs. Quant au modèle continental adopté par les pays qui ont une gestion dite centralisée, la comptabilité sert surtout les intérêts de l'Etat, et vise notamment à diriger et à orienter la politique économique du pays. Les informations comptables dans ce modèle sont orientées vers plusieurs catégories d'utilisateurs. La France et l'Allemagne sont les deux principaux pays européens ayant adopté ce modèle. Les deux modèles comptables des pays développés ont été importés ou imposés à la majorité des pays en voie de développement. La mondialisation, le développement des marchés financiers et des transactions internationales ainsi que la nécessité de faciliter l'accès des investisseurs à des données fiables, compréhensibles homogènes et comparables ont contribué à la mise en place de normes comptables internationales. Ces normes internationales appelées les normes IAS/IFRS, sont considérées comme des conventions internationales relatives à l'établissement et à la présentation des états financiers². Elles ont été développées au terme d'une procédure publique au sein d'un organisme privé, l'IASC, créé en 1973 par des organisations de professionnels comptables.

Le choix du conseil national de comptabilité en Algérie de faire converger la pratique comptable, considérée autant que système d'information obéissant à des conventions et des normes socialement définies, vers les normes comptables internationales constitue un changement important par rapport à l'option retenue par la commission PCN. Il faut souligner que la banque mondiale et le FMI privilégient l'application des normes comptables internationales par les pays qui ont recours à leurs ressources. La réforme est financée par la

² - la responsabilité d'établir des normes (dorénavant appelées IFRS ou International Financial Reporting Standards) incombe exclusivement à l'IASB (International Accounting Standards Board).

banque mondiale, cette dernière a probablement influencé le choix algérien, expliquant ainsi le changement radical dans l'orientation de la réforme.

En effet, c'est en 2007 que l'Algérie a opté pour un nouveau système comptable qui se voulait compatible³ avec les normes internationales IAS / IFRS, il s'agit de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier (SCF). Ce nouveau référentiel comptable correspond à un changement de culture comptable qui dépasse le champ de la comptabilité et qui consiste à faire converger des règles comptables appliquées par les entreprises algériennes vers les normes IAS/IFRS qui constituent la référence mondiale puisqu'elles sont appliquées par plus de 100 pays dont les pays de l'UE et plus de 120 organismes professionnels dans le monde.

Les organismes professionnels de réglementation gouvernementale, de comptabilité et d'audit souffrent souvent dans les pays en voie de développement de faiblesses structurelles qui aboutissent à des infractions à grande échelle de la comptabilité et de la réglementation des valeurs par les entreprises de ces pays. Les investisseurs étrangers hésitent souvent à investir dans les sociétés opérant dans les pays émergents en raison du manque de transparence, de comparaison des états financiers et des normes internationalement reconnues.

Notre recherche se concentre sur la comparabilité des deux référentiels comptables : le référentiel algérien et international. Cette recherche s'inscrit dans un contexte de développement en transition vers l'économie de marché: le cas de l'Algérie fait partie de cet ensemble économique s'ouvrant au mode de fonctionnement d'une économie qui doit s'accommoder des conditions imposées aux entreprises en matière de normalisation comptables et de reporting financier (Rachidi, 2008)⁴, et de s'assurer de la compatibilité des pratiques comptables locales avec les pratiques internationales. Cette question de la compatibilité s'aligne sur un questionnement orienté sur l'implication des normes locales avec les normes internationales et par conséquent, du degré d'implication d'informations financières et des variables qui pourraient influencer sur le niveau de comparabilité des informations émises par les entreprises.

³ Préface du SCF, signé par le ministre algérien des finances.

⁴ Rachidi. F ; « les réformes comptables dans le passage à l'économie de marché » ; revue des sciences commerciales de l'institut national de commerce INC, Alger, Numéro spécial, 2008.

• **Problématique de la recherche**

L'objectif de ce travail doctoral est de proposer un contexte épistémologique à travers une revue de littérature relative à notre recherche permettant d'expliquer les concepts liés aux pratiques comptables dans un contexte de transition vers l'économie de marché : cas de l'Algérie. Nous présenterons un état des lieux et les assises théoriques portant sur la normalisation comptable au niveau international et en Algérie. Nous évaluerons et nous comparerons par la suite les deux référentiels comptables : le premier international et son impact sur le fonctionnement du second référentiel comptable algérien appelé système comptable financier « SCF ».

La question principale qui guide notre travail de recherche est la suivante :

Comment le système comptable financier (SCF) est-il influencé par les normes comptables internationales IAS/IFRS ?

Cette problématique renferme un ensemble de « sous » interrogations qui s'ajoutent à la question principale :

- Quelles sont les raisons de la transition du plan comptable national vers le nouveau référentiel comptable SCF de 2007 ?
- Quel est le processus adopté afin de concrétiser cette transition pour les entités algériennes concernées ?
- Quels sont les changements apportés par le SCF dans la pratique comptable des entités en Algérie ?

• **Hypothèses**

Les différentes lectures que nous avons menées mettent en évidence des réponses liées aux questionnements que nous avons présentés précédemment et qui demandent à être vérifiés par les faits à travers une étude exploratoire et empirique. Notre travail de recherche repose sur des postulats et des théories mobilisées ayant pour but de concevoir le champ de notre recherche et de formuler des hypothèses de travail. Avant de présenter ces hypothèses formulées, il convient d'indiquer succinctement les théories évoquées dans notre travail à savoir : la théorie néo- institutionnelle et la théorie de structuration. L'apport de la première théorie apparaît dans les concepts clés de cette théorie qui sont la légitimité et l'isomorphisme. La théorie de la structuration explique le phénomène de la reproduction des pratiques liées aux relations sociales entre les acteurs en mettant en évidence le processus

d'appropriation. A partir de ces éléments, il devient possible de présenter les deux hypothèses de recherche suivantes :

Hypothèse1 :

L'utilisation de normes comptables reconnues au sein de leur environnement institutionnel est un gage de légitimité : l'adoption de règles comptables internationales permet aux entités d'accroître leur légitimité, leurs ressources, et de maintenir une certaine stabilité.

Hypothèse 2 :

Les relations sociales tendent à la reproduction des pratiques comptables par l'adoption de normes comptables utilisées par la plupart des pays industrialisés. Cette adoption est indispensable pour les entreprises cotées sur différentes bourses afin de ne pas devoir produire plusieurs jeux d'états financiers.

- **Méthodologie :**

La méthode de recherche en comptabilité repose initialement sur une revue de littérature, il est important de savoir ce qui a été écrit par les prédécesseurs dans un champ scientifique quel qu'il soit et le but de la revue de littérature est de récapituler d'une manière exhaustive l'état de l'art avant de mener sa propre intervention. L'intérêt de cette phase de recherche est de mettre en lumière les parentés et les oppositions entre les textes, les parallélismes et les chronologies. Il est également important de savoir dans tout champ de recherche les fondateurs, les pionniers et les utilisateurs et de se situer par rapport aux uns et aux autres. Degos (2010)⁵ attribue à la revue de la littérature les quatre fonctions suivantes: tout d'abord, elle permet de définir l'importance du champ de recherche choisi et de son mérite comme objet d'étude. Ensuite la revue de littérature permet de mettre à jour les références relatives au sujet abordé et de fournir des synthèses de thèmes particuliers. Elle permet également de fournir un système de références conceptuelles et théoriques servant de base et de justifications. Enfin, elle permet de comparer et d'apprécier les apports de nos propres travaux de recherche aux autres travaux sur le même sujet.

Notre recherche sera à la fois descriptive, exploratoire, et empirique. L'aspect descriptif permet de connaître les pratiques, les tendances professionnelles, les opinions que

⁵ Degos Jean Guy ; « Méthodes de recherche en comptabilité pour thèses et mémoires », édition e-theque, France ; 2010, pp. 24-25.

nous avons tentés de décrire tout au long de notre travail. L'exploration des données et des écrits afin de formuler notre opinion constitue un autre aspect dans notre recherche. L'étude empirique à travers une étude de cas contribue à avoir une vue réaliste des pratiques qui ne peut se faire que sur le terrain en étudiant des cas précis.

La méthodologie de cette recherche suit une approche inductive car elle se propose de chercher des réponses générales à partir de l'observation de faits particuliers retenus à partir d'une analyse exploratoire et une étude empirique. Pour répondre aux questionnements posés dans cette recherche, nous avons jugé utile de présenter un descriptif de l'environnement comptable au niveau international en définissant les concepts et les fondements théoriques liés à la normalisation et à la recherche comptable; présenter aussi les fondements théoriques soulignant les théories mobilisées à l'adoption d'un référentiel comptable, et à la diffusion d'informations comptables comparables dans le temps et dans l'espace.

Afin de répondre aux différents questionnements posés dans notre travail de recherche ayant pour finalité l'appréciation de l'influence et de l'impact des normes comptables internationales dans la conception et le fonctionnement du SCF, il était nécessaire de présenter au préalable l'évolution de la pratique comptable en Algérie aboutissant à l'adoption du référentiel algérien en présentant la conception, les hypothèses de base et les postulats de ce référentiel. Cette description nous a été nécessaire pour pouvoir faire apparaître une première évaluation sur les convergences et divergences avec référentiel international préalablement défini dans ce travail.

L'étude empirique porte sur une étude de cas d'une entreprise préparant ces états financiers selon les deux référentiels étudiés. Il s'agit d'une société multinationale, implantée en Algérie, et qui devait par conséquent préparer et déposer ses états financiers conformes au SCF (obligation légale) et en même temps effectuer un reporting financier conforme au référentiel comptable international permettant de fournir des informations financières pour les besoins de la consolidation.

- **Structure de la thèse**

Cette thèse est composée de trois chapitres comprenant un total de neuf sections.

Le premier chapitre comporte trois sections. Il commence par présenter et définir les concepts clés liés à notre thématique de recherche dans la première section: la normalisation comptable. Nous avons également présenté dans la deuxième section l'environnement comptable international et son évolution en rappelant les travaux d'harmonisation liés à la

pratique comptable. La troisième section a pour objet la présentation du référentiel comptable international IAS/IFRS en apportant une description sur l'organisation institutionnelle et fonctionnelle de l'IASB ; l'organisme responsable de publier et de diffuser les normes comptables internationales IAS/IFRS. Nous avons également présenté dans cette troisième section du chapitre le processus d'élaboration des normes comptables ainsi que le mécanisme d'adoption en Europe.

Le deuxième chapitre décrit les assises théoriques de la normalisation comptable en présentant les différentes théories représentant les courants de la pensée comptable dans la première section. La deuxième section examine les théories mobilisées dans notre travail de recherche en relation avec la normalisation comptable et le processus d'adoption de nouvelles normes. Nous avons présenté dans ce sens deux théories : la théorie néo-institutionnelle de DiMaggio et Powell (1983) dans la section 2 et la théorie de structuration de Giddens dans la section 3 de ce même chapitre.

Le troisième chapitre aborde dans la première section la normalisation en Algérie à travers les trois étapes qu'a connues le pays. Nous passons en revue à l'évolution de l'environnement comptable en Algérie (du PCG de 1947 au SCF de 2007) et mettons l'accent sur la contribution des lois à la conception des états financiers utiles aux différents utilisateurs. La deuxième section de ce chapitre a pour objet de porter une description de la pratique comptable actuelle en Algérie basée sur le référentiel SCF tout en expliquant les étapes de son installation dans les entités algériennes. Ces deux sections apportent une assise préliminaire servant aux développements suivants. La troisième section présente les résultats des enseignements apportés à travers une approche par une analyse documentaire du cadre conceptuel et une étude empirique menée dans la multinationale SPA UNILEVER ALGERIE. Dans un premier temps, nous avons procédé à une comparaison du cadre conceptuel présenté dans les deux référentiels comptables étudiés : SCF et international. Dans un deuxième temps, une étude empirique a été menée dans une société multinationale implantée en Algérie. Cette étude de cas a pour finalité de consolider notre opinion à travers les résultats obtenus à partir d'informations fournies dans deux états financiers: le bilan et le résultat. Le choix a été porté sur cette société ayant l'obligation de procéder à une double présentation de ses comptes sociaux, selon le référentiel comptable algérien (obligation légale) et le référentiel comptable international (obligation managériale).

Chapitre I-

Présentation de la normalisation comptable

Introduction du chapitre I :

Avec la mondialisation, notion clé dans le monde de la grande entreprise et des marchés financiers du début de XX^{ème} siècle, l'entreprise cherche son financement sur plusieurs marchés, et la personne qui cherche à placer ses fonds doit étudier les informations financières de sociétés étrangères. Dans ce contexte, les limites de l'individualisation des référentiels comptables nationaux ont été accentuées avec le développement des marchés financiers. Ces limites peuvent être résumées comme suit :

- les informations présentées aux investisseurs ne sont pas homogènes.
- l'investissement de temps et surcoût dans la production de l'information financière dû aux retraitements nécessaires pour rendre les états financiers conformes aux différents référentiels comptables exigés.
- L'absence du 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. Dans l'ensemble, les raisons de la normalisation tiennent essentiellement à quatre motifs principaux :

- rassurer les créanciers et les petits porteurs notamment à la suite des scandales financiers par une information systématique, comparable et fiable ;
- permettre des contrôles fiscaux ;
- satisfaire des organes étatiques de planification;
- permettre aux salariés d'accéder à l'information comptable

Dans l'ensemble, la réglementation est apparue comme une lutte contre la volonté des entreprises de préserver le secret des affaires. Mais la normalisation présente également 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.

Ce premier chapitre est structuré autour de trois sections :

- la première section abordera la présentation de la normalisation comptable et de l'information comptable internationale à travers l'exposé des définitions et des objectifs des principaux concepts liés à la normalisation comptable et à l'information comptable dans un premier lieu. Et en deuxième lieu les modalités et

les stratégies de la normalisation comptable existantes en faisant un état des lieux sur les référentiels comptables dominants.

- la seconde section abordera les aspects de l'harmonisation et de l'environnement comptable international. Il s'agit de décrire les environnements comptables existants et leur évolution afin de faire apparaître le rôle de l'harmonisation comptable comme une approche introductive au travail relatif à la normalisation comptable
- la dernière section fera l'objet d'une description du référentiel international IAS/IFRS par la présentation de l'organisme responsable de publier les normes comptables internationales et du processus d'adoption des normes par l'UE. Nous continuons par la présentation d'un descriptif du cadre conceptuel et des normes comptables internationales IAS/IFRS.

Section 1: Normalisation comptable et information comptable internationale

1. Définition et objectifs de la normalisation comptable :

Depuis plusieurs décennies, des efforts qui visent à unifier le langage comptable pour qu'il soit commun ont été investis. L'ensemble de ces efforts orientés pour l'unification et la standardisation des pratiques comptables dans un espace donné représente la normalisation. Le manuel de gestion propose la définition de la normalisation comme suit: « l'établissement de règles (normes) communes dans le double but d'harmoniser et d'améliorer les pratiques comptables. »⁶. Le phénomène de la normalisation est aperçu dans les comptabilités des entreprises de la plus part des pays. Elle apparait dans l'utilisation d'une terminologie et des règles communes, et la production de documents de synthèse dont le contenu et la présentation sont identiques d'une entreprise à l'autre (COLASSE, 1999).

La normalisation peut prendre la forme :

- d'obligations : nous serons en présence d'un ensemble de règles de lois généralement restrictives, souvent l'œuvre des autorités étatiques. L'adoption des plans comptables peut apparaître comme l'exemple type de cette forme de la normalisation ;
- de recommandations : ce sera là un ensemble de normes, de directives applicables à titre volontaire ; on parlera dans ce cas plus d'une harmonisation. Celle-ci n'ayant pas l'ambition d'une unification des comptabilités et se satisfait de la recherche d'un rapprochement, d'un consensus. Cette harmonisation peut être associée aux normes élaborées par des organismes privés et le terme norme doit être assimilé à une référence, d'où l'appellation de leur ensemble référentiel.

La réglementation et la normalisation dans le domaine comptable se sont intensifiées au XX^e siècle par la volonté des Etats d'avoir des informations homogènes sur l'activité des entreprises. Ces informations devaient être homogènes afin de permettre aux Etats d'exercer un contrôle économique et fiscal. La normalisation offre également aux utilisateurs externes la garantie du respect d'un certain nombre de règles relatives au

⁶ Dayan Armand, « Manuel de gestion, volume 1 », édition ellipses, France 1999, p. 615.

vocabulaire (langage commun), facilitant les comparaisons dans le temps (normalisation temporelle) et d'une entreprise à une autre (normalisation spatiale).

De ce fait, les objectifs⁷ de la normalisation se résument comme suit :

- Faciliter la lecture et la compréhension des documents comptables afin de favoriser la transparence, l'honnêteté et éviter les différends ;
- Permettre une comparaison spatiotemporelle des informations comptables ;
- Améliorer la qualité de l'information ;
- Accroître la productivité de services comptables et notamment la rapidité d'obtention et de diffusion des informations ;
- Donner une base sûre à l'assiette de l'impôt ;
- Préparer les comptes pour les besoins de la comptabilité nationale ;
- Limiter les conflits d'intérêts entre utilisateurs différents

Le rôle assigné à la normalisation et la qualité de ses destinataires revêtent une importance décisive dans les méthodes adoptées. Les bénéficiaires de la normalisation comptable peuvent être identifiés dans ces différents utilisateurs:

- les dirigeants : elle offre aux gérants un outil de gestion efficace à travers les informations financières publiées ;
- les associés non dirigeants: ils auront à leur disposition une information claire, intelligible, fiable et disponible pour la prise de décision ;
- les salariés: ces bénéficiaires seront informés dans leur rôle de dialogue social ;
- les pouvoirs publics : l'administration fiscale, instituts de statistiques chargés d'établir la comptabilité nationale, banque centrale, etc.
- les tiers en relation avec l'entreprise.

2. Normalisation comptable: méthodes et facteurs de contingences

2.1 Méthodes de la normalisation comptable :

Comme nous l'avons déjà évoquée dans la définition, la normalisation peut prendre la forme de recommandations ou d'obligations et à cet égard plusieurs distinctions s'imposent:

⁷ Dayan Armand, « Manuel de gestion, volume 1 », édition ellipses, France 1999, p. 616.

- La normalisation peut porter sur la forme en proposant une harmonisation dans le vocabulaire, la définition des concepts, le nom et la codification numériques des comptes, la classification des informations et la structure des documents annuels.
- La normalisation peut concerner le fond en identifiant les principes comptables, les domaines respectifs de l'actif, passif, les charges et les produits, le traitement de certaines catégories de dépenses, le critère d'évaluation, les règles de répartition ou d'allocation de certains produits et charges, etc.
- La normalisation peut être stricte en proposant des règles contraignantes ou souples en proposant des possibilités d'options.
- La normalisation peut être détaillée en donnant une prescription dans la mise en œuvre de moyens ou rester générale dans la formulation de principes, d'objectifs, désignation de résultats à atteindre.
- La normalisation peut concerner l'ensemble des procédures comptables ou seul les documents de synthèse.

Ces différentes méthodes de conception de système comptable normalisé dépendent de certains facteurs appelés facteurs de contingences.

2.2 Facteurs de contingences:

Les méthodes de normalisation mentionnées, bien qu'elles soient distinctes, se recoupent partiellement et varient d'un pays à l'autre. Cette variation (COLASSE, 2000) implique que les systèmes de réglementation et de normalisation comptables suivent différentes approches et les différences qui existent entre les pays tiennent en particulier :

- au cadre juridique : deux pratiques se distinguent, les pays de droit coutumier (pays anglo-saxons) et des pays de droit écrit (pays continentaux).
- au système économique: le rôle de l'Etat et l'importance des marchés financiers sont des facteurs importants de différenciation des systèmes comptables.
- au niveau du développement: les pays développés et les pays en voie de développement constituent évidemment des contextes forts différents pour la comptabilité.
- aux liens entre la fiscalité et la comptabilité : dans certain pays la comptabilité est un instrument de la fiscalité. Dans d'autres, elle est autonome.

- à l'ancienneté, à la compétence et à l'organisation de la profession comptable et donc au rôle qu'elle est susceptible de jouer en matière d'élaboration et de mise en application des normes comptables.

3. Caractéristiques de l'information comptable et rôle de la compatibilité dans un contexte international :

La comptabilité a initialement été considérée comme un moyen de preuve, un système nécessaire pour calculer l'impôt sur les bénéfices mais ce rôle a clairement évolué, c'est maintenant un outil indispensable au service de l'information des dirigeants, des actionnaires et des tiers, à la fois pour prendre des décisions et pour permettre la comparaison des performances des entreprises. L'information comptable et financière est émise afin de satisfaire les nombreux besoins des utilisateurs des états financiers. Nous aborderons les Caractéristiques et finalités de l'information comptable avant d'examiner le rôle de la compatibilité dans un contexte international

3.1 Caractéristiques et finalités de l'information comptable:

L'analyse de l'information comptable peut être réalisée sous différents angles. Le tableau suivant résume les principales caractéristiques de l'information comptable :

Finalité	Externe	Interne
Usage	Analyse financière et patrimoniale	Analyse de gestion
Qualité	Expression chiffrée du patrimoine, de l'activité et des résultats de l'entreprise selon les principes de sincérité, de régularité et de l'image fidèle	Traduction la plus représentative possible de la réalité économique par un degré élevé de la pertinence
Nature des données	Essentiellement quantitatives (sous formes de données chiffrées), historiques et synthétiques	De nature très variés (quantitatives, qualitatives, etc.). à la fois historiques et prévisionnelles (budget) comme synthétiques et détaillées (analytique).

Diffusion	Information réglementée à diffusion importante (actionnaires, partenaires extérieurs, etc.) accessible à un large public (dépôt des comptes annuels)	Information de gestion voire stratégique réservée à l'usage interne et diffusée sélectivement auprès des opérationnels, de la direction, des salariés suivant les cas.
Normalisation	Cadres réglementaires très marqués comprenant un plan de comptes codifié, des principes et des normes comptables	Pas de référentiel spécifique, libre choix laissé à l'entreprise en matière de normalisation interne
Comparabilité	Comparabilité temporelle assurée par le principe de la permanence des méthodes. Comparabilité inter-entreprise délicate en raison de la diversité des référentiels des normes comptables (US GAAP, IAS, etc.) et des options qu'elles comportent (harmonisation de certains référentiels en cours).	Comparable d'une année sur l'autre (temps), et d'une entreprise à une autre (espace) au sein du même groupe
Fréquence	Essentiellement fréquence annuelle et semestrielle dans des délais réglementaires	Fréquence au minimum mensuelle dans des délais courts

Tableau n° 1: les principales caractéristiques de l'information financière

Source⁸ : TORT Eric; « organisation et management des systèmes comptables ».

⁸ TORT Eric; « organisation et management des systèmes comptables »; édition DUNOD, 2003.

3.2 Rôle de la compatibilité dans un contexte international :

On distingue deux fonctions principales attribuées aux états financiers, un rôle informationnel et un rôle contractuel (DICK, 2015)⁹:

- Un rôle informationnel : l'évaluation de la situation financière d'une entreprise est une information très recherchée par plusieurs acteurs du marché et elle repose sur les données comptables publiées par l'entreprise. Les investisseurs potentiels, les analystes financiers, les banquiers et d'autres utilisateurs vont s'intéresser aux résultats réalisés et à la performance future de l'entreprise.
- Un rôle contractuel : les données comptables fournissent des informations dévoilant la bonne exécution des contrats entre la société et ses partenaires. A titre d'exemple, les clauses contractuelles peuvent limiter le niveau d'endettement qui peut être mesuré par les données comptables.

Le rôle informationnel de la comptabilité ne se concrétise qu'avec la définition des règles, de normes comptables et d'une terminologie reconnue et adoptée par tous : il s'agit de la normalisation comptable. Les acteurs de la profession comptable des USA ont été les premiers à mettre en place une normalisation comptable en 1939 par l'organisation CAP « *committee on accounting procedures* » devenue par la suite FASB « *financial accounting standards board* » considéré comme un organisme indépendant de la normalisation comptable.

L'application d'un référentiel comptable national reste limité parce qu'il est nécessaire de raisonner à une échelle mondiale et pas seulement à celle d'un pays : l'entreprise cherche son financement sur plusieurs marchés et la personne qui cherche à placer son argent doit étudier les informations financières des sociétés étrangères. Dans un monde où les propriétaires de capitaux, les marchés et les entreprises sont internationaux, la comptabilité financière doit également suivre cette tendance d'internationalisation pour atteindre l'objectif de comparaison de performances. Maillet-Baudrier et Le Manh (2007, p 10)¹⁰ précisent que les grandes entreprises internationales, qui souhaitent être cotées en bourse aussi bien à New

⁹ DICK Wolfgang, MISSIONIER - PIERA Franck; comptabilité financière en IFRS; 4^{ème} édition Pearson; 2015; p. X.

¹⁰ Maillet-Baudrier C., Le Manh A. « Normes comptables internationales IAS/IFRS » ; édition Berti, 2007, p.

York qu'à Paris ou à Tokyo, et dont les actionnaires sont aussi bien américains qu'européens ou asiatiques, doivent utiliser le même référentiel comptable pour que leur états financiers, arrêtés selon les mêmes règles permettant leurs comparaisons et compréhension sans traitement préalable. Un instrument est donc nécessaire, son rôle est de permettre l'utilisation des états financiers par des utilisateurs quelque soit leur nationalité. Cet instrument s'inscrit au sein d'un cadre conceptuel qui comprend les principes comptables à respecter, les normes comptables et d'interprétations de ces normes. Le regroupement de ces divers textes conduit en pratique à définir un référentiel comptable. L'objectif de ce référentiel quelque soit l'origine de sa conception a pour objectif :

- d'améliorer les méthodes de tenue comptable en vue d'améliorer l'image fidèle et présenter une situation réaliste apportée par les états financiers ;
- d'apporter une meilleure compréhension des comptabilités et de leur contrôle ;
- de permettre la comparaison des informations comptables dans le temps et l'espace ;
- de faciliter la consolidation des comptes ;
- d'élaborer des statistiques.

Les trois référentiels les plus connus et les plus utilisés sont depuis le début des années 1990 le référentiel européen (remplacé par le référentiel international depuis le 1^{er} janvier 2005), le référentiel américain et le référentiel international.

3.3 Recherche d'une comptabilité internationale :

On parle de comptabilité internationale dès qu'il y a un corps de dispositions comptables dont le champ d'application géographique dépasse l'espace national. Dans ce contexte la comptabilité américaine peut être considérée comme une comptabilité internationale.

Avant même d'être appliquées par les sociétés étrangères désirant se faire coter sur le marché des capitaux américains, les normes comptables américaines, appelées les « US-GAAP » (*US Generally Accepted Accounting Principles* : principes comptables généralement admis aux États-Unis), ont été utilisées pour comptabiliser les opérations dans les cas d'absence de disposition comptable nationale correspondante.

D'ailleurs et pour contourner une référence explicite et directe aux US-GAAP dans certains pays dans une disposition d'application temporaire, on les avait qualifiées de « règles

internationalement reconnues ». Cependant les US-GAAP s'inscrivent dans un système national de régulation comptable et ont vocation, à cet égard, à répondre d'abord aux contraintes et aux objectifs nationaux propres des États-Unis. Leur élaboration échappe à toute influence extérieure.

L'expérience européenne des États relative à l'harmonisation comptable et à l'action de la profession comptable dans le cadre de l'IASC (*International Accounting Standards Committee* : comité international des normes comptables) représentent deux autres tentatives pour développer une comptabilité « internationale ». Toutes les deux ont eu comme objectif d'élaborer, selon un processus collectif, des dispositions comptables dont le champ d'application débordait un espace national donné. Cependant ces deux tentatives se différenciaient initialement par notamment :

- la méthode utilisée : d'un côté une harmonisation interétatique, d'un autre côté une concertation interprofessionnelle ;
- la nature juridique des textes élaborés : les directives européennes sont obligatoires mais après transposition dans la législation par chaque État membre tandis que les normes comptables IAS sont obligatoires à l'égard des seuls membres de l'IASC ;

- **le contenu des textes :**

Les directives européennes définissent des objectifs et abordent toutes les thématiques comptables, mais lors de leur intégration dans la législation de chaque État membre, celui-ci définit les moyens pour atteindre les objectifs. Les normes IAS sont conçues selon une approche par thème ;

- **la langue de référence utilisée pour la rédaction des textes :**

Les directives européennes sont rédigées en langue nationale de chaque État membre. Les normes publiés par l'IASC sont exclusivement en langue anglaise ;

- **le champ visé :** respectivement vocation européenne, vocation internationale.

4. Modèles et stratégies de la normalisation comptable :

4.1 Modèles de normalisation comptable :

La normalisation peut avoir plusieurs sources, son origine peut être publique ou professionnelle d'une part, national ou international d'autre part. Elle peut donc être mise en œuvre par :

- les pouvoirs publics : l'état peut intervenir par la création d'institutions et la promulgation de lois, décrets ou arrêtés.
- les entités professionnelles de la comptabilité: par la formulation de recommandations à l'usage de leurs membres.

On distingue deux modèles issus de deux écoles de normalisation (Dayan A., 1999)¹¹ : le modèle « anglo-saxon » et le modèle «euro-africain» appelé encore le modèle « continental ».

Ces deux modèles s'opposent dans leur conception et la prise en compte des textes qu'ils produisent.

4.1.1 Modèle anglo-saxon:

Ce modèle est celui de pays de droit coutumier, il s'appuie sur la prééminence de la réalité économique et sur l'habillage juridique. L'objectif visé par la normalisation dans ce modèle est d'assurer la transparence des informations au bénéfice des investisseurs et de la communauté financière. La normalisation est principalement bâtie par les organismes professionnels qui se soucient beaucoup plus du fond que de la forme. L'effort est d'orienter dans la démarche, d'énoncer des principes, des règles et des critères sans pour autant rentrer dans le détail du classement, de l'enregistrement des faits et de formuler des prescriptions sur l'ensemble des étapes de la procédure comptable.

4.1.2 Modèle continental :

Appelé également le modèle européen continental, ce modèle est mis en œuvre en Europe continentale et dans une partie de l'Afrique (Maghreb et Afrique francophone). Il concerne les pays rattachés à une tradition du droit écrit et partagent le même souci de formalisme. Ce modèle est mis en œuvre dans des pays où les banques et l'Etat jouent un rôle non négligeable dans l'économie. La normalisation est perçue comme centrale pour répondre aux besoins des entreprises, de l'Etat par les administrations fiscales notamment. Par ailleurs, ce modèle est mis en œuvre dans des pays où le souci de protection des tiers et notamment des créanciers est fort. Il tend à privilégier la règle de droit aux dépens de la réalité économique. Un grand intérêt est porté à l'uniformisation des pratiques et l'impact des débats doctrinaux et théoriques reste limité ; en conséquence, la normalisation n'est pas laissée à l'initiative des professionnels de la comptabilité et le rôle décisif revient aux instances étatiques aussi bien

¹¹ Dayan Armand, « Manuel de gestion, volume 1 », édition ellipses, France 1999 , P. 617.

dans son élaboration que dans son approbation et sa mise en œuvre. La normalisation est conçue comme un effort d'ensemble et non pas comme série de suggestions distinctes, elle vise l'harmonisation des comptabilités de façon à faciliter leur compréhension et leur contrôle ainsi que leur comparaison dans le temps et dans l'espace. Un effort de structuration de l'information comptable est perçu qui se traduit par la classification, la codification des comptes, la proposition des états financiers harmonisés en levant les ambiguïtés terminologiques éventuels. Ces préoccupations se font au détriment d'énoncer les principes généraux destinés à alimenter la réflexion du comptable et à le guider dans ses choix : les travaux comptables sont orientés vers la bonne application de ces règles fixé par le « Plan comptable » sans se préoccuper d'exercer un jugement pour des cas qui n'auraient pas été prévus.

	Le modèle anglo-saxon	Le modèle européen continental
Les utilisateurs de l'information comptable visée	Essentiellement les investisseurs (actuels ou potentiels)	Une gamme relativement étendue (associés, créanciers, Etat, fisc, personnel,...)
Principes comptables privilégiés	Le principe de la juste valeur Le principe de primauté de la substance sur la forme	Le principe de régularité (conformité de la pratique à la règle)
Latitudes laissées aux professionnels de la comptabilité	Etendue	Faible
Lien entre fiscalité et comptabilité	Faible	Fort
Rôle de la comptabilité	Aide à la décision	Reddition de comptes

Tableau n° 2 : Les grands modèles contemporains de l'entreprise.

Source¹² : COLASSE Bernard; « Les fondements de la comptabilité ».

¹² COLASSE Bernard ; « Les fondements de la comptabilité », édition La découverte, France, 2007, p. 51.

4.2 Stratégies de la normalisation comptable:

Les stratégies de normalisation représentent les modalités entreprises par un pays dont la finalité est la publication et l'application des normes comptables. Il sera question de choisir un positionnement par rapport aux parties prenantes afin de mobiliser des actions dont la finalité est de normaliser les pratiques comptables. Damak-Ayadi (2009, p 75)¹³ expose les différentes stratégies de la normalisation, ces stratégies tiennent compte du rôle majeur joué actuellement par l'IASB dans la normalisation comptable internationale, et propose quatre stratégies de normalisation possibles en se référant aux deux modèles de normalisation : le modèle anglo-saxon et au modèle continental traité dans la même section de ce chapitre (en titre 4.1). Deux critères importants dont l'auteur s'est référé pour proposer les quatre stratégies de normalisation:

4.2.1 L'intervention de l'État et des organismes professionnels nationaux dans la production des normes applicables dans un pays quelconque:

Cette intervention peut différer ; elle est considérée comme forte lorsque l'État et les organismes professionnels du pays sont chargés, séparément ou conjointement, de la production des normes applicables par les entreprises du pays. Lorsque leur rôle se limite à l'approbation de normes établies par des organismes étrangers, elle est considérée comme étant faible.

4.2.2 Le recours aux IAS/IFRS dans la formulation des normes applicables :

Le recours aux IAS/IFRS est considéré comme faible si les normalisateurs produisent leurs propres référentiels en adoptant un modèle différent de celui de l'IASB ou en s'inspirant d'autres sources de normalisation internationales.

En se basant sur ces deux critères, l'auteur distingue quatre stratégies possibles :

- une stratégie de délégation de la normalisation à l'IASB (A),
- une stratégie de convergence vers les IAS/IFRS (B),
- une stratégie de délégation de la normalisation aux autres organismes de normalisations internationaux (C),
- une stratégie d'auto-normalisation (D).

¹³ Damak-Ayadi Salma, « De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS en France », La Revue des Sciences de Gestion 2009/2 (n°236), p. 75.

Les caractéristiques, avantages et inconvénients de chacune de ces quatre stratégies sont développés dans le tableau suivant:

Caractéristiques	A	B	C	D
Approche de normalisation	Privée internationale	Publique nationale privée nationale ou mixte	Privée internationale ou publique internationale ou mixte	Publique nationale privée nationale ou mixte
Organisme de normalisation	IASB	État et/ou organismes professionnels nationaux	Autorité publique internationale et/ou organismes professionnels internationaux autres que l'IASB	État et/ou organismes professionnels nationaux
Normes par rapport aux IAS/IFRS	Règles identiques	Règles semblables	Règles différentes	Règles différentes
Avantages	<ul style="list-style-type: none"> - adopter des normes internationales qui peuvent devenir des standards - comparaison des états financiers possible sans retraitements - accès plus facile aux marchés internationaux - processus de normalisation moins coûteux 	<ul style="list-style-type: none"> - maintenir le pouvoir de normalisation - produire des normes en adéquation avec le contexte socio-économique du pays en tenant compte de l'évolution de la normalisation internationale - filtrage des meilleures règles - faciliter la comparaison des états financiers 	<ul style="list-style-type: none"> - adopter des normes communes avec d'autres pays - répondre à des enjeux politiques ou économiques - comparaison des états financiers possible mais limitée - processus de normalisation moins coûteux 	<ul style="list-style-type: none"> - maintenir et contrôler la normalisation à l'échelle nationale - produire des normes en adéquation avec le contexte socio-économique du pays - favoriser la multiplication des systèmes comptables - diversifier l'offre d'information et les choix comptables

Inconvénients	<ul style="list-style-type: none"> -absence de contrôle du processus de normalisation - possibilité de divergences avec la réalité sociale et économique du pays -uniformiser l'offre d'information comptable - freiner l'évolution de systèmes comptables différents - possibilité de conflits avec les organismes professionnels et de normalisation nationaux 	<ul style="list-style-type: none"> - engager un travail de réflexion pour l'adaptation des IAS/IFRS - supporter des coûts supplémentaires pour l'adaptation des IAS/IFRS -possibilité d'ambiguïté, de confusion et de divergences dans les normes produites - mise à jour nécessaire pour chaque évolution des IAS/IFRS - problèmes de retraitements (minimes) en cas de passage aux IAS/IFRS 	<ul style="list-style-type: none"> - absence de contrôle du processus de normalisation - application souvent limitée - possibilité de divergences avec la réalité économique et sociale du pays 	<ul style="list-style-type: none"> - processus de normalisation coûteux - gérer les conflits éventuels entre État et organismes professionnels nationaux - production d'états financiers peu comparables à l'échelle internationale - difficultés d'accès aux marchés internationaux - retraitements majeurs en cas de passage à d'autres référentiels
---------------	---	--	--	---

Tableau n° 3: Caractéristiques, avantages et inconvénients des stratégies de normalisation.

Source¹⁴ : Damak-Ayadi Salma, « De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS en France ».

4.3 Principaux systèmes de réglementation et de normalisation :

Il existe de très nombreuses classifications des systèmes nationaux de réglementation comptable. Nous retenons celles présentées par Colasse (2000) et de Saci (1991)

La classification retenue par Colasse relative aux systèmes de réglementation et de normalisation est celle de Nobes (1992)¹⁵ ; cette approche permet de montrer le rôle de l'Etat qui, dans certains pays, joue un rôle important dans la création des normes et dans leur mise en application (Allemagne, France, Japon). Dans d'autres pays il n'intervient pas au niveau de la création des normes mais participe à leur mise en application (Etats-

¹⁴ Damak-Ayadi Salma, « De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS en France », Annexe 1, La Revue des Sciences de Gestion 2009/2 (n°236), p. 82.

¹⁵ Cité par COLASSE Bernard ; « Les fondements de la comptabilité », édition La découverte, France, 2007, p. 59

Unis, Australie, Canada). Dans d'autres pays encore, il n'intervient ni au niveau de leur création, ni au niveau de leur mise en application (Grande Bretagne, Pays- Bas, Nouvelles Zélande).

Christopher Nobes distingue la création des règles et leur mise en application selon le schéma ci-dessous :

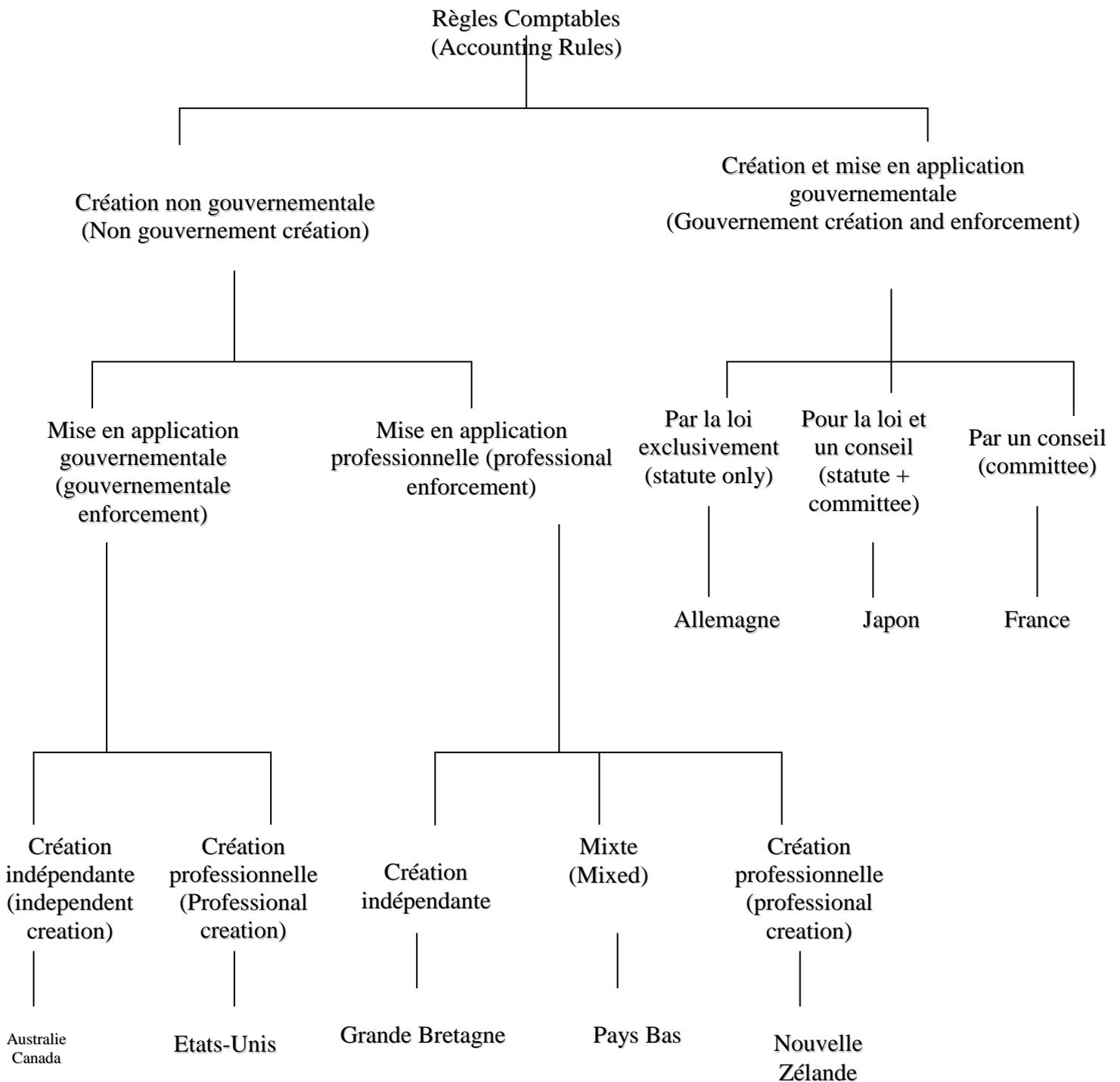


Figure n°1 : Classification des principaux systèmes nationaux de normalisation et de réglementation compatible.

Sources¹⁶ : Schéma de Nobes C. cité par Colasse B ; « Comptabilité générale, PCG 99 ».

¹⁶ Schéma de Nobes C. cité par Colasse B. , « Comptabilité générale, PCG 99» ; Economica, 2000; Paris, p. 59.

Les développements de Saci (1991), concernant la classification des systèmes de réglementation et de normalisation, ont aboutit à distinguer trois courants de la normalisation comptable :

- le courant anglo-saxon
- le courant franco-allemand
- le courant des pays à économie planifié

Le tableau présenté ci après illustre les principales caractéristiques de chaque courant :

Caractéristiques	Courant Anglo-saxon	courant franco-allemand	courant des pays à économie planifié
Finalité de l'information	Boursière	Pluri finalité: Microéconomique et macroéconomique, juridique et fiscale	Economique
Norme	Ponctuelle relative à un point particulier	Vision globale du processus de normalisation	Vision intégrée et globale
Forme	Normal. ascendante	Normal. descendante	Normal. descendante
Organes	Secteurs privés : organismes professionnels de comptabilité, grandes sociétés, banques	Normalisation réglementée par les pouvoirs publics (lois comptables)	Normalisation réglementée par les pouvoirs publics (lois comptables)
Objet	Fixation des principes comptables fondamentaux Publication des documents financiers	Harmonisation des comptes, de la terminologie et des règles d'évaluation Plus récemment détermination des grands agrégats pour un usage	Collecte de l'information pour le plan national et la gestion de l'entreprise. Inimportance de la comptabilité des coûts, suivi et contrôle

		macroéconomique	
Plan comptable	Normalisation lourde avec idée d'un plan comptable	Confection d'un plan de comptable comme moyen de communication	Plan comptable comme instrument d'une politique économique et sociale
Intensité	Souple et volontaire	Mixte : formelle et obligatoire pour la comptabilité générale et souple pour le calcul des coûts	Rigoureuse sur le fond et la forme
Spécificités	Normalisation destinés au tiers pour instaurer la confiance nécessaire au fonctionnement des marchés et du monde des affaires. Unicité du langage et des documents		Simple élément d'un système d'information statistique-comptable.

Tableau n° 4 : les trois courants de la normalisation comptable

Source¹⁷ : Saci D.; « Comptabilité de l'entreprise et système économique ; l'expérience algérienne ».

¹⁷ Saci Djelloul ; « comptabilité de l'entreprise et système économique ; l'expérience algérienne », édition OPU ; Algérie ; 1991 ; p.192.

Section 2: Harmonisation et environnement comptable international

1. Présentation de l'harmonisation comptable:

Les auteurs C. Nobes et R. Parker apportent l'une des premières définitions de l'harmonisation en 1981 : « il s'agit d'un processus destiné à accroître la compatibilité des pratiques comptables grâce à une limitation de leur niveau de variabilité»¹⁸. Selon Colasse (2000), l'harmonisation comptable peut être définie comme « un processus institutionnel, ayant pour objet de mettre en convergence les normes et les pratiques comptables nationales et, par conséquent, de faciliter la comparaison des états comptables produits par des entreprises de pays différents ». Hoarau (1995) apporte également la définition suivante : « un processus politique visant à réduire les différences de pratiques comptables à travers le monde afin d'accroître leur compatibilité et leur comparabilité». Le besoin d'harmonisation des normes comptables est apparu depuis quelques années à plusieurs niveaux : à des niveaux régionaux, comme en Europe par la promulgation de directives, ou à un niveau international. Les enjeux de ces diverses tentatives d'harmonisation sont non seulement économiques et financiers, mais aussi, politiques et sociaux. En Europe les efforts d'harmonisation constituaient un moyen de parvenir à la création de marché unique concurrentiel et dans ce contexte, il apparaît nécessaire que les informations comptables diffusées par les entreprises puissent être reconnues et comprises par tous les pays de la communauté. Néanmoins, le degré d'harmonisation comptable dépend ici fortement de considérations sociales et politiques, et notamment du degré d'intégration politique de l'Union européenne.

1.1 Distinction entre harmonisation et normalisation en comptabilité

Préalablement à tout développement, il nous paraît nécessaire de clarifier certains concepts en faisant la distinction entre deux d'entre eux souvent utilisés et liés à notre sujet de recherche : l'harmonisation et la normalisation comptable. En plus des définitions des deux concepts déjà présentées, nous soulignons la distinction apportée par Colasse: « on peut

¹⁸ Damak-Ayadi S. , « De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS en France », La Revue des Sciences de Gestion 2009/2 (n°236), p. 74.

distinguer l'harmonisation de la normalisation en considérant que cette dernière a pour objet l'application des normes identiques dans le même espace géographique et vise l'uniformité des pratiques comptables au sein de cet espace. L'harmonisation, au contraire, est censée autoriser une certaine diversité des pratiques comptable et vise seulement à établir des équivalences entre elles ; elle est en principe moins contraignante que la normalisation, cela dit, on peut aussi considérer que l'harmonisation est une forme atténuée de la normalisation et une première étape vers celle-ci »¹⁹.

1.2 Portée de l'harmonisation comptable :

L'harmonisation comptable peut atteindre différents degrés présentés par TURILLO et WALISER (2001, p. 156) en trois grandes options : l'harmonisation comptable peut se réaliser par la voie de reconnaissance mutuelle des normalisations nationales, par voie de convergences entre les divers référentiels ou par voie d'unification ou standardisation de ces référentiels. A chacune de ces trois portées correspondent des développements de l'harmonisation qu'on peut résumer comme suit:

- La reconnaissance mutuelle fait référence à un degré d'harmonisation qualifié de modeste. Cette portée se justifie par une pratique qui ne cherche pas à éliminer les différences existant entre les règles comptables de différents pays mais de définir seulement un cadre limitant les écarts susceptibles d'exister. Cette démarche consiste à accepter l'équivalence des informations comptables élaborées sur la bases des référentiels différents ; les documents comptables nécessitent naturellement des retraitements pour être véritablement comparables mais ils n'auront pas besoin d'être modifiés pour pouvoir accéder à une place financière ayant accepté la notion de reconnaissance mutuelle. Cette démarche a été choisie initialement par la commission européenne et qui a aboutit par l'adoption de trois grandes directives : la 4^{eme} directive en 1978 qui traite des objectifs et du contenu des comptes annuels des sociétés de capitaux, la 7^{eme} directive en 1983 qui concerne l'élaboration, la présentation et le contenu des comptes consolidés et

¹⁹ Colasse Bernad , « Comptabilité générale, PCG 99» Economica, Paris,; 2000, p. 59.

enfin la 8^e directive relative au contrôle légal des comptes annuels et des comptes consolidés.

- La convergence considérée comme une voie possible d'harmonisation, apparaît comme un processus de convergence des divers référentiels comptables afin de parvenir à un rapprochement de fond des diverses lois. Ce processus a la particularité d'être lent et ne semble pas répondre aux besoins immédiats de financement international des entreprises. Le but recherché par cette approche est d'exercer une influence sur les normalisateurs nationaux par voie progressive de la persuasion. Il est devenu courant de souligner les efforts de convergence assez marqués entre les normes américaines US GAAP et les normes internationales IAS/IFRS.
- L'unification ou la standardisation est une autre voie envisageable et qui concerne l'unification des normes applicables uniquement aux entreprises recherchant des besoins de financement internationaux. Cette conception d'unification se heurte à de nombreux obstacles dont le principal réside dans la diversité des systèmes comptables, juridiques, fiscaux, et économiques. Cette démarche implique que, dans chaque pays ou région, les modalités d'articulation des normes internationales avec les règles locales soient clairement définies. Le cas de l'unification des normes comptables internationales par alignement des normes américaines US GAAP poserait problème : les US GAAP sont conçues dans un environnement national et élaborées sans aucune intervention ou opinion extérieure ; tandis que les normes IAS/IFRS sont élaborées au sein d'un organisme à vocation internationale. COLASSE (2000) précise que les conditions d'unification des normes dans ce cas pourraient être perçues non comme une unification par concertation mais plutôt comme une unification imposée.

2. Environnement comptable : présentation des référentiels comptables

2.1 Référentiel comptable européen : les 4^{ème} et 7^{ème} directives

Historiquement, l'harmonisation comptable en Europe s'est concrétisée par la diffusion de deux directives: la 4^{ème} directive européenne portant sur les comptes individuels en 1978 et la 7^{ème} directive européenne portant sur les comptes consolidés en 1983. Une troisième directive européenne a été diffusée appelée la 8^{ème} directive et qui portait sur le contrôle légal en 1984. D'autres directives dites sectorielles (banque et assurances) ont aussi apparu en

1986 et en 1991. Précisons que de par sa nature, une directive²⁰ est une décision de droit communautaire visant à favoriser l'harmonisation des législations nationales des Etats membres de l'Union européenne. Une directive ne s'impose pas directement aux ressortissants de l'Union européenne contrairement au règlement européen, mais nécessite une transposition. Elle impose aux Etats membres un objectif à atteindre, tout en leur laissant le choix de moyens à mettre en œuvre (lois, décrets, principes généraux).

La 4^{ème} directive européenne et la 7^{ème} directive européenne avaient pour objet d'harmoniser les comptabilités financières des entreprises des Etats de l'union européenne. Elle se traduisait par l'harmonisation des systèmes et des pratiques comptables des entreprises des Etats membres. Ces directives sont adoptées par le Conseil de l'Union européenne, représentant les Etats membres et ayant la responsabilité d'adopter la législation européenne.

2.1.1 Quatrième directive européenne :

La quatrième directive européenne avait pour objectif de fixer des conditions juridiques équivalentes par rapport à l'étendue des renseignements financiers à porter à la connaissance du public par des sociétés concurrentes. Le contenu de la 4^{ème} directive fait apparaître :

- la structure et le contenu des comptes annuels à savoir le bilan ; le compte de résultat, de l'annexe et du rapport de gestion ;
- les modes d'évaluation
- les règles de publicité et de contrôle des comptes annuels.

2.1.2 Septième directive européenne :

La septième directive avait pour ambition de coordonner les législations nationales sur les comptes consolidés afin de réaliser les objectifs de comparabilité et d'équivalence de ces informations. Il apparait du contenu de la septième directive :

- Les conditions et les modes d'établissement des comptes consolidés,

²⁰ Une directive est un acte normatif décidé par les institutions de l'Union européenne ; Elle donne des objectifs à atteindre par les pays mais à la différence des règlements, elle permet un certain délai, et le choix des moyens pour y arriver. Chaque directive existe dans toutes les langues officielles de l'union européenne (français, Allemand, Anglais, Italien, Espagnol...). Quatre Directives européennes ont été promulguées et qui ont eu des conséquences majeures sur le reporting financier.

- Le rapport consolidé de gestion ;
- Les règles de publicité et de contrôle des comptes consolidés.

La 4^{ème} et la 7^{ème} directive ont été complétées par deux directives sectorielles :

- La directive de décembre 1986 applicable aux banques, et autres institutions financières ;
- La directive de décembre 1991 spécifiquement consacrée aux entreprises d'assurances.

2.1.3 Uniformisation des référentiels comptables :

L'environnement comptable en Europe faisait apparaître des pratiques comptables restées assez disparates ; notamment du fait des liens plus ou moins étroits entre le système comptable et le système fiscal. Les pratiques de consolidation ont pu trouver quelques convergences et parfois même des écarts assez sensibles en pratique. Les deux directives ont entraîné une nette amélioration de la qualité des états financiers individuels et consolidés mais, elles n'ont pas permis la comparaison des performances des entreprises. Les raisons sont connues : ces deux directives comportent de nombreuses options, c'est-à-dire la possibilité de comptabiliser ou d'évaluer une même opération de manières différentes. De plus l'article 29 laisse le choix à chaque Etat membre d'interdire, d'autoriser ou de rendre obligatoire leur utilisation. Par conséquent les méthodes d'évaluation de postes importants de l'actif sont différentes d'un pays à un autre. De très nombreuses discussions ont été menées bien avant les années 1990 à effet de réduire le nombre d'options, voir les supprimer mais quelle que soit la solution envisagée, elle nécessitait la modification d'une des deux directives ou des deux à la fois. Les promoteurs des changements, pour parvenir à leur fin, devaient lever plusieurs obstacles. Parmi lesquels :

- Trouver des solutions acceptables par les représentant des Etats membres ;
- Faire engager les discussions au sein de divers instances de l'union (commission des communautés européennes, parlement européen, conseil des ministres) ;
- Vaincre la réticence ou l'hostilité de ceux qui, au sein de l'union, préféraient un référentiel comptable autre qu'euro péen.

Face à la nécessité d'une normalisation comptable européenne, la commission européenne disposait de deux choix: la refonte des 4^{ème} et 7^{ème} directives ou choisir d'adopter un référentiel international existant (le référentiel américain US GAAP ou le référentiel

IFRS). Le premier choix aurait nécessité beaucoup de temps et aurait isolé l'Europe dans un référentiel spécifique. Le référentiel des Etats unis est conçu par les normalisateurs américains et sans qu'il y ait une influence possible de l'Union européenne. Le référentiel IFRS, conçu sur des principes est paru plus apte à s'appliquer à des environnements économiques diversifiés.

Plusieurs années d'effort qui se sont achevées en l'an 2000, ont réussi à démontrer que quelle que soit la raison, il était impossible, en pratique, de faire évoluer les 4^{ème} et 7^{ème} directives. La commission européenne a finalement annoncé son intention en 2000 d'uniformiser les référentiels comptables de toutes les sociétés européenne en adoptant les normes comptables internationales : IFRS. Des raisons à la fois politique et techniques ont ainsi motivé le choix de ce référentiel IFRS (BARBE et DIDELOT ; p 15)²¹. Cette intention est devenue effective en 2005 avec l'adoption officielle des normes IFRS pour toutes les sociétés cotées en bourse.

Platet – Pierrot (2009) précise que l'adoption des normes internationales de comptabilité découle directement de deux facteurs :

« D'une part des besoins engendrés par le développement du financement des sociétés par l'appel public à l'épargne au niveau mondial et, d'autre part, du refus de l'Union Européenne de tomber sous le joug de l'organisme de normalisation comptable américain, le FASB. La transition d'un processus d'harmonisation comptable européenne à l'harmonisation comptable internationale par l'adoption d'une normalisation internationale fortement influencée par le modèle comptable anglo-saxon, a contribué à la modification du paysage comptable européen en général... »²²

2.2 Référentiel comptable américain: les US GAAP

L'histoire du référentiel comptable américain se fonde sur la crise financière de 1929 et les conséquences d'une mauvaise information financière des investisseurs et des banquiers. Même si l'harmonisation comptable américaine est antérieure à cette période, il est à signaler

²¹ BARBE Odile, DIDELOT Laurent; "Maîtriser les IFRS", 06ème édition Groupe Revue Fiduciaire; 2012; p.15.

²² Platet – Pierrot F. ; « L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable : Étude du message du Président des sociétés cotées françaises » ; Thèse de doctorat à l'université Montpellier 1. France; 2009 ; p. 28.

qu'en 1929, les conditions d'une information comptable assurant la meilleure connaissance possible de la situation des entreprises n'étaient pas réunies. Ce facteur a certainement conduit des investisseurs à prendre des décisions erronées. Constatant que les organismes comptables n'avaient pas été capables jusqu'alors de superviser et de produire un corpus comptable solide, les autorités américaines ont dépassé le problème en créant la Securities and Exchange Commission (SEC), la commission des opérations de bourse américaines, reconnue comme autorité de tutelle boursière américaine. Cet organisme de régulation des marchés financiers a, entre autre, la tâche de définir quelles sont les bonnes pratiques comptables et d'autoriser potentiellement sur le marché américain tel ou tel référentiel comptable. Il est aussi important de souligner qu'Aux Etats-Unis, les règles comptables ne sont pas définies par des textes législatifs ou réglementaires. La SEC (Security and Exchange Commission) a délégué la responsabilité de la définition des règles comptables à l'AICPA (American Institut of Certified Public Accountant) : Institut américain de certification des comptables publics. Cet organisme privé qui a été créé en 1957 pour le perfectionnement de la pratique comptable a ensuite lui-même désigné en 1973 le FASB (Financial Accounting Standard Board): conseil financier de normalisation comptable pour accomplir cette tâche. Les règles comptables produites par le FASB sont dénommées : les règles comptables américaines généralement admises : « US GAAP ». Le FASB est généralement considéré comme l'organisme le plus important du monde anglo-saxon (les Etats-Unis, l'Australie, le Canada et le Royaume-Uni) en matière de recommandations concernant la publication des états financiers, le deuxième étant probablement l'ASB (Accounting Standard Board) Conseil de normalisation comptable, conseil britannique chargé d'établir les normes comptables.

Les deux premiers mots de FASB : « financial accounting » font référence à l'information financière publiée par une organisation et destinée à un public qui ne participe pas à sa gestion. Le FASB publie un ensemble de textes qui constitue les US-GAAP (generally accepted accounting principles) : les Principes comptables généralement admis; parmi lesquels on retrouve :

- les normes américaines nommées SFAS (statement of financial accounting standard);
- les SFAC (statement of financial accounting concepts): six études élaborées par le FASB dans le cadre conceptuel comptable américain;
- les interprétations (commentaires et extensions des SFAS).

On reconnaît que les organisations professionnelles ont été à l'origine de la normalisation comptable aux États-Unis; ces principales organisations, déjà citées, sont les suivantes:

- AICPA: American Institute of Certified Public Accountants.
- FASB: Financial Accounting Standards Board.
- SEC : Securities Exchange Commission

Nous présenterons brièvement dans les titres suivants ces organismes professionnels.

2.2.1 AICPA: American Institute of Certified/ Public Accountants

L'AICPA constitue l'instance professionnelle représentative des "experts comptables auditeurs" aux États-Unis. Il a été créé en 1887, mais son action en matière de normalisation ne s'est réellement activée qu'à partir de 1929. La SEC a été désigné pour être l'autorité à qui incombe l'élaboration des normes générales de comptabilité. Mais dès sa création, la SEC a mandaté la profession comptable afin d'émettre les normes comptables relatives aux entreprises. L'ACSEC (Accounting standards Executive Committee) est le plus important comité technique autorisé par l'AICPA à publier des normes comptables. L'ACSEC publie des SOPS qui représentent des recommandations en matière de comptabilisation.

2.2.2 FASB: Financial Accounting Standards Board

Le FASB a vu le jour en 1973 ; cet organisme, placé sous la tutelle de la FAF, établit les normes comptables de manière indépendante et ce, de par la reconnaissance générale de son rôle par la SEC. Le cadre conceptuel comptable américain a été élaboré par le FASB au terme de six études, les Statements on Financial Accounting Concepts (sfac 1 à 6). Le FASB élabore des normes américaines nommées SFAS (statements on Financial Accounting standards). Les normes SFAS ou FAS publiées par le FASB sont au nombre de 163 en 2010.

2.2.3 SEC: Securities and Exchange Commission:

La SEC a été créé en 1934 après le grand crash financier de 1929. Elle a pour mission de contrôler et de surveiller l'information divulguée aux marchés boursiers américains. Cette institution est dotée de moyens financiers et de pouvoirs juridiques très importants en matière de normalisation comptable. Elle a pour principale mission la protection des investisseurs et le

maintien de l'intégrité des marchés financiers. La SEC publie quelques recommandations en matière de comptabilisation nommées « Staff Accounting Bulletins ».

2.3 Référentiel comptable international: les IAS/IFRS

Les normes IAS IFRS ont été préparées en tenant compte de toutes les divergences dégagées par les deux philosophies relatives au référentiel anglo-saxon et européen. Ces deux référentiels précédents permettent de distinguer deux grandes familles de culture opposée parmi les principaux pays industrialisés:

- Les pays dont la culture comptable est orientée par la pratique : on retrouve l'approche anglo-saxonne qui repose sur l'utilisation « des principes comptables généralement acceptés ».
- Les pays dont la culture comptable est plutôt basée sur la réglementation ou la loi : c'est l'approche de l'Europe continentale et du Japon.

Le tableau présenté ci-après apporte une synthèse des divergences cités liées aux cultures comptables. Barneto(2006) résume ces divergences dans le tableau suivant :

	Culture anglo-saxonne	Culture européenne et japonaise
Objectif premier de l'information financière	Informers les actionnaires et les marchés financiers.	Informers toutes les catégories d'utilisateurs et protéger avant tout les créanciers (Allemagne, Japon).
Qui est concerné par les principes comptables	Entreprises cotées uniquement (Etats-Unis)	La réglementation comptable est applicable à toutes les entreprises.
Hiérarchie dans le financement	Capitaux propres > Dettes → Principe de l'image fidèle	Capitaux propres < Dettes → Principe de prudence
Lien avec la législation	Indépendance entre la comptabilité et la fiscalité. L'information financière et la déclaration fiscale obéissent à des règles différentes (Australie,	Adaptation de la comptabilité à la fiscalité. Influencer par le droit fiscal (France, Espagne, Italie) et par le droit commercial (Allemagne). Le résultat publié sert essentiellement de

	Etats unis, Canada)	base d'imposition (Allemagne, France)
Orientations données par les normes nationales	Normes précises couvrant toutes les transactions et les activités (Etats unis)	Pas de normes précises pour certaines activités et grandes latitudes d'enregistrement pour certaines transactions (Allemagne, Japon)
Transparence	Notes et commentaires détaillés : choix et application des méthodes comptables et d'évaluation (Australie, USA, Canada)	Regroupement de nombreux postes, peu de notes explicatives sur les méthodes et retraitements (Allemagne, France, Japon, Suisse)

Tableau n° 5 : Différences de philosophies et de principes comptables

Source²³ : Barneto P. « Normes IFRS. Application aux états financiers ».

L'IASB (International Accounting Standard Board) est un organisme non gouvernemental fondé en 1973 (nommé alors IASC : international accounting standard committee) à la suite d'un accord entre les organisations comptables de pays différents. Le rôle de l'IASC est de contribuer au développement et à l'adoption de principes comptables pertinents, équilibrés et comparables internationalement, et d'encourager leur observance dans la présentation des états financiers.

L'IASB élabore des normes appelées IAS/IFRS, l'appellation IFRS remplaçant l'appellation IAS va également dans le même sens. L'accent n'est plus mis sur des standards comptables mais sur des standards liés à l'information financière.

Les normes IAS/IFRS concernent essentiellement les grandes sociétés cotées en bourse.

L'avantage des normes de l'IASB est triple :

- Le référentiel comptable IAS/IFRS est reconnu par sa qualité par la communauté internationale comptable : bourse de valeurs, producteurs de comptes, analystes financiers, auditeurs, instituts professionnels, normalisateurs comptables nationaux.

²³ Barneto P. « Normes IFRS. Application aux états financiers » 2^{ème} édition Dunod, 2006, p. 5.

- Le mode de fonctionnement de l'IASB est très souple et permet de modifier ou de compléter le référentiel comptable dans les délais jugés raisonnables par les producteurs de comptes et les bourses de valeurs. Les normes financières traduisant une réalité économique doivent être réactualisées en permanence. Ce contexte traduit une nouvelle dynamique avec des règles qui s'adaptent à leur contexte ;
- L'IASB est un organisme privé, n'appartenant à aucun Etat mais seulement à des membres émanant de plus d'une centaine de pays, on peut dès lors espérer que les décisions prises sont au service d'un objectif de comptabilité des comptes et non pas au service des intérêts d'un Etat.

2.4 Référentiel comptable africain OHADA :

La normalisation comptable française a eu une influence forte sur le processus de normalisation dans de nombreux pays. Son influence fut particulière dans les pays de l'OCAM (Organisation de la Communauté des pays africains, malgaches et mauriciens). Le tout premier plan comptable applicable dans les pays africains sous la colonie française était le plan allemand conçu en 1937 par E. Schmalenbach, appliqué en France également, et mis en application dès 1938. À la suite du décret 46-619 du 4 avril 1946 créant en France une commission de normalisation des comptabilités et l'approbation en 1947 d'un plan comptable général, les pays africains vont importer et utiliser les mêmes outils comptables qu'en France. En 1968, sous l'initiative des chefs d'États africains, une commission constituée d'experts africains et français se réunit à Niamey et propose le tout premier plan comptable africain : le plan OCAM. Ce dernier sera adopté à Yaoundé en 1970 par la conférence des chefs d'États membres de l'OCAM. Il avait pour objectif de favoriser l'harmonisation des pratiques comptables, l'intégration et l'indépendance économique des États membres. Jusqu'à la désolidarisation des membres de cet organisme en 1985, tous les pays n'y avaient pas adhéré. C'est le cas, par exemple, des pays du Maghreb, du Mali, de la Guinée, etc., qui pour la plupart ont continué avec le plan comptable français de 1957 tandis que les autres ont constitué leur propres plan comptable. Au Togo, en particulier, le plan comptable OCAM a cohabité avec le plan français de 1957. Après cette dissidence, les structures comme le Conseil Africain de la Comptabilité (CAC), le Système Comptable Africain de Référence (SCAR), etc. qui avaient été mises sur pied pour œuvrer en faveur de la normalisation et d'une harmonisation des pratiques comptables en Afrique n'avaient pas produit les résultats

attendus. Fjeudo (2010) précise qu'après les indépendances, la poursuite des relations de la France avec les pays concernés, notamment dans le domaine de la normalisation comptable, a fait que les processus respectifs de normalisation ne peuvent être examinés indépendamment les uns des autres ; chaque étape franchie d'un côté s'appuyant sur l'expérience de ce qui a été fait de l'autre. L'examen du chemin parcouru par la normalisation comptable fait apparaître de manière significative, la nature des relations de la France avec les pays d'Afrique francophone et l'évolution de ces relations depuis les indépendances. Le souci pour la France et l'Afrique d'avoir le même langage des affaires sera à nouveau lancé à Libreville au Gabon en octobre 1992 à l'occasion du sommet France-Afrique. Cette volonté politique commune et ambitieuse va entraîner le 17 octobre 1993 au sommet de Port-Louis (Île Maurice), la signature du traité de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) en vigueur dès 1995. À la suite de ce traité, les pays de l'Afrique de l'Ouest regroupés au sein de l'UEMOA (Union Economique et Monétaire Ouest Africaine) vont se désolidariser totalement du plan comptable OCAM pour créer en 1998 leur propre système comptable : le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA). Ce nouveau référentiel adopté par les pays de l'Afrique de l'Ouest s'inspire fortement du plan comptable français de 1982 et des pratiques anglo-saxonnes et internationales. En 2000, l'OCAM sera totalement fragilisée avec l'adoption en mars de l'acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises dans les États membres de l'OHADA. Cette organisation compte aujourd'hui dix sept (17)²⁴ États membres dont les pays de l'UEMOA, de la CEMAC. Véritable facteur d'intégration dans la sous-région, le SYSCOHADA en vigueur depuis janvier 2001 pour les comptes personnels, et 2002 pour les comptes consolidés et combinés, est en continuité avec les plans OCAM et français de 1982 qui constituent ses principales sources d'inspiration et d'expérience.

3. Catégorisation des normes comptables

La description des principaux référentiels qui exercent dans le monde permet de comprendre qu'il existe actuellement dans le monde deux grands organismes chargés de la normalisation comptable ; il s'agit de l'organisme américain FASB chargé de formuler des

²⁴ Nombre d'Etat jusqu'à 2017 selon les informations transmises sur www.ohada.com

normes mis en vigueur aux USA connues sous le nom des « US GAAP » , et de l'organisme international IASB chargé de continuer à produire à son tour des normes comptables appelées «IFRS » initialement appelées « IAS ».

Ce travail de production de normes a d'abord commencé aux USA en 1939 et confié à l'organisme CAP devenu par la suite FASB et a gagné en indépendance vis-à-vis de la profession comptable. La structure organisationnelle de l'organisme international nommée initialement ASB en 1973 a connu une réforme conclue en 2001 par l'installation du FASB et on note que la nouvelle structure organisationnelle s'est beaucoup inspirée de celle de son homologue organisme américain. Si sur le plan de fonctionnement les deux organismes chargés de bâtir un ensemble de normes comptables se ressemblent ; il n'en demeure pas moins concernant que leurs conceptions définies comme différentes. Les développements de Couleau -Dupont (2010) résumant parfaitement cette différence :

« Il y a une différence fondamentale entre les deux référentiels comptables dominants dans le monde. Ils sont fondés sur des démarches normatives distinctes : une approche par les règles pour les US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) et une approche par les principes pour les IAS/IFRS. »²⁵

L'auteure propose également un éclairage entre les deux approches qui nous paraît utile à présenter et qui donne lieu, à notre sens, d'une part à une catégorisation des normes comptables: normes fondées sur des règles, et normes fondées sur des principes ; et d'autre part, cet éclairage permet de se positionner et de définir les concepts de : norme, règle, principe et convention largement utilisés dans le domaine de la normalisation comptable.

3.1 Normes fondées sur des règles:

Historiquement l'approche américaine relative à la production des normes, est fondée sur des règles détaillées, et on lui attribue un caractère de complexité croissante du fait du volume et du degré de précision des règles. De plus, comme l'indique Hoarau (2007), l'approche par les règles favorise une conformité apparente des normes (la lettre et non

²⁵ Couleau-Dupont Annelise. « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations - Essai d'observation et d'interprétation des pratiques -. Gestion et management ». Thèse de doctorat Université Nice Sophia Antipolis, 2010 ; p. 37.

l'esprit) qui est une tendance à structurer les opérations dans le but de modeler l'image comptable. Ainsi, l'image comptable était une représentation modélisée de l'environnement.

3.2 Normes fondées sur des principes :

La voie retenue pour la conception des normes, par l'organisme de normalisation international IASB, est orientée vers une approche par des principes. Les normes fondées sur des principes contiennent peu ou pas de règles au sens défini précédemment. Les normes sont fondées sur des principes généraux et des conventions qui sont inclus dans des cadres conceptuels (Alexander 1999). Cette approche s'appuie sur la vision qu'on donne à la comptabilité; on considère qu'elle s'apparente à une convention ou à un ensemble de conventions ; en ce sens, elle obéit à des principes qui ont été « inventés » au cours du temps par ses praticiens auxquels ils adhèrent collectivement, et qui leur servent de guides comportementaux pour assumer leurs activités et faire les divers choix que ces activités impliquent (Capron, 2005)²⁶.

Les principes généraux correspondent, (Hoarau, 2007)²⁷:

- Aux hypothèses de base sur lesquelles repose l'élaboration des états financiers (comptabilité d'engagement et continuité d'exploitation),
- Aux objectifs assignés à l'information financière en regard de son utilité pour les utilisateurs, par exemple la pertinence, la fiabilité et l'obtention de l'image fidèle, et
- Aux définitions des éléments contenus dans les états financiers (par exemple les actifs et les dettes).

Les conventions sont destinées à guider le préparateur des états financiers dans l'évaluation et la présentation des éléments devant figurer dans les états financiers, comme la convention de prudence ou de juste valeur.

²⁶ Capron, M. (2005). « Les enjeux de la mise en œuvre des normes comptables internationales ». In Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier (Eds, Capron, M.). Paris La Découverte ; 2005, p. 29.

²⁷ Hoarau, Ch. ; «Gestion de l'information comptable par les dirigeants : les principes sont-ils plus dissuasifs que les règles ? »; Actes du colloque international sur Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financières, GREG-CRC, Paris, 14 septembre 2007

Les principes et les conventions structurent conjointement la représentation comptable de l'entreprise. Afin de distinguer les deux concepts, on peut avancer que les principes correspondent à des postulats acceptés sans démonstration, ils ont un caractère de généralité plus grand que les conventions qui peuvent être différentes entre les pays, voire d'une entreprise à l'autre. Citons à titre d'exemple, dans le référentiel IAS/IFRS, l'application de la convention de juste valeur aux actifs corporels est facultative et relève d'une décision de gestion de l'entreprise. Dans le même sens, avant l'intégration de ce référentiel dans le corpus réglementaire de l'UE, l'application de la convention de prudence était différente entre l'Allemagne et la France. En revanche, le principe de continuité d'exploitation est généralement appliqué de la même façon quel que soit le pays ou l'entreprise (Hoarau, 2007)²⁸.

A travers les lectures menées, beaucoup d'auteurs ont tendance de regrouper ces deux notions sous le terme générique de principes comptables. Ces principes sont historiquement le résultat de la pratique comptable, intégrés dans les cadres conceptuels et les normes comptables. Ces principes n'ont pas de fondements scientifiques et obtiennent leur légitimité de leur reconnaissance par les acteurs du monde comptable. Comme produits de la normalisation comptable, ils sont le résultat de compromis entre les parties prenantes (Coulot-Dupont, 2010)²⁹

4. Causes de la réduction de la diversité comptable:

La réduction de la diversité des systèmes s'est progressivement imposée sous l'effet d'évolutions longues mais aussi d'événements particuliers. La construction d'un espace économique le plus large et indifférencié possible a été considérée comme un facteur décisif de croissance de l'économie mondiale. Cette construction, engagée sous l'action de l'OMC (Organisation mondiale du commerce ; anciennement GATT), a eu pour effet la

²⁸ Hoarau, Ch. ; «Gestion de l'information comptable par les dirigeants : les principes sont-ils plus dissuasifs que les règles ? »; Actes du colloque international sur Les IFRS^{et} leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financières, GREG-CRC, Paris, 14 septembre 2007.

²⁹ Couleau-Dupont Annelise. « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations - Essai d'observation et d'interprétation des pratiques -. Gestion et management ». Thèse de doctorat Université Nice Sophia Antipolis, 2010 ; p. 37.

mondialisation de l'économie, l'élargissement du champ d'action des entreprises et l'accroissement de leurs besoins de financement au fur et à mesure de la réalisation de la croissance économique et du progrès technique. La formation progressive de la Communauté économique européenne, transformée en Union européenne, a favorisé la création d'une zone économique de plus en plus intégrée, appelée « marché intérieur ». Cet espace économique plus limité a été créé avec le même objectif de croissance économique, parfois en résilience sinon toujours en consonance avec les objectifs de l'OMC : création d'un tarif extérieur commun, développement des échanges intracommunautaires, etc.

Dans la mesure où le marché américain des capitaux avait une position dominante, les entreprises multinationales non américaines ont été conduites à faire appel à ce marché.

Les entreprises européennes, telle Daimler-Benz, se sont ainsi tournées vers le marché des capitaux américain à partir des années 1990. Pour s'y faire coter, elles ont dû établir un jeu supplémentaire d'états financiers conformes aux normes américaines ou, à tout le moins, un état de passage avec le résultat et les capitaux propres conformes aux normes américaines. Cet exercice, déjà coûteux en soi, a révélé en outre des différences qui pouvaient être très significatives entre les montants conformes aux règles du pays d'origine des entreprises et les montants conformes aux normes comptables américaines.

Le marché américain des capitaux, considéré comme le marché des capitaux de référence, a posé les normes comptables américaines, applicables sur ce marché, comme la référence comptable ; en conséquence les autres normes dont celles des pays de l'Union européenne apparaissaient de qualité inférieure.

La création d'une monnaie européenne commune a rendu insupportables les divergences existant dans les règles comptables des États membres de l'Union européenne et subsistant malgré l'adoption des directives comptables européennes (4^e directive sur les comptes annuels et 7^e directive sur les comptes consolidés). L'Union européenne s'est alors trouvée dans la nécessité de définir une nouvelle stratégie pour l'harmonisation des comptes des sociétés européennes et ce au regard de l'harmonisation comptable internationale.

4.1 Nécessité d'une harmonisation comptable internationale :

Afin de comprendre la nécessité de travailler sur l'harmonisation comptable, il nous a semblé utile de présenter le résultat d'une étude exposée en 1989. Cette étude a pour objet la

comparabilité des principaux postes des états financiers d'une même entité mais établis selon des référentiels nationaux différents :

Sommes en millions d'euros	Allemagne	Belgique	Espagne	France	Italie	Pays-Bas	R-U	Moyenne	Maxi-Mini
									Maxi
Résultat d'exploitation	261	274	250	264	243	264	289	264	19%
Résultat net	133	135	131	145	174	140	192	151	47%
Immobilisations incorporelles	184	171	181	186	181	171	91	166	104%
Immobilisations corporelles	298	431	418	401	361	401	431	392	45%
Total des immobilisations	482	602	599	587	542	572	522	558	25%
Capitaux propres	649	726	722	710	751	704	712	711	16%
Ratio Résultat net / Cap. Propres	20,5	18,6	18,2	21	23,2	19,9	27	21,2	

N.B. – les sommes en caractères gras correspondent au minimum et au maximum sur chaque ligne

Tableau n° 6 : Comparaison des comptes d'une même entreprise retraités selon les normes de 7 pays européens.

Source³⁰ : Azières et Simonds. « Accounting for Europe ».

L'interdépendance des marchés financiers mondiaux est l'élément principal qui a rendu nécessaire une harmonisation des règles comptables. En effet, le constat a été le suivant :

- un manque de comparabilité de l'information financière dans le temps (pour une même entreprise) et dans l'espace (entre différentes entreprises). Le tableau ci-dessous nous permet de voir que des comptes d'une même entreprise peuvent être différents d'un

³⁰ Simmonds A. et Azières O., « Accounting for Europe ». Succes by 2000 AD, Touche Ross ; 1989.

pays à l'autre et il apparaît que la nécessité d'éliminer les différences qui existent et unifier le langage comptable.

- un niveau de subjectivité important dans l'établissement des comptes ;
- une information financière ni admise ni comprise sur toutes les places boursières du monde ;
- un langage financier très hétérogène et marqué parfois par un manque de transparence des comptes et une faible qualité de l'information fournie.

L'adoption des règles et méthodes comptables uniformes pose le problème des systèmes comptables des principaux pays dans le monde qui ont tous des conceptions théoriques différentes.

En pratique, il est d'usage d'opposer deux approches comptables différentes à savoir:

- une approche anglo-saxonne fondée sur la réalité économique ;
- une approche européenne et japonaise fondée sur les textes de lois.

Les scandales récents ont illustré ce besoin d'avoir un référentiel comptable objectif, connu et admis par tous. Dès lors, cette harmonisation a intéressé tous les acteurs économiques et tous les pays : les investisseurs, les analystes financiers, les salariés des entreprises, les banquiers, les pouvoirs publics, etc.

Ainsi, Le cas de la société allemande Daimler-Benz montre parfaitement cette complexité. En septembre 1993, cette société enregistrerait un bénéfice de 168 millions de marks selon la comptabilité allemande. Cette même société, voulant s'introduire dans la bourse de New York, annonçait un déficit de 949 millions de marks selon le référentiel américain. De ce constat, on se posait la question si Daimler-Benz est-elle bénéficiaire ou déficitaire ?

Selon Einthoven, les pays en voie de développement ont le plus besoin de la normalisation parce qu'ils disposent de données économiques et financières insuffisantes et non classées. Les objectifs de la normalisation sont :

- fournir des renseignements sûrs et homogènes pour la comptabilité d'entreprise, publique et nationale;
- réaliser l'intégration des différentes branches de la comptabilité et faire des analyses économiques.

Selon le même auteur, la normalisation se constitue autour :

- des définitions et une terminologie standardisées ;

- des critères pour le recensement, le calcul et le traitement des informations comptables ;
- de la confection des comptes et des tableaux de synthèse.

4.2 Objectifs d'un référentiel unique:

Les objectifs liés au développement des normes internationales sont donc les suivants :

- Améliorer la transparence et la comparabilité des états financiers élaborés par les sociétés cotées ;
- Permettre la comparaison des entreprises de différents pays ;
- Faciliter la cotation boursière des entreprises sur les places du monde entier ;
- Obtenir et restaurer la confiance des investisseurs ;
- Offrir un référentiel comptable aux pays qui en sont dépourvus.

L'objectif d'un référentiel unique est donc de mettre en place un langage comptable unifié dans un cadre plus large d'unification des marchés de capitaux. Derrière la modification des systèmes comptables propres à chaque pays, l'enjeu principal est l'apparition d'un langage financier mondial applicable aux états financiers de toutes les entreprises.

Section 3 : Référentiel international IAS/IFRS: cadre institutionnel et processus d'adoption des normes.

1. Structuration et organisation de l'IASF :

L'organisme responsable de l'élaboration des normes comptables à visée internationale a été créé en 1973 à l'initiative de Henry Bonson, associé dans un cabinet d'audit à Londres nommé Coupers & Lybrand et par les représentants des organisations comptables professionnelles de dix pays : Allemagne, Australie, Canada, Etats-Unis, France, Irlande, Japon, Mexique, Pays Bas et Royaume Uni. Cet organisme international nommé à l'époque l'I.A.S.C (International Accounting Standard Committee) « comité des normes comptables internationales », a pour objet de mettre en forme des standards comptables de base qui seraient acceptés dans le monde entier et ces normes comptables portaient le nom de « IAS » : International Accounting Standard traduit par « normes comptables internationales ». Merckaert (2012) précise que ce comité d'élaboration de normes se donne pour objectif de produire des standards de référence en favorisant la convergence des normes internationales.

En 2001 une nouvelle organisation s'est mise en place après une procédure de réforme, et les normes comptables produites « IAS » sont devenues « I.F.R.S » International Financial Reporting Standards traduit par : les normes internationales d'information financière. Ce nouvel organisme se décline sous la dénomination de l'IASCF : « International Accounting Standards Committee Fondation » traduit par la fondation internationale des principes comptables internationaux. Cette organisation privée à but non lucratif, a connu une profonde évolution structurelle visant à donner toute sa plénitude à l'organisme : les membres du conseil ont gagné en indépendance et ne sont plus les représentants de leur pays respectifs. Le siège est enregistré au Delaware (paradis fiscal de la côte Est américaine) tandis que le siège opérationnel est implanté à Londres. Le caractère privé de l'IASCF lui incombe qu'elle doit assurer son propre financement en collectant des dons.

De part sa vocation d'édicter des normes comptables de haute qualité qui peuvent être appliquées au niveau mondial; il était donc important pour l'IASCF que les membres fondateurs ou exécutifs soient composés de la manière la plus représentative possible afin d'assurer la crédibilité et l'acceptation des normes et recommandations produites. On compte les six organes suivants permettant le fonctionnement de l'IASCF:

- Les Trustees: administrateurs ou mandataires de la foundation

- Le conseil: International Accounting Standard Board (I.A.S.B),
- Le comité d'interprétation: International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC).
- Le conseil consultatif: Standard Advisory Council (S.A.C)
- Les groupes de travail: Advisory committees
- Le staff

Le schéma présenté ci-après résume la structure opérationnelle des institutions responsables de la production et de la publication des normes IAS/IFRS:

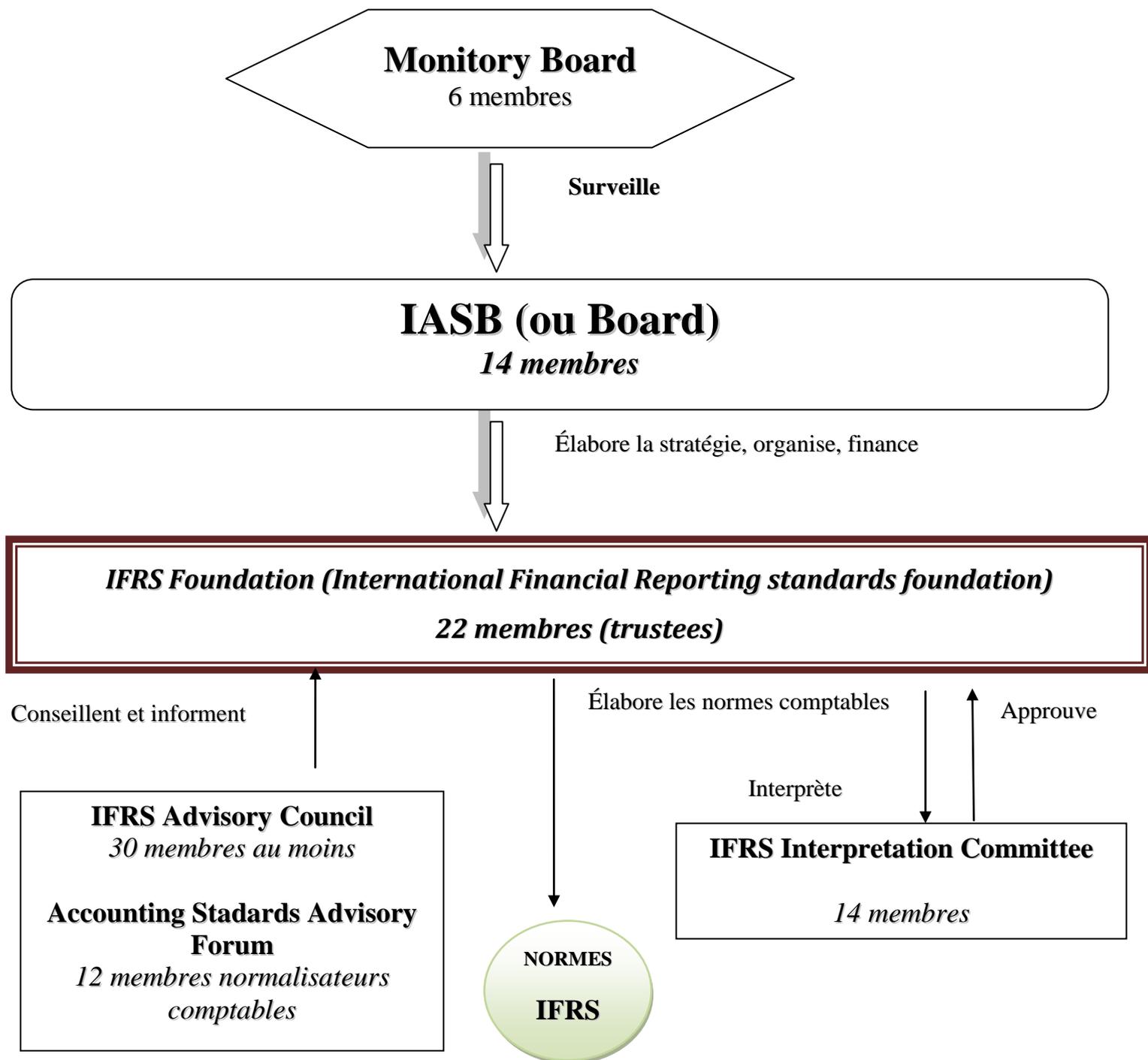


Figure n° 2: Structure opérationnelle de l’IASB

Source³¹: Obert R ; « le petit IFRS, les notions indispensables ».

³¹ Obert R. ; « le petit IFRS, les notions indispensables » ; édition DUNOD ; France 2018 ; p. 5.

1.1 Trustees ou conseil de surveillance :

1.1.1 Membres des trustees :

Les vingt deux membres « mandataires » ou « administrateurs » de cet organe ont le rôle de conseil de surveillance de l'IASCF ; ils ne sont impliqués dans aucune question technique liée aux normes IFRS, cette responsabilité incombe uniquement au conseil (*Board*). Les *trustees* sont nommés pour un mandat renouvelable de trois ans et chaque membre est censé comprendre et être sensible aux questions internationales pertinentes au succès d'une organisation internationale responsable de l'élaboration de normes comptables mondiales de haute qualité à utiliser sur les marchés financiers mondiaux et par d'autres utilisateurs.

Notons que les statuts de la fondation prévoient une représentativité géographique des *trustees* autant qu'organe de surveillance : la composition des membres doit être représentative des marchés de capitaux et de la diversité des origines géographiques et professionnelles. Les *trustees* sont tenus de s'engager formellement à agir dans l'intérêt public dans tous les domaines de manière à assurer une large couverture internationale. Il y est également précisé dans les statuts que les membres trustees doivent représenter des professions variées : experts comptables, préparateurs et utilisateurs des états financiers, professionnels académiques et autres professionnels exerçant dans l'intérêt public.

La composition assurant une diversité géographique doit obéir aux critères suivants :

- Six trustees d'Amérique du nord ;
- Six trustees d'Europe ;
- Six trustees de la région Asie/pacifique ; et
- Quatre trustees de toute origine géographique, sous réserve de respecter un équilibre géographique global.

1.1.2 Rôles des trustees:

Les trustees exercent les fonctions suivantes sans pour autant intervenir dans les questions techniques relatives aux normes comptables:

- Nommer les membres du comité permanent d'interprétation (IFRIC) comité consultatif de normalisation (SAC) et les membres du conseil (IASB) .
- Etablir le budget et assurer le financement de la structure en sollicitant des dons des membres et autres

- Décrire le fonctionnement de la fondation qui apparaît dans les statuts et possibilité de le modifier si nécessaire.
- Publier un rapport annuel sur les activités de l'IASCF comportant des états financiers audités et indiquant les priorités de l'année à venir
- Examiner chaque année l'efficacité et la stratégie de l'IASCF.
- Examiner les grandes questions stratégiques affectant les normes comptables
- Promouvoir l'IASCF et ses travaux ainsi que l'objectif de l'application rigoureuse des normes comptables internationales.

1.2 Conseil de l'IASCF : IASB (International Accounting Standards Board) :

1.2.1 Description et composition du conseil :

Cet organe est le « conseil international des normes comptables », il se compose de seize³² membres nommés par les trustees pour une durée de cinq ans, renouvelable une fois. Les membres de ce conseil constituent l'instance technique dirigeante, et par conséquent ils sont recrutés en fonction de leurs compétences techniques pour contribuer à l'élaboration des normes comptables de haute qualité applicables dans le monde entier. Les trustees doivent choisir les membres du conseil de telle sorte que celui-ci regroupe des personnes compétentes dans les affaires internationales et de la situation des marchés. Il est prévu dans ce sens de nommer des membres issus de la profession comptable et d'autres qui doivent être utilisateurs des états financiers.

Les trustees ont approuvé les modifications constitutionnelles qui porteront le nombre de membres de l'IASB de 16 membres (14 membres initialement jusqu'à 2012), et fourniront des lignes directrices en matière de diversité de représentation géographique. A compter de juillet 2012, afin d'assurer une large représentation internationale, la représentation géographique des membres de l'IASB devrait être définie de la manière suivante :

- 4 représentants de l'Asie/Océanie ;
- 4 représentants de l'Europe ;
- 4 représentants de l'Amérique du Nord ;
- 1 représentant de l'Afrique ;

³² www.focusifrs.com

- 1 représentant de l'Amérique du Sud ;
- 2 représentants de n'importe quelle région, désignés de façon à maintenir l'équilibre géographique global.

1.2.2- Rôles du conseil :

Ce conseil propose de nouvelles normes qu'il valide en dernier ressort et les décisions prises dans ce sens doivent être à une majorité renforcée de huit membres sur quatorze, il prend l'entière responsabilité de toutes les questions techniques. Nous pouvons résumer le rôle de l'IASB dans les points suivants :

- Préparer et publier des normes comptables internationales et des projets de normes
- Mentionner les opinions divergentes, et l'approbation définitive des interprétations du comité permanent d'interprétation.
- Publier un exposé – sondage (projet de norme) sur tous les projets, et publier un projet dénoncé de principes ou tout autre document pour discussion soumis pour commentaire du public sur les projets importants.
- Fixer le programme de travail de l'IASB et les affectations de projets sur les questions techniques. Le conseil peut sous-traiter les recherches détaillées aux normalisateurs nationaux ou d'autres organismes.

1.3 IFRIC « International Financial Reporting Interpretation Committee » :

Ce comité qui est le « **comité d'interprétation des normes financières** » a pour mission l'interprétation des normes de l'IASB, les avis émis sont nommés « Standard Interpretation Committee" par abréviation « SIC ». Les douze membres de ce comité sont nommés par les trustees pour une durée de trois ans renouvelables et les décisions sont prises à la majorité simple avec un quorum de neuf membres sur douze. Le Board peut désigner un ou deux observateurs qui participent aux débats sans toutefois avoir le droit de voter. Afin de formuler leurs interprétations, l'objet de leur mission, les membres de l'IFRIC doivent travailler étroitement avec les normalisateurs nationaux afin d'obtenir des solutions de haute qualité permettant de converger entre les IFRS et les normes nationales. Les interprétations proposées des normes sont ensuite examinées par le Board pour approbation. Nous pouvons résumer les travaux de l'IFRIC comme suit :

- interpréter l'application des normes comptables internationale, dans le contexte du cadre conceptuel de l'IASB et exécuter d'autre tâches à la demande du conseil ;
- publier des projets d'interprétation soumis à commentaires du public et prendre en considération les commentaires soumis dans un délai raisonnable avant de finaliser une interprétation ;
- Rendre compte au conseil des interprétations définitives afin d'obtenir son approbation.

1.4 SAC “Standard advisory Council” :

Cet organe qui est le « **Conseil consultatif des normes** » a été créé dans le même état d'esprit : garantir une application mondiale et homogène des normes ainsi qu'une large représentativité mondiale. Cet organe n'a pas de pouvoir direct sur les normes mais une certaine influence, notamment sur le processus. Les membres de cet organe sont nommés par les trustees et sont composés de quarante neuf membres et trois membres observateurs. Le rôle du SAC est de :

- conseiller le Board sur son programme de travail en définissant les priorités notamment
- conseiller les trustees dans différents domaines.
- informer le Board et les trustees dans d'autres domaines par exemple en rapportant des avis des différents membres non représentés au Board.

Notons que les *trustees* reconnaissent que « la communauté des investisseurs constitue une partie prenante clé pour son organisation, mais que les normalisateurs comptables ont rencontré des difficultés pour nouer des relations suffisamment proches avec les investisseurs. Pour améliorer les contacts établis avec les investisseurs, des relations régulières seront nouées avec un large éventail de groupes d'investisseurs, qui sont dorénavant représentés dans le *Standards of Advisory Council* (SAC). »³³

³³ www.ifrsfocus.org

1.5 Advisory committees:

Ce sont des « **groupes de travail** » composés d'experts externes et constitués pour soutenir l'IASB dans un projet particulier. Ils constituent une source de connaissances techniques spécifiques au projet (Walton, 2012).

1.6 Staff: constitue le « **personnel** » et il est composé d'employés de l'IASCF dans les quatre domaines : techniques, comptables, administration, éducation et publication.

2. Elaboration des normes comptables par l'IASB :

Le processus de l'IASB dans la formulation des normes comptables est qualifié de formel et tend à permettre au normalisateur d'avoir une garantie d'équité et d'impartialité. Ce processus implique la consultation des parties prenantes et également l'organisation de réunions ouvertes au public. Cette démarche distinctive peut se justifier selon Walton³⁴ pour compenser l'absence de statut gouvernemental du normalisateur au sein de l'IASB. En 2006, l'IASB publie dans ce sens sa procédure officielle, appelée « Due Process »³⁵, et dont elle a pour objet d'analyser en détail le processus d'élaboration des normes. Ce processus comprend plusieurs étapes successives dont on peut les résumer comme suit:

2.1 Décision et publication du document projet de l'IASB:

L'IASB évalue la nécessité d'ajouter un projet en se référant aux besoins des utilisateurs, et notamment l'investisseur en considérant que si les besoins des investisseurs sont satisfaits, les besoins des autres utilisateurs sont susceptibles d'être satisfaits également. La décision d'inscription du projet au programme de travail est prise à la majorité des voix du Board. Par la suite un groupe de travail spécifique est constitué dont la mission est d'élaborer un document soit à des fins de discussion (lorsqu'il s'agit d'un nouveau sujet), ou d'un exposé sondage, ("*exposure-drafts* " abrégé en "**ED**"), d'une norme développée ou d'une interprétation. Ce dernier document est précédé obligatoirement par un document à des fins de discussion ("*discussion papers* " abrégé en "**DP**").

A titre d'exemple le tableau ci-dessous expose le calendrier des différents projets de l'IASB arrêté au 1^{er} semestre de l'année 2018 :

³⁴ WALTON Peter ; « La comptabilité anglo-saxonne » ; édition La Découverte, Paris 2008, p. 30.

³⁵ www.iasb.org

Thème	Date de publication du projet	Date limite pour la réponse	Texte définitif envisagé	Projet commun avec le FASB
Exposés-sondages (" exposure-drafts " ou "ED") publiés (normes et interprétations)				
Définition de la matérialité (proposition de modifications d'IAS 1 et IAS 8)	14 septembre 2017 Feedback de l'ED prévu pour mars 2018	15 janvier 2018	Non précisé	Non
Méthodes comptables et estimations comptables (proposition de modification d'IAS 8)	12 septembre 2017 Feedback de l'ED prévu pour mars 2018	15 janvier 2018	Non précisé	Non
Immobilisations corporelles - produits générés avant l'usage prévu (propositions d'amendement à IAS 16)	20 juin 2017	19 octobre 2017	Non précisé	Non
Améliorations d'IFRS 8 Secteurs opérationnels (ED/2017/2)	29 mars 2017 Décision sur la direction du projet en janvier 2018	31 juillet 2017	Non précisé	Non
Amendements à IFRS 3 et IFRS 11 "Définition d'une entreprise" (ED/2016/1)	28 juin 2016 Définition d'une entreprise : décision quant à l'orientation du projet au cours du 2ème trimestre 2017	31 octobre 2016	Définition d'une entreprise -> 1er semestre 2018	Non
Amendements proposés à IAS 1 "Classification des passifs" (ED/2015/1)	10 février 2015	10 juin 2015	2nd semestre 2018	Non
Cadre conceptuel	ED/2010/2 publié le 11 mars 2010 DP publié le 18 juillet 2013 ED/2015/3 publié le 28 mai 2015	25 novembre 2015	Mars 2018	Oui
Activités à tarifs réglementés (ED/2009/8)	ED publié le 23 juillet 2009 Demande d'information (Request for Information) publiée le 28 mars 2013 pour une norme complète ED publié le 22 avril 2013 pour la norme intermédiaire DP publié le 17 septembre 2014 2ème DP ou ED prévu en 2019	20 novembre 2009 30 mai 2013 4 septembre 2013 15 janvier 2015	Norme intermédiaire publiée le 30 janvier 2014 Non précisé pour la norme complète	Non

Réévaluation suite à une modification, réduction ou liquidation / possibilité de remboursement du surplus d'un régime à prestation définie (propositions d'amendements à IAS19 et IFRIC 14 - ED/2015/5)	ED publié le 18 juin 2015	19 octobre 2015	1er semestre 2018	Non
Documents à fins de discussion ("discussion papers " ou "DP") publiés				
Initiative Informations à fournir : principes (DP/2017/1)	30 mars 2017 Feedback du DP au cours du 1er semestre 2018	2 octobre 2017	Non précisé	Non

Tableau n° 7: Illustration d'un calendrier des différents projets (IASB et IFRS Interpretations Committee)

Source : www.focusifrs.com

2.2 Appel à commentaires :

L'intégralité des projets est soumise à consultation publique et une durée de 120 jours est laissée pour appel à commentaires et pour l'exposé-sondage débouchant sur une norme. L'IASB laisse une période de 60 jours pour un projet d'interprétation. L'exposé-sondage a pour finalité d'exposer les fondements de conclusions et les opinions divergentes. Toutes les parties intéressées peuvent transmettre leurs commentaires par voie électronique en plus des tests de terrains ou des tables rondes qui peuvent être organisées dont la finalité est d'évaluer la mise en application du projet.

2.3 Publication de la norme :

La publication de la norme est une étape qui précède celle de l'adoption de la norme par l'Union Européenne. Cette étape nécessite la collecte, l'analyse par l'équipe technique, les commentaires sur la nature du problème et les solutions possibles. Il sera par la suite nécessaire de faire un résumé des commentaires et le mettre en ligne sur le site internet de l'IASB. La décision de publication est prise à la majorité des voix par le « Board ». Il sera nécessaire d'apporter des précisions sur la date de mise en application ainsi que les dispositions transitoires.

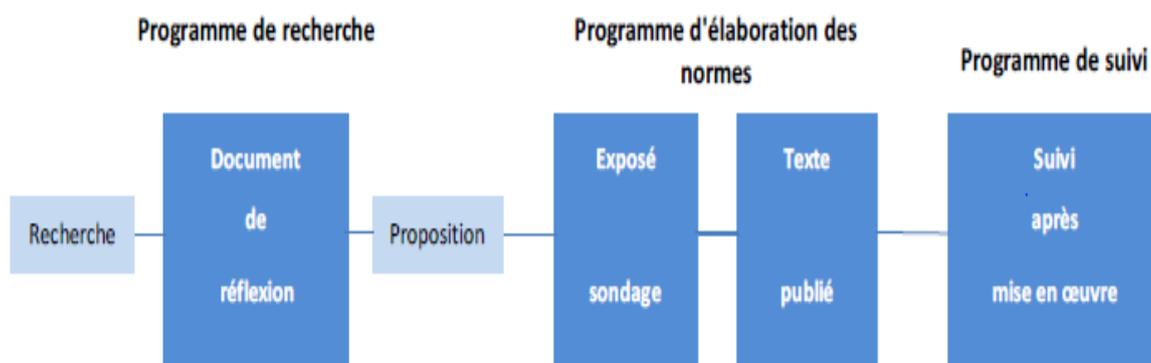


Figure n° 3: Processus d'élaboration des normes IFRS

Source³⁶ : GRIMA Catherine ; « Impact des normes IFRS sur la manipulation comptable des sociétés françaises cotées ».

3 Processus d'adoption des normes IAS/IFRS par l'Union Européenne :

La publication des normes comptables internationales, les IAS/ IFRS ainsi que les interprétations qui s'y rapportent par l'IASB ne les rend pas directement applicables en Europe. Pour être applicable en Europe, les normes IFRS sont soumises à des conditions³⁷ :

- Elles ne sont pas contraintes au principe d'image fidèle.
- Elle répond à l'intérêt public européen.
- Elles satisfont aux critères d'intelligibilité, de pertinence, de fiabilité et de comparabilité exigés de l'information financière nécessaire à la prise de décisions économiques et à l'évaluation de la gestion des dirigeants de la société.
- Les normes doivent être publiées intégralement dans chacune des langues officielles de l'Union européenne sous la forme d'un règlement au JOUE³⁸.

³⁶ GRIMA Catherine ; « Impact des normes IFRS sur la manipulation comptable des sociétés françaises cotées » Thèse de doctorat en sciences de gestion, CNAM, France 2017 ; p. 63

³⁷ Article 3 du règlement de la Commission européenne n°1606/2002 du 19/07/2002 nommé « application des normes comptables internationales dans l'Union européenne ».

³⁸ Journal officiel de l'Union Européenne.

L'adoption des normes promulguées par l'IASB se fait sous un délai moyen de 8 à 10 mois entre la publication par l'IASB et l'adoption d'une norme par l'Union Européenne. Le processus d'adoption des normes comptables internationales nécessite une collaboration avec le Comité de réglementation européen et l'EFRAG³⁹. On dénombre quatre organismes qui interviennent dans l'adoption des normes internationales au niveau de l'Union Européenne : la Commission Européenne (CE), l'avis du comité de réglementation comptable (ARC)⁴⁰, le contrôle du parlement européen et le conseil. Ces organismes interviennent selon un mécanisme où il sera question d'examiner, de conseiller et d'évaluer sur la qualité des normes IFRS et des interprétations IFRIC. Nous présenterons ci après l'intervention de chacun des organismes intervenant dans la décision de l'adoption des normes IFRS par l'Union européenne :

- EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group):

Considéré comme un organe technique indépendant disposant d'un groupe d'experts hautement qualifiés et dont le rôle est d'évaluer les normes et les interprétations IFRIC avec l'objectif de rendre des avis techniques à la commission européenne. Cet organisme contribue également aux travaux de l'IASB par l'organisation des appels aux commentaires afin d'émettre une opinion finale motivée par des publications des détails de conclusions.

- ARC (Accounting Regulatory Committee) : Comité de réglementation comptable

Cet organisme constitue le comité de réglementation comptable européen. Ses membres ont des représentants des Etats membres de la l'Union européenne. Leur rôle est de donner leurs avis sur les projets d'adoption dans l'UE des normes IFRS et des interprétations sous formes de décision d'approbation.

- SARG (comité d'examen des avis sur les normes comptables) :

³⁹ EFRAG « European Financial Reporting Advisory Group » : traduit par groupe consultatif pour l'information financière en Europe

⁴⁰ ARC « Accounting Regulatory Committee » traduit par comité de réglementation comptable

Cet organisme composé de sept membres, opère dans le conseil de par les qualifications de ces membres : experts en comptabilité et plus particulièrement en information financière. Son rôle est donc d'apporter les conseils nécessaires à la CE sur le caractère équilibré et objectif des avis rendus par l'EFRAG.

4 Cadre conceptuel des IAS/IFRS : définition des concepts et des principes comptables

4.1 Définition et rôle du cadre conceptuel des IAS/IFRS:

Un cadre conceptuel (*Framework*) est un système cohérent d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux qui ont pour objet de donner une représentation utile de l'entreprise ; il constitue un préambule à la présentation des états financiers. Considéré comme un label de qualité par Sadi N. (2011) garantissant la pertinence des informations apportées dans les états financiers et qui constituent une base de données permettant de faire de bons choix économiques. Dans ce sens le même auteur argumente :

« Ce label de qualité contribue ainsi à renforcer la confiance des investisseurs, dimension indispensable dans le fonctionnement de l'économie de marché: plus les normes sont efficaces, plus les décisions des acteurs du marché peuvent être rationnelles et plus le risque de volatilité et de spéculation sont réduits ». ⁴¹

Le cadre conceptuel de l'IASB est un document dont la publication a été approuvée pour la première fois en Avril 1989 et a été adoptée par l'IASB en avril 2001. Le contenu du cadre conceptuel regroupe les points suivants :

- Indique à qui s'adressent les états financiers ;
- Précise quels sont leurs objectifs ;
- Donne la liste des principes comptables à respecter ;
- Fixe des règles d'évaluation
- Traite du concept du capital et de maintien du capital ;

Muller-Lagarde Yvonne apporte une description du cadre conceptuel comme suit :

« Placé en introduction à l'ensemble des normes le cadre conceptuel est une sorte de cadre théorique, un socle commun à toutes les normes qui a été développé pour s'appliquer à

⁴¹ SADI Nacer-Eddine, « Innovations comptables internationales et analyse des états financiers : référentiels français et international IAS-IFRS », 2^d édition presse universitaire de Grenoble 2011, p. 238.

différents modèles comptables. Il définit tout d'abord les objectifs des états financiers. Cette définition est la pierre angulaire du cadre conceptuel puisqu'en découlent tous les autres éléments définis dans le cadre conceptuel, c'est-à-dire les concepts qui sous entendent la préparation et la présentation des états financiers ainsi que les caractéristiques qualitatives et les éléments composant l'information comptable. Parce qu'il est un outil d'harmonisation et de cohérence des normes, son objectif, tel que défini en introduction du cadre conceptuel, est large : il doit aider l'IASB à développer les futures normes comptables et à réviser les normes existantes ; au-delà il a encore vocation à aider les préparateurs des états financiers à appliquer les IFRS mais aussi à traiter de sujet non encore couverts par une norme et, d'une façon générale il doit aider les auditeurs et les utilisateurs dans la compréhension des normes IFRS. »⁴²

Selon l'IASB, les buts recherchés par le cadre conceptuel sont principalement les suivants :

- aider le Conseil à mettre au point les futures normes et à réviser celles existantes,
- fournir la base permettant de réduire le nombre d'options autorisées par les IAS/IFRS,
- aider les utilisateurs à traiter des problèmes comptables pour lesquels il n'existe pas encore de normes internationales,
- aider les auditeurs à se forger une opinion sur la conformité des états financiers.

Il en découle que le cadre conceptuel constitue un système cohérent d'objectifs interdépendants et de concepts qui permettent d'aboutir à l'uniformité de comptabilité et des systèmes d'information.

⁴² Muller-Lagarde Yvonne, « Les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international », Droit des sociétés, LexisNexis ; Ed. techniques ; Ed. du Juris-classeur, 2015, p. 6.

Des travaux d'actualisation du cadre conceptuel ont été engagés dans un projet de plusieurs phases. OBERT⁴³ énumère un total de 8 phases:

Phase A – Objectifs et caractéristiques qualitatives ;

Phase B – Critères relatifs aux éléments, à leur comptabilisation et leur évaluation ;

Phase C – Evaluation initiale et ultérieure ;

Phase D – Entités établissant des états financiers (*reporting entity*) ;

Phase E – Présentation et information à fournir et limites de l'information financière ;

Phase F – Objet du cadre conceptuel et statut dans la hiérarchie des GAAP (principes comptables généralement admis) ;

Phase G – Application au secteur non lucratif ;

Phase H – Cadre conceptuel dans son ensemble.

Ce projet d'actualisation rentre dans le cadre de l'accord de Norwalk du 18 septembre 2002, le FASB et l'IASB avaient convenu, en octobre 2004, d'élaborer un cadre conceptuel commun aux deux organisations. Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB de 2010, date de publication de la 1^{ère} phase, se structure en quatre parties :

- L'objectif de l'information financière ;
- L'entité comptable ;
- Les caractéristiques qualitatives de l'information financière à usage général ;
- Le texte repris du cadre 1989.

4.2 Principes comptables :

Le cadre conceptuel établit une distinction entre :

- les hypothèses de base
- les caractéristiques qualitatives des états financiers.
- les contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable.

4.2.1 **Hypothèses de base :** les états financiers sont préparés sur la base de deux hypothèses : la comptabilité d'engagement et la continuité d'exploitation.

- Comptabilité d'engagement⁴⁴ :

⁴³ OBERT Robert; « Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB » ; Revue Française de Comptabilité N°439 Janvier 2011 ; p. 26.

⁴⁴ Paragraphe 22 du cadre conceptuel de l'IASB.

Afin de satisfaire leurs objectifs, les états financiers sont préparés sur la base de la comptabilité d'engagement ; cette comptabilité tient compte des charges et des produits engagés lors d'un exercice comptable quelle que soit la date de leur règlement : les charges et les produits sont comptabilisés sur leur exercice de naissance même s'ils sont réglés lors d'un exercice ultérieur. On distingue traditionnellement la comptabilité d'engagement et la comptabilité de caisse ou de trésorerie. Dans cette dernière, les produits et les charges sont comptabilisés au moment de l'encaissement ou de décaissement.

- Continuité d'exploitation⁴⁵ :

Le cadre conceptuel indique la définition suivante : « Les états financiers sont normalement préparés selon l'hypothèse, qu'une entité est en situation de continuité d'exploitation, et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. Ainsi, il est supposé que l'entreprise n'a ni l'intention, ni la nécessité de mettre fin à ses activités, ni de réduire de façon importante la taille de ses activités ».

4.2.2 **Etats financiers :**

La présentation des états financiers fait l'objet de la norme IAS 1. Les états financiers font partie du processus d'information financière. Un jeu complet d'états financiers comprend :

- un bilan (Balance Sheet)
- un compte de résultat (Income Statement)
- un état de variation des capitaux propres (changes in equity statement)
- un tableau des flux de trésorerie (cash flow Statement)
- une annexe (accounting policies and notes)

Les états financiers peuvent également comprendre des tableaux supplémentaires et des informations fondées sur les états financiers. Les entreprises sont encouragées à présenter, en dehors des états financiers, un rapport de gestion décrivant et expliquant les

⁴⁵ Paragraphe 23 du cadre conceptuel de l'IASB.

principales caractéristiques de la performance de l'entreprise et sa situation financière et aussi les principales incertitudes auxquelles elles sont confrontées⁴⁶.

4.2.2.1 Destinataires des états financiers :

Le paragraphe 9 du cadre conceptuel donne la liste des destinataires des états financiers : « les utilisateurs des états financiers comprennent les investisseurs actuels et potentiels, les membres du personnel, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les clients, les Etats et leurs organismes publics et le public »⁴⁷. Un argumentaire est présenté sur l'intérêt présenté pour chaque destinataire des états financiers.

4.2.2.2 Objectifs des états financiers :

Le paragraphe 12 du cadre conceptuel définit l'objectif des états financiers :

« L'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance, les flux de trésorerie et les variations clés de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques ».

4.2.3 Caractéristiques qualitatives des états financiers :

Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui rendent utile pour les utilisateurs l'information fournie dans les états financiers. Le paragraphe 24 du cadre conceptuel précise que les quatre principales caractéristiques sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

- **Intelligibilité**⁴⁸ : L'information fournie dans les états financiers doit être compréhensible immédiatement par les utilisateurs
- **Pertinence**⁴⁹ : L'information possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.

⁴⁶ Norme IAS1 : « présentation des états financiers ».

⁴⁷ Paragraphe 9 du cadre conceptuel de l'IASB.

⁴⁸ Paragraphe 25 du cadre conceptuel de l'IASB

- **Importance relative**⁵⁰: l'information est significative si son omission ou son inexactitude peut influencer des décisions économiques que les utilisateurs prennent sur la base des états financiers.
- **Fiabilité**⁵¹: l'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreur et que les utilisateurs internes et externes peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter.
- **Image fidèle**⁵²: pour être fiable, l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ou on s'attend raisonnablement à ce qu'elle les présente.
- **Prééminence de la substance sur la forme**⁵³: si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire que ceux-ci soient comptabilisés et présentés conformément à leur substance et à leur réalité économique et non pas seulement selon leur forme juridique. La substance des transactions et autres événements n'est pas toujours cohérente avec ce qui ressort du montage juridique apparent.
- **Neutralité**⁵⁴: les informations contenues dans les états financiers doivent être choisies et présentées sans parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si par la sélection ou la présentation de l'information, ils influencent les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminée.
- **Prudence**⁵⁵: la prudence est la prise en compte d'un certain degré de précautions dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.

⁴⁹ Paragraphe 26 du cadre conceptuel de l'IASB

⁵⁰ Paragraphe 29 du cadre conceptuel de l'IASB

⁵¹ Paragraphe 31 du cadre conceptuel de l'IASB.

⁵² Paragraphe 33 du cadre conceptuel de l'IASB.

⁵³ Paragraphe 35 du cadre conceptuel de l'IASB.

⁵⁴ Paragraphe 36 du cadre conceptuel de l'IASB.

⁵⁵ Paragraphe 37 du cadre conceptuel de l'IASB.

- **Exhaustivité⁵⁶**: pour être fiable, l'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permette le souci de l'importance relative et celui du coût, une omission peut rendre l'information fautive ou trompeuse et, en conséquence, non fiable et insuffisamment pertinente.
- **Comparabilité⁵⁷**: l'évaluation et la présentation de l'effet financier des transactions et d'événements semblables doivent être effectuées de façon cohérente et permanente pour une même entreprise, et de façon cohérente et permanente pour différentes entreprises. Une principale implication du principe de comparabilité est que les utilisateurs soient informés des méthodes comptables utilisées dans la préparation des états financiers, et de tout changement apporté à ces méthodes.

4.2.4 Contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable :

- **Célérité⁵⁸** : l'information peut perdre sa pertinence si elle est fournie avec un retard indu. La direction peut avoir à trouver un équilibre entre les mérites relatifs d'une information prompte et ceux d'une information fiable. Pour atteindre l'équilibre entre pertinence et fiabilité, la considération dominante doit être de satisfaire aux mieux les besoins des utilisateurs en matière de prise de décisions économiques.
- **Rapport coût/avantage⁵⁹** : les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire.
- **Equilibre entre les caractéristiques qualitatives⁶⁰** : des informations qualitatives doivent être données dans le respect d'une certaine mesure trouvée vers la satisfaction des lecteurs des comptes.
- **Image fidèle ou présentation fidèle⁶¹** : la fourniture d'informations qualitatives et la bonne application des dispositions normatives comptables appropriées ont normalement, pour effet,

⁵⁶ Paragraphe 38 du cadre conceptuel de l'IASB.

⁵⁷ Paragraphe 39 du cadre conceptuel de l'IASB.

⁵⁸ Paragraphe 43 du cadre conceptuel de l'IASB.

⁵⁹ Paragraphe 44 du cadre conceptuel de l'IASB.

⁶⁰ Paragraphe 45 du cadre conceptuel de l'IASB.

⁶¹ Paragraphe 49 du cadre conceptuel de l'IASB.

que les états financiers donnent ce qui est généralement dénommé, image fidèle ou présentation fidèle (paragraphe 49 du cadre conceptuel).

4.2.5 Règles d'évaluation et de comptabilisation :

Le cadre conceptuel dans son paragraphe 99 précise que l'évaluation est le processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments des états financiers vont être comptabilisés et inscrits au bilan et au compte de résultat.

La convention d'évaluation la plus communément adoptée par les entités pour préparer leurs états financiers est celle du coût historique. Celle-ci est habituellement combinée avec d'autres conventions d'évaluation. Cette disposition implique le choix d'une convention appropriée d'évaluation, qui peut être le coût historique, la valeur de réalisation, ou encore la valeur actualisée.

4.2.5.1 Coût historique et juste valeur :

Le coût historique correspond à la valeur donnée à la date d'acquisition. Le cadre conceptuel indique :

« Les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou pour la juste valeur de la contre partie donnée pour les acquérir au moment de leur acquisition.

Les passifs sont comptabilisés pour le montant des produits reçus en échange de l'obligation, ou dans certaines circonstances (ex : les impôts sur le résultat), pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité »⁶².

Pour certains référentiels la base d'évaluation des actifs est constituée du coût historique puisque les comptes sont destinés à l'administration fiscale. Les normes IAS/ IFRS quant à elles, s'adressent en premier lieu aux investisseurs qui veulent savoir : « combien les actifs valent » plutôt que : « quel était leur coût ». Les normes IAS/IFRS se tournent alors, vers la notion de juste valeur.

⁶² Paragraphe 100-a du cadre conceptuel de l'IASB.

La « **Juste valeur** » est définie par le prix auquel un bien pourrait être échangé entre deux parties avisées et consentantes dans une transaction de concurrence loyale = prix de marché ou évaluation indépendante = actualisation des flux de trésorerie.

4.2.5.2 Coût actuel :

Le coût actuel correspond à la valeur équivalente d'un actif ou d'un passif à la date d'évaluation. Le paragraphe 100-b du cadre conceptuel indique :

« Les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis actuellement. Les passifs sont comptabilisés pour le montant non actualisé de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie qui serait nécessaire pour régler l'obligation actuellement ».

4.2.5.3 Valeur de réalisation / de règlement :

La valeur de réalisation correspond à la valeur de cession. Le paragraphe 100-c du cadre conceptuel précise : « les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire. Les passifs sont comptabilisés pour leur valeur de règlement, c'est-à-dire pour les montants non actualisés de trésorerie que l'on s'attendrait à payer pour éteindre des passifs dans le cours normal de l'activité ».

4.2.5.4 Valeur actualisée :

La valeur actualisée correspond à la valeur des entrées et sorties de trésorerie futures actualisées à la date d'évaluation. Le cadre conceptuel apporte les précisions suivantes :

« Les actifs sont comptabilisés pour la valeur actualisée des entrées nettes futures de trésorerie que l'élément génère dans le cours normal de l'activité.

Les passifs sont comptabilisés à la valeur actualisée des sorties de trésorerie nettes futures que l'on s'attend à devoir consentir pour éteindre les passifs dans le cours normal de l'activité »

⁶³.

⁶³ Paragraphe 100-d du cadre conceptuel de l'IASB.

4.2.5.5 Règles de comptabilisation :

Un article qui satisfait à la définition d'un élément de l'actif, du passif, des charges ou des produits doit être comptabilisé si :

- il est probable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entreprise ou en proviendra ;
- l'article a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable.

Le paragraphe 82 du cadre conceptuel précise qu'un article qui possède les caractéristiques essentielles d'un élément mais ne satisfait pas aux critères de comptabilisation peut néanmoins mériter une information dans les notes annexes, les textes explicatifs ou les tableaux supplémentaires. Cette disposition est appropriée lorsque la connaissance de cet article est considérée comme pertinente pour l'évaluation de la situation financière, de la performance et des variations de la situation financière d'une entreprise par les utilisateurs des états financiers.

4.2.6 Concept du capital et maintien du capital :

Le concept du « capital » est défini selon deux conceptions; on peut retenir soit une conception financière du capital, soit une conception physique. Le choix du concept du capital doit être fondé sur les besoins des utilisateurs des états financiers :

- Un concept financier du capital doit être adopté si les utilisateurs des états financiers sont d'abord concernés par le maintien du capital normal investi ou par le pouvoir d'achat du capital investi ;
- Un concept physique du capital est retenu si le principal souci des utilisateurs est la capacité opérationnelle de l'entreprise.

Le concept choisi conditionne les modalités de la mesure des performances de l'entreprise et de son bénéfice.

4.2.6.1 Conception financière du capital :

Selon un concept financier du capital, tel que celui de l'argent investi ou du pouvoir d'achat investi, le capital est synonyme d'actif net ou de capitaux propres de l'entreprise.

En ce cas, un bénéfice est obtenu uniquement lorsque le montant financier de l'actif net à la clôture de l'exercice dépasse le montant financier de l'actif net à l'ouverture de

l'exercice, après exclusion de toute distribution aux propriétaires et de toute contribution de la part de ces propriétaires ou cours de l'exercice. Le maintien du capital financier peut être évalué soit en unités monétaires, soit en unités de pouvoir d'achat constant (paragraphe 104-a du cadre conceptuel).

4.2.6.2 Conception physique du capital :

Selon un concept physique du capital, tel que la capacité opérationnelle, le capital est considéré comme la capacité productive de l'entreprise, fondée, par exemple, sur les unités produites par jour.

4.2.6.3 Maintien du capital et détermination du bénéfice :

Le concept du maintien du capital fournit le lien entre les deux concepts du capital et les concepts de résultat. Cet élément fournit le point de référence pour l'évaluation du résultat.

La principale différence entre les deux concepts de maintien du capital est le traitement des effets des changements de prix des actifs et des passifs (paragraphe 107), cette différence se traduit comme suit :

- Selon le concept du maintien du capital financier, lorsque le capital est défini en termes monétaires nominaux, le bénéfice représente l'accroissement du capital nominal en argent au cours de l'exercice. Ainsi les accroissements des prix des actifs détenus au cours de l'exercice sont considérés comme des bénéfices.
- Selon le concept du maintien du capital physique, lorsque le capital est défini en termes de capacité productive physique, le bénéfice représente l'accroissement de ce capital au cours de l'exercice. Tous les changements de prix affectant les actifs et les passifs sont considérés comme des changements de l'évaluation de la capacité productive physique de l'entreprise. En conséquence, ils sont traités comme des ajustements du maintien du capital qui font partie des capitaux propres, et non pas comme des bénéfices.

4.3 Dimension politique et normative du cadre conceptuel :

Le référentiel comptable international est basé sur des principes et concepts regroupés dans un cadre conceptuel qui introduit le corpus de normes et définit, entre autres, les objectifs et les utilisateurs de l'information financière produite par les sociétés. Le rôle du

cadre conceptuel est clairement défini par l'IASB ; Muller (2015) précise «le cadre conceptuel définit la politique comptable qui préside à la création, la révision mais aussi l'interprétation des normes IFRS »⁶⁴. En 2002, le règlement européen a rendu obligatoire, à compter du 01 janvier 2005, l'application des normes comptables internationales pour les comptes consolidés des sociétés.

Depuis 2004, un projet de révision du cadre conceptuel a été entrepris par l'IASB avec l'organisme américain de normalisation comptable le FASB dans le but d'unifier les deux cadres conceptuels des deux organismes. Cette révision porte des enjeux liés à la dimension politique et normative du cadre conceptuel qui seront développées ci après.

4.3.1 Dimension politique du cadre conceptuel :

Les différents développements abordés au sujet du cadre conceptuel, font apparaître la suprématie des porteurs de capitaux comme utilisateurs des informations présentées selon les normes comptables IAS/IFRS; cette caractéristique est liée à l'environnement économique dont évoluent ces normes et le cadre conceptuel en porte le reflet de cette économie. Danjou (2014), membre de l'IASB, déclare «le cadre conceptuel est le reflet d'une certaine conception de l'économie (...) le modèle économique libéral et globalisé »⁶⁵.

La conception du cadre conceptuel tend vers le modèle anglo-saxon de la comptabilité; rappelons que l'objectif visé par la normalisation dans ce modèle est d'assurer la transparence des informations au bénéfice des investisseurs et de la communauté financière notamment. Le choix du modèle anglo-saxon de la comptabilité détermine la vision de l'entreprise et son mode de gouvernance; l'entreprise est perçue comme une entité appelée à prendre des décisions beaucoup plus qu'un actif économique à valoriser. Les actionnaires sont amenés, à partir de l'image de l'entreprise, à évaluer la capacité de la direction à atteindre ses objectifs de création de valeur à leur avantage; cette image est menée par la politique comptable du cadre conceptuel.

En octobre 2008, l'IASB a modifié sans passer par le processus d'adoption «*due process* » la norme IAS 39 relative aux instruments financiers, et la norme IFRS 7 relative à

⁶⁴ Muller-Lagarde Yvonne, « Les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international », Droit des sociétés, LexisNexis ; Ed. techniques ; Ed. du Juris-classeur, 2015.

⁶⁵ Danjou Philippe, « Le cadre conceptuel IFRS, reflet d'une certaine conception de l'économie ? » ; conférence IAE Paris 1, octobre 2014

la présentation des instruments financiers. Cette modification qui a été prise sous la pression d'autorités politiques, a été appliquée dans la précipitation afin d'éviter une déstabilisation plus grande de marchés financiers déjà terriblement bousculés. Cette décision a relancé le débat sur la juste valeur.

4.3.2 Dimension normative du cadre conceptuel :

Le cadre conceptuel constitue l'outil dont dispose la doctrine comptable pour débattre les choix de l'IASB en matière de politique comptable ; il ne peut être considéré comme une norme comptable internationale comme il est clairement souligné par l'IASB :

« Le présent *Cadre* n'est pas une Norme comptable internationale, et en conséquence ne comporte pas de disposition normative sur une quelconque question d'évaluation ou d'information à fournir. Rien dans le présent *Cadre* ne supprime une Norme comptable internationale spécifique»⁶⁶. Cette disposition permet de comprendre que le cadre conceptuel est dépourvu de toute dimension normative et qu'il ne fait pas objet de discussion de la part de l'Union européenne. L'adoption des normes comptables par la commission européenne ne se concrétise que si les normes ne sont pas contraintes au principe de l'image fidèle répondent à l'intérêt public européen et satisfont aux critères d'intelligibilité, de pertinence, de fiabilité et de comparabilité exigés de l'information financière. Il apparaît donc que l'examen de la conformité du cadre conceptuel avec les normes comptables ne constitue pas une priorité de l'Union européenne et n'a pas à avoir lieu; il s'agit juste d'examiner cette conformité avec le Règlement européen. Précisons aussi que le cadre conceptuel n'a pas fait l'objet d'une adoption de la part de l'Union européenne et n'a pas été introduit dans son cadre juridique, Jérôme Haas président de l'Autorité des normes comptables déclare « on n'a pas besoin de cadre conceptuel, on a le droit des sociétés»⁶⁷. Cependant l'IASB, autant qu'organisme international indépendant, construit ses normes en marge du droit et ne peut se référer aux différentes sources de droits nationaux ; le cadre conceptuel traduit une certaine autonomie de la comptabilité à vocation internationale. L'intérêt du cadre conceptuel pour l'IASB permet d'éviter de produire des normes contradictoires et assurer leurs cohérences, d'où l'intérêt de se doter d'un cadre conceptuel.

⁶⁶ Paragraphe 2 du cadre conceptuel de l'IASB publié en 1989 et repris dans la version révisée publiée en 2010 ;

⁶⁷ Propos repris par Muller-Lagarde Yvonne, « Les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international », Droit des sociétés, LexisNexis ; Ed. techniques ; Ed. du Juris-classeur, 2015.

5. Présentations et classement des normes IAS/IFRS

5.1 Définitions des normes comptables :

Elles exposent comment une opération économique ou juridique vécue par l'entreprise doit être comptabilisée, évaluée ou encore présentée dans les états financiers; plus simplement : la vocation de la norme est de désigner la bonne voie.

En 1975, l'IASB publie sa première norme IAS 1 concernant la présentation des états financiers. Dès 1977 le rythme s'accélère, l'IASB publie un grand nombre de normes traitant de tous les thèmes comptables : amortissement, location, stocks, consolidation, etc. Jusqu'au 1^{er} janvier 2018 l'IASB a publié les normes suivantes:

N°	Objet de la norme
IAS 1	Présentation des états financiers.
IAS 2	Stock
IAS 7	Etat des flux de trésorerie
IAS 8	Méthodes comptables, changement d'estimation comptables et erreurs
IAS 10	Evènements postérieurs à la clôture de la période de reporting
IAS 12	Impôt sur le résultat
IAS 16	Immobilisation corporelles
IAS 17	Contrat de location.
IAS 19	Avantages du personnel
IAS 20	comptabilisation des subventions publiques et information à fournir sur l'aide publique
IAS 21	Effet des variations des cours des monnaies étrangères
IAS 23	Coût d'emprunt
IAS 24	Informations relatives aux parties liées.
IAS 26	Comptabilités et rapports financiers des régimes de retraite.
IAS 28	Participation dans des entreprises associées.
IAS 29	Information financière dans les économies hyper inflationnistes.
IAS 32	Instruments financiers : présentation.
IAS 33	Résultat par action.

IAS 34	Information financière intermédiaire.
IAS 36	Dépréciation d'actifs
IAS 37	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.
IAS 38	Immobilisation incorporelles.
IAS 39	Instrument financiers : comptabilisation et évaluation.
IAS 40	Immeubles de placements
IAS 41	Agriculture
IFRS 1	Première adoption des IFRS.
IFRS 2	Paiement fondé sur des actions
IFRS 3	Regroupement d'entreprises.
IFRS 4	contrat d'assurance
IFRS 5	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées
IFRS 6	Prospection et évaluation des ressources minières.
IFRS 7	Instruments financiers : informations à fournir
IFRS 8	Secteurs opérationnels
IFRS 9	Instruments financiers
IFRS 10	Etats financiers consolidés
IFRS 11	Partenariats
IFRS 12	Informations sur les intérêts détenus dans d'autres entités
IFRS 13	Evaluation à la juste valeur
IFRS 14	Comptes de report réglementaires
IFRS 15	Produits des activités ordinaires provenant de contrats avec les clients
IFRS 17	Contrat d'assurance (remplace IAS17 à compter de 2019)
IFRS/PME	Norme internationale d'information financière pour les petites et moyennes entreprises.

Tableau n 8 : liste des normes IFRS (actualisé au 01.01.2018)

Source⁶⁸: OBERT R.; « le petit IFRS, les notions indispensables ».

⁶⁸ OBERT R.; « le petit IFRS, les notions indispensables » ; édition DUNOD ; France ; 2018 ; p. 5.

L'interprétation de la norme précise les modalités d'application dans des destinations particulières, par exemple le SIC 7 qui a pour objet l'introduction de l'Euro (norme explicative) commente l'application de la norme IAS 21 relative à la conversion des transactions en monnaies étrangères et des états financiers des entités étrangères à l'occasion du passage à l'euro (€).

5.2 Classement des normes comptables IAS/IFRS :

Les 25 normes IAS et les 17 normes IFRS produites par le *Board*, s'appuient sur un cadre conceptuel de l'information financière. Ce cadre, présenté précédemment, définit les concepts qui sont à la base de l'établissement des états financiers à l'usage des destinataires utilisateurs, ainsi que les caractéristiques qualitatives d'une information financière utile. Ces normes peuvent être regroupées en 5 catégories : les normes de présentation de l'information financière, les normes relatives à l'évaluation initiale et à la clôture des actifs, les normes relatives aux instruments financiers et enfin celles qui concernent les provisions, engagements sociaux et paiements en actions.

5.2.1 Normes de présentation de l'information financière :

Cette catégorie de normes a pris une place prépondérante dans la mise en œuvre des normes IAS/IFRS. Les modalités de présentation de l'information financière sont exposées à travers les normes suivantes :

- la norme IAS 1: « Présentation des états financiers », cette norme détermine le contenu des états financiers et en régleme la structure.
- la norme IAS 7: « Etat des flux de trésorerie », cette norme a pour objet de présenter l'état des flux de trésorerie dont la structure repose sur un classement fonctionnel des flux de liquidité. Cet état représente l'analyse opérationnelle et stratégique de l'entreprise.
- la norme IAS 8 : traite des conditions de changements des méthodes d'estimation comptables ainsi que des erreurs comptables;
- la norme IAS 10 : prescrit la manière dont doivent être pris en compte les événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice.
- la norme IFRS 8 : « Secteurs opérationnels » cette norme régleme la forme des informations sectorielles à présenter, basées sur le reporting interne en vigueur dans l'entreprise.

- la norme IFRS 13 : « Evaluation à la juste valeur », cette norme fournit un cadre unique pour les évaluations des justes valeurs applicables depuis le 1^{er} janvier 2013.

5.2.2 Normes relatives à l'évaluation initiale des actifs :

Un actif est une ressource contrôlée par l'entreprise du fait d'événements passés et passibles de procurer des avantages économiques futurs. Ces avantages se manifestent dans le potentiel que l'actif a pour générer les flux de trésorerie au profit de l'entreprise. La comptabilisation de l'actif est effective lorsque les conditions suivantes sont réunies : il doit y avoir une probabilité que l'avantage économique futur lié à l'actif ira à l'entreprise et que son coût ou sa valeur puissent être évalués avec fiabilité.

Les normes produites par l'IASB relative à l'évaluation initiale des actifs se présentent comme suit :

- la norme IAS16 : les immobilisations corporelles.
- la norme IAS2 : les immobilisations incorporelles
- la norme IAS17: norme spécifique aux contrats de location.
- la norme IAS 40 : normes spécifique aux immeubles de placement
- la norme IFRS 5 : norme relative aux actifs non courant détenus en vue de la vente et activités abandonnées.
- la norme IAS 23 : norme relative aux coûts d'emprunt
- la norme IAS 20 : norme relative à la comptabilisation des subventions publiques et des informations à fournir sur l'aide publique.

5.2.3 Normes relatives à l'évaluation des actifs à la clôture :

À chaque clôture comptable les actifs font l'objet d'une évaluation. Les normes IAS/IFRS propose deux modèles d'évaluation pour l'évaluation des immobilisations corporelles et incorporelles à la clôture de l'exercice :

- le modèle du coût et le modèle de la réévaluation : Le modèle du coût repose sur l'évaluation de l'immobilisation à son coût d'entrée, diminué du cumul des amortissements et des dépréciations.
- le modèle de la réévaluation: dans ce sens l'immobilisation est réévaluée à sa juste valeur à la date de réévaluation diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations ultérieurs.

Les normes produites par l'IASB relatives à l'évaluation des actifs à la clôture de l'exercice se présentent comme suit :

- la norme IAS16 et IAS 38 : le traitement comptable des amortissements et de la réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles
- la norme IAS 36 : dépréciation à une éventuelle perte de valeur des immobilisations corporelles
- la norme IAS 2 : norme relative aux stocks.

- la norme IAS 17: norme spécifique aux contrats de location et processus d'évaluation à la clôture.

5.2.4 Normes relatives aux instruments financiers :

Le modèle d'évaluation retenu par le référentiel IAS/IFRS par rapport les instruments financiers est fondé sur la juste valeur. Ce modèle est considéré comme la mesure la plus pertinente attribué au poste d'instruments financiers.

Les normes IAS/IFRS n'entraînent pas de modification comptable importante dans la comptabilisation des comptes clients, des comptes fournisseurs, des prêts et des dépôts. Cependant, la comptabilisation des dérivés et des placements dans des instruments de capitaux propres, la juste valeur va contribuer à divulguer les gains et les pertes sur ces instruments qui sont parfois différent voire disproportionnés comparativement à l'évolution du marché.

Les normes dont le contenu traite des instruments financiers se présentent comme suit :

- La norme IAS 32 : Instruments financiers : présentation.
- La norme IAS 39 : Instrument financiers : comptabilisation et évaluation.
- La norme IFRS 9 : Instruments financiers.

Notons que la norme IFRS 9 est appelée à remplacer la norme IAS 39.

5.2.5 Normes relatives aux provisions, engagements sociaux et paiements en actions :

Dans cette catégorie de normes on retrouve les normes dont l'objet concerne les conditions de constitutions des provisions et de leurs comptabilisations :

- La norme IAS 37 : Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.
- La norme IAS 19 : « Avantages du personnel », traite de la comptabilisation des retraites et de tous les avantages accordés par une entreprise aux membres de son personnel.
- La norme IFRS 2 : « Paiement fondé sur des actions », s'intéresse aux types de paiements fondés sur des actions. On distingue les paiements en action ou option sur action de l'entreprise, les paiements en espèces pour un montant en fonction de la valeur des actions, et les paiements offrant le choix entre en espèces ou des actions.

6. Qualificatif d'innovation du référentiel comptable IAS/IFRS:

La qualification du référentiel IAS/IFRS comme innovation managériale et comptable permet de comprendre l'intensité du changement induit par son appropriation et l'impact sur les pratiques des organisations. Les travaux de Kimberly (1981)⁶⁹ et David (1996) orientent le référentiel comptable IAS/IFRS vers la caractéristique d'innovation managériale et les travaux de Lafontaine (2003)⁷⁰ lui attribuent la qualification d'innovation comptable.

6.1 Référentiel comptable IAS/IFRS comme innovation managériale:

Les développements de Kimberly (1981) apportent la définition suivante sur le concept de l'innovation managériale: «une innovation managériale est un programme, un produit ou une technique qui est perçu comme nouveau par l'individu ou le groupe d'individus considérant son adoption et qui, au sein de l'organisation où elle est mise en place, affecte la nature, la localisation, la qualité et/ou la quantité de l'information disponible pour la prise de décision »⁷¹. David (1996) apporte sur le même sujet : « les innovations managériales ont toutes en commun le fait que le processus de leur introduction dans l'organisation concerne à la fois les relations et les connaissances »⁷².

⁶⁹ Kimberly J.R. ; « Managerial innovation. » In Handbook of organizational design ; Eds, Nystrom, P.C., Starbuck, W.H Oxford ; Oxford University Press, 1981 ; pp. 84-104 ; 1981.

⁷⁰ Lafontaine, J.Ph. ; «Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales ». Comptabilité - Contrôle – Audit, Numéro spécial, mai 2003.

⁷¹ Kimberly, J.R. ; « Managerial innovation. » In Handbook of organizational design ; Eds, Nystrom, P.C., Starbuck, W.H Oxford ; Oxford University Press, 1981 ; pp. 84-104.

⁷² David, A. ; « Structure et dynamique des innovations managériales. » ; Cahier du Centre de Gestion Scientifique, Ecole des Mines de Paris, n° 12, juillet 1996.

A travers ces deux définitions apportées, il nous a semblé nécessaire de consulter les différents retours sur l'information présentée sous les exigences du référentiel comptable IAS/IFRS. Les développements de certains auteurs permettent d'attribuer au référentiel comptable IAS/IFRS cette qualification d'innovation managériale ; nous citerons les développements de trois auteurs :

- **Lenormand et Touchais (2009)** : « Les résultats indiquent que l'adoption des normes internationales se traduit globalement par une augmentation du résultat et des capitaux propres. Par ailleurs, même si les deux référentiels sont pertinents, les IFRS semblent apporter un complément d'information.»⁷³

- **Hoarau Ch.** : « Les sociétés cotées françaises préparent actuellement la transition aux normes IAS- IFRS adoptées par l'Union Européenne et applicables à leurs comptes consolidés des exercices ouverts à partir du 1er janvier 2005(...) Les IAS-IFRS auront un impact prévisible sur le bilan en particulier sur le calcul des fonds propres et de l'endettement, et sur la détermination du résultat »⁷⁴.

- **André, Filip et Marmousez**: « L'introduction des IFRS a assurément établi un nouvel équilibre entre les caractéristiques qualitatives de l'information financière dont les coûts et bénéfiques restent difficiles à apprécier. »⁷⁵

6.2 Référentiel comptable IAS/IFRS comme innovation comptable :

Lafontaine (2003)⁷⁶ attribue à l'innovation managériale deux caractéristiques supplémentaires pour arriver à la dimension d'innovation comptable. Ces deux éléments se résument comme suit:

⁷³ Lenormand Gaëlle, Touchais Lionel ; « Les IFRS améliorent-elles la qualité de l'information financière ? Approche par la value relevance », Comptabilité - Contrôle - Audit, vol. tome 15, no. 2, 2009, pp. 145-163.

⁷⁴ Hoarau C. « Le passage aux normes IAS- IFRS : une révolution comptable ? ». La Revue, 2004, document publié sur internet.

⁷⁵ André Paul, Filip Andrei, et Marmousez Sophie ; « L'impact des normes IFRS sur la relation entre le conservatisme et l'efficacité des politiques d'investissement » ; Comptabilité - Contrôle - Audit, vol. tome 20, no. 3, 2014, pp. 101-124

⁷⁶ Lafontaine, J.Ph. ; «Les techniques de comptabilité environnementale, entre innovations comptables et innovations managériales ». Comptabilité - Contrôle – Audit, Numéro spécial, mai 2003 ; pp. 111-127.

« - La première porte sur le domaine d'application de la technique étudiée : l'innovation doit être une composante des systèmes d'information comptable (SIC) des organisations ;

- La seconde se réfère aux personnes responsables de la mise en œuvre technique : l'innovation doit être perçue par les professionnels de la comptabilité comme une technique qui a modifié ou qui va modifier à terme le contenu de leurs missions, leurs pratiques et le périmètre de leur responsabilité.

Le référentiel IAS/IFRS respecte ces deux conditions. D'une part, il s'intègre dans le dispositif de la comptabilité financière et, d'autre part, ce sont les directeurs des services comptables et financiers, ou des managers intermédiaires issus de ces services, qui sont compétents en la matière. »⁷⁷

⁷⁷ Couleau-Dupont Annelise. « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations - Essai d'observation et d'interprétation des pratiques -. Gestion et management ». Thèse de doctorat Université Nice Sophia Antipolis, 2010.

Conclusion du chapitre I:

A travers ce chapitre nous avons tenté de faire apparaître l'intérêt de la normalisation en présentant les différentes réflexions évoquées par les auteurs de la comptabilité. Il apparaît que la normalisation présente le même intérêt pour les responsables des entreprises que pour les utilisateurs externes : elle leur permet de procéder plus systématiquement aux diverses analyses de gestion auxquelles ils doivent se livrer pour prendre leur décision. De plus les travaux de normalisation sont l'occasion de réflexion qui stimulent et enrichissent tant la pratique que la pensée comptable, et contribuent donc au perfectionnement de la comptabilité. La normalisation dans la pratique comptable va au delà d'un simple descriptif de techniques comptables, il s'agit d'instaurer une terminologie et des règles communes dont la finalité est la production de documents de synthèse permettant une comparaison d'une entreprise à une autre.

A travers la présentation des référentiels comptables les plus connus et les plus utilisés dans le monde, il convient de souligner que le rôle assigné aux pratiques comptables dans un contexte international a clairement évolué ; en plus du rôle de preuve et d'outil de calcul de l'impôt, l'information comptable constitue un outil indispensable au service des dirigeants des investisseurs potentiels, des actionnaires et des autres tiers. La diversité des référentiels comptables tend au questionnement suivant : Quel est le référentiel que doit choisir une grande entreprise qui est cotée dans plusieurs bourses de valeurs ? Car chaque bourse est en droit d'imposer le référentiel de son choix. La question ne se pose plus pour les sociétés européennes depuis le règlement n° 1606/2002 du parlement européen et du conseil adopté le 19 juillet 2002. Il rend en effet obligatoire l'utilisation du référentiel IAS/IFRS pour ses sociétés à compter des exercices ouverts le 1er janvier 2005.

L'IASB autant qu'organisme privé de normalisation comptable internationale instaure ses travaux à travers un cadre conceptuel et la publication des normes comptables suivant un processus basé sur la concertation et la participation des parties prenantes. De manière résumée on pourrait dire que le cadre conceptuel fixe les objectifs à atteindre par les états financiers et donne une liste des principes comptables fondamentaux à respecter ; tandis que les normes et leurs interprétations sont les modalités d'application du cadre conceptuel.

Les différents développements apportés dans ce chapitre font apparaître la double qualification d'innovation managériale et comptable attribuée au référentiel comptable IAS/IFRS. Beaucoup d'auteurs, se rejoignent d'attribuer à ce référentiel au moment de son

adoption l'aspect d'innovation à travers les nouvelles règles qu'il instaure et les différentes normes qui permettent de concrétiser son cadre conceptuel. Ces nouvelles pratiques ne sont pas sans conséquences sur la qualité et le volume conséquent de l'information disponible pour les différents utilisateurs.

Chapitre II :

**Transition vers les normes
comptables IAS/IFRS :**

éclairage théorique

Introduction du chapitre II :

Le développement des techniques en comptabilité a connu un essor significatif depuis la publication du premier ouvrage en comptabilité par le franciscain mathématicien Luca Pacioli (1494)⁷⁸. Ces développements sont la conséquence des changements survenus dans l'environnement social et économique. La comptabilité est passée du statut de technique s'appuyant sur le principe de la partie double à une forme plus élaborée et normalisée. L'épanouissement observé dans cette discipline s'est réalisé grâce à la formulation de besoins visant l'uniformité, la transparence et la diffusion d'informations utiles aux parties prenantes dans un environnement en perpétuel évolution. La réglementation en comptabilité à travers l'apparition d'organismes de normalisation a contribué au phénomène de standardisation des pratiques comptables et de la profession en général.

La recherche en comptabilité met en évidence le terme « théorie », ce concept peut surprendre dans un domaine du savoir considéré traditionnellement comme technique. L'apport de la théorie comptable est indispensable pour identifier et analyser le fonctionnement des modèles comptables et de comprendre les pratiques de la comptabilité. L'étude du processus d'appropriation des normes comptables internationales est un sujet dont la complexité nécessite des efforts de définition préalables. Nous allons tenter à travers ce chapitre d'exposer les concepts épistémologiques liés aux théories comptables et par la suite exposer et expliquer les assises théoriques expliquant l'objet de notre recherche à savoir la transition des référentiels comptables vers un référentiel compatible avec les normes internationales IAS/IFRS. Dans ce sens deux approches théoriques ont été retenues : la théorie néo-institutionnelle (TNI) de DiMaggio et Powell (1983) et la théorie de structuration (TS) de Giddens (1987). Ces deux théories nous semblent les plus pertinentes dans l'explication des questionnements abordés dans notre problématique et contribuent ainsi à la formulation des hypothèses de notre recherche.

Ce chapitre est structuré en trois sections :

- La première section aborde la normalisation et la recherche en comptabilité financière en mettant l'accent sur la formulation et le classement des théories en

⁷⁸ Premier ouvrage publié en 1494 et consacré à la comptabilité à travers un chapitre, par le mathématicien franciscain Luca Pacioli sous le titre « Summa de aritmetica, geometria , proportioni et proportionalita »

comptabilité. L'objectif de cette section est de faire apparaître la dimension théorique d'un savoir habituellement fondé sur approche pragmatique.

- La seconde section présente la TNI de DiMaggio et Powell (1983) et son apport, autant qu'item de la théorie des organisations, dans l'explication du changement organisationnel et fonctionnel des organismes de normalisation et des choix comptables des firmes.
- La troisième section, il sera question de faire apparaître et de développer une seconde approche théorique du domaine social relative à notre recherche à savoir la théorie de la structuration (TS) de Giddens (1987). L'apport de cette théorie par rapport à notre problématique réside dans l'explication du choix d'adoption de nouvelles normes et l'analyse du processus d'appropriation permettant d'attribuer une légitimité à une structure sociale.

La TNI objet de la section 2 et la TS développée dans la section 3 de ce chapitre contribue à expliquer l'apparition, l'adoption et l'appropriation du nouveau référentiel comptable IAS/IFRS nécessaire à la pratique comptable et au parties prenantes en général.

Section 1 : Normalisation et recherche en comptabilité financière : de la formulation au classement des théories

1. Évolution de la recherche en comptabilité :

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 ouvrage⁷⁹ comptable. À partir de cette première publication, les techniques comptables vont s'épanouir afin de se développer simultanément sur le plan de la pratique et de l'écrit. Au XV^e siècle, la nécessité d'un guide des pratiques comptables était réellement indispensable, même si les pratiques existaient auparavant. À 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^e siècle on assiste à un développement multidimensionnel réunissant les conditions rendant possible et nécessaire le développement et l'unification des pratiques comptables

Les auteurs⁸⁰ TREMBLAY, CORMIER et MAGNAN précisent que ces changements se traduisent par des influences qu'on peut regrouper en quatre points :

⁷⁹ Premier ouvrage dont une partie consacrée à la comptabilité publié en 1494 par le mathématicien franciscain LUCA Pacioli sous le titre « Summa de aritmetica, geometria , proportioni et proportionalita »

⁸⁰ Tremblay Doria, Cormier Denis, Magnan Michel ; « théories et modèles comptables, développement et perspectives » ; édition Les presses universitaires du Québec, Canada, 1993 ; p. 5.

- 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 unis 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 apparaît dans l'exigence vis-à-vis des comptables à fournir l'information sur les sommes disponibles pour le paiement des dividendes. Ce ci 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 Etats 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. A 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 social continuent à influencer la pensée comptable et vont 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. Intérêt des théories comptables :

Chevalier (1993)⁸¹ 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 en comptabilité a pour objectif de solutionner un problème; et l'évaluation de son succès dépendra de sa capacité à apporter des solutions aux problèmes traités.

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.

⁸¹ Chevalier G. ; « la recherche en comptabilité : un essai de synthèse », CAmagazine, octobre 1978, p 47 repris par Tremblay Doria, Cormier Denis, Magnan Michel ; « théories et modèles comptables, développement et perspectives » ; édition Les presses universitaires du Québec, Canada, 1993; p 8.

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.

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 (1981)⁸² 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'évènements 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 »⁸³.

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

- rôle explicatif : elle devrait permettre d'expliquer, et aussi d'enseigner les différents aspects de la pratique comptable.
- rôle normatif : évaluer en cas de besoin la qualité de la pratique comptable.
- 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 utiles 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 et Teller R (2001)⁸⁴ 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

⁸² Belkaoui Ahmed; « Théorie comptable » ; édition Les presses universitaires du Québec, Canada, 1981.

⁸³ Colasse Bernard ; « Comptabilité générale », édition Economica, France, 2000 ; p. 52.

⁸⁴ Dumontier Pascal et Teller Robert ; « Faire de la recherche en comptabilité financière » ; édition VUIBERT-FNEGE ; 2001, p. 33.

comptables dans leur contexte, autrement dit un cadre général d'analyse ou un cadre conceptuel au sens général du terme.

3. Formulation d'une théorie 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 créditeurs cherchent, dans l'information publiée, 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 » et 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, détaillées par la suite dans ce même chapitre, 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, Belkaoui (2001) juge que peu d'auteurs ont consacré leurs écrits dans la démonstration de prouver que la comptabilité est une théorie. Le statut de théorie est attribué à la comptabilité à travers un cadre de référence, un ensemble de représentations symboliques et les caractéristiques des sciences sociales.

3.1.1 Un cadre de référence :

Belkaoui (1981) fait référence à l'auteur 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:

- fournit un cadre de référence pour l'évaluation des techniques comptables existantes;
- sert de guide pour le développement de nouvelles techniques comptables. »⁸⁵

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 a 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.

⁸⁵ Belkaoui Ahmed ; « Théorie comptable » ; édition Les presses universitaires du Québec, Canada, 1981; p. 28.

- 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 :

La vision des auteurs McDonald et Daniel L.⁸⁶ autour de l'approche théorique de la comptabilité apparaît dans les précisions suivantes : 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

⁸⁶ Belkaoui Ahmed ; « Théorie comptable » ; édition Les presses universitaires du Québec, Canada, 1981, p. 29.

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 apparaît 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 côté conceptuel et académique.

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 Belkaoui (1983)⁸⁷. 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 engagées dans des activités sociales.

Une citation de Mautz 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 ».⁸⁸

⁸⁷ Belkaoui Ahmed ; « Théorie comptable » ; édition Les presses universitaires du Québec, Canada, 1981; p. 29.

⁸⁸ Mautz R.K., « accounting as a social science » Accounting Review 'avril 1963, pp 317 – 325.

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 apportés 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 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 vise à décrire la pratique comptable par le dévoilement et l'explicitation de ses principes fondamentaux (Colasse, 2009)⁸⁹. 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 l'institut américain AICPA 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 »⁹⁰.

Beaucoup de critiques ont été apportées à cette approche par les partisans d'une méthodologie normative. Leur conception apparaît 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 qui est 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:

⁸⁹ Colasse B. ; Encyclopédie de comptabilité, contrôle et audit, Economica, pp.1403-1414, 2009

⁹⁰ AICPA : American Institute of Certified Public Accountant, Committee on Terminology, Accounting Terminology, Bulletin n°1, Review and Résumé, New York, AICPA, 1959, p.9.

« 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 »⁹¹.

A travers cet éclairage relatif aux méthodologies comptables, il convient de dire que la contribution des deux méthodologies est nécessaire pour la formulation d'une théorie comptable (Belkaoui, 1981)⁹². 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. A titre d'exemple, les auteurs partisans des deux méthodologies :

- 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.
- 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.

3.3 Approche pour la formulation d'une théorie comptable :

Plusieurs approches ont été utilisées pour la formulation d'une théorie comptable. Le but de ce titre est de présenter les approches traditionnelles en distinguant deux types d'approches: l'approche non théorique ou pragmatique et les approches théoriques.

⁹¹ Ijiri, Yuji, the foundations of accounting Measurement: A Mathematical, Economic, and behavioral Inquiry, prentice Hall, Inc., 1967.

⁹² Belkaoui Ahmed ; « Théorie comptable » ; édition Les presses universitaires du Québec, Canada, 1981; p.32.

3.3.1. Approche non théorique ou pragmatique ;

Appliquée à la comptabilité, l'approche pragmatique implique le développement de concepts en accord avec la pratique comptable et utiles dans des situations réelles. Le choix des techniques et concepts comptables sera donc sujet à des tests d'utilité et de réalisme. Ces techniques et concepts sont considérés utiles quand ils facilitent la gestion interne de l'entreprise, ou quand ils facilitent la prise de décision des lecteurs externes. En d'autres termes, une théorie qui n'a pas de conséquences pratiques est considérée comme une mauvaise théorie. L'utilité comme critère de choix des principes comptables semble lier entièrement la théorie comptable à la pratique comptable, ce qui explique, mis à part quelques exceptions, le peu d'enthousiasme soulevé par l'approche pragmatique. On peut distinguer certains avantages et désavantages de cette approche. Un des avantages est lié au fait que la comptabilité est utile seulement si elle a une fonction. Cela implique que les comptables seront toujours conscients des divers besoins des lecteurs. Cependant, l'approche pragmatique souffre d'un élément de subjectivité. L'absence d'un critère précis d'utilité et d'une identification complète des lecteurs et de leurs besoins rend son application totalement subjective. L'approche a aussi le désavantage de présenter un caractère non théorique. L'absence d'une logique dans la formulation des techniques comptables peut parfois rendre leurs généralisations douteuses.

Malgré ces défauts, l'approche pragmatique a été pendant longtemps favorisée au sein de la profession, à cause de sa simplicité. Le résultat, en termes de formulation d'une théorie comptable, n'a pas été extraordinaire. A ce sujet, Skinner affirme:

« Dans le passé, la profession comptable a formulé les principes comptables d'une façon pragmatique. De plus, les efforts en vue de réduire les pratiques contradictoires ont été, jusqu'à tout récemment, extrêmement timides et prudents. L'expérience révèle que cette approche ne pourra jamais, par elle-même, résoudre les conflits auxquels donne lieu l'acceptation des principes comptables ».

3.3.2 Approches théoriques:

Nous exposerons succinctement les différentes approches théoriques⁹³ suivantes :

⁹³ Plus de développements des théories traditionnelles sont présentés par l'auteur Belkaoui A. (1983).

- **Approche déductive** : L'approche déductive consiste à identifier certains objectifs de la comptabilité à partir desquels seront dérivés logiquement les postulats, principes et techniques comptables. La formulation d'une théorie comptable par voie de raisonnement déductif consiste à aller du général au particulier.

- **Approche inductive** : L'approche inductive consiste à dériver une structure logique de la comptabilité à partir d'observations particulières, c'est-à-dire à développer des généralisations sur la comptabilité à partir d'un ensemble d'observations prises dans la pratique comptable. Cette approche va donc du particulier au général. Les généralisations font souvent l'objet de vérification et d'expérimentation avant d'être acceptées.

- **Approche morale**: L'approche morale met l'accent sur les concepts de justice, vérité et impartialité comme critères principaux dans la formulation d'une théorie comptable

- **Approche psychologique** : L'approche psychologique est le résultat de l'application des sciences du comportement à la comptabilité. Elle insiste sur la pertinence de l'information communiquée pour la prise de décision, et la nature du comportement des individus et groupes qui résulte de la divulgation de l'information comptable. Une procédure comptable est jugée sur la base de la réaction qu'elle engendre chez les lecteurs. Une procédure comptable sera jugée utile si le comportement qui en résulte est jugé désirable.

- **Approche sociologique** : L'approche sociologique met l'accent sur le comportement social face à l'information comptable plutôt que sur le comportement individuel. La formulation d'une théorie comptable s'intéresse au bien-être de la société en général plutôt qu'à celui de certains individus ou groupes. Selon cette approche, une technique comptable donnée serait évaluée à l'aide de la réaction de la société en général. En d'autres termes, les données comptables sont censées servir de guide à la formulation de politiques ou décisions portant sur le bien-être social.

- **Approche macro-économique**: L'approche macro-économique s'intéresse au contrôle du comportement des indicateurs macro-économiques de la nation qui résultent de l'utilisation de techniques comptables données et de la divulgation de certaines informations comptables. Alors que l'approche psychologique vise l'intérêt des individus ou groupes concernés, et que l'approche sociologique porte sur le bien-être social, l'approche macro-économique se soucie de l'économie en général par le contrôle et le choix judicieux de méthodes comptables appropriées à la situation macro-économique désirée. Ainsi, selon cette approche, les méthodes comptables requises varieraient selon la situation économique.

Par exemple, une situation inflationniste nécessiterait l'adoption de méthodes pertinentes d'amortissement des actifs ainsi que des politiques appropriées de paiement de dividendes.

- **Approche de la théorie de la communication:** Cette approche cherche à démontrer l'utilité de la théorie de la communication pour la comptabilité. Elle considère la comptabilité comme un processus de communication de données comptables utiles à un ensemble de lecteurs. Il s'ensuit donc que les concepts et techniques de la théorie de la communication sont applicables à la comptabilité. L'avantage de cette méthode repose sur l'intérêt porté aux besoins informationnels des lecteurs. La comptabilité est un processus de communication d'informations jugées pertinentes pour les lecteurs dans leurs prises de décision, et, par conséquent, certaines techniques comptables sont préférables à d'autres en termes de besoins des lecteurs. La formulation d'une théorie comptable réside donc dans la recherche de méthodes optimales de communication de l'information comptable.

- **Approche de la théorie des comptes :** Cette approche se veut un effort de justification et de rationalisation de techniques de tenue des livres utilisées en pratique. Elle cherche à apporter une logique à la comptabilité en partie double, dont l'origine remonte au manuscrit publié par le moine Luca Pacioli en 1494 intitulé « Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionatita ». Les techniques comptables sont choisies de façon à préserver l'égalité de l'équation comptable. L'équation comptable est le fondement même de la tenue des livres en partie double. Toute opération ou transaction de l'entreprise influe sur les comptes de l'équation comptable sans changer l'équilibre qui doit toujours exister entre les deux membres de l'équation. Ceci s'explique principalement par le fait que l'équation comptable exprime l'égalité entre les ressources de l'entreprise et l'emploi qu'on fait de ces ressources.

4. Classement des théories comptables :

Les théories comptables désignent des constructions intellectuelles très variées; 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, appelées également théories 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.

4.1.1.1 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 ».

4.1.1.2 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 : $\text{Passif} = \text{Actif} - \text{Dettes}$. Cette relation vérifiée par le bilan est valable à tout instant et doit être conservée 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 ».

4.1.1.3 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 identiques. 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'impliquent pas l'échange avec un autre agent économique.

4.1.2 Théories classificatoires :

Ces théories plus récentes en comparaison avec les théories du fonctionnement des comptes, sont apparues la plupart d'entre elles au XX^e siècle. Elles ont pour objet de classer les grands principes ou les grands postulats de la comptabilité et ont une 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 XXe 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 relatives 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 produite. 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 problèmes 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 d'être «scientifique» (Colasse, 2000), car leur visées sont avant tout cognitive et explicative. Nous évoquerons quelques unes d'entre elles.

4.3.1 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 futurs.
- 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 susceptibles 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 ?

4.3.2 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.

4.3.2 .1 Théories historiques :

Il s'agit dans ce courant d'expliquer et de 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.

4.3.2.2 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 institutionnel 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 ;
- Étudier 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.

5. Paradigmes et voies de la recherche en comptabilité :

Le concept de paradigme comptable a été utilisé par certains auteurs afin de classer les théories comptables. Nous présenterons ci-après deux définitions qui nous semblent les plus représentatives:

- « Ainsi, au sens large, on peut dire qu'un paradigme est une structure au sein de laquelle les adeptes apprennent d'abord à communiquer entre eux , ensuite à formuler des questions acceptables, et enfin, à maîtriser la façon de procéder pour répondre aux questions qui pourraient surgir de l'intérieur de la structure. »⁹⁴
- « Un paradigme transmet une image fondamentale du sujet d'une science. Il indique et définit les thèmes à étudier, les questions à se poser, la façon de les poser et les règles à suivre dans l'interprétation des réponses obtenues. Le paradigme représente la plus grande unité de consensus dans une science donnée et est utilisée pour établir les différences parmi les communautés scientifiques. Il définit et indique les relations entre les exemples, les théories, les méthodes et les instruments d'un même paradigme. »⁹⁵

L'analyse des écrits comptables publiés depuis les années 30 permet de recenser quatre paradigmes fondamentaux en comptabilité: l'approche inductive et anthropologique, l'approche déductive, l'utilité à la décision et l'économique de l'information.

5.1 Approche inductive et anthropologique :

L'approche inductive repose sur la généralisation en s'appuyant sur l'observation. Les partisans de cette approche ont étudié les pratiques comptables en vigueur et les attitudes des gestionnaires par rapport à ces pratiques. Les méthodologies utilisées par les auteurs apparaissent dans les techniques d'analyse, des méthodes d'enquête ou d'observation, ou encore des techniques empiriques.

5.2 Approche déductive :

La base de toute approche déductive est le raisonnement logique, il permet de tirer une conclusion à partir des prémisses. Cette approche repose sur le fait de chercher le bien fondé de l'évolution et de la survie des pratiques comptables et selon Darwin les pratiques qui « survivent » seraient les plus appropriées et les mieux adaptées au contexte dans lequel elles

⁹⁴ Dominique C.R.; « Analyse microéconomique », Les presse de l'université Laval , Québec, Canada; 1987, p. 7.

⁹⁵ Ritzer G. ; « Sociology : A Multiparadigm Science », The American Sociologist, 1975 ; p 157.

sont exercées. Les partisans de ce courant estiment que la formulation d'une théorie comptable par le raisonnement logique et normatif repose sur la détermination d'une notion idéale du bénéfice.

La comptabilité est perçue comme le moyen qui présente d'une part la vérité et d'autre part qui fournit des données comptables ayant la qualité d'isomorphisme⁹⁶. La valeur réelle du bénéfice peut être connue avec précision par l'état des résultats. Notons que les postulats utilisés par les chercheurs de ce courant sont empruntés des sciences économiques et moyennant la logique, ils tentent de déterminer les informations comptables à publier.

5.3 Utilité à la décision :

Ce paradigme concerne trois éléments : le modèle décisionnel, le comportement du marché financier et l'utilisateur individuel.

Concernant le modèle décisionnel, il s'agit de découvrir l'utilité de l'information comptable dans l'élaboration de modèles décisionnels tels que le seuil de rentabilité, les prévisions des faillites. Les tenants de cette approche utilisent des statistiques pour déterminer la capacité prédictive des informations comptables.

Le volet comportement du marché financier est influencé par le contenu informationnel des données comptables. Les tenants de cette approche tentent de prévoir la réaction du marché financier par rapport aux informations comptables dont il dispose ; on considère qu'une donnée comptable est jugée pertinente si elle modifie les prévisions des investisseurs.

L'utilisateur individuel fait référence au comportement individuel des utilisateurs par rapport à l'information comptable. Les tenants de cette approche utilisent des techniques d'observation, d'entrevues, des questionnaires afin de mieux expliquer cette approche considérée comme psychologique.

⁹⁶ Le concept d'isomorphisme est détaillé dans la théorie néo-institutionnelle, objet de la section 2 de ce même chapitre.

5.4 Économique de l'information :

Les théories fondées sur l'économique de l'information considèrent l'information comme un bien économique non gratuit, contrairement à la majorité des autres théories. L'acquisition de cette information selon ce courant suppose donc un choix également d'ordre économique, et les coûts liés à l'information sont pris en considération. L'expression « économique de l'information » est utilisée pour décrire une recherche reposant sur l'analyse de la prise de décision en s'appuyant sur le rôle essentiel de l'information dans le processus décisionnel. L'information étant une variable clé, elle est donc vue comme un bien économique. Les différents développements apportés par Tremblay, Cormier, Magnan (1993)⁹⁷ font référence aux demandeurs d'informations. La demande d'information peut provenir d'un individu et être utilisée pour permettre le meilleur choix entre plusieurs possibilités; comme elle peut provenir de plusieurs individus considérés comme hétérogènes. Ce dernier point soulève deux questionnement relatifs à : la divulgation de l'information, autant que bien économique et sa réglementation, la nature et le degré de la réglementation.

⁹⁷ Tremblay Doria, Cormier Denis, Magnan Michel ; « Théories et modèles comptables, développement et perspectives » ; édition Les presses universitaires du Québec, Canada, 1993 ; p. 25.

Section 2: Théorie néo-institutionnelle et l'adoption des normes comptables

1. Origines et fondements de la théorie néo-institutionnelle (TNI):

Initialement la TNI a été marquée par les travaux réalisés en sociologie et en économie: on compte les travaux fondateurs de Selznick (1949), Meyer et Rowan (1977), DiMaggio et Powell (1983 et 1991). Barbu et Pio (2012)⁹⁸ précisent que c'est seulement depuis le début des années 2000 que la TNI est orientée et utilisée dans le domaine de la gestion, et très peu d'études ont été réalisées dans le domaine de comptabilité, contrôle et audit. L'apport de cette théorie par rapport à notre travail de recherche apparaît dans le fait qu'elle constitue un courant de pensée majeur en sciences de gestion qui privilégie l'influence de l'environnement institutionnel sur les formes organisationnelles. Elle s'avère également pertinente dans l'explication de l'homogénéité, et elle permet également de comprendre le processus d'institutionnalisation des normes, d'observer la légitimité des entreprises, et d'identifier les isomorphismes liés à la normalisation comptable.

L'approche néo-institutionnelle s'est développée en théorie des organisations dans les années 80, les fondements de la TNI sont repérés dans les travaux de DiMaggio et Powell (1983)⁹⁹. Le point de départ de la réflexion de ces auteurs réside dans l'interrogation fondamentale : « pourquoi les organisations deviennent-elles similaires ? »¹⁰⁰. Dans le domaine de la comptabilité, ces théories permettent « d'étudier les systèmes de comptabilité et de contrôle comme des systèmes de signification, de domination, et de légitimisation, insérés dans un contexte social large et expressions dans l'action de modèles de comptabilité et de contrôle institutionnalisés »¹⁰¹.

⁹⁸ Barbu, Elena, et Charles Piot. « L'adoption des IAS/IFRS par les groupes français cotés. Volonté ou contrainte ? », *Revue française de gestion*, vol. 226, no. 7, 2012, p 56.

⁹⁹ DiMaggio, P., Powell, W., (1997). "Le néo-institutionnalisme dans l'analyse des organisations", (Traduction de l'introduction de l'ouvrage de 1991, *Politix*), Vol.10, n°40 : 113-154.

¹⁰⁰ Benichou Mouffok , « l'incidence du nouveau référentiel algérien inspiré des normes comptables internationales IAS/IFRS sur la qualité de l'information financière » thèse de doctorat en sciences commerciales, Université Oran2, 2018 ; p. 65.

¹⁰¹ Boitier Marie, Riviere Anne. « Vers une perspective étendue de l'analyse néo-institutionnelle : quels

Pour gagner en légitimité, les organisations se conforment aux pressions institutionnelles en adoptant des structures formelles semblables. Les théoriciens fondateurs de la TNI mettent en évidence l'homogénéisation des structures organisationnelles, sous l'influence d'institutions coercitives, cognitives et normatives, parfois indépendamment de la question de l'efficacité. Nous évoquerons le concept de légitimité et des facteurs d'influence dans les points de cette même section.

1.1 « Institution et institutionnalisation » concepts clé dans la TNI :

Dans la construction de ce courant de recherche, il apparaît que le concept d'institutions est souvent utilisé et de manières diverses; Boitier M. et Riviere A. apportent une synthèse sur les différentes définitions des institutions résumée dans le tableau suivant :

apports pour la recherche en comptabilité-contrôle ? ». La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, Mai 2008.

Articles	Définition des institutions
Barley & Tolbert (1997)	Ensemble de règles et typifications qui identifient des catégories d'acteurs sociaux et leurs activités ou relations appropriées
Burns & Scapens (2000)	Les institutions sont conçues comme consistant en idéaux basiques qui sont développés à travers des manières distinctes de définir et d'agir sur la réalité (i.e. des discours au sens de Foucault), soutenus par des systèmes élaborés de mesure et de documentation pour contrôler les résultats des actions.
Phillips & al. (2004)	Les institutions sont des constructions sociales issues de l'activité discursive qui influence les actions. Le discours construit ses propres conventions, donnant du sens à la réalité à travers sa façon propre d'autoriser ou d'interdire certaines façons de penser ou d'agir.
Dillard & al. (2004)	Un ordre établi qui comprend des pratiques sociales standardisées et limitées par des règles.
Leca (2006)	Les institutions sont définies comme des structures et des usages qui donnent du sens et de la stabilité au comportement social des agents (Scott, 2001). Elles sont fondamentalement cognitives et culturelles, à la fois habilitantes et contraignantes.

Tableau n° 9 : Synthèse des définitions de l'institution

Source¹⁰²: Boitier Marie, Riviere Anne ; « Vers une perspective étendue de l'analyse néo institutionnelle : quels apports pour la recherche en comptabilité-contrôle ? ».

BROUSSEAU (2000)¹⁰³, suivi par HEEM (2002)¹⁰⁴, propose une subdivision des institutions en les différenciant selon leur nature publique ou privée :

¹⁰² Boitier Marie, Riviere Anne ; « Vers une perspective étendue de l'analyse néo-institutionnelle : quels apports pour la recherche en comptabilité-contrôle ?. la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, Mai 2008, France ; p 5.

¹⁰³ Brousseau E., "La gouvernance des processus de coopération" ; In La coopération industrielle, BELLON et VOISIN. Paris: Ed. Economica ; 2000, p.18.

- Les institutions publiques et générales s'imposent aux agents qui sont de leur ressort ;
- Les institutions privées et spécialisées sont fondées sur un principe d'adhésion volontaire.

Pour leurs parts, BENSEDRINE et DEMIL (1998)¹⁰⁵ estiment qu'une institution est composée parallèlement de dimensions matérielles et immatérielles. L'association de ces deux visions de l'institution nous conduit à présenter la matrice suivante :

	Dimensions matérielles	Dimensions immatérielles
Institutions publiques : Elles sont fondées sur l'ancrage territorial des individus et des collectifs. La population ne peut s'y soustraire.	Union Européenne État et gouvernements	Directives Lois
Institutions privées : Elles participent à la définition des règles spécifiques et contribuent à rendre exécutoires ces règles en organisant la circulation de l'information au sein de la communauté.	Organismes de normalisation Associations professionnelles Syndicats	Normes NF, ISO Code de déontologie

Tableau n° 10 : Matrice des institutions.

Source¹⁰⁶ : cité par DEMARIA (2008); d'après BENSEDRINE et DEMIL (1998) et BROUSSEAU (2000).

¹⁰⁴ Heem, G., "L'apport de la théorie des conventions à la problématique du contrôle interne dans les banques", XXIème Journées des IAE, Paris;2002,

¹⁰⁵ Bensedrine J., Demil B., (1998). "L'approche néo-institutionnelle des organisations" ; In Repenser la stratégie : fondements et perspectives, LAROCHE et NIOCHE. Paris: Ed. Vuibert, 1998, p.89.

¹⁰⁶ Benabdellah-Demaria Samira; « Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : observation et compréhension des choix effectués par les groupes français » ; thèse de doctorat ès Sciences de Gestion ; université de Nice-Sophia Antipolis, France, 2008, p 129.

Le concept de l'institutionnalisation défini comme étant : « le processus par lequel les pratiques sociales sont, suivant les cas, reproduites (stabilité sociale) ou redéfinies (changement social)... »¹⁰⁷, permet de conceptualiser le processus par lequel de nouvelles normes émergent, se diffusent et s'implantent dans les entreprises en réaction aux pressions et aux facteurs externes.

CELKA(2015) précise que les organisations en général et les entreprises en particulier évoluent dans environnement aux cotés d'autres entreprises et d'autres types d'organisations tels que les mouvements de justice global, des organismes chargés de concevoir des standards, des organisations publiques et internationales, etc. Ces acteurs ne peuvent être étudiés séparément à cause de leurs interactions formelles ou informelles, directes ou indirectes, visibles ou non visibles. L'impact de ces acteurs devient un élément clé afin d'analyser les actions d'une organisation, et dans le cas qui nous concerne, les comportements de l'Etat, des entreprises et des organismes producteurs de normes comptables.

1.2 Légitimité des organisations dans l'utilisation des normes institutionnelles :

La légitimité constitue l'un des fondements du courant néo-institutionnel. Ce concept apparait dans les développements apportés par Meyer et Rowan, (1977) comme suit : « les organisations adoptent des structures en réponses aux attentes externes à l'organisation. Plutôt que de réduire l'indétermination concernant la réalité, les organisations peuvent chercher une rationalité applicable qui démontre leur **légitimité** vis à vis de la société prise dans son ensemble. Dans ce cas, les organisations qui utilisent des ressources « culturellement approuvées » sont légitimées sur le plan externe »¹⁰⁸. Par rapport à notre sujet de recherche, ces ressources approuvées peuvent être assimilées aux normes comptables promulguées par les organismes de normalisation reconnus.

La question qui s'est donc posée a été d'identifier les mécanismes d'influence des environnements qualifiés d'institutionnels sur les organisations. Les organisations sont

¹⁰⁷ Celka Arnaud; « Les théories néo-institutionnelles comme outil d'étude de la normalisation de la responsabilité sociale (RSE) et de la gouvernance d'entreprise » ; Instituto de Ciências Sociais Aplicadas Gestão e Desenvolvimento, Novo Hamburgo, Ano XII, v. 12, n. 1, p. 127, janvier 2015.

¹⁰⁸ Touron Philippe ; « Apports et limites de la théorie institutionnelle des organisations. Etude de trois cas d'adoption de normes comptables internationales en France » ; 21^{ème} congrès de l'AFC, mai 2000, France. p. 6.

influencées par des pressions normatives placées sur elles. Ces pressions émanent de plusieurs sources : l'Etat, autres organisations régulatrices en général et les professions. La réponse à ses pressions induit un changement dans les structures des organisations qui deviennent de ce fait isomorphes avec les attentes prescrites institutionnellement.

A ce stade de réflexion, il serait légitime de s'interroger sur l'intérêt des changements évoqués relatifs aux organisations; cet intérêt peut être traduit à travers la TNI dans l'avantage suivant : les organisations qui obtiennent un statut légitime ont un accès facilité aux marchés et de ce fait elles obtiennent des ressources plus facilement; leur environnement est plus stable et les perspectives de survie accrues (Meyer et Rowan, 1977). Cet intérêt est clairement évoqué par TOURON (2000):

« Les vocabulaires de structure qui sont isomorphes avec les règles institutionnelles fournissent des comptes légitimes, rationnels et prudents. Les organisations décrites avec le vocabulaire légitime sont supposées être orientées vers des fins collectivement définies et souvent mandatées.»¹⁰⁹

La légitimité organisationnelle telle que présentée par Suchman (1995)¹¹⁰ se décline autour de trois conceptions :

- La légitimité pragmatique qui repose sur les attentes et les intérêts de ses proches partenaires;
- La légitimité morale qui reflète une logique sociale à l'encontre d'une vision resserrée sur les seuls intérêts de l'organisation. Autrement dit, l'entreprise privilégie le bien-être social plutôt que la satisfaction des partenaires ;
- La légitimité cognitive qui suppose que l'entreprise adopte des pratiques comprises et acceptées par son environnement.

Les développements de l'approche néo-institutionnelle retiennent la légitimité pragmatique et cognitive. Le pouvoir coercitif relatif à la légitimité pragmatique est tenu par

¹⁰⁹ Touron Philippe ; « Apports et limites de la théorie institutionnelle des organisations. Etude de trois cas d'adoption de normes comptables internationales en France » ; 21^{ème} congrès de l'AFC, mai 2000, France ; p. 7.

¹¹⁰ Benabdellah - Demaria Samira, « Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français » ; Thèse de doctorat ès Sciences de Gestion, université de Nice-Sophia Antipolis ; octobre 2008, p 138.

les actionnaires et les partenaires qui sanctionnent l'entreprise non conforme aux comportements institutionnalisés. La légitimité cognitive consiste à adopter un comportement conforme aux attentes de l'environnement.

2. Comportements d'isomorphisme:

Le concept d'isomorphisme a été évoqué à plusieurs reprises dans les développements précédents ; ce concept clé de la TNI a été défini par les promoteurs de cette théorie comme suit : « l'isomorphisme est un processus contraignant qui force une unité appartenant à une population à ressembler aux autres unités confrontées à un environnement similaire ». ¹¹¹ TOURON (2000) considère l'isomorphisme comme une tendance à la conformité dans le cadre d'une quête de légitimité, les organisations s'ajustent à la société selon une rationalité collective.

Les organisations peuvent copier les cadres des autres organisations pour au moins trois raisons qui constituent les trois types d'isomorphisme (DiMaggio et Powell, 1983) : isomorphisme coercitif, isomorphisme mimétique, isomorphisme normatif. Ces trois types d'isomorphisme composent un cadre appelé l'isomorphisme institutionnel qui recouvre l'idée selon laquelle c'est une logique de légitimité institutionnelle qui est à l'origine de la tendance des organisations à se ressembler.

2.1 Isomorphisme coercitif :

DiMaggio et Powell, 1983 apporte la définition suivante sur l'isomorphisme coercitif: «Résulte de pressions formelles ou informelles exercées sur les organisations par d'autres organisations, desquelles elles sont dépendantes, et par les attentes culturelles de la société à l'intérieur de laquelle ces organisations fonctionnent »¹¹².

¹¹¹ DiMaggio et Powell (1983) reprennent la définition proposée par Hawley en 1968 : « ...isomorphism is a constraining process that forces one unit in a population to resemble other units that face the same set of environmental conditions ».

¹¹² El Omari Sami ; « Echec de l'isomorphisme : première tentative d'organisation de la profession comptable au Maroc (1947-1954) » ; COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), May 2006, Tunisie ; P 15.

On reconnaît dans ce type d'isomorphisme le caractère de puissance des organisations qui vont appliquer des pressions par la force, la persuasion et la collusion afin de légitimer les pratiques retenues. Les pressions peuvent provenir, mais pas seulement, de l'Etat afin de conduire des organisations à appliquer un cadre réglementaire. Un isomorphisme coercitif provient de l'influence politique et du problème de légitimité.

2.2 Isomorphisme mimétique :

Ce type d'isomorphisme constitue une réponse à l'incertitude et dans ce sens DiMaggio et Powell affirment que « l'incertitude incite fortement à l'imitation »¹¹³.

Touron(2000) apporte qu'on distingue deux facteurs indirects conduisent à l'adoption mimétique : le transfert d'employés et les firmes de conseil.

Le Manh-Bena ¹¹⁴ précise que ce type de comportement apparaît dans deux cas : en premier lieu, lorsque les organisations sont confrontées à des situations incertaines, elles ont tendance à copier des modèles qui ont fait leur preuve dans des situations similaires au sein d'autres organisations considérées comme légitime et ceci dans le but d'acquérir au d'augmenter cette légitimité. En deuxième lieu, le facteur mimétique apparaît également en l'absence d'incertitude, on retrouve ceci dans une nouvelle pratique qui devient légitime dès lors qu'elle est adoptée par une proportion importante d'organisations et s'étend alors à l'ensemble des organisations de l'environnement institutionnel. Les organisations sont incitées à adopter des structures ou des pratiques dont l'efficacité n'est pas toujours prouvée mais dont la légitimité est universellement reconnue. L'isomorphisme mimétique tient essentiellement à la volonté des organisations d'accroître leur légitimité institutionnelle.

2.3 Isomorphisme normatif :

L'isomorphisme normatif relève de l'influence d'une profession et prend son sens dans le concept de la professionnalisation qui est défini comme suit :

¹¹³« Uncertainty is also a powerful force that encourages imitation »; DiMaggio et Powell (1983, p 151):

¹¹⁴ Le Manh-Bena Anne ; « le processus de normalisation comptable par l'IASB: le cas du résultat ». Thèse de doctorat en gestion et management, CNAM, 2009. France ; p 84.

« L'ensemble des efforts collectifs des membres d'une profession à la fois pour définir les conditions et les méthodes de travail et pour établir une base cognitive légitime leur garantissant un degré d'autonomie suffisant»¹¹⁵.

Le Manh-Bena (2009) précise que la professionnalisation est liée à la formation et l'existence de réseaux professionnels. L'apport des réseaux et associations de professionnels apparaît dans la création et la diffusion rapide de normes professionnelles et qui peuvent être copiées et adoptées plus aisément au sein d'une même profession; les individus ont ainsi tendance à avoir des comportements identiques quelles que soient les situations. Ce mécanisme d'isomorphisme normatif est accentué par le filtrage du personnel qu'effectuent les organisations. Elles cherchent souvent à recruter des personnes ayant une expérience professionnelle au sein d'une organisation appartenant au même secteur d'activité, elles ont tendance à privilégier toujours les mêmes profils pour leurs cadres dirigeants (cursus universitaires et parcours professionnels). La professionnalisation conduit donc à une homogénéité des décisions prises par des individus ayant des caractéristiques interchangeables et qui confère la légitimité de bonnes pratiques.

3 Fonctionnement des organismes de normalisation comptable dans une perspective de la TNI :

La TNI apporte un éclairage adéquat dans l'analyse du fonctionnement des organismes chargés de concevoir et de diffuser les normes comptables. Les auteurs Colasse et Pochet(2008), Boitier et Riviere (2008) notent que cette théorie est souvent utilisée par certaines disciplines telles que : les sciences politiques pour expliquer l'adoption des organisations publiques de structures et pratiques appartenant à d'autres organisations et les sciences de gestion pour l'analyse des systèmes de comptabilité et de contrôle.

¹¹⁵ Du texte originale de DiMaggio et Powell (1983, p 152).: « The collective struggle of members of an occupation to define the conditions and methods of their work (...) and to establish a cognitive base and legitimation for their occupational autonomy ».

3.1 Recherche de légitimité des organismes de normalisation:

La quête de légitimité est considérée comme un atout recherché de la part des organismes de normalisation et justifie les mutations structurelles éventuellement adoptées dans le but d'atteindre l'homogénéisation. Selon Colasse et Pochet : « les dispositifs de normalisation comptable sont des institutions au même titre que les normes qu'ils ont pour fonction de produire. Ces institutions se matérialisent sous la forme d'organisations dont la nature (publique ou privée), la taille, la structure et la composition sont susceptibles de varier dans le temps comme dans l'espace »¹¹⁶.

La légitimité technique et politique demeure le centre d'intérêt des organismes de normalisation; l'évolution de ces organismes autant qu'institutions peut être analysées sous la perspective de la TNI.

3.2 Forme-types des dispositifs de normalisation:

Les dispositifs de normalisation adoptés par chaque pays ou groupement de pays tel que l'UE existent sous trois forme-types¹¹⁷: la normalisation par l'Etat, la normalisation par la profession comptable, et la normalisation par un organisme indépendant. Ces dispositifs de normalisation exercent sous la contrainte de légitimité sur le plan technique et politique, sont assujettis à des mutations organisationnelles entre les trois formes citées. Dans ce sens l'analyse apportée par la TNI est récapitulée comme suit :

- une forte légitimité politique est conférée à la normalisation promulguée par l'Etat ; en effet les normes émises se caractérisent par une forte légitimité sur le plan politique mais sur le plan technique ces normes sont considérées techniquement faibles. Cette tendance se justifie par le manque observé de l'Etat de ressources humaines compétentes dans la production de normes techniques efficaces ; s'ajoute à cela le manque de réactivité face aux nouvelles tendances qui

¹¹⁶ Colasse Bernard et Pochet Christine ; « De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? », la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France ; Mai 2008, p 11.

¹¹⁷ Concept utilisé par Colasse B et Pochet C. (2008) qui correspond au concept webérien « idéaux-types ».

appellent des solutions en urgence. Ces situations traduisent un environnement économique en perpétuelle mutation.

- une forte légitimité technique est la caractéristique de la normalisation conduite par la profession comptable cependant on note une faille dans la légitimité politique. Ce manque de légitimité se justifie par la représentabilité restreinte de cette forme d'organisme: elle ne représente pas l'ensemble des parties prenantes qui peuvent s'opposer aux normes produites par manque de neutralité; la profession comptable peut être accusée à chercher ses propres intérêts en produisant des normes comptables très complexes dont l'application nécessite son intervention et par conséquent, une forte demande de prestations comptables et d'audit.
- la normalisation par un organisme indépendant est composé d'experts issus d'horizons professionnels variés et indépendants, cet organisme est indépendant à la fois de l'Etat et de la profession comptable. La légitimité est expliquée dans ce cas comme suit: « Composé de représentants des différentes parties prenantes qui débattent ensemble, sa légitimité politique est *a priori* forte. Par contre, parce qu'il lui faut constamment chercher des compromis en son sein, ses normes peuvent s'avérer peu satisfaisantes d'un point de vue technique et amoindrir sa légitimité; de plus, son caractère collégial fait qu'il réagit peu rapidement aux besoins de norme »¹¹⁸.

3.3 Evolution des organismes de normalisation comptables sous l'isomorphisme mimétique :

Colasse et Pochet (2008)¹¹⁹ soulignent que les recherches menées dans la discipline des sciences politiques font apparaître le comportement mimétique dans le processus d'évolution des organisations publiques. Ce comportement peut être assimilé dans le

¹¹⁸ Colasse Bernard et Pochet Christine ; « De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007): un cas d'isomorphisme institutionnel ? », la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France ; Mai 2008, p 13.

¹¹⁹ Colasse Bernard et Pochet Christine ; « De la genèse du nouveau Conseil National de la Comptabilité (2007): un cas d'isomorphisme institutionnel ? », la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France ; Mai 2008, p 13.

processus d'évolution des organismes de normalisation comptable. Dans ce sens l'exemple de l'IASC puis de l'IASB est le plus édifiant : l'IASC est créé en 1973 après l'apparition de l'organisme américain le FASB. L'évolution de l'IASCC a conduit à une réforme en 2001, et les changements organisationnels ont abouti à une conception proche de l'organisme américain le FASB. Walton (2008)¹²⁰ souligne que deux propositions de modèles ont été envisagées lors de la réforme de l'IASC : un *Board* composé de professionnel expérimenté mais sans représentativité géographique, ou bien un Board représentatif sur le plan géographique et technique. La structure adoptée est celle la plus proche de la structure américaine : le fonctionnement des activités du *Board* est contrôlé par la fondation l'IASCF.

La réforme de l'IASCF a conduit à une ressemblance dans la structure organisationnelle et fonctionnelle entre l'organisme international et américain et relève de l'isomorphisme mimétique. Cette réforme s'explique dans la quête de légitimité apportée à travers une convergence vers un modèle qui a déjà fait ses preuves et reconnu par sa crédibilité au sein de son champ institutionnel. Notons également que les membres de l'IASB sont de nationalité américaine et certains ont été membres du FASB. Cette constatation reconforte notre analyse vis-à-vis de l'attribution du comportement mimétique dans le processus d'évolution organisationnel de l'organisme de normalisation international l'IASCF.

L'aspect mimétique apparait également de l'accord de Norwalk du 18 septembre 2002. Les deux organismes de normalisation international et américain: l'IASB et le FASB avaient convenu, en octobre 2004, d'élaborer un cadre conceptuel commun aux deux organisations. La publication effective de la première partie ce document a été réalisée en 2010.

Un autre environnement relève de l'isomorphisme mimétique: l'absence d'organismes de normalisation nationaux dans les pays en voie de développement. E. Chamisa (2000)¹²¹ constate qu'il existe des professions comptables qui évoluent dans cet d'environnement caractérisé par l'absence d'organisme de normalisation ou des organismes peu développés à

¹²⁰ Walton Peter. « La comptabilité anglo-saxonne » ; collection REPERES ; 3^{ème} édition la Découverte; France 2008 ; p. 27.

¹²¹ Damak-Ayadi Salma, Ben Salem Rahma ; « La culture et le recours aux IAS/IFRS », La Revue des Sciences de Gestion 2012/2 (n° 254), p. 40.

cause du manque de ressources financières et humaines compétentes. En conséquence la majorité de ces pays adopte les normes internationales.

3.4 Evolution des organismes de normalisation comptables sous l'isomorphisme normatifs et coercitifs :

L'isomorphisme normatif et coercitif semblent également observés mais dans une moindre mesure dans l'évolution des dispositifs de normalisation.

L'isomorphisme normatif relève de l'influence de la profession comptable. Dans certains pays, la profession comptable est à l'origine d'une doctrine comptable qui contribue dans la production des normes par les organismes de normalisation. L'exemple le plus probant est celui présenté par Walton (2008)¹²² sur la réglementation de la comptabilité dans les pays anglo-saxons au 19^{ème} siècle : l'Etat a fourni un minimum de règles et laisse à la profession le soin de compléter et de contrôler l'accès à la profession. Les associations professionnelles ont largement contribué à l'évolution des règles comptables à travers la tenue des séminaires, des revues rédigées par les associations et des manuels de comptabilité élaborés par des auditeurs connus. L'influence de la profession comptable apparaît également dans l'existence de petites associations locales qui par la suite ont fusionné pour créer des « instituts nationaux »¹²³ qui avaient comme intérêt de faire entendre les avis des auditeurs au gouvernement.

L'évolution du processus de la normalisation comptable, au 20^{ème} siècle, dans l'environnement anglo-saxon a été marquée par la contribution significative de la profession comptable: il est devenu normal que les organisations professionnelles de l'audit aient la responsabilité d'élaborer les principes comptables généralement admis.

L'isomorphisme coercitifs se manifeste en général par les pressions des organisations formelles ou informelles et se manifeste lorsque les organismes de normalisation se trouvent contraint de produire ou de modifier des normes comptables sous des pressions coercitives. Nous retenons dans ce cas l'exemple des pressions de l'UE sur les organismes nationaux de

¹²² Walton Peter ; « la comptabilité anglo-saxonne » ; 2^d édition la Découverte ; France 2008, p. 9.

¹²³ À titre d'exemple " Institut of Chartered Accountants of England and Wales" fondé en 1880.

normalisation lors de son adoption du référentiel IFRS : l'UE incite les états membres de s'engager dans un processus de convergence des normes comptables locales vers les normes internationales.

4. Analyse des choix comptables à travers la TNI :

La TNI apporte une explication théorique des choix comptables des dirigeants et de façon générale cette approche met en évidence le comportement imitatif des firmes en matière de choix comptables. Les comportements d'adoption volontaires des normes comptables ont été initiés par les travaux de Mezas (1990)¹²⁴ à partir d'un échantillon d'entreprises privées. Le constat apporté par cette étude porte sur le choix effectué par les 200 plus grosses entreprises américaines, durant la période 1962-1984, sur la comptabilisation du crédit d'impôt. Ce choix est influencé par des considérations d'ordre institutionnel appelé « variables institutionnelles » et qui font référence à l'existence d'une régulation gouvernementale, pratiques comptables antérieures, position des auditeurs, et autres.

Un constat a été relevé au sein des organisations publiques américaines, et qui trouve son explication au sein du courant néo-institutionnel à travers les trois isomorphismes décrits par les auteurs de la TNI DiMaggio et Powell. Ce constat fait référence à l'adoption volontaire d'une comptabilité d'engagement au lieu d'une comptabilité de trésorerie habituellement utilisée par les organismes publics.

Un autre exemple significatif a été relevé dans l'étude menée par les chercheurs Aerts, Cormier et Magnan (2006)¹²⁵ portant sur la diffusion volontaire d'informations environnementales sur une période de six ans pour un échantillon d'entreprises canadiennes, françaises et allemandes.

¹²⁴ Le Manh-Bena Anne ; « le processus de normalisation comptable par l'IASB: le cas du résultat ». Thèse de doctorat en gestion et management, CNAM, 2009. France ; p 87.

¹²⁵ Étude citée par Le Manh-Bena Anne ; « le processus de normalisation comptable par l'IASB: le cas du résultat ». Thèse de doctorat en gestion et management, CNAM, 2009. France ; p 84.

L'étude menée par Touron (2000)¹²⁶ concerne une tentative d'explication des décisions de mise en conformité des politiques comptables avec les GAAP reconnus sur le plan international. La méthode mise en œuvre consiste à l'étude de trois cas interprétés, il s'agit de Saint-Gobain en 1970, de Péchiney en 1972 et de Rhône –Poulenc en 1973. Ces trois études de cas ont permis d'affirmer que l'adoption de normes reconnues sur le plan international pour l'établissement des comptes consolidés apparaît en France comme un acte symbolique qui permet aux entreprises de se légitimer dans un environnement international. La décision d'adoption relève du courant néo-institutionnel et relève d'un isomorphisme mimétique, relayé par un mécanisme d'isomorphisme normatif de la part des professionnels.

Ce panel de cas cité, fait apparaître que la comptabilité dans les organisations s'est développée en adoptant comportement d'isomorphisme en réponse aux attentes de légitimité.

¹²⁶ Touron Philippe, « Apports et limites de la théorie institutionnelle des organisations. Etude de trois cas d'adoption de normes comptables internationales en France ». 21^{ÈME} CONGRES DE L'AFC, Mai 2000, France

Section 3 : Théorie de la structuration : cadre pertinent pour l'analyse des interactions sociales.

1. Origine de la théorie de structuration :

La théorie de la structuration (TS) relève du courant interprétatif¹²⁷ dans le domaine de la recherche en comptabilité, qui se réfère à des auteurs comme Giddens, Morgan et Foucault, vise à interpréter, d'où le qualificatif, les pratiques comptables, notamment les pratiques de normalisation, par référence à leur contexte technique, économique, social, culturel et politique. Ce que met en évidence ce courant, ce sont les divers conditionnements qui pèsent sur la comptabilité et font qu'elle ne peut être considérée comme une technique autonome.

Nobre et Zawadzki (2017)¹²⁸ précisent que la théorie de la structuration a fait l'objet maintenant depuis les années 80 d'une attention particulière dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion. En effet, Roberts et Scapens (1985) puis Macintosh et Scapens (1990) soulignent le potentiel de cette approche théorique. Ils détaillent notamment sa composition conceptuel pour montrer comment celui-ci peut d'une part être mobilisé dans ce champ disciplinaire et d'autre part être source d'avancée scientifique pour expliquer le rôle et la place de la comptabilité et du contrôle de gestion dans les organisations. D'autres auteurs vont s'emparer de cette opportunité aussi bien dans le contexte anglo-saxon que dans le contexte francophone.

Dans le domaine de la comptabilité, la TS de Giddens a déjà été mobilisée par plusieurs auteurs ayant traité le positionnement de la comptabilité et son utilisation en milieu organisationnel; on retrouve des travaux de Roberts et Scapens (1985), Macintosh et Scapens (1990, 1991), Scapens et Macintosh (1996). Ces travaux montrent le potentiel de cette théorie

¹²⁷ Nicolas Berland, Anne Pezet. Quand la comptabilité colonise l'économie et la société. Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit. Les études critiques en management, une perspective française, Presses Universitaires de Laval, 2009 ; pp. 131-162.

¹²⁸ Nobre **Thierry**, Zawadzki **Cindy**, « L'Analyse Structuro-Comportementale de Giddens Appliquée au Contrôle de Gestion : Une Voie pour Expliquer l'Instrumentation de la Gestion », *Finance Contrôle Stratégie* [En ligne] ; 2017,

pour comprendre et analyser les rôles socio-organisationnels de la comptabilité de gestion dans l'entreprise. Ces auteurs ont comme objectif de démontrer que la théorie de la structuration permet de faire évoluer la recherche en comptabilité de gestion d'une approche fondée sur la technique comptable, pour s'intéresser aux phénomènes socio-politiques et institutionnels liés à l'utilisation et à la transformation dans le temps des pratiques managériales comptables selon un paradigme épistémologique interprétatif. Sur le plan empirique, nous citerons à titre d'exemple une étude qui a permis de mobiliser la théorie de la structuration menée par Macintosh & Scapens (1991) pour expliquer comment Sloan au début des années 30 a réussi à mettre en place un nouveau système de contrôle financier fondé chez Général Motors (GM).

La théorie de la structuration permet d'expliquer selon trois niveaux d'analyse en commençant par l'action (ou interaction) des managers (individus) pour remonter au niveau de la structure (institution) et ce moyennant des modalités de structuration liées à la fois à l'individu et à la structure (Beldi, Cheffi et Wacheux, 2006)¹²⁹. Notre but est de pouvoir étudier d'une manière analytique et réflexive les comportements individuels des managers vis-à-vis de la comptabilité en fonction, d'une part, de leurs caractéristiques personnelles et, d'autre part, du contexte institutionnel interne et externe dans lequel ils œuvrent.

2. Fondements et concepts fondamentaux de la théorie de structuration :

Afin d'assimiler les fondements de la TS, nous reprenons les 4 points essentiels présentés par Clark (1990) suivis d'autres éléments de compréhension qui nous semblent pertinents à notre sujet de recherche:

- 1- Le point essentiel d'attention de la théorie sociale n'est pas l'action individuelle et l'expérience de l'individu isolé, ni l'existence et les conditions d'une forme de société totalitaire, mais les pratiques sociales qui se trouvent à la racine de la constitution des individus et de la société.

¹²⁹ Beldi Adel, Cheffi Walid et Wacheux Frédéric ; « L'utilisation de l'information comptable par les managers. Proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration » ; COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Mai 2006 ; Tunisie ; P.2.

- 2- Des pratiques sociales sont accomplies par des agents humains informés ayant le « causal power », c'est à dire le pouvoir de faire la différence. Les agents humains ne sont ni des dopants culturels, ni simplement le produit de forces de classes. Ils ont une capacité d'auto réflexion dans l'interaction quotidienne, souvent une conscience tacite de ce qu'ils font (pratiques) et de leur capacité à le faire dans certaines circonstances.
- 3- Cependant, ces pratiques sociales ne sont pas aléatoires et purement volontaristes, mais ordonnées et stables dans le temps et l'espace, en résumé elles sont routinières et récurrentes². En produisant les pratiques sociales, qui mettent en valeur les modèles visibles qui constituent la société, les acteurs dessinent les propriétés structurelles (règles et ressources) qui sont elles-mêmes les dispositifs institutionnalisés des sociétés.
- 4- La structure est donc dépendante de l'activité. C'est en même temps le moyen et le résultat d'un processus de structuration (production et reproduction des pratiques dans le temps et l'espace). Ce processus constitue ce que GIDDENS appelle « double herméneutique, la double participation des individus et des institutions » (Nous créons la société en même temps nous sommes créés par elle)¹³⁰ »¹³¹

La théorie de la structuration de Giddens (1987) ne traite pas directement des organisations, mais plutôt des relations entre les individus au sein des systèmes sociaux et de la structure sociale. Cette théorie, du courant social, vise à étudier les pratiques sociales à travers les relations répétitives entre les acteurs et les structures sociales (Jones et Karsten, 2008). Giddens s'appuie essentiellement sur la notion de dualité structurelle, qui considère les interactions entre structures et acteurs sociaux, par lesquelles les structures sociales sont produites et reproduites.

Parmi les concepts clés soulignés par Giddens, on note : les systèmes sociaux, la structure sociale et la dualité structurelle. Une définition de ces concepts semble être nécessaire pour saisir les particularités de la théorie de la structuration avant de continuer son développement.

¹³⁰ Traduction libre : « We create society at the same time as we are created by it ».

¹³¹ Cité par Souilleux Marina; « Les Applications de la Théorie de la Structuration aux Technologies de l'Information et de la Communication »; DESS Ingénierie documentaire: Recherche bibliographique ; Lyon1/ENSSIB ; Mars 2004.

2.1 Systèmes sociaux et Structure sociale:

Giddens précise que la structure ou le structurel fait référence à l'analyse des relations sociales, c'est-à-dire le développement, dans l'espace-temps, des relations sociales qui engagent la reproduction de pratiques.

Le tableau suivant synthétise les définitions des concepts véhiculés par la TS à savoir : la structure (ou le structurel), les systèmes sociaux et la structuration :

<i>Le structurel, les structures</i>	<i>Les systèmes sociaux</i>	<i>La structuration</i>
Règles et ressources, ou ensembles de relations de transformation, organisées en tant que propriétés de systèmes sociaux.	Relations entre acteurs ou collectivités, reproduites et organisées en tant que pratiques sociales régulières.	Conditions qui régissent la continuité ou la transmutation des structures, et par conséquent la reproduction des systèmes sociaux.

Tableau n° 11 : Le structurel, les systèmes sociaux et la structuration.

Source¹³² : Giddens Anthony ; « La constitution de la société ».

2.2 Concept de « dualité structurel » :

Cette théorie assume une dualité de structure et d'action. D'après cette dualité de structure, « la structure et les propriétés institutionnelles des systèmes sociaux sont créés par l'action humaine et contribuent à former les futures actions humaines. Les structures sont produites et reproduites par interactions entre action et structure.»¹³³

La constitution des agents et celle des structures ne sont pas deux phénomènes indépendants, il s'agit plutôt pour Giddens (1987) d'une dualité. Selon la dualité du

¹³² Giddens Anthony ; « La constitution de la société » ; PUF 1987 ; p. 74.

¹³³ Deltour François, Vaast Emmanuelle ; « Quand technologie et organisation construisent un réseau d'échanges professionnels une étude de cas structurationniste. » ; 2000.

structurel, les propriétés structurelles des systèmes sociaux sont à la fois le médium et le résultat des pratiques qu'elles organisent de façon répétitive. La dualité du structurel désigne le fait que les règles et les ressources utilisées par des acteurs dans la production et la reproduction de leurs actions sont en même temps les moyens de la reproduction du système social concerné.

2.3 Trois propriétés attribuées aux structures : signification, domination et légitimation :

La TS distingue trois dimensions qui définissent la structure des systèmes sociaux : la signification, la domination et la légitimation :

- La propriété structurelle de signification permet aux acteurs de donner du sens à leurs actions et à leurs relations. Les acteurs s'appuient sur la propriété de signification qui se décline en stocks de connaissances partagées et les compétences accumulées afin de communiquer avec les autres et diffuser leurs idées et points de vue. La caractéristique récursive apparaît lorsque les acteurs produisent et reproduisent de leurs côtés les structures de signification (Beldi *et al*, 2006).¹³⁴
- La propriété structurelle de domination fait référence à l'obéissance de l'ordre supérieur dominant et se manifeste par l'élaboration des règles de comportement et le contrôle des ressources de l'action. Les acteurs mobilisent le pouvoir dans leurs interactions en utilisant des moyens tels que la capacité d'allocation de ressources matérielles ou humaines. Les acteurs produisent et reproduisent de leur côté les structures de domination. (Beldi *et al*, 2006)¹³⁵.
- La propriété structurelle de légitimation relève du respect des règles (Jones et Karsten, 2008). Les normes sont installées par les acteurs qui contrôlent et

¹³⁴ Beldi Adel, Cheffi Walid et Wacheux Frédéric ; « L'utilisation de l'information comptable par les managers. Proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration » ; COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Tunisie ; Mai 2006.

¹³⁵ Beldi Adel, Cheffi Walid et Wacheux Frédéric ; « L'utilisation de l'information comptable par les managers. Proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration » ; COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Tunisie ; Mai 2006.

sanctionnent par la suite leurs actions en installant des normes ou standards en référence à des valeurs, les acteurs produisent et reproduisent de leurs côtés les structures sociales de légitimation (Orlikowski, 1992). L'application d'une procédure, dans des circonstances particulières, facilite et guide l'action et permet de renforcer aussi les règles de gestion appliquées (Beldi *et al*, 2006).

La description et la mise en relation des trois propriétés de signification, domination et légitimation, attribuées au structurel, mobilise les trois dimensions de communication, de pouvoir et de valeur qui caractérisent les interactions humaines. La figure ci-dessous met en évidence ces interactions :

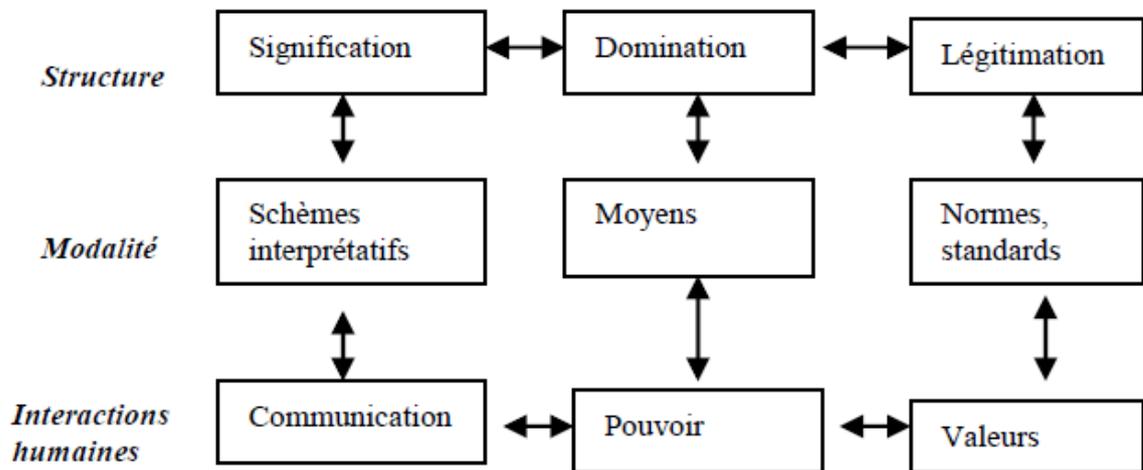


Figure n° 4 : Les modalités d'interaction entre les structures et acteurs

Source¹³⁶ : Giddens A. (1987) cité par Chaabouni A et Ben Yahia I. ; « Application de la théorie de la structuration aux systèmes ERP : importance de la gestion des connaissances »,

Pour chacune de ces trois dimensions, Giddens identifie les ordres institutionnels, comme l'indique le tableau ci-après :

¹³⁶ Chaabouni A et Ben Yahia I. « Application de la théorie de la structuration aux systèmes ERP : importance de la gestion des connaissances », 2013. Recherches en Sciences de Gestion 2013/3 (N° 96), p. 96.

Le structurel (structures)	Ordre institutionnel
Signification	Ordres symboliques/ modes de discours
Domination	Institutions politiques Institutions économiques
Légitimation	Institutions légales

Tableau n° 12: Ordre institutionnel du structurel

Source¹³⁷ : Giddens A. « la constitution des sociétés », 1987.

3. Adoption des normes comptable IAS/IFRS au prisme de la TS:

La théorie de la structuration peut servir de cadre à l'étude de l'usage de l'adoption des normes comptables par le processus de transition en expliquant comment les structures sociales sont produites ou reproduites. Dans l'exposé apporté par Berland et Pezet (2009)¹³⁸ autour des sept courants de recherches alternatifs en comptabilité identifiés par Baxter et Chua (2003), on perçoit la théorie de la structuration de Giddens dans le cinquième courant parmi les sept courants abordés. L'auteur insiste sur le rôle des actions individuelles et de la reproduction des structures sociales. La comptabilité est ainsi décrite comme une structure permettant la répétition des pratiques. Nous examinerons ci après la répétition des pratiques comptables par le biais de la la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés des pays membre de l'OCDE¹³⁹. Les travaux de Marty F. (2011)¹⁴⁰ ont abordé cette question en s'appuyant sur le cas de la France.

¹³⁷ Extrait du tableau 2 portant sur « Domaine théorique et ordre institutionnel du structurel » de Giddens Anthony ; « La constitution de la société », PUF, 1987, p. 80

¹³⁸ Berland Nicolas, Pezet Anne. « « Quand la comptabilité colonise l'économie et la société. Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit. Les études critiques en management, une perspective française », Presses Universitaires de Laval, 2009, p. 7.

¹³⁹ **L'OCDE** : Organisation de Coopération et de Développement Economique : créé en 1961, cet organisme a succédé à l'Organisation européenne de coopération économique (OECE), fondée en 1948 pour gérer l'aide américaine d'après-guerre (plan Marshall). L'OCDE regroupe en 2018 un total de 36 pays développés. Cette

3.1 Adoption des normes comptables IAS/IFRS par les organismes publiques :

Dans un environnement en perpétuel évolution et notamment concurrentiel, il apparaît que les usagers ont tendance à transposer les règles et normes d'usage à des situations semblables. Le cas présenté par Marty F. (2003)¹⁴¹ aborde la convergence de la comptabilité publique, de la quasi-totalité des pays de l'OCDE, vers les règles comptables issues de la sphère privée. La description de ce cas permet de mettre en évidence les fondements apportés par la théorie de structuration de Giddens (1987) à travers l'importance des rencontres et des interactions qui permettent aux structures d'évoluer. Une nouvelle pratique est ainsi adoptée par l'Etat qui s'ajoute au cadre traditionnel de la comptabilité publique. Les administrations de l'Etat doivent désormais appliquer une comptabilité d'engagement : concrètement, il s'agit de traduire les opérations dans les comptes dès que l'acte juridique qui lui donne lieu est signé et non au moment où les flux de trésorerie subséquent sont réalisés.

3.1.1 Motifs d'un tel changement :

Le changement des règles comptables par l'appropriation de nouvelles règles visent à soutenir les transformations de l'action publique. Les décideurs publics vont pouvoir étayer leurs décisions sur des bases informationnelles fiables et exhaustive et en garantissant un contrôle efficace de leurs choix. La pratique de la comptabilité publique, dans son contexte traditionnel, basée sur la comptabilité de caisse avait pour but de contrôler la régularité de la dépense publique; le passage à une comptabilité d'engagement s'inscrit dans une logique de contrôle des résultats de l'action publique.

organisation est le principal rassembleur de statistiques sur les pays développés. Sa mission est de promouvoir les politiques qui amélioreront le bien-être économique et social partout dans le monde.

¹⁴⁰ Marty Frédéric; « De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés. » Bessy C., Delpeuch T. et Péliisse J. Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes», LGDJ, collection Droit et Société - Recherches et Travaux ; 2011 ; pp.281-292 .

¹⁴¹ Marty Frédéric; « De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés. » Bessy C., Delpeuch T. et Péliisse J. Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes», LGDJ, collection Droit et Société - Recherches et Travaux ; 2011; pp.281-292

La mise en place d'une comptabilité d'engagement dans la sphère publique apparaît comme une nécessité pour éclairer la décision publique et s'assurer du bon usage des deniers publics. Deux questions demeurent cependant posées, la première tient à la capacité des règles de droit comptable et budgétaire publiques à fournir une image régulière, sincère et fidèle de la situation financière de l'Etat, la seconde a trait aux répercussions d'une convergence des référentiels comptables publics vers des normes issues du privé sur la conception même de l'action publique.

L'intérêt de la convergence des référentiels de la comptabilité publique vers les normes privées peut être illustré par les cas des difficultés rencontrées dans son pilotage, et le cadre d'une comptabilité traditionnelle ne permet pas d'analyser les problèmes rencontrés. Il apparaît, en effet, que l'information fournie par une comptabilité de caisse ne permet qu'un pilotage très imparfait de l'action publique.

Les normes comptables privées internationales IFRS apparaissent comme mieux adaptées à de tels enjeux et les traitements de l'information proposées sous le référentiel IAS/IFRS à travers l'application du principe de la juste valeur aux instruments financiers améliore l'information des différentes parties prenantes sur les risques effectivement encourus par l'entité et améliore la sincérité des comptes.

3.1.2 Caractéristiques du nouveau cadre comptable et budgétaire :

Les insuffisances attribuées à la comptabilité de caisse se résument autour du manque d'informations utiles à la gestion publique. La comptabilité de caisse ne fournit pas les engagements pluriannuels, seuls les opérations qui engendrent des flux de trésorerie et au cours de l'exercice sont renseignées. Le critère de sincérité peut être bafoué à cause de l'absence d'informations sur les engagements et qui se justifie par le rôle attribué à la comptabilité de caisse, à savoir le contrôle de la régularité et de l'emploi des fonds publics et non à l'évaluation de l'efficacité de la gestion publique.

La mise en place d'une comptabilité patrimoniale dans la majorité des pays appartenant à l'OCDE s'inscrit avec la présentation du budget sous la forme d'une comptabilité d'encaissements et de décaissements. Cette dualité dans la présentation de l'information comptable fournit plus de transparence de la dépense publique. La comptabilité de caisse demeure un outil qui offre une célérité dans la présentation de l'information fiable et facilement accessible pour rendre compte en temps réel à travers une information disponible en temps réel sans les décalages temporels observés dans la comptabilité

patrimoniale. En effet, la suppression de ce premier type de comptabilité pourrait se traduire par un affaiblissement du contrôle à l'inverse des objectifs poursuivis dans le cadre de la réforme.

3.1.3 Conséquences liés à l'adoption aux normes privées

Il convient tout d'abord de s'interroger sur les conséquences sur l'action publique liées à l'adoption de référentiels purement privés. Au-delà des difficultés d'ordre technique, il convient de s'interroger sur les conséquences d'un basculement vers des normes issues du privé sur l'identification du principal destinataire de l'information délivrée par la comptabilité de l'Etat. Les apporteurs de capitaux sont considérés comme les utilisateurs privilégiés des informations conçues sous le référentiel comptable IAS/IFRS tandis que les informations de la comptabilité publiques sont destinées au Parlement et donc des contribuables.

La comptabilité de caisse a pour finalité première le suivi de l'exécution des autorisations budgétaires. A ce titre, sa logique est différente avec celle de la comptabilité patrimoniale. Les normes IFRS, utilisées par les entreprises cotées en Europe depuis le 1^{er} janvier 2005, reposent sur une toute autre logique. Que cela soit pour la sphère privée elle même ou pour une transposition aux comptes de l'Etat, l'adoption des nouvelles normes internationales peut être interprétée comme conduisant à un recentrage de l'information comptable vers les investisseurs institutionnels. L'adéquation des normes comptables aux particularités des comptes publics est une des variables clés de la réussite du passage en comptabilité patrimoniale ; il est nécessaire d'aboutir à une adaptation des normes privées aux spécificités du secteur public.

4 Apport de la TS dans l'analyse de l'appropriation du référentiel IAS/IFRS:

Gauche K. (2013)¹⁴² précise que le concept l'appropriation des outils de gestion de façon général est abordé depuis les années 80. La TS fait partie des différentes approches utilisées qui contribuent à expliciter le sujet de l'appropriation dans les sciences de gestion.

¹⁴² Gauche Karine; « Typologie de pratiques de gestion et indices d'appropriation » ; 34^{ème} congrès de l'AFC, Mai 2013 Canada, .

Le recours de la TS est employé pour expliquer l'appropriation des normes comptables dans un processus de transition. Le recours à cette théorie nous paraît adéquat et se justifie par le constat que les outils de gestion comptables et financiers sont de plus en plus étudiés comme le résultat de la confrontation d'acteurs, d'interactions, de dynamiques d'appropriation diverses d'acteurs individuels ou collectifs. Le référentiel IAS/IFRS, comme tout outil de gestion, représente autant de normes à respecter car socialement admises et incontournables, est générateur de changement au sein des organisations et son adoption nécessite un long processus d'appropriation traduit, par Couleau-Dupont (2010)¹⁴³, en deux grandes périodes et six phases. La description de ce processus vise à aider la réflexion managériale liée à l'appropriation d'un outil de gestion, en l'occurrence du référentiel IAS/IFRS.

La théorie de la structuration aborde les normes autant qu'un ensemble de règles appliquées de manière récursive au sein d'une structure par les acteurs permettant une légitimation. Giddens A. apporte la définition suivante «la règle apparaît donc comme la variable de médiation entre l'action et la reproduction des pratiques qui constituent le système social».¹⁴⁴

Nous pouvons aborder la légitimation dans un contexte de transition et d'apparition de nouvelles normes comptables. Dans ce sens, les développements apportés par Buisson (2006) font référence au x concept de légitimation et de domination attribués à la TS : «lorsqu'un nouvel outil est introduit dans l'organisation, des coalitions d'individus se forment, cherchent à affirmer leur domination (Clegg 1981) et à donner de la légitimité à leurs interprétations des activités de l'entreprise. Ainsi, derrière la façade rationnelle de l'organisation se cachent des intrigues micropolitiques réelles (Brown 1994) : la configuration existante étant remise en

¹⁴³ Couleau-Dupont Annelise ; « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles ». Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Mai 2010, Nice, France ; p.1.

¹⁴⁴ Couleau-Dupont Annelise; « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles ». Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Mai 2010, Nice, France ; p.299.

question, il s'agit alors d'institutionnaliser de nouvelles relations de pouvoir par des processus sociaux tels la négociation ou le développement de réseaux »¹⁴⁵.

4.1 Concepts de l'appropriation et interrelation entre les acteurs :

Le terme « appropriation » est défini par les auteures Chalayer , Perez et Teyssier (2006) comme suit : « La manière pour un acteur de rendre un outil propre à une destination ou à un usage. L'appropriation contient par conséquent les notions d'adaptation et de mise en adéquation de l'outil à une utilisation déterminée, et ceci par des individus ou des groupes d'individus, qui fonctionnent dans un contexte organisationnel complexe, au sein duquel les interrelations entre acteurs et les comportements individuels d'acteurs entrent en ligne de compte de manière significative »¹⁴⁶.

Les différents questionnements autour de l'appropriation des outils de gestion porte essentiellement sur le processus d'appropriation en abordant des thématiques diverses tels que : adoption, facteurs de contingence, diffusion de technologies, description des processus.

L'appropriation des normes IAS/IFRS amène ainsi à se poser la question sur leur diffusion et intégration dans les organisations. Il s'agit à ce stade de notre réflexion de connaître la diffusion de ces nouvelles normes IAS/IFRS en abordant les aspects de leur mise en pratique ainsi que les catégories d'acteurs qui forment les parties prenantes.

4.2 Schémas fondateurs du modèle d'appropriation :

La mise en œuvre du processus d'appropriation a été l'objet d'études de plusieurs auteurs ; Couleau-Dupont (2010)¹⁴⁷ expose différents schémas expliquant les modèles

¹⁴⁵ Buisson, M.L.. « Diffusion et appropriation des outils de gestion : l'apport de la théorie néo-institutionnelle ». In L'appropriation des outils de gestion vers de nouvelles perspectives théoriques ? (Eds, Grimand, A.). Publications de l'Université de Saint-Etienne ; 2006; p.167.

¹⁴⁶ Chalayer C. S., Perez M. et Teyssier C. ; « L'impact des facteurs organisationnels et stratégiques sur l'appropriation des outils comptables et financiers » ; Manuscrit auteur, publié dans "Revue Management et Avenir, 9 ; 2006 ; p. 3.

¹⁴⁷ Couleau-Dupont Annelise; « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles ». Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Mai 2010, Nice, France ; pp.160-164.

d'appropriation par un découpage en phases et chacun d'eux est attribué à un auteur. Nous présenterons ci après les modèles qui visent d'appropriation sous des appellations différentes à savoir : les travaux de Lewin (1947) et de Vas (2002) portant sur le processus de changement organisationnel, les travaux de Godowski (2004) portent sur le processus d'assimilation et enfin ceux de De Vaujany (2005) aboutissent à un modèle d'appropriation des objets et des outils de gestion.

4.2.1 Schéma de Lewin (1947):

Le modèle de Lewin met l'accent sur les comportements des acteurs face au changement organisationnel et identifie deux types de force : des forces en faveur du changement et des forces contraignantes et empêchant le changement. Le processus de changement est qualifié de long et planifié et comprend trois phases : les phases de décristallisation, de changement et de recristallisation.

- Décristallisation: à cette étape il est possible de cerner une discordance entre l'organisation et son environnement ; un désir de transformation résulte de cette situation. On observe une remise en question et à un changement de schémas de perception qui renvoie à une instabilité, de l'insécurité amenant la nécessité d'un changement.
- Changement: pour que le changement soit atteint, une exploration de nouvelles pratiques et la discussion sur celles jugées inefficaces sont observées à cette phase du processus de changement.
- Recristallisation: la dernière étape du processus de changement se traduit par : l'institutionnalisation des pratiques, la convergence et l'appropriation de nouveaux comportements, enracinement de nouvelles normes et l'émergence d'une nouvelle culture.

4.2.2 Schéma de Vas (2002) :

Les travaux récents de Vas en 2002 réétudie les trois phases de Lewin de 1947 et structure le processus de changement dans le temps en trois phases: les phases d'initiation, d'activation et de consolidation.

- la phase d'initiation correspond au lancement et au démarrage du projet de changement ;

- la phase d'activation traduit la mise en œuvre du projet en introduisant le changement dans son contexte ;
- a phase de consolidation qui se manifeste par l'intégration du changement dans l'organisation.

Ces trois phases s'inscrivent dans une démarche de changement planifié permettant les ajustements et improvisations nécessaires tout au long du processus.

4.2.3 Schéma de Godowski (2004) :

Le processus d'assimilation de Godowski (2004) est orienté vers l'appropriation d'un outil de gestion, en s'appuyant sur les travaux de Brewer (1996) qui propose un découpage de cinq phases : les phases de l'initiation, l'adoption, l'adaptation, l'acceptation, la routine et l'intégration.



Figure n° 5: Le processus d'assimilation d'une innovation managériale de Brewer (1996).

Source¹⁴⁸ : Couleau-Dupont Annelise; « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles ».

L'auteur évoque la « la théorie de l'intéressement »¹⁴⁹ pour comprendre l'adoption de l'instrument par l'organisation. A travers cette théorie, on comprend que l'instrument doit intéresser les acteurs dans leur contexte, et le risque de non adaptation de l'instrument peut se réaliser par la résistance des acteurs aux changements ou un manque de contextualisation dans l'environnement. Arkich, Callon et Latour (1988) confirme que « pour devenir une réalisation concrète, c'est-à-dire utile à l'acteur en répondant à ses problèmes quotidiens, l'instrument

¹⁴⁸ Couleau-Dupont Annelise; « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles ». Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Mai 2010, Nice, France ; p.163.

¹⁴⁹ Théorie développée par Arkich, Callon et Latour en 1988 de l'Ecole française de la sociologie.

doit intéresser les acteurs, mais doit également être contextualisé, adapté à l'environnement. »¹⁵⁰

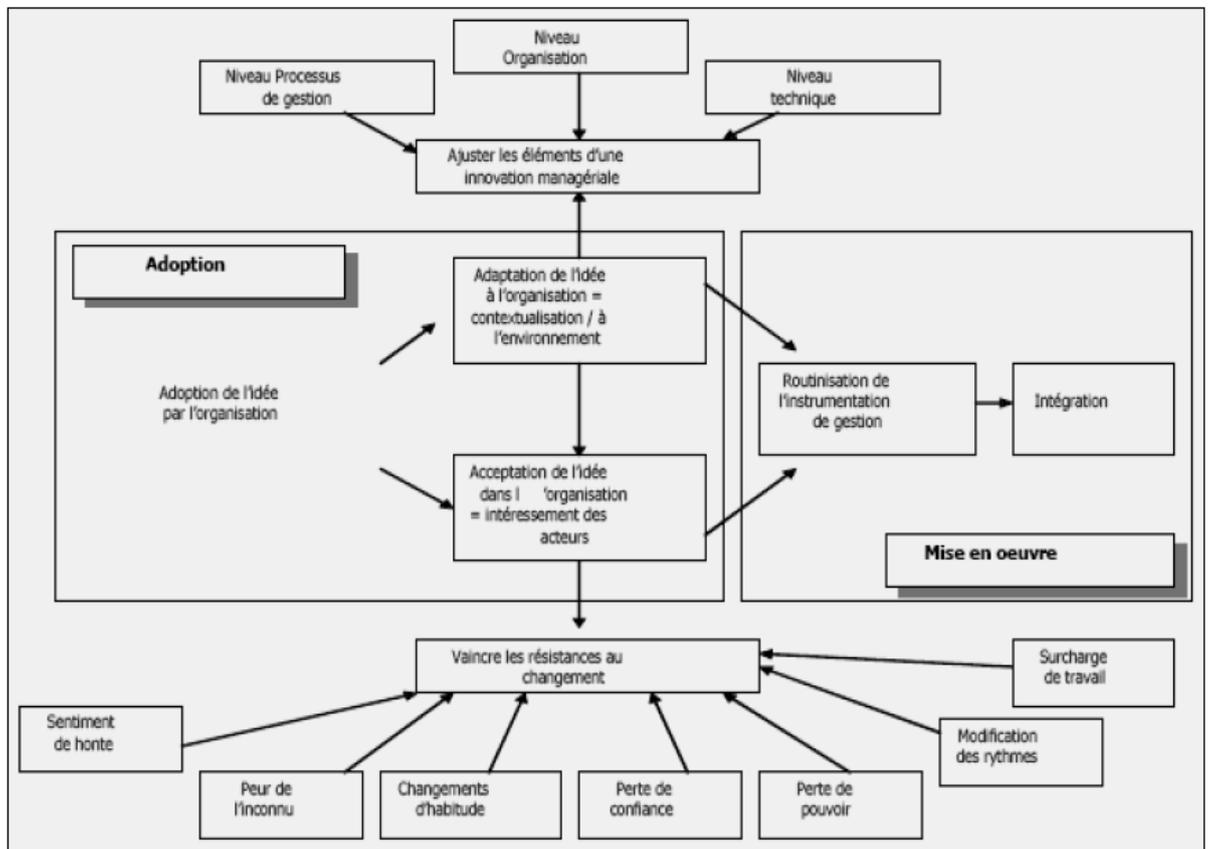


Figure n° 6 : Conditions de l'adoption d'un instrument de gestion

Source¹⁵¹: Godowski ; « l'assimilation de la méthode RAROC en milieu bancaire ».

4.2.4 Schéma de De Vaujany (2005) :

Les travaux de description de Vaujany (2005) concernant le processus d'appropriation des objets et outils de gestion conduisent à la description des postulats de référence liés à chaque étape du processus. La figure ci-dessous reprend ces postulats à travers les différentes étapes du processus d'appropriation :

¹⁵⁰ Akrich M., Callon M. Latour B. ; « A quoi tient le succès des innovations ? » ; Annales de Mines ; juin 1988, pp. 4-17

¹⁵¹ Godowski Ch « l'assimilation de la méthode RAROC en milieu bancaire », communication au CERMAT, 2004.

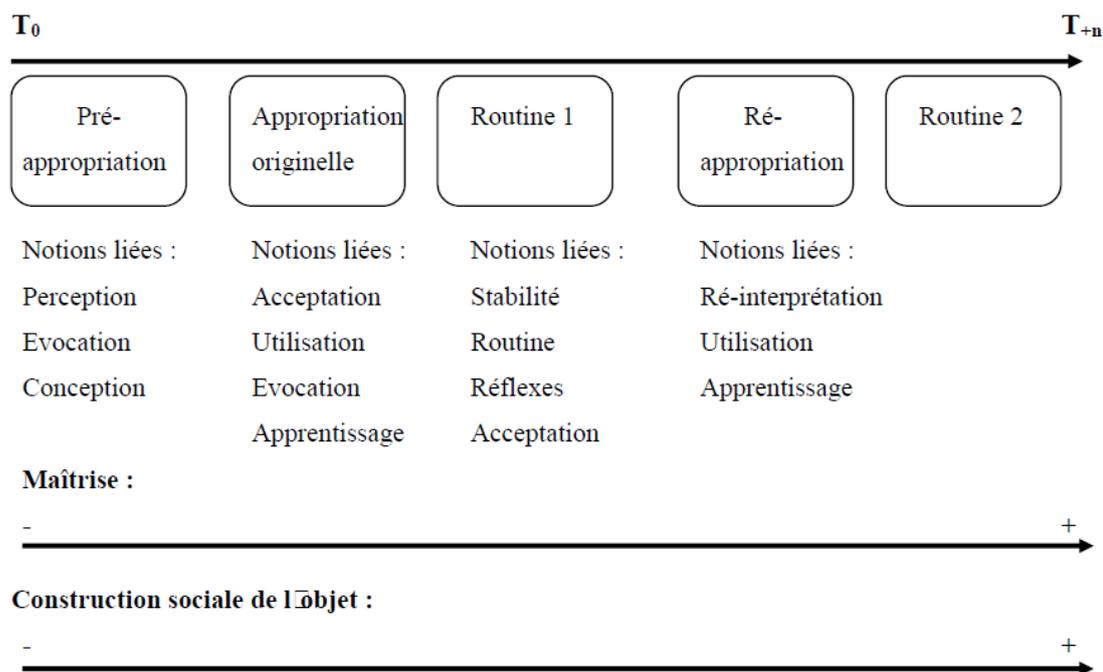


Figure n° 7 : Le processus d'appropriation par un collectif

Source¹⁵² : De Vaujany 2005, p.34.

L'appropriation se déroule ainsi en cinq phases. En premier lieu la **pré-appropriation**, cette étape se caractérise par une première interprétation par le biais de discussions et conception autour de l'outil de gestion. Cet outil se trouve face à sa première interprétation et à cette phase de projet, on repère les éléments de structuration de l'organisation. L'étape **appropriation originelle** intervient lorsque l'outil de gestion acquiert une acceptation minimale. On observe une activation dans les processus d'appropriation par des actions telles que : l'évocation, l'apprentissage, et l'utilisation. Cette étape aboutit à l'acceptation et elle ne sera pas épargnée de tensions. Par la suite on observe l'entrée de certaines **routines** dans l'exécution qui va caractériser la troisième étape ; indiquant ainsi un climat d'acceptation et de stabilité. L'outil pourra faire l'objet de plusieurs **ré-appropriation**, et à ce stade du processus les acteurs amèneront l'outil à évoluer de façon récurrente et la formation de **routines** définitives.

¹⁵² Les travaux de De Vaujany 2005 sont cités par Couleau-Dupont Annelise; « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles ». Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Mai 2010, Nice, France.

5. Phases du processus d'appropriation du référentiel comptable IAS/IFRS :

L'étude qualitative menée par Couleau-Dupont (2006)¹⁵³, ayant pour objet l'étude du processus d'appropriation du référentiel comptable IAS/IFRS au sein de deux groupes, apporte un regard captivant par les résultats apportés à travers cette recherche empirique.

L'analyse de l'appropriation du référentiel comptable IAS/IFRS a abouti à un découpage temporel formant ainsi un processus à six phases successives regroupées en deux grandes périodes. Ce découpage s'inscrit sur une démarche qualitative qui vise à observer le processus d'appropriation du référentiel comptable IAS/IFRS à travers deux études de cas et en reprenant les postulats des quatre modèles d'appropriation de Lewin (1947), de Vas (2002) Godowski (2004) et de De Vaujany (2005).

Les six phases exposées forment le processus d'appropriation de ces deux groupes et se déroulent autour de deux périodes: introduction et mise en œuvre du référentiel comptable IAS/IFRS. Les étapes du processus se présentent comme suit:

- la phase d'initiation
- la phase d'adoption
- la phase d'adaptation
- la phase d'acceptation
- la phase de routinisation
- la phase d'intégration

Le Schéma qui est présenté ci-après résume les phases citées du processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. L'auteure fait apparaître également le degré de maîtrise et de construction sociale de l'outil des normes comptables au sein d'une organisation :

¹⁵³ Couleau-Dupont Annelise; « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles ». Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Mai 2010, Nice, France ; p.299.

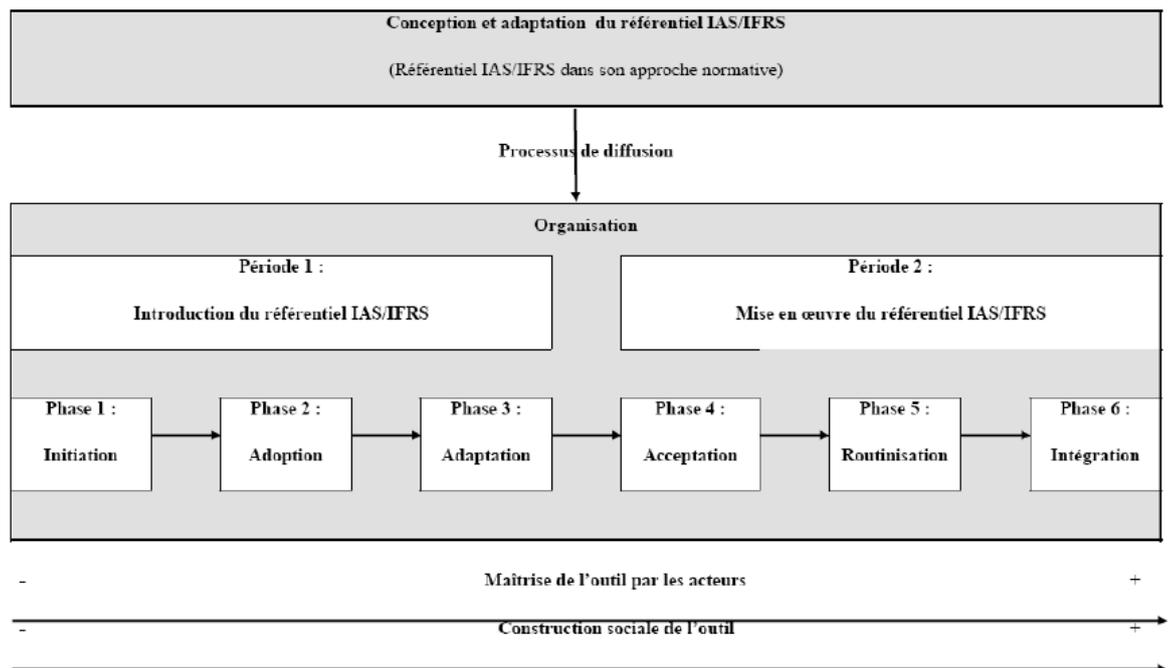


Figure n° 8 : Processus d’appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein d’une organisation.

Source¹⁵⁴ : Couleau-Dupont A. ; « Le processus d’appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles »

5.1 Première période : introduction du référentiel comptable IAS/IFRS :

Initié un nouveau référentiel comportant un outil de gestion suppose une grande flexibilité dans les interprétations des normes. Il faut s’attendre à des interprétations et des traitements différents sur des événements similaires (Hoarau , 2007)¹⁵⁵ et véhiculé par des praticiens de bonnes fois et exerçant leurs interprétations et jugements en toute indépendance. Les normes comptables internationales vont, au fil du temps, se remplir des usages et des interprétations des acteurs veillant à l’adaptation d’un nouveau référentiel.

¹⁵⁴ Couleau-Dupont Annelise; « Le processus d’appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles ». Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Mai 2010, Nice, France ; p.16.

¹⁵⁵ Hoarau, Ch. ; « Gestion de l’information comptable par les dirigeants : les principes sont-ils plus dissuasifs que les règles ? ». Actes du colloque international sur Les IFRS et leurs conséquences sur l’analyse et la gestion financières, GREG-CRC, Paris, 14 septembre, 2007

Cette première période comprend trois phases : initiation, adoption et adaptation.

- la phase d'initiation marque la première rencontre de l'outil avec l'organisation dans le but d'une adoption. Les acteurs sollicités lors de cette première phase font partie d'un groupe restreint à représentabilité sociale et politique et doté de compétences reconnues. Il s'agit à ce stade de faire apparaître par ce groupe d'acteurs les raisons pour lesquelles les normes ont été mobilisées en adoptant une méthodologie d'introduction de cet outil conforme à une visée d'appropriation en mettant en place un projet de conversion des comptes aux normes internationales.
- la phase d'adoption intervient après que le groupe d'acteurs de la phase d'introduction manifeste une approbation même minimale du référentiel comptable IAS/IFRS. Durant cette phase, un travail d'adoption de l'idée par l'organisation est alors construit dans le but d'atteindre une adaptation et une acceptation de l'idée par l'organisation. On observe à ce stade qu'un premier statut est attribué aux normes internationales dont l'acceptation minimale par l'organisation permet d'avancer vers la phase d'adaptation.
- la phase d'adaptation des normes au contexte d'utilisation fait appel à un collectif formant une structure organisationnelle qui exerce en formant des ateliers pour chaque norme. Ce collectif aura pour objectif d'élaborer un « référentiel interne » et à ce stade le statut des normes évolue pour atteindre un degré de formalisation important. Le construit technique et social acquis à cette phase permet l'entrée dans la mise en œuvre du référentiel comptable international : la deuxième période du processus.

5.2 Seconde période: mise en œuvre du référentiel comptable IAS/IFRS:

Il s'agit au cours de cette période de mobiliser les actions qui aboutissent à l'enracinement de nouvelles normes et l'appropriation de nouveaux comportements. Cette période est marquée par les trois phases suivantes: la phase d'acceptation, la phase de routinisation et la phase d'intégration.

- la phase d'acceptation du référentiel IAS/IFRS se caractérise par une large diffusion dans l'organisation du « référentiel interne » conçu lors de la phase d'adaptation. Il est nécessaire à ce stade de travailler sur un cadre de référence commun comme un consensus autour d'un outil entre des individus aux intérêts divergents. Une « communauté de pratique » est constituée. La « communauté de pratique » telle que

définit par Deschamp *et al* (2005) comme « un réseau d'individus socialement liés, engagés dans une activité, une pratique conjointe, partageant un même langage, des mêmes préoccupations, une même passion, des mêmes concepts et qui développent des compétences par l'échange et des activités communes de résolution de problèmes »¹⁵⁶. Le processus du cadre normatif et de « la communauté de pratique » permet la mise en œuvre des activités clés : lancement, sensibilisation, formation et communication interne. Le référentiel IAS/IFRS acquiert progressivement un degré de contextualisation élevé lui permettant d'atteindre une légitimation conduisant à passer à la phase de routinisation.

- la phase de routinisation est traduite par l'émergence des routines organisationnelles que Tees (1992) définit comme « une configuration d'interactions qui représente une solution à des problèmes particuliers »¹⁵⁷. L'apport de ces routines organisationnelles apparaît dans l'apparition de mécanisme de coordination dans les organisations et renforce l'appropriation de cadre de référence.
- la phase d'intégration du référentiel comptable IAS/IFRS traduit l'accomplissement et la fin du processus d'appropriation et ce concrétise à travers la stabilisation de l'outil de routine. A cette phase, le référentiel autant qu'outil de gestion est totalement contextualisé et les pratiques comptables sont institutionnalisées, marquant une légitimation et une acceptation sociale.

A travers la description de ces six phases permettant l'inscription du référentiel comptable international au sein des organisations et dans le but de concrétiser l'appropriation, nous remarquons la multitude de rencontres engendrées et nécessaires entre les acteurs participant à ce processus. Ceci nous amène à mettre l'accent sur les actions récursives qui font apparaître les routines : Giddens (1987) affirme que « ces rencontres prennent la forme typique de

¹⁵⁶ Dechamp, G., Goy, H., Grimand, A., Lévy, T., De Vaujany, F.X.. Gestion stratégique et perspective appropriative : comparaison des modes endogènes et exogènes. In *De la conception à l'usage* (Eds, De Vaujany, F.X.). Paris Ems Management & Société ; 2005, p. 61.

¹⁵⁷ Teece, et al. ; « Dynamics capabilities and strategic management ». Cahier de recherche, Berkeley : University of California ; 1992.

routines » ¹⁵⁸. Ces routines perpétuent subséquemment les propriétés structurelles des systèmes sociaux.

Il nous semble nécessaire de proposer dans le titre suivant, une description des acteurs intervenant dans le processus d'appropriation d'un référentiel comptable en l'occurrence le référentiel comptable international IAS/IFRS.

6. Acteurs intervenants dans le processus d'appropriation du référentiel comptable IAS/IFRS :

Le changement organisationnel induit par le processus d'appropriation du référentiel comptable IAS/IFRS sollicite l'intervention des acteurs contribuant à sa mise en œuvre. Ces acteurs peuvent faire l'objet d'un classement en deux catégories: les acteurs internes et externes à l'organisation.

6.1 Acteurs internes à l'organisation :

Trois grandes catégories d'acteurs internes sont recensées par Kanter, Stein et Jick (1992)¹⁵⁹ et participant dans les processus de changement au sein des organisations. Ces trois catégories sont classées selon la nature de leur intervention et leur rôle dans le processus d'appropriation et dans ce sens on distingue :

- les stratèges du changement ;
- les organisateurs du changement ;
- les destinataires du changement.

La catégorisation proposée par Dardour (2006)¹⁶⁰ permet de distinguer, en premier lieu, un acteur important dans le processus d'appropriation : le « **leader** » de l'organisation; toute l'importance est endossée par cet acteur interne qui va exprimer sa volonté de

¹⁵⁸ Giddens A. « constitution de la société », PUF; 1987 ; p. 121

¹⁵⁹ Cité par Coulont-Dupond : Kanter, R.M., Stein B.A., Jick T.D. « The Challenge of Organizational Change ». Free Press, NewYork, USA; 1992.

¹⁶⁰ Dardour L ; « Pilotage du changement organisationnel et recherche intervention en univers hostile. D'un modèle à phases à un modèle à options, sur le cas de la joint venture SGHQ en Chine » ; Doctorat en sciences de gestion, Paris : Ecole des Mines ; 2006 ; pp. 71-80.

changement, instaurer ce changement et veiller à sa pérennisation dans l'organisation. En deuxième lieu la « **direction générale** » qui est considérée comme « l'architecte » de ce changement, son engagement constitue une condition pour la concrétisation du changement dans l'organisation. Ensuite, l'auteur évoque les « **managers intermédiaires** »; ces acteurs internes exercent dans le niveau intermédiaire de la hiérarchie et leur rôle sera de coordonner entre le niveau institutionnel et le niveau technique de l'organisation. Dans ce processus d'appropriation, l'apport des managers intermédiaires apparaît en exerçant une multitude de fonctions: l'identification des problèmes, la proposition des objectifs, la génération et l'évaluation des différentes options et enfin la prise de décision et sa mise en place. Enfin, le dernier groupe d'acteur sur le plan interne: « **les acteurs de base** » ; ils peuvent s'ils ne sont pas maîtrisés, être des obstacles au changement planifié. Le changement est perçu par ce groupe d'acteur comme l'inconnu qui peut expliquer leur attitude de ne pas accepter et de ne pas s'engager dans le changement. Afin de limiter les résistances, la direction générale ainsi que les managers intermédiaires doivent orienter leurs actions de communication de telle sorte à impliquer ces acteurs du bas niveau hiérarchique et d'éviter le ressenti d'exclusion.

6.2 Acteurs externes à l'organisation :

L'implication d'acteurs externes du champ organisationnel est observée et inévitable dans le processus d'appropriation du référentiel comptable IAS/IFRS. Ces acteurs externes « peuvent être à l'origine de la prise de conscience de la nécessité d'un changement et aussi des véritables acteurs de changement »¹⁶¹ ; ils interviennent dans le cas d'un besoin dont pourrait faire face l'organisation : besoin compétence technique ou d'expertise, besoin de formation afin de capitaliser de nouvelles connaissances nécessaires, organiser des ateliers en animant des réflexions de groupes sur les objectifs du changement et les actions à mettre en œuvre. L'intérêt de faire contribuer les acteurs externes de l'organisation apparaît d'une part dans leur neutralité par rapport aux acteurs internes et aux pratiques organisationnelles; les acteurs externes du fait qu'ils ne sont pas imprégnés de la culture de l'entreprise peuvent apporter des

¹⁶¹ Dardour L. ; « Pilotage du changement organisationnel et recherche intervention en univers hostile. D'un modèle à phases à un modèle à options, sur le cas de la joint venture SGHQ en Chine » ; Doctorat en sciences de gestion, Paris : Ecole des Mines ; 2006 ; p. 78.

critiques neutres visant l'appropriation du référentiel. D'autre part, les acteurs externes sont sollicités comme des consultants et dont les compétences techniques sont nécessaires pour enrichir et guider les compétences internes. Les commissaires aux comptes, les cabinets de consultants et les experts indépendants constituent le corps des acteurs externes. Des missions spécifiques sont attribuées à chacun de ces acteurs dont:

- Les commissaires aux comptes: dans leur mission de contrôler la sincérité et la régularité des comptes annuels les commissaires au comptes peuvent être confrontés à une extension de leur mission légale lors de l'adoption du référentiel comptable IAS/IFRS. Le commissaire aux comptes est amené à suivre l'ensemble du processus mis en place par la société pour assurer le passage aux normes internationales et émettre des avis et recommandations permettant l'application sincère et régulière des normes comptables internationales.
- Les consultants ont pour rôle de formuler des conseils et des recommandations suite à une mission qui leur a été commandée par la direction ; concrètement leurs actions se résument dans : l'assistance, la suggestion et le suivi opérationnel des procédures dans l'entreprise.
- Les experts indépendants : appelés aussi actuaires, ils sont spécialistes de l'analyse et du traitement des impacts financiers. Leurs missions sont qualifiées de pointue et leur intervention semble s'imposer dans la pratique et leurs profils différent en fonction de leur champs d'intervention (spécialiste en ressources humaines, finances ou fiscalité, etc.). L'apport de leur intervention peut être également perçu dans la confirmation des travaux effectués en interne.

Conclusion du chapitre II :

Nous avons tenté à travers ce deuxième chapitre de présenter en premier lieu les assises théoriques de la comptabilité dans un cadre général ; et en deuxième lieu le cadre théorique que nous avons choisi de mobiliser dans ce travail de recherche. Il nous a semblé pertinent de s'appuyer sur deux approches théoriques en relation avec les questionnements posés dans notre problématique: la TNI de DiMaggio et Powell (1983) et la TS de Giddens (1987).

La progression de la technique comptable due à l'évolution de l'environnement n'a pas manqué d'intéresser un bon nombre de chercheurs qui ont contribué à lui attribuer le statut de théorie. L'apport de ce travail de théorisation de la comptabilité n'est pas sans intérêt dans un domaine de savoir considéré comme technique reposant sur un ensemble de règles. L'intérêt apparaît lorsque la théorie contribue à la compréhension de la nature et de la pratique des techniques comptables.

Ce présent travail traite de la normalisation comptable à travers le référentiel international IAS/IFRS : l'apport de la TNI de DiMaggio et Powell (1983) apparaît dans sa contribution à assimiler la décision des institutions à changer de référentiel et à converger vers une autre culture des pratiques comptables. Le fondement de la théorie TNI est que les organisations adoptent des structures en réponses aux attentes externes à l'organisation (Meyer et Rowan, 1977) et dans ce sens la TNI évoque les trois types de l'isomorphisme institutionnel, concept clé de la TNI dont la finalité est d'atteindre la légitimité recherchée par les organisations et nécessaire pour accroître leurs ressources et maintenir leurs stabilités.

La TS autant qu'approche appartenant au courant social, permet d'attirer l'attention sur le dualisme action/structure: toute action ou interaction de chaque individu-acteur en relation avec le niveau du structurel (institutionnel) moyennant les modalités de structuration. La récursivité entre action et structure permet de relier chaque action à une dimension de la structure et inversement. La mobilisation de la TS à travers ses trois dimensions de signification, domination et légitimation situe les interactions entre les actions des agents et apporte à notre recherche une analyse que nous avons exposée sur deux niveaux. En premier lieu, la transposition des normes comptables IAS/IFRS autant que normes privées vers le secteur public par le biais d'une adoption/adaptation de ces normes du secteur privé. En deuxième lieu l'appropriation des normes comptables par les firmes se concrétise à travers un

processus subdivisé en plusieurs phases et qui s'étale sur un découpage temporel. Les quatre modèles fondateurs de l'appropriation présentés de : Lewin (1947), Vas (2002), Godowski (2004) et de De Vaujany (2005) ; et les résultats d'une recherche basée sur une étude qualitative fondée sur deux études de cas (Couleau-Dupont, 2010)¹⁶², ont permis de constater que l'adoption des normes comptables IAS/IFRS comme outil de gestion engendre une multitude de rencontres nécessaires entre les acteurs internes et externes participant à ce processus aboutissant à des actions récursives qui font apparaître les routines : Giddens (1987)¹⁶³ affirme que « ces rencontres prennent la forme typique de routines ». Ces routines perpétuent subséquentement les propriétés structurelles des systèmes sociaux.

¹⁶² Couleau-Dupont Annelise; « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS et de ses évolutions : Une analyse des pratiques organisationnelles » ; Crises et nouvelles problématiques de la valeur, Nice, France ; Mai 2010.

¹⁶³ Giddens A. ; « Constitution de la société », PUF; 1987 ; p. 121

Chapitre III :

**Enseignements d'une comparaison
entre les référentiels comptables SCF
et IAS/IFRS**

Introduction du chapitre III :

La normalisation en Algérie se résume en trois grandes étapes : la normalisation sous la présence coloniale, la normalisation de 1975 et enfin la normalisation de 2007.

Pendant l'ère coloniale, le PCG, datant de 1947 et révisé en 1957, était applicable par les entreprises algériennes jusqu'en 1975, date d'entrée en vigueur du PCN¹.

C'est en 1975 que le Plan Comptable National est institué, il s'applique aux organismes publics à caractère industriel et commercial, les sociétés d'économie mixte et les entreprises, quelle que soit leur forme, quand elles sont soumises au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel¹⁶⁴. Le plan comptable national connu sous l'abréviation « PCN » (ordonnance 75/35 du 29 avril 1975) est une forme de normalisation en Algérie qui a été conçu par référence à une économie planifiée. Le PCN mesurait la réalisation d'objectifs macroéconomiques en termes de niveau d'emploi et de production pour but de renseigner en priorité la comptabilité nationale.

Le cadre économique en Algérie a évolué sous l'ère de la mondialisation, l'environnement socio-économique va connaître une mutation profonde à la faveur d'une politique affirmée d'ouverture économique et d'économie de marché caractérisée par la libéralisation du commerce extérieur, l'ouverture du capital social des entreprises publiques aux privés, la libération des prix, création de la bourse d'Alger, privatisation des entreprises et la réforme du secteur bancaire étatique. Ainsi, ce passage de l'économie planifiée à l'économie de marché a nécessité de nouveaux instruments normatifs comptables car la pertinence du PCN devient de moins en moins évidente et l'Algérie se voit dans l'obligation d'harmoniser son système avec les pratiques comptables qui existent sur le plan international. La décision a été prise en 2007 par le gouvernement d'abroger le PCN de 1975 et d'adopter le nouveau référentiel comptable dénommé le système comptable financier « SCF ».

L'objet de ce chapitre est de présenter les étapes de normalisation qu'a connue le pays en présentant un descriptif des principes comptables, des traitements comptables visant à présenter des états financiers. Il s'agira par la suite de présenter à travers étude empirique les

¹⁶⁴ Ordonnance n° 75-35 du 29 Avril 1975 portant plan comptable national PCN.

convergences et les divergences de référentiel comptable actuel avec le référentiel international selon les normes IAS/IFRS. Dans ce sens, nous avons eu l'occasion de faire une étude pratique dans une multinationale implantée en Algérie depuis 2002 et dont la particularité est de présenter des informations financière selon un double référentiel : national (SCF) et international (IAS/IFRS).

Nous avons structuré notre chapitre autours de 3 sections :

- La 1ère section porte sur l'environnement comptable en Algérie avant l'adoption du SCF 2007 en faisant apparaitre la réglementation comptable existante à travers le plan comptable de 1947 sous l'ère coloniale et la première normalisation constitué par le législateur algérien après l'indépendance ;
- La 2^{ème} section a pour objet de présenter le SCF à travers la présentation de son cadre réglementaire, son processus d'adoption par les entités et de sa composition ;
- La 3^{ème} section a pour finalité de présenter une comparaison entre le référentiel SCF et le référentiel international ; nous avons choisi de construire cette comparaison en explorant et analysant dans un premier temps les informations portées dans cadre conceptuel et dans un deuxième temps les informations présentées par le bilan et le compte de résultat d'une multinationale implantée en Algérie et ayant obligation de présenter ses informations selon les deux référentiels comptables étudiés.

Section 1 : Environnement comptable en Algérie avant l'adoption du SCF en 2007

L'environnement comptable en Algérie avant 2007 peut se résumer à travers deux périodes; la première période menée sous la dominance coloniale et la seconde période marquée par la construction de plan comptable national en 1975. Nous exposerons ci-après les principaux travaux qui ont été effectués durant ces deux périodes.

1. Pratique comptable en Algérie avant 1975 :

A l'ère coloniale, l'Algérie était contrainte de suivre la réglementation française dans le domaine de la pratique comptable. Ainsi, l'évolution comptable à cette époque suivait celle que connaissait la France dans ce domaine.

Les développements apportés par Hoarau (2003)¹⁶⁵ résument les réalisations et l'évolution dans la pratique comptable avant 1975:

- promulgation des décrets-lois de 1935 et 1937 qui attribuent à la comptabilité la mission de « faire connaître la véritable situation de l'entreprise », et on considère que le rôle de comptabilité réside dans détermination du résultat distribuable dans le cas de la loi sur les sociétés commerciales de 1867 et à la détermination du résultat imposable avec la mise en application.
- Conception d'un plan comptable en 1942, sous le régime de Vichy (1940-1944), inspiré du cadre comptable allemand dit Plan Goering. Un des principaux objectifs de sa mise en place était d'obtenir des entreprises des «renseignements nécessaires aux comités d'organisation et au gouvernement pour diriger l'économie nationale et contrôler les prix ». Ces comités d'organisation formaient un des volets d'une stratégie de réforme en profondeur de la société française et, à ce titre, indissociable de la politique de collaboration d'État avec l'occupant et d'une insertion acceptée dans le nouvel ordre européen nazi. Son application se limita à certaines entreprises du secteur

¹⁶⁵ Christian Hoarau, « Place et rôle de la normalisation comptable en France », *Revue française de gestion* 2003/6 (no 147), p. 33-47 ; 2003.

aéronautique après sa publication en 1943 par les éditions Delmas, ce plan ne fut jamais promulgué.

- Normalisation des données comptables en 1946 dans le contexte de la reconstruction de l'économie nationale et d'une planification indicative. Cette étape devient effective avec la mise en place en 1947 d'un Plan comptable général révisé trois fois en plus de cinquante ans (1957, 1982, 1999)

Le Plan comptable général dit PCG constituait en Algérie, et au cours de la période 1947-1975, l'outil privilégié de la normalisation comptable. Il constitue, avec les modalités du processus d'élaboration des normes, la spécificité de la normalisation «à la française» et peut-être considéré comme une exception par rapport aux normalisations étrangères et notamment celles du monde anglo-saxon.

L'évolution historique de la normalisation nationale à partir de 1946 associée à l'histoire économique et sociale du pays permet de distinguer quatre périodes : la première est celle de la naissance d'une normalisation en filiation avec la planification économique nationale (1946-1957) ; la deuxième marquerait son renforcement au service de l'administration fiscale (1958-1973) ; la troisième serait celle de son apogée sous l'impulsion européenne (1974-1983) et enfin la quatrième depuis 1984 est celle de sa mise à l'épreuve face à la normalisation comptable internationale.

2. Adoption et objectifs du Plan Comptable National « PCN » de 1975:

Comme précédemment cité, l'environnement comptable en Algérie était «calqué» sur celui de la France jusqu'à la décision du législateur algérien de concevoir un plan comptable conforme aux réalités économiques de cette époque. On assistait à une incompatibilité du PCG avec le contexte national : on considérait que le PCG 1957 privilégiait l'aspect financier et ne répondait plus aux besoins de l'économie algérienne dirigée vers des orientations sociales. Le plan comptable national qui est ainsi élaboré par le conseil supérieur de la comptabilité (CSC), est entré en vigueur en 1976 suite à l'ordonnance 75/35 du 29 avril 1975.

Regain

2.1 Processus d'élaboration du PCN de 1975 :

La construction du PCN en Algérie a suivi un processus composé de deux phases. La première est marquée par le constat de l'inadaptation du plan comptable en vigueur et la mise en œuvre du projet PCN ; la seconde étape concerne la construction définitive de la réglementation comptable en Algérie à travers l'élaboration du PCN.

2.1.1 Première phase : Tentative de réforme d'un PCG inadapté :

Constatant l'inadaptation aux réalités économiques algériennes, d'un cadre comptable conçu pour une économie de marché, les autorités publiques ont chargé, en 1969 le ministère des finances de procéder à une réforme du PCG et plusieurs raisons fondent cette décision :

- Il fallait transformer le PCG en un outil aux besoins de la planification ;
- Une Algérie indépendante ne pouvait pas continuer à user du plan comptable de l'occupant ;
- Le PCG abritait en lui des lacunes auxquelles il fallait pallier.

A cette intention, une commission a entrepris des travaux qui auraient dû être achevés le 30 juin 1970 au plus tard, comme le prévoit la loi de finances de 1970 en son article 19. Cependant aucun projet n'a vu le jour puisque un délai de six mois (Décembre 1969 à juin 1970) était trop court, voir insuffisant. Néanmoins les perspectives de la réforme comptable étaient déjà connues et s'inscrivent autour d'une part de l'adaptation de l'outil comptable aux réalités économiques du pays dont l'économie est régulée par un plan national de développement ; et d'autre part une remise en cause du rôle de la comptabilité et la mise en évidence de son apport économique au niveau macroéconomique et microéconomique.

2.1.2 Deuxième phase : Construction du plan comptable

Sur le plan institutionnel, la conception d'un nouveau plan comptable entraînerait obligatoirement une évolution qui se concrétise par la création d'un conseil supérieur de la comptabilité (CSC) aux termes d'une ordonnance datée du 29 décembre 1971. La mission de ce conseil est double : d'abord elle consiste à assainir la profession comptable et d'expert comptable, et ensuite à substituer au plan comptable français alors en vigueur un nouveau plan national. Plus précisément, c'était la commission de normalisation du CSC qui s'est vue confier l'étude et la présentation à ce dernier, de l'avant projet du PCN dont les travaux ont été réalisés de 1972 à la société nationale de comptabilité. C'est au sein de cette société qu'a été élaborée une première version au bout de dix huit mois. C'est donc seulement le 29 avril 1975 que le PCN entre officiellement en vigueur, son arrêté d'adaptation suivra deux mois plus tard le 25 juin 1975.

2.2 Objectifs du PCN de 1975:

En Algérie, le PCN reste la première forme de normalisation et constitue le référentiel auquel doit se conformer la pratique comptable algérienne jusqu'à 2009. Les objectifs du PCN ont été énoncés officiellement lors du discours du ministre des finances prononcé en 1972 et rappelés dans le rapport de présentation du CSC en 1973¹⁶⁶; cependant ces objectifs n'ont pas été publiés dans le texte du PCN, comme cela est souvent observé dans d'autres pays, cette initiative aurait contribué à donner une valeur juridique aux objectifs du PCN.

Les objectifs du PCN ne concernent pas seulement le cadre informationnel, leurs portés les regroupent en objectifs macroéconomiques et objectifs microéconomiques.

2.2.1 Objectifs macroéconomiques :

Le PCN contient des informations qui permettent :

- de dégager des grandeurs significatives telle que la valeur ajoutée, la formation brute de capital fixe, l'épargne nette (besoin ou capacité de financement); ces informations contribuent à faire le point entre la comptabilité de l'entreprise et la comptabilité nationale en résumé, permettre de dégager les principaux agrégats de la comptabilité nationale;
- d'alimenter en informations la planification financière (système financier et bancaire) qui pourrait agréger et consolider les données financières concernant les conditions de fonctionnement et développement des entreprises;
- de construire dans différents branches et secteurs, un système des prix et de définir une politique des prix fondée sur une connaissance statistique précise sur les conditions de la formation des coûts et des prix des entreprises.

2.2.2 Objectifs microéconomiques :

Le PCN contient des informations permettant de disposer :

¹⁶⁶ Discours prononcé le 05/05/1972 par le ministre des finances à l'occasion de l'installation du Conseil Supérieur de comptabilité.

- d'un outil d'analyse rétrospective des conditions de fonctionnement et de développement de l'entreprise. Cette banque de données comportant des faits financiers de l'entreprise enregistrés chronologiquement permettant de mener des travaux d'investigation:
- du niveau et des conditions d'accumulation de capital qui permettent d'apprécier le profit de croissance de l'entreprise ;
- des conditions de financement ;
- des conditions de gestion du cycle d'exploitation ;
- des conditions de gestion de la trésorerie ;
- des conditions de la rentabilité financière, notamment la capacité de génération de surplus monétaire (cash flow) et la capacité de remboursement des emprunts.
- d'un outil d'analyse prospective car le PCN peut servir de point de départ pour la prévision, le contrôle prévisionnel dont la finalité est de dégager les écarts entre les prévisions et les réalisations, d'en rechercher les causes génératrices et d'entreprendre des actions correctrices propres à élever le niveau général d'efficacité de l'entreprise.

2.3 Champ d'application du PCN et les plans comptables sectoriels :

Le cadre comptable du PCN est obligatoire à compter du 1^{er} janvier 1976 en vue de son application aux :

- « - Organismes publics à caractère industriel et commercial,
- Société d'économie mixte,
 - Entreprises, qui, quelles que soit leur forme, sont soumises au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel.

Le PCN pourra être étendu à d'autres entreprises non mentionnées ci-dessus par voie d'arrêté du Ministre des finances après avis du ministre de tutelle intéressé. »¹⁶⁷

Le législateur prévoit dès la promulgation du PCN une adaptation visant les secteurs d'activités particuliers après avis du CSC. Cette disposition est clairement exposée dans l'article 2 de l'ordonnance n° 75/35 du 29 avril 1975 portant le Plan Comptable National. Les différents travaux d'adaptation ont donné lieu à la construction et l'adoption des plans comptables sectoriels suivants :

¹⁶⁷ Article 1 de l'ordonnance n° 75/35 du 29 avril 1975 portant le Plan Comptable National.

- Plan comptable du secteur agricole et du secteur des assurances en 1987 ;
- Plan comptable du secteur du bâtiment et travaux publics en 1988;
- Plan comptable du secteur de tourisme en 1989;
- Plan comptable du secteur bancaire en 1992.

3 Description du PCN de 1975:

3.1 Cadre réglementaire :

Le cadre réglementaire comptable depuis 1975 comprend une série de textes visant sa compréhension et son application. L'évolution de l'environnement économique n'a pas été sans incidence sur le cadre réglementaire comptable, et les textes¹⁶⁸ cités ci-après reflètent ces évolutions visant l'adaptation du PCN aux situations éventuelles que pourraient faire face les comptables:

- Ordonnance n° 75/35 du 29 avril 1975 portant le Plan Comptable National.
- Arrêté du 23 juin 1975 relatif aux modalités d'application du PCN comportant deux documents annexes :
 - Annexe I : Terminologie et règles de fonctionnement des comptes
 - Annexe II : Formes de documents de synthèse
- Circulaire n°1850/F/DC/CE/89/047 du 24 mai 1989 relative à la comptabilisation des opérations liées à l'autonomie des entreprises.
- Circulaire n°365 F/DC/CE/90/046 du 11 mars 1990.
- Instruction n°001/95 du 02 octobre 1995 relative à l'harmonisation de la comptabilité des fonds de participation
- Instruction n°581 MF/DGC du 21/04/1997 relative à la comptabilisation de la réintégration de l'écart de réévaluation
- Annexes portant la liste des comptes,

3.2 Modalités d'application du PCN :

L'application du PCN suit un nombre de modalités regroupées dans les quatre volets suivants : d'abord, le premier volet comprend un plan des comptes détaillé en huit classes

¹⁶⁸ Textes regroupés par la Société Nationale de la Comptabilité du Ministère des finances dans une édition parue en l'an 2000 portant le titre « PCN » ; édition la SNC Algérie.

principales qui se subdivisent en sous comptes de deux jusqu'à quatre chiffres. Ensuite, une partie consacrée aux modalités d'application qui vient baliser le travail du comptable ; ce deuxième volet comprend l'arrêtée du 23/07/1975 PCN relatif aux modalités d'application du PCN, ces modalités comprennent les éléments suivants:

- Organisation et gestion comptable visée dans les articles 4 à 16 ;
- Evaluation des investissements et des stocks visée dans les articles 17 à 24 ;
- Documents de synthèse cités dans les articles 25 à 31.

Ensuite, le troisième volet intitulé « Annexe I » la terminologie et les règles de fonctionnement des comptes. Chaque classe de compte est traitée en deux temps, on retrouve en premier lieu l'explication et la définition du sens et du contenu des comptes, et en deuxième lieu l'application de leurs règles de fonctionnement. Enfin, le quatrième volet intitulé « Annexes II », expose et présente les documents de synthèses regroupés en 17 tableaux.

3.3 Présentation des différentes classes :

Le PCN se compose de huit classes dont nous précisons les principales caractéristiques par rapport aux dispositions du PCG 1957. Ces huit classes de comptes peuvent être regroupées en trois catégories: les comptes du bilan, les comptes de gestion et les comptes de résultat.

3.3.1 Comptes de bilan :

Le bilan comprend cinq classes constituant l'actif et le passif du bilan.

- Classe 1 « Fond propres » :

Les fonds propres comprennent « les moyens de financement apportés ou laissés à la disposition de l'entreprise de façon durable par le ou les propriétaires »¹⁶⁹. Les comptes principaux essentiels de la classe 1 « Fond propres » sont :

10 fond social, 12 primes d'apport, 11 : fond personnel, 13 réserves, 14 : subventions d'investissements, 18 : résultats en instance d'affectation, 19 : provisions pour pertes et charges.

¹⁶⁹ Art 1 de l'Annexe I de l'arrêtée du 23/07/1975 PCN relatif aux modalités d'application du PCN,

Au niveau des comptes principaux, la classification retenue par le PCN, est similaire à celle du PCG de 1957, c'est-à-dire une classification selon la propriété juridique des fonds possédés : les fonds propres sont distingués des fonds non possédés (dettes) ; ainsi, les possessions de l'Etat et/ou des sociétés (fond social) sont séparées des possessions des personnes (fond personnel).

Le fond social est subdivisé selon une classification nettement juridique :

100: Apport de l'Etat.

101: Apport des collectivités locales.

102: Apport des entreprises publiques.

103: Apport des sociétés privées.

104: Apport des particuliers.

- **Classe 2 : « Investissements ».**

Les investissements se composent de « l'ensemble des biens et valeurs durables acquis ou créés par l'entreprise »¹⁷⁰. Ils comprennent les postes suivants :

20 : Frais préliminaires, 21 : valeurs incorporelles, 22 : Terrains, 24 : Equipement de production, 25 : Equipements sociaux, 28 : Investissement en cours, 29 : amortissement des investissements.

Le classement par ordre de liquidité n'est pas pris en compte, le PCN distingue les investissements plutôt selon leur nature et dans ce sens on constate deux groupes d'investissements : les investissements tangibles et intangibles:

Investissement intangible	20- Frais préliminaires
	21- valeurs incorporelles
	22- Terrains
Investissement tangible	24- Equipement de production
	25- Equipements sociaux

Tableau n° 13 : répartition des investissements selon leur nature

Source : PCN de 1975

¹⁷⁰ Volet classe 2 de l'Annexe I de l'arrêtée du 23/07/1975 PCN relatif aux modalités d'application du PCN,

- **Classe 3: « stocks »**

Les « stocks » comprennent « l'ensemble des biens acquis ou créés par l'entreprise et qui sont destinés à être vendus ou fournis ou à être consommés pour les besoins de la fabrication ou de l'exploitation »¹⁷¹. Ils comprennent les comptes suivants :

30 : marchandise, 31 : matières et fournitures, 33 : Produits et travaux en cours, 35 : Produits finis, 36 : déchets et rebus, 37 : stocks à l'intérieur, 38 : achats.

- Les quatre premiers comptes (comptes 30 à 35) prouvent l'existence d'une architecture bâtie sur un critère fonctionnel : celui de la destination.

- Le compte 37 « stock à l'intérieur » constitue une innovation par rapport au PCG 1957, il enregistre les stocks dont l'entreprise est propriétaire, mais qui sont en voie de cheminement et donc, non encore réceptionnés.

- Le compte 38 « achats » reçoit à son débit la valeur, au coût d'achat, des stocks acquis par l'entreprise. Il est crédité par le débit des comptes des stocks concernés.

- **Classe 4 « Créance » et classe 5 « Dettes » :**

Les « créances » sont définies comme étant « l'ensemble des droits acquis par l'entreprise par suite de ses relations avec les tiers »¹⁷².

La classe 5 « dettes » comprend « l'ensemble des obligations contractées par l'entreprise dans ses relations avec les tiers »¹⁷³.

L'une des plus grandes divergences du PCN avec le PCG 1957 se concrétise dans des comptes tiers et des comptes financiers au profit des comptes créances et des comptes dettes. En effet le classement par agent économique laisse place à un classement par nature d'opération. Il y a un classement fonctionnel symétrique entre les créances et les dettes.

Le PCN agence désormais les dettes et les créances sur la base du cycle qui leur a donné naissance comme le montre le tableau ci- après :

Classe 4	Classe 5	Cycle
42- créances d'investissement	52- Dettes d'investissement	Investissement

¹⁷¹ Volet classe 3 de l'Annexe I de l'arrêtée du 23/07/1975 PCN relatif aux modalités d'application du PCN,

¹⁷² Volet classe 4 de l'Annexe I de l'arrêtée du 23/07/1975 PCN relatif aux modalités d'application du PCN,

¹⁷³ Volet classe 5 de l'Annexe I de l'arrêtée du 23/07/1975 PCN relatif aux modalités d'application du PCN,

43- Créances stocks	53- Dettes de stocks	Approvisionnement
46- Créances d'exploitation	56- Dettes d'exploitation	Production, exploitation
47- Créances sur clients	57- Avances financières	Commercialisation
48- disponibilités	58- Dettes financières	financiers

Tableau n° 14 : classement symétrique et fonctionnel des comptes comptables

Source¹⁷⁴ : Saci, « Comptabilité de l'entreprise et système économique : l'expérience algérienne »

3.3.2 Comptes de gestion: classe 6 « charges » et classe 7 « produits ».

Les charges et les produits sont au même titre que les créances et les dettes. Elles sont classées par nature. Cette classification présente des avantages du point de vue micro économique et macro économique.

Sur le plan micro économique, l'enregistrement des produits et des charges par nature permet une distinction entre «des opérations relatives à l'exploitation et celle qui ne le sont pas et donc exceptionnelle »¹.

- Sur le plan macro économique, la distinction des opérations entre « l'exploitation » et « hors exploitation » n'est pas d'un grand rapport. En revanche la classification par nature est plus efficace.

3.3.3 Comptes de résultat: Classe 8

Selon S. Saci « trois critères sous tendent l'élaboration des comptes de résultats du PCN. Le premier critère est d'ordre fonctionnel, la marge brute 80 et la valeur ajoutée 81 devant illustrer l'activité de revente en état de l'activité productive. Le deuxième critère est celui qui reflète « une rémunération des facteurs de production ». Par exemple C/63 étant la rémunération du personnel C/656 étant la rémunération des sources externes de financements. Le dernier critère étant celui qui distingue l'activité habituelle de l'entreprise à son

¹⁷⁴ Saci Djelloul , « Comptabilité de l'entreprise et symétrique économique : l'expérience algérienne », OPU, Alger 1991, P 178

exploitation (C/83, résultat d'exploitation) des résultats provenant de facteurs étranger à l'exploitation (C/84 résultat hors exploitation)

4. Principes comptables préconisés par le PCN :

Les principes comptables énoncés dans le PCN représentent des postulats contribuant mettre en place des modalités d'application. Ces modalités visent à assurer une certaine uniformité, simplicité dans la tenue des comptes. Ces principes font partie des dispositions à respecter et on observe l'inspiration du modèle continentale dans l'énoncé des principes comptables

Principe	N° d'article
Exhaustivité	Article 4, article 5
Nominalisme monétaire	Article 9PCN
Justification	Article 10 PCN, article191 du code des impôts indirects
Nom compensation	Article 11
Sincérité	Article 13
Annualité	Article 16
Coût historique	Article 18
Prudence	Article 22
Patrimonialité	Article 24
Séparation des exercices	Article 30
Image fidèle	Article 21et 22
Permanence des méthodes	Article 717 du code de commerce

Tableau n° 15: Identification des principes comptable préconisés par le PCN

Source¹⁷⁵ : arrêté portant sur les modalités d'application du PCN

5. Etats financiers ordonnés par le PCN:

Le plan comptable national constitue un corps de document qui comprend d'une part trois états de synthèse dont le bilan, le tableau des comptes de résultat et le tableau de mouvements

¹⁷⁵ Arrêté du 23/07/1975 PCN relatif aux modalités d'application du PCN.

patrimoniaux et d'autre part un ensemble de documents annexes composé de 13 autres tableaux indissociables des états financiers de synthèse.

5.1 Bilan : il donne la photographie de la situation du patrimoine de l'entreprise, c'est-à-dire les biens qu'elle possède (les moyens de production, les instruments de travail, les actifs financiers) et les ressources financières mobilisées pour les financer (sources internes et externes de financements).

5.2 Compte de résultat : il constitue un véritable tableau de bord des performances successives de l'entité.

5.3 Tableau des mouvements patrimoniaux : il saisit et isole les flux financiers générés au cours de la période qui sépare l'établissement de deux bilans successifs. Le tableau des mouvements patrimoniaux permet de rompre avec la conception statique de la comptabilité traditionnelle et d'approcher l'évolution de la situation financière dans une perspective dynamique, ce que ne permettrait pas la production d'un bilan isolé qui visualise instantanément l'importance et la structure du patrimoine de l'entreprise.

5.4 Annexes du PCN : Les états financiers de synthèse (bilan et compte de résultat) sont complétés par des documents annexes destinés à les détailler, les enrichir par une information détaillée et présentée sous une forme qui les charge de signification pour le lecteur ou l'utilisateur potentiel des états de synthèse. Ces documents aident à approfondir la connaissance de la situation financière de l'entreprise (l'état des stocks, des créances). Le commissaire aux comptes, le fiscaliste les analystes financiers peuvent y puiser des données statistiques qui répondent plus au moins à leur demande et à leurs préoccupations professionnelles. Ces documents annexes représentent une liste de tableaux présentés selon une configuration standardisée :

- Investissements.
- Amortissements.
- Provisions.
- Créances.
- Fond propres.
- Dettes.
- Stocks.
- Consommations de marchandises, matières et fournitures.
- Frais de gestion.
- Ventes et prestation fournis.

- Autres produits.
- Résultat sur cessions d'investissement.
- Engagements reçus et engagements donnés.
- Renseignement divers.

6. Principes d'évaluation :

Il est intéressant par rapport à l'évolution des traitements comptables de positionner les pratiques en vigueur dans le contexte PCN.

La méthode de base d'évaluation retenue et préconisée par le PCN est celle du coût historique. Elle est fondée sur le coût d'acquisition et le coût de production ; nous examinerons ci après les principales dispositions apportés par le PCN notamment celles relatives à l'évaluation des postes de stocks et des investissements:

6.1 Evaluation des stocks :

Les stocks sont évalués à leur coût historique, le PCN apporte les précisions suivantes :

«A la clôture de chaque exercice, les stocks sont évalués de la manière suivante :

- a) Les marchandises, matières et fournitures sont évaluées au coût d'achat, comprenant le prix d'achat majoré des frais de transport, des droits de douane et plus généralement, de tout les frais payés à des tiers pour l'acheminement de ces produits à l'entreprise ;
- b) Les produits semi-ouvrés, les produits et travaux en cours, les produits finis sont évalués au coût d'achat des produits mis en œuvre, majoré des charges directes et indirectes engagées pour leur fabrication ;
- c) Les déchets et rebuts sont estimés à leur valeur probable de réalisation diminuée d'une éventuelle décote représentant les frais de distribution y afférents.

Les coûts d'achat et de production ne comprennent pas les taxes qui ne restent pas à la charge de l'entreprise. »¹⁷⁶

Les mouvements des stocks sont suivis en inventaire permanent¹⁷⁷ et la méthode du coût moyen pondéré (CPM) est utilisée pour la comptabilisation des sorties de stocks. Cette

¹⁷⁶Article 21 de l'arrêté du 23/07/1975 PCN relatif aux modalités d'application du PCN.

méthode est plus simple et plus connue dans les pratiques comptables des entreprises algériennes que les méthodes FIFO et LIFO. Le PCN traite des provisions pour dépréciation¹⁷⁸ qui peuvent être constituées lorsqu'il y a constat, à la clôture de l'exercice, d'une baisse de valeur des stocks.

6.2 Evaluation des investissements :

Le PCN traite l'évaluation des investissements selon 3 cas possibles : les investissements achetés, créés par l'entreprise et ceux qui naissent de l'activité de l'entreprise. L'évaluation adoptée pour ces trois cas se résume comme suit:

« Les investissements sont inscrits en comptabilité à leur coût d'acquisition. Ceux créés par l'entreprise, sont comptabilisés pour leur coût réel de production. et ceux qui naissent de l'activité de l'entreprise, sans nécessiter de dépenses propres, sont inscrits pour mémoire. »¹⁷⁹

Les entreprises peuvent procéder à des comptabilisations de modification de valeurs des investissements dans le cadre d'une réévaluation légale des immobilisations. L'écart de réévaluation est constaté en capitaux propres et peut servir à compenser des pertes.

6.3 Contrat de location financement et contrat de location simple :

Le contrat de location financement ou crédit bail existe dans la vie des affaires, cependant sa prise en charge par le PCN se résume dans la constatation de charges d'exploitation : « loyer » et sa comptabilisation dans le patrimoine de l'entreprise est effective sous la condition de la propriété. Selon le PCN, un bien ne peut être comptabilisé dans le patrimoine du commerçant que si ce dernier est propriétaire.

6.4 Conversion des actifs en monnaies étrangères :

Pour le PCN, tous les biens acquis en devises sont convertis en monnaies nationales au taux historique et pour les créances le taux de clôture en fin d'année au 31 décembre.

¹⁷⁷ Méthode préconisée par le PCN dans l'article 19 de l'arrêtée du 23/07/1975 PCN relatif aux modalités d'application du PCN ; sous réserves d'une dérogation possible, pour une durée déterminée accordée par le ministère des finances après avis du CSC aux entreprises qui ne seraient pas en mesure de pratiquer l'inventaire permanent.

¹⁷⁸ Article 22 de l'arrêtée du 23/07/1975 PCN relatif aux modalités d'application du PCN.

¹⁷⁹ Article 18 de l'arrêtée du 23/07/1975 PCN relatif aux modalités d'application du PCN.

6.5 Frais de développement et de recherche :

Selon le PCN, les frais de développement et de recherche doivent être comptabilisés à l'actif dans le compte « frais préliminaires ». Ce compte représente :

« Les frais engagés au moment de la création de l'entreprise, de l'acquisition de ses moyens permanents d'exploitation ainsi que les frais relatifs à son développement ou au perfectionnement de son activité. »¹⁸⁰

Les frais préliminaires peuvent ainsi être constitués tout au long de la vie de l'entreprise suivant les quatre situations citées par le PCN:

« a) les frais relatifs au pacte social sont les frais de constitution, d'augmentation ou de réduction du fonds social, ainsi que les frais de prorogation de société, de transformation, de fusion ou d'opérations assimilées.

b) les frais d'investissement comprennent exclusivement les droits de mutations, les honoraires ou commission et les frais d'acte sur investissements.

c) les frais d'emprunt sont ceux qui sont exposés à l'occasion de la souscription des emprunts ainsi que les intérêts intercalaires.

d) les frais de fonctionnement antérieur au démarrage comprennent les charges engagées préalablement à l'exploitation de l'entreprise ou de ses activités nouvelles. »¹⁸¹

¹⁸⁰ Volet classe 2 /Annexe I de l'arrêtée du 23/07/1975 PCN relatif aux modalités d'application du PCN.

¹⁸¹ Volet classe 2 /Annexe I de l'arrêtée du 23/07/1975 PCN relatif aux modalités d'application du PCN,

Section 2 : Adoption du SCF en Algérie: résultat d'une innovation comptable

Le CNC, à travers la note¹⁸² méthodologique publiée le 19/10/2010, explique que le changement complet du référentiel comptable en Algérie; ordonné en 2007 par la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier (SCF), ne se limite pas à un simple exercice de réconciliation comptable. Le CNC explique que le SCF a été construit en veillant à sa compatibilité avec les normes comptables internationales IAS/IFRS et ne s'arrête pas à un changement de nomenclature de comptes ; ce référentiel a introduit de profonds changements au niveau des définitions, des concepts, des règles d'évaluation et de comptabilisation et de la nature et du contenu des états financiers.

Le passage au SCF implique l'obligation de satisfaire à de nouvelles exigences significatives en matière d'évaluation, de comptabilisation de présentation des comptes sociaux ; considéré par le CNC comme un projet d'entreprise majeur, l'adoption du SCF va bien au-delà des enjeux purement comptables.

1. Cadre réglementaire et processus d'appropriation du SCF :

Le nouveau système comptable financier correspond à un changement de culture comptable qui dépasse le champ de la comptabilité qui consiste à faire converger des règles comptables appliquées par les entreprises algériennes vers les normes IFRS qui constituent la référence la plus utilisée puisqu'elles sont appliquées par plus de 100 pays dont les pays de l'UE et plus de 120 organismes professionnels dans le monde.

La promulgation du nouveau référentiel algérien de 2007 a conduit d'une part à la publication d'une série de textes réglementaires participant à son application; et d'autre part à suivre un processus d'appropriation.

1.1 Cadre réglementaire :

Les textes suivants constituent le cadre réglementaire permettant l'application du SCF :

¹⁸² CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE ; « Note Méthodologique de Première Application du Système Comptable Financier. » Note établie le 19/10/2010 ; MINISTERE DES FINANCES Algérie ; 2010.

- Loi 07/11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;
- Décret exécutif n°08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant SCF ;
- Décret exécutif n°09-110 du 07/05/2009 fixant les conditions et les modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques ;
- Arrêté du 26/07/2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes. Cet arrêté comprend les textes suivants :
 - Arrêté du 26/07/2008 relatif à la comptabilité simplifiée
 - Annexe système comptable financier.
- Note Méthodologique de Première Application du Système Comptable Financier établie le 19/10/2010 par CNC du ministère des finances.
- Instruction n°2 du 29/10/2009 portant première application du SCF 2010 établie par CNC du ministère des finances.

1.2 Processus d'appropriation du SCF par les entités:

Le CNC, à travers la « note Méthodologique de première Application du Système Comptable Financier »¹⁸³, explique qu'une conversion réussie en SCF nécessite ainsi la mise en place d'une gestion de projet qui permettra une forte mobilisation de l'ensemble des fonctions et des acteurs de l'entité concernée par ce changement. Un ensemble de phases ont été énoncées permettant l'appropriation de référentiel SCF.

1.2.1 Définition des objectifs et organisation à mettre en place :

Il est indispensable durant cette première phase de définir clairement les objectifs et les délais ainsi qu'une mise en place d'une coordination précise avec les sous projets majeurs

¹⁸³ CONSEIL NATIONAL DE LA COMPTABILITE ; « Note Méthodologique de Première Application du Système Comptable Financier. » Note établie le 19/10/2010 ; MINISTERE DES FINANCES Algérie ; 2010.

de l'entité dans le but d'établir « les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant un contrôle à la fois interne et externe »¹⁸⁴.

L'organisation de cette phase se concrétise à travers une démarche participative et la constitution de groupe de travail :

1.2.1.1 Une démarche participative: en fonction de la taille de chaque entité, la réussite de ce projet d'envergure tient tant dans l'implication de la Direction générale et structures internes que dans l'association de professionnels internes et/ou externes qualifiés et spécialisés dans le référentiel SCF.

1.2.1.2 Constitution de groupes de travail : il apparaît nécessaire de constituer un groupe de travail qui associe les différentes parties prenantes, chacune en ce qui la concerne, dans la mise en œuvre du nouveau référentiel SCF : Direction générale, direction comptable et financière, contrôleur de gestion, expert-comptable, cabinet de conseil, intervenants impliqués dans l'évaluation des actifs et passifs de l'entreprise mais également un représentant de toute structure concernée de l'entité.

1.2.2 Gestion des changements induits par le SCF :

1.2.2.1 Diagnostic préliminaire

Une évaluation à travers diagnostic préliminaire est nécessaire pour faire apparaître les impacts majeurs du passage au SCF, sur les procédures, les systèmes et contrôles de l'organisation concernée. Cette évaluation, soutenue par une communication adaptée, doit faire prendre conscience à tous les acteurs internes de l'entité (cadres et opérateurs) des enjeux de la mise en place du SCF. Ainsi les membres du groupe de travail qui sont sensibilisés sur les changements tant organisationnels que comptables, doivent formaliser un plan de travail comprenant les exigences de la mise en place du SCF en les classant selon leur priorité.

1.2.2.2 Rôle du groupe de travail :

Le rôle assigné aux membres du groupe de travail constitué réside dans la formation et mettre à la portée de tous les opérateurs afin de réussir leurs implications dans la réussite du projet de conversion en SCF; la formation et la sensibilisation au passage au SCF sous tous

¹⁸⁴ Art 11 de la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

ses aspects reste l'action prioritaire afin de s'adapter à la dimension et aux besoins de chaque entité.

1.2.2.3 Adaptation du système d'information :

L'élément essentiel lié au changement sera le plus souvent le système d'information permettant l'édition des états financiers. Pour permettre de s'assurer que le logiciel ou le progiciel de gestion est à même d'accompagner la conversion, les entités doivent s'assurer que celui-ci répond à la fois :

- aux exigences édictées par le décret exécutif n° 09-110¹⁸⁵ relatif à la tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques ;
- aux conditions de la mise en œuvre du SCF notamment en matière de gestion des immobilisations corporelles et incorporelles, des instruments financiers ;
- aux exigences liées à l'établissement des états financiers ordonnés par le SCF,
- au respect des concepts, notamment la comparabilité, le caractère significatif de l'information.

1.2.2.4 Traçabilité des opérations spécifiques au passage :

Le volume d'opérations liées au passage est estimé en fonction à la taille de chaque entité. Ces opérations doivent être réalisées en permettant une garantie de la traçabilité des mouvements de comptes opérés ainsi que de leur justification pour tout contrôle ultérieur des comptes de ces entités. La constitution d'un dossier complet et unique est préconisé dans la note méthodologique du CNC (2010)¹⁸⁶, il contribue à saisir toutes les opérations liées au passage (translation, retraitement), le contenu du compte 115 «Ajustements résultant de changement de méthodes comptables » et de manière générale, tout choix ou option décidés par l'entreprise. Chaque écriture passée en extracomptable est appuyées d'une pièce justificative.

Ce dossier peut être composé selon le cas :

- des études de toute nature (évaluations, composants des investissements, ...)

¹⁸⁵ Décret exécutif n°09-110 du 07/05/2009 fixant les conditions et les modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques

¹⁸⁶ Conseil National de la Comptabilité ; « Note Méthodologique de Première Application du Système Comptable Financier » ; Note établie le 19/10/2010 ; MINISTERE DES FINANCES Algérie; 2010; p. 3.

- des explications du choix des retraitements effectués pour les différents postes. (Par exemple : les frais préliminaires éliminés en contre partie notamment de charges, d'investissement, ou du compte 115 «Ajustements résultant de changement de méthodes comptables », le retraitement des stocks éliminant de leur coût la sous-activité...)
- des journaux de translation et de retraitement utilisés pour garder la traçabilité des mouvements des comptes opérés.

1.2.3 Travaux préalables au passage :

Les travaux induits par la première application du SCF suivent un certains nombre d'étapes préalables permettant de mettre en place les nouvelles pratiques préparatoires permettant la translation vers le nouveau référentiel.

1.2.3.1 Elaboration d'un plan de comptes interne SCF :

Chaque entité est tenue à confectionner une nouvelle nomenclature des comptes SCF en remplacement de l'ancienne nomenclature PCN. La confection du nouveau plan de comptes interne SCF, du ressort du principal responsable de la comptabilité, doit être adaptée aux nouveaux besoins induits par le SCF notamment en matière de gestion des immobilisations, des comptes de tiers, etc.

La nouvelle nomenclature des comptes SCF doit servir de base à l'élaboration d'un tableau de concordance chiffré.

1.2.3.2 Garantie de l'intangibilité du bilan d'ouverture :

La question de l'intangibilité du bilan d'ouverture pose problème lorsqu'un changement du référentiel comptable est opéré. Ce principe comptable mentionné dans le SCF exige que « le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent »¹⁸⁷, et la loi 07-11 exige par rapport à l'application de ce principe comptable : « une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et garantir l'intangibilité des enregistrements doit être mise en œuvre »¹⁸⁸.

Le passage du PCN au SCF est effectif le 01/01/2010 pour les entités algériennes et le respect du principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture est expliqué par le CNC comme suit :

¹⁸⁷ Article 17 du décret exécutif n°08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant SCF

¹⁸⁸ Article 19 de la loi 07/11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

« Si l'intangibilité du bilan d'ouverture se vérifie par symétrie intégrale des numéros, intitulés et soldes des comptes transférés, le tableau de correspondance PCN/SCF présente en raison du changement de méthode une symétrie équivalente et non directe des comptes.

Il s'agit donc de clôturer les comptes PCN et procéder à l'ouverture en SCF au 01-01-2010, selon les méthodes préconisées ci après. Ce procédé a l'avantage de respecter la loi qui met un terme au PCN au 31.12.2009, sans porter atteinte au principe d'intangibilité du bilan d'ouverture que l'on peut vérifier par rapprochement des soldes de la balance de clôture retraitée au 31.12.2009 de celui de la balance d'ouverture au 01-01-2010. »¹⁸⁹

1.2.3.3 Elaboration d'un tableau de concordances des comptes PCN/SCF :

Le tableau de concordances des comptes comptables doit servir d'appui au travail de translation des soldes. Il s'agit à ce stade d'alimenter et de créer, sur la base des soldes des comptes PCN au 31/12/2009, les nouveaux comptes correspondants SCF ; par la suite, il faut s'assurer de l'équilibre des totaux de la balance PCN au 31/12/2009 avec ceux du tableau de concordance SCF. Le tableau de concordance ainsi défini, et arrêté servira de base à l'élaboration d'un journal de translation conservé dans le dossier justificatif des opérations de passage. Un tableau de concordance a été introduit par CNC via l'instruction n°2 du 29/10/2009 portant la première application du SCF 2010.

A ce stade d'appropriation du SCF, il est possible de faire apparaître les différences entre les deux nomenclatures des comptes PCN et SCF. Les principales différences mentionnées par le CNC se résument comme suit :

- L'introduction de nouveaux comptes ;
- La suppression d'autres comptes ;
- Le maintien des mêmes codes et intitulés ;
- Des changements de codification ;
- Des changements d'intitulés »¹⁹⁰

¹⁸⁹ Conseil National de la comptabilité ; « Note Méthodologique de Première Application du Système Comptable Financier. » Note établie le 19/10/2010 ; MINISTERE DES FINANCES Algérie ; 2010 ; p.4.

¹⁹⁰ Conseil National de la comptabilité ; « Note Méthodologique de Première Application du Système Comptable Financier. » Note établie le 19/10/2010 ; MINISTERE DES FINANCES Algérie ; 2010 ; p.5.

Le traitement opéré face aux différences constatées se résume dans les travaux suivants préconisés par CNC :

- Aucun éclatement ou regroupement des comptes PCN qui correspondent aux mêmes comptes SCF, ne doivent subir aucun éclatement ni regroupement.
- Les comptes PCN peuvent être éclatés en plusieurs comptes SCF et les comptes SCF peuvent recevoir plusieurs comptes PCN.
- L'introduction de nouveaux comptes ;
- La suppression d'autres comptes ;
- Le maintien des mêmes codes et intitulés ;
- Des changements de codification ;
- Des changements d'intitulés ;

1.2.4 Translation des soldes des comptes

La phase de translation correspond à transférer les soldes des comptes PCN vers les comptes équivalents SCF, appuyée de leur analyse. Cette translation n'est pas une opération systématique de reprise de solde de compte à compte ; elle obéit à une procédure nécessitant préalablement un traitement des comptes PCN : reclassement, regroupement et éclatement des comptes. Le journal de translation doit retracer la ventilation des soldes des comptes concernés vers les comptes SCF correspondants.

1.2.4.1 Confection du journal de translation :

Les écritures de translation sont enregistrés dans un journal appelé « de translation ». Ce document extra comptable retrace, à partir du tableau de concordances des comptes, toutes les écritures de transfert des soldes des comptes PCN vers les comptes SCF correspondants. Ce changement de méthode et de système comptables vise initialement à transférer les soldes des comptes PCN vers les comptes appropriés du SCF, en tenant comptes des remarques suivantes:

- l'absence de symétrie totale entre comptes du PCN et ceux du SCF ne permet pas un transfert systématique de compte PCN à compte SCF ;
- le tableau de concordance des comptes doit fournir des informations comparatives avec l'exercice précédent ;

- la comparaison entre les compte de clôture au 31/12/2009 et les comptes d'ouverture au 01/01/2010 ne peut avoir de sens qu'après retraitement et adaptation des soldes de l'exercice 2009;

1.2.4.2 Traitement des comptes transitoires :

Le retraitement des comptes consiste à reprendre les comptes des actifs, passifs, produits et charges selon les nouvelles règles de comptabilisation et d'évaluation admises dans le PCN, ce travail de retraitement des comptes fait ressortir des comptes du PCN dont la correspondance n'a pas pu être établie. La note méthodologique du CNC prévoit pour ces comptes un traitement à titre exceptionnel : ils peuvent être temporairement repris dans un compte transitoire qui peut être créé dans la classe de compte concernée (CNC, 2010)¹⁹¹. Au terme de la phase de retraitement, tous les comptes transitoires créés doivent être soldés par les comptes appropriés avant la clôture de l'exercice 2009 en version SCF. Le retraitement nécessite la tenue d'un « journal de retraitement » dont le contenu comprend les écritures qui consistent à solder tout les comptes transitoires, créés pour les besoins du passage, par les comptes SCF appropriés :

- les comptes à ventiler doivent être éclatés sur la base de données à la disposition de l'entreprise ;
- les comptes à regrouper seront fusionnés conformément à la nomenclature.

1.2.5 Finalisation du processus d'appropriation et établissement des états financiers :

La conception des états financiers marque la fin du processus d'appropriation du référentiel SCF, et il est à présent possible de lancer les travaux permettant la présentation des états de synthèses et les contrôle afférents.

1.2.5.1 Conception des états financiers :

La note méthodologique du CNC prévoit les dispositions suivantes permettant la conception des états financiers:

¹⁹¹ Conseil National de la comptabilité ; « Note Méthodologique de Première Application du Système Comptable Financier. » Note établie le 19/10/2010 ; MINISTERE DES FINANCES Algérie ; 2010 ; p.6.

« La balance établie au 31/12/2009 avec les comptes du SCF permettra d'établir les états financiers datés en 2009 pour les besoins de la comparabilité avec ceux de l'exercice 2010.

Le tableau des flux de trésorerie qui sera élaboré pour l'année 2009 (Sans année comparative), nécessitera le recours à des informations complémentaires à tirer le cas échéant des journaux de trésorerie (caisse ou banque).

Le tableau de variation des capitaux propres reprend seulement le solde de départ au 31.12.2008 et les données de 2009 (Sans année comparative).

L'annexe, dont les éléments essentiels seront repris dans celle de l'année 2010, comprendra obligatoirement les informations narratives, descriptives et chiffrées liées au passage avec entre autres :

- La démarche retenue (méthodes et options).
- Les reclassements opérés.
- Les principaux retraitements qui nécessitent des explications.
- La justification des impacts sur le report à nouveau.
- La confection d'un tableau retraçant les incidences sur les capitaux propres »¹⁹².

1.2.5.2 Contrôle des opérations de passage :

Les travaux relatifs au passage vers le référentiel SCF engendrent des travaux supplémentaires liés au contrôle des comptes. L'intervention des acteurs externes, notamment celle des commissaires aux comptes, est nécessaire pour vérifier et approuver les travaux liés au passage.

Le CNC prévoit dans ce sens l'intervention du commissaire aux comptes à deux niveaux: vérification des travaux liés au passage et l'approbation du bilan d'ouverture.

La vérification des travaux de passage consiste à accompagner les entreprises soumises au contrôle légal dans le cadre d'une mission particulière¹⁹³. Le commissaire aux comptes est tenu de mettre en œuvre les diligences appropriées afin de mener un examen sur les travaux de passage. La finalité de sa mission est d'exprimer son opinion sur le bilan d'ouverture du

¹⁹² Conseil National de la comptabilité ; « Note Méthodologique de Première Application du Système Comptable Financier. » Note établie le 19/10/2010 ; MINISTERE DES FINANCES Algérie ; 2010 ; p. 7.

¹⁹³ Conformément à l'article 3 de l'arrêté du 07 novembre 1994.

01/01/2010, indépendamment de son opinion préalablement formulée sur les comptes arrêtés au 31/12/2009. Des réserves spécifiques peuvent être formulées dans son rapport.

Les organes sociaux de gestion des entités doivent procéder à l'approbation du bilan d'ouverture : ils doivent d'une part arrêter le bilan d'ouverture au 01/01/2010 et d'autre part apprécier l'impact des retraitements affectant les capitaux propres. Ces comptes seront soumis à l'assemblée générale ordinaire (AGO) pour statuer sur les comptes de l'exercice 2010.

Les sociétés non soumises au contrôle légal mené par le commissaire aux comptes, sont tenues de procéder à l'examen des travaux de passage par les organes statutaires. La validation sera effectuée par l'exploitant et formalisée par un document dûment visé par lui-même, et comportant le bilan de passage et le compte de résultat.

2 Positionnement conceptuel : Cadre conceptuel, principes comptables et normes comptables :

L'adoption du SCF en Algérie constitue une innovation comptable à travers l'induction de changements dans les modalités d'évaluation, de comptabilisation et de présentation des informations comptables. La présentation du référentiel comptable SCF a connu également une innovation importante par rapport au PCN de 1975 : une présentation différente véhiculant des concepts nouveaux, en plus des principes comptables habituellement utilisés dans le PCN de 1975. Les développements suivants ont pour objet de définir ces nouveaux concepts induits par le SCF.

2.1 Cadre conceptuel :

Le cadre conceptuel de la comptabilité financière est défini par le SCF comme suit :

« (...) constitue un guide pour l'élaboration des normes comptables, leur interprétation et la sélection de la méthode comptable appropriée lorsque certaines transactions et autres événements ne sont pas traités par une norme ou une interprétation.

Le cadre conceptuel définit :

- le champ d'application,
- les principes et conventions comptables,
- les actifs, les passifs, les capitaux propres,
- les produits et les charges.

Le cadre conceptuel de la comptabilité financière est défini par voie réglementaire. »¹⁹⁴

L'apport du cadre conceptuel apparaît dans le volume d'informations générées, et son contenu est présenté comme suit:

« - définit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers, tels les conventions et principes comptables à respecter et les caractéristiques qualitatives de l'information financière;

- constitue une référence pour l'établissement de nouvelles normes;
- facilite l'interprétation des normes comptables et l'appréhension d'opérations ou d'évènements non explicitement prévus par la réglementation comptable. »¹⁹⁵

Le cadre conceptuel obéit à un triple objectif : « il permet d'aider :

- au développement des normes ;
- à la préparation des états financiers ;
- à l'interprétation par les utilisateurs de l'information contenue dans les états financiers préparés en conformité avec les normes comptables ;
- à la formulation d'une opinion sur la conformité des états financiers avec les normes. »¹⁹⁶

2.2 Principes comptables préconisés par le SCF :

Les principes et conventions comptables sont des règles et des pratiques spécifiques appliquées par une entité pour établir et présenter ses états financiers. Elles sont appliquées de façon permanente d'un exercice à un autre.

Le contenu des principes comptable est clairement défini dans le cadre réglementaire du SCF, et se compose des hypothèses de base, de principes comptables fondamentaux et des caractéristiques de l'information financière. Nous présenterons ci-après les sources réglementaires relatives à chaque type de principes et conventions comptables.

¹⁹⁴ Art 7 de la loi 07/11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier

¹⁹⁵ Art 2 du décret exécutif n°08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant SCF ;

¹⁹⁶ Art 2 du décret exécutif n°08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant SCF

2.2.1 Hypothèses de base:

Les hypothèses de base liées aux règles d'évaluation, de comptabilisation et de présentation des états financiers se déclinent en deux éléments:

- **La comptabilité d'engagement :** « Les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés sur la base d'une comptabilité d'engagement, au moment de la survenance de ces transactions ou événements. Ils sont présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent. »¹⁹⁷. L'application de cette hypothèse permet de mieux refléter la performance financière de l'entité que la comptabilité de trésorerie¹⁹⁸. Le cadre conceptuel¹⁹⁹ de l'IASB explique que les informations fournies sur la base de la comptabilité d'engagement au cours d'une période, donnent généralement une meilleure base d'évaluation de la performance passée de l'entité et de sa performance future que des informations limitées aux entrées et aux sorties de trésorerie de la période.

- **La continuité d'exploitation :** « Les états financiers sont établis sur une base de continuité d'exploitation, en presumant que l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible, à moins que des événements ou des décisions survenus avant la date de publication des comptes rendent probable, dans un avenir proche, la liquidation ou la cessation d'activité ... »²⁰⁰.

2.2.2 Principes comptables fondamentaux :

Le cadre réglementaire du SCF, à travers la loi 07-11 et le décret exécutif n°08-156, énonce les principes comptables fondamentaux suivants:

- **Principe de la partie double:**

Ce principe est énoncé par l'article 16 de la loi 07-11 comme suit:

« Les écritures comptables sont passées selon le principe dit « à partie double » chaque écriture affecte au moins deux comptes, l'un étant débité et l'autre crédité, dans le respect de

¹⁹⁷ Art 6 du décret exécutif n°08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant SCF

¹⁹⁸ Concrètement la comptabilité de trésorerie (appelé aussi comptabilité de caisse) consiste de traduire les opérations dans les comptes dès que les flux de trésorerie subséquent sont réalisés et sans prendre en considération l'acte juridique contrairement à la comptabilité d'engagement

¹⁹⁹ Cadre conceptuel de l'information financière de l'IASB publié en 2010.

²⁰⁰ Art 7 du décret exécutif n°08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant SCF

l'enregistrement chronologique des opérations, le montant du débit doit être égal au crédit. »

- **Principe du nominalisme monétaire :**

Ce principe est énoncé par l'article 12 de la loi 07-11 « la comptabilité est tenue en monnaie nationale .» ; et l'article 10 du décret Exécutif 08-156:« chaque entité doit respecter la convention de l'unité monétaire.

L'unité de mesure unique pour enregistrer les transactions d'une entité est le DA »

- **Principe de non compensation :**

Ce principe est énoncé par l'article 15 de loi 07-11:

« La compensation entre éléments d'actif et élément de passif au bilan, ou entre éléments de charges et éléments de produits dans le compte de résultat, n'est pas autorisée »

- **Principe de prudence**

Ce principe est énoncé par l'article 14 du décret exécutif n° 08-156:

« La comptabilité doit satisfaire au principe de prudence impliquant l'appréciation raisonnable des fait dans des conditions d'incertitude...»

- **Principe de permanence des méthodes:**

Ce principe est énoncé par l'article 15 décret exécutif n° 08-156:

« Une permanence dans l'application des règles et des méthodes relatives à l'évaluation des éléments et à la présentation des informations doit être appliquée. »

- **Principe du coût historique:**

Ce principe est énoncé par l'article 16 décret exécutif n° 08-156:

« L'enregistrement en comptabilité doit se faire au coût historique: la valeur à la date de constatation sans tenir comptes des effets de variations de prix et d'évolution du prix d'achat de la monnaie. »

- **Principe d'intangibilité du bilan d'ouverture :**

Ce principe est énoncé par l'article 17 du décret exécutif n° 08-156:

« Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent. » ; et par l'article 19 de la loi 07-11:

« Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et garantir l'intangibilité des enregistrements doit être mise en œuvre».

- **Principe de séparation des exercices :**

Ce principe est énoncé par l'article 12 du décret exécutif n° 08-156:

« Le résultat de chaque exercice est indépendant de celui qui le précède et de celui qui le suit».

- **Principe de l'entité:**

Ce principe est énoncé par l'article 9 du décret exécutif n° 08-156:

« L'entité doit être considérée comme étant une unité comptable autonome et distincte de ses propriétaires »

- **Principe de prééminence de la réalité économique sur la réalité économique :**

Ce principe est implicitement défini dans la comptabilisation des actifs faisant l'objet de location – financement (Annexe SCF).

- **Principe d'importance relative :**

Ce principe est énoncé par l'article 12 du décret exécutif n° 08-156 :

« Les états financiers doivent mettre en évidence toute information significative, pouvant avoir une influence sur le jugement que les utilisateurs de l'information peuvent porter sur l'entité ; (...) »

2.2.3 Caractéristiques qualitatives de l'information comptable:

Le SCF énonce quatre caractéristiques²⁰¹ que doivent avoir les informations fournies par les états financiers : l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

Nous présenterons ci-après l'explication relative à chaque caractéristique énoncée par le SCF:

- **L'intelligibilité** : l'information fournie dans les états financiers doit être compréhensible par tout utilisateur ayant des connaissances de base en gestion, en économie et en comptabilité, et ayant la volonté d'étudier l'information. Cette caractéristique n'autorise pas l'exclusion d'une information des états financiers uniquement, parce qu'elle serait trop difficile à comprendre pour certains utilisateurs.
- **La pertinence** : l'information fournie doit être pertinente, dans la mesure où elle peut influencer ses utilisateurs dans leurs décisions économiques en les aidant à évaluer les événements passés, présents ou futurs. En effet, la pertinence d'une information est liée à sa nature et à son importance relative.
- **La fiabilité** : l'information doit être fiable pour être utile, c'est-à-dire qu'elle doit être exempte d'erreurs et de préjugés significatifs. En outre, son élaboration doit avoir été effectuée sur la base des critères suivants : la recherche d'une image fidèle, la

²⁰¹ Art 8 du décret exécutif n°08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant SCF

prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, la neutralité, la prudence et l'exhaustivité.

- **La comparabilité** : les états financiers présentés doivent permettre à ses utilisateurs de faire des comparaisons significatives dans le temps et entre entreprises.

2.2.4 Normes comptables énoncées par le SCF :

Le contenu des normes comptables est défini selon le cadre réglementaire²⁰² du SCF. Elles constituent des dispositifs techniques découlant du cadre conceptuel et définissent les méthodes d'évaluation et de comptabilisation des éléments des états financiers ; leur rôle est défini dans le SCF comme suit :

« Les normes comptables fixent :

- les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits,
- le contenu et le mode de présentation des états financiers.»²⁰³

Les normes comptables énoncées par la SCF sont regroupées en quatre catégories : celles relatives à l'actif, au passif, aux règles d'évaluation et de comptabilisation et celles nommées particulières.

Le tableau présenté ci-dessous regroupe pour chaque catégorie les normes énoncées par le SCF :

Catégorie des normes/SCF	Objet des normes énoncé par le SCF
Les normes relatives à l'actif	<ul style="list-style-type: none"> - les immobilisations corporelles et incorporelles ; - les immobilisations financières ; - les stocks et encours.
Les normes relatives au passif	<ul style="list-style-type: none"> - les capitaux propres ; - les subventions ; - les provisions pour risques ; - les emprunts et autres passifs financiers.

202 Art 29 du décret exécutif n°08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant SCF.

203 Art 8 de la loi 07/11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

Les normes relatives aux règles d'évaluation et de comptabilisation	<ul style="list-style-type: none"> - charges ; - produits.
Les normes particulières	<ul style="list-style-type: none"> - l'évaluation des charges et des produits financiers ; - les instruments financiers ; - les contrats d'assurances ; - les opérations faites en commun ou pour le compte de tiers ; - les contrats à long terme ; - les impôts différés ; - les contrats de location - financement ; - les avantages au personnel ; - les opérations effectuées en monnaie étrangère.

Tableau n° 16 : Catégories de normes comptables énoncées par le SCF

Source²⁰⁴ : Conçu à partir du cadre réglementaire du SCF

2.3 Champs d'application du SCF :

Les dispositions du SCF s'appliquent à : « (...) toute personne physique ou morale astreinte à la mise en place d'une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage, sous réserve des dispositions qui leur sont spécifiques ; (...) »

- les entreprises soumises au code de commerce,
- les coopératives,
- les personnes physiques ou morales produisant des biens ou des services marchands ou non marchands dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs,

²⁰⁴ **Tableau conçu à partir de l'article 30 du décret exécutif n°08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant SCF.**

- et toutes autres personnes physiques ou morales qui y sont assujetties par voie légales ou réglementaire. »²⁰⁵

La comptabilité simplifiée est traitée dans l'arrêté du 26/07/2008 relatif à la comptabilité simplifiée :

« Peuvent tenir une comptabilité financière simplifiée, les petites entités dont le chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité ne dépassent pas l'un des seuils suivants, durant deux exercices successifs :

1- Activité commerciale :

- chiffre d'affaires < 10 millions de dinars ;
- effectif < 9 salariés à temps plein.

2- Activité de production et artisanale :

- chiffre d'affaires < 6 millions de dinars ;
- effectif < 9 salariés à temps plein.

3- Activité de prestation de services et autres :

- chiffre d'affaires < 3 millions de dinars ;
- effectif < 9 salariés à temps plein.

Le chiffre d'affaires englobe l'ensemble des activités principales et/ou accessoires. »²⁰⁶.

²⁰⁵ Art 2 et 4 de la loi 07/11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

²⁰⁶ Article 2 de l'arrêté du 26/07/2008 relatif à la comptabilité simplifiée.

2.4 Actifs, passifs, capitaux propres, produits, charges :

2.4.1 Définitions des postes des états financiers :

Le cadre conceptuel définit les postes figurant dans les états financiers ; à savoir : les actifs, les passifs, les capitaux propres et le compte de résultat. Une présentation succincte permet de cerner le contenu de chacun des postes²⁰⁷ :

- Les actifs sont des ressources contrôlées par l'entité du fait d'événements passés et destinées à procurer à l'entité des avantages économiques futurs. Autrement dit, les éléments d'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité constituent l'actif non courant ; ceux qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas cette vocation constituent l'actif courant. En effet un actif peut être utilisé pour la production de biens ou de services (immobilisations et stocks de matières premières), échangé contre d'autres actifs (stocks de marchandises ou de produits, créances...), utilisé pour régler un passif (liquidités) et distribué aux actionnaires (liquidités).
- Les passifs sont des obligations actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire, pour l'entité, par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques. Par ailleurs, le règlement de l'obligation peut s'effectuer par un règlement monétaire, un transfert d'autres actifs, une fourniture de services, le remplacement de l'obligation par une autre et la conversion de l'obligation en parts de capital.
- Les capitaux propres sont l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entité après déduction de tous ses passifs. La définition des capitaux propres résulte donc de la relation suivante : $\text{capitaux propres} = \text{actifs} - \text{passifs}$.
- Les produits sont l'augmentation d'avantages économiques au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminution de passifs. On différencie les revenus qui proviennent de l'activité ordinaire de l'entité (revenus

²⁰⁷ Définition apportée par les articles 20 à 2 du décret exécutif n°08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant SCF.

d'exploitation) et les gains, par exemple les profits résultant de la sortie d'actifs à long terme (plus-values).

- Les charges sont les diminutions d'avantages économiques sous forme de sortie ou de diminution d'actifs ou d'apparition de passifs. On distingue les charges résultant de l'activité courante (coût des ventes, frais de personnel, amortissements,...) et les pertes (catastrophes, cessions d'immobilisations, variation du taux de change...).

2.4.2 Nomenclatures des classes du SCF :

Le cadre réglementaire du SCF²⁰⁸ définit une nomenclature regroupant les comptes en catégories homogènes appelées « classes ». Deux catégories de classes sont présentées : les classes de comptes de situation ou de bilan, et les classes de comptes de gestion.

Un résumé du plan des comptes est présenté par le SCF et constitue un cadre comptable obligatoire pour toutes les entités, quelque soit leurs activités et quelle que soit leur taille, sauf dispositions spécifiques les concernant.

- Les classes de comptes de situation appelées également les comptes de bilan comprennent les comptes suivants :
 - o Classe 1 : comptes de capitaux ;
 - o Classe 2 : comptes d'immobilisations ;
 - o Classe 3 : comptes de stocks et encours ;
 - o Classe 4 : Comptes de tiers ;
 - o Classe 5 comptes financiers.
- Les classes de comptes relatives aux comptes de résultats sont réparties en deux classes de comptes qualifiées de comptes de gestion :
 - o Classe 6 : comptes de gestion ;
 - o Classe 7 : comptes de produits.

Le SCF précise que chaque entité devrait établir au moins un plan des comptes adapté à sa structure, à son activité et à ses besoins en information de gestion. Les classes 0,8 et 9 non utilisées par le SCF peuvent être utilisées librement par les entités pour le suivi de leur

²⁰⁸ Annexe III du SCF / Titre III , chapitre I.

comptabilité de gestion, les engagements financiers hors bilan, ou d'éventuelles opérations ne trouvant leur place dans les comptes des classes proposées 1 à 7.

3. Etats financiers défini par le SCF :

Les états financiers sont un ensemble complet et indissociable de documents comptables et financiers permettant de donner une image fidèle de la situation financière, de la performance et de la variation de la situation de l'entité jusqu'à la clôture de l'exercice.

Le SCF présente la liste des états financiers des entités autres que les petites entités:

- « - un bilan ;
- un compte de résultat ;
- un état de variation des capitaux propres ;
- un tableau des flux de trésorerie ;
- une annexe »²⁰⁹.

3.1 Présentation des états financiers :

Nous présenterons à présent les définitions²¹⁰ apportés par le SCF pour chaque état financier.

3.1.1 Bilan :

Le bilan décrit séparément les éléments de l'actif et les éléments du passif. La présentation des actifs et des passifs dans le corps du bilan fait ressortir la distinction entre les éléments courants et les éléments non courants. Il fait apparaître les rubriques éventuelles suivantes :

- **A l'actif :**
 - les immobilisations incorporelles
 - les immobilisations corporelles ;
 - les amortissements ;

²⁰⁹ Article 25 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier,

²¹⁰ Définitions présentées par les articles 33 à 37 du décret exécutif n°08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant SCF.

- les participations,
- les actifs financiers
- les stocks
- les actifs d'impôts
- les clients, les autres débiteurs et autres actifs assimilés
- la trésorerie positive et équivalents de trésorerie positive

- **Au passif :**

- Les capitaux propres
- Les passifs non courants portant intérêts
- Les fournisseurs et autres créditeurs
- Les passifs d'impôts
- Les provisions pour charges et passifs assimilés
- La trésorerie négative et équivalents de trésorerie négative
- Les participations comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence (bilan consolidé)
- Les intérêts minoritaires (bilan consolidé)

3.1.2 Compte de résultat :

Le compte de résultats est un état récapitulatif des charges et de produits réalisés par l'entité au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de décaissement et fait apparaître par différence, le résultat net de l'exercice.

Les informations présentées au compte de résultat sont les suivantes :

- les charges par nature
- les produits des activités financières
- charges de personnel
- impôts, taxes et versements assimilés
- dotations aux amortissements et pertes de valeurs des immobilisations corporelles et incorporelles
- marge brute (compte de résultat par fonction)
- valeur ajoutée
- excédent brut de l'exploitation
- résultat opérationnel
- résultat financier

- résultat ordinaire avant impôt
- résultat net des activités ordinaires
- résultat extraordinaire
- résultat net de l'exercice
- résultat net de l'ensemble consolidé

3.1.3 État de variation des capitaux propres:

Le tableau de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice.

Les informations apportées par le tableau de variation des capitaux propres sont les suivantes :

- au résultat net de l'exercice ;
- aux changements de méthode comptables et aux corrections d'erreurs dont l'impact est directement enregistré en capitaux propres;
- aux autres produits et charges enregistrés directement dans les capitaux propres dans le cadre de correction d'erreurs significatives ;
- aux opérations en capital (augmentation, diminution, remboursement.) aux distributions de résultat et affectations décidées au cours de l'exercice.

3.1.4 Tableau des flux de trésorerie :

Le tableau des flux de trésorerie a pour finalité d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entité à générer des flux de trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie.

Les informations apportées par le tableau de flux de trésorerie sont les suivantes :

- flux générés par les activités opérationnelles (activités qui génèrent des produits et autres activités non liées à l'investissement et au financement) ;
- flux générés par les activités d'investissement (décaissements sur acquisition et encaissements sur cession d'actifs à long terme) ;
- flux générés par les activités opérationnelles (activités qui génèrent des produits et autres activités non liées à l'investissement et au financement) ;

- flux générés par les activités d'investissement (décaissements sur acquisition et encaissements sur cession d'actifs à long terme) ;

3.1.5 Annexe des états financiers:

L'annexe aux états financiers comporte des informations qui présentent un caractère significatif ou qui sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur ces états financiers.

Les notes annexes aux états financiers font l'objet d'une présentation organisée. Chacun des postes de bilan, du compte de résultats du tableau des flux de trésorerie et du tableau de variation des capitaux propres renvoie à l'information correspondante dans les notes annexes.

Les informations apportées par l'annexe des états financiers sont les suivantes :

- les règles et les méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers (la conformité aux normes est précisée, et toute dérogation est expliquée et justifiée) ;
- les compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres ;
- les informations concernant les entités associées, les co-entreprises, les filiales ou la société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants : nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant ces
- les informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

3.2 Dispositions portant sur les états financiers :

Les dispositions relatives aux états financiers sont définies dans le chapitre IV de la loi 07-11 portant SCF :

- **Responsabilité des dirigeants dans la conception des comptes:** « Les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants sociaux. Ils sont établis dans un délai maximum de quatre (4) mois suivant la date de clôture de l'exercice et doivent être distingués des autres informations éventuellement publiées par l'entité »²¹¹.
- **Durée couvrant l'exercice comptable :** « un exercice comptable a une durée de douze (12) mois couvrant l'année civile »²¹².
- **Comparabilité des états financiers :** « les états financiers fournissent des informations permettant d'effectuer des comparaisons avec l'exercice précédent »²¹³.

L'élaboration des états financiers exige l'application et le respect de certains principes énoncé dans le SCF. Nous présenterons ci-dessous les plus pertinents :

- **l'image fidèle visée:** « les états financiers doivent présenter de manière fidèle la situation financières de l'entité, ses performances et tout changement de sa situation financière, et doivent refléter l'ensemble des opérations et évènements découlant des transactions de l'entité et des effets des évènements liés à son activité »²¹⁴.
- **Nominalisme monétaire**²¹⁵ : les états financiers doivent être présentés en monnaie nationale.

3.3 Objectifs des états financiers :

Les états financiers sont une représentation structurée de la situation financière et de la performance financière d'une entité. L'objectif des états financiers à usage général est :

- de fournir des informations sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie de l'entité qui soient utiles à un large éventail d'utilisateur pour la prise de décision économique.
- de décrire les résultats de la gestion par la direction des ressources qui lui ont confiées.
- de permettre d'effectuer des comparaisons des informations avec l'exercice précédent.

²¹¹ Article 27 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier

²¹² Article 30 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier

²¹³ Article 29 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

²¹⁴ Article 26 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

²¹⁵ Article 28 de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier

- de s'informer sur l'aptitude de l'entreprise à générer de la trésorerie afin de pouvoir faire face à ses paiements.
- De permettre de garantir la transparence de l'entité à travers une information complète et de fournir une présentation fidèle de l'information utile pour les besoins de la prise de décision.

3.4 Destinataires et publication des états financiers:

Les états financiers constituent le principal moyen de communication de l'information financière aux différents utilisateurs, internes et externes à l'entreprise. Le CNC à travers un document publié et intitulé par «Avis de la commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles»; souligne que les utilisateurs et destinataires de l'information financière sont principalement : les propriétaires, créanciers et investisseurs actuels et futurs des entités ; cette précision souligne le changement de culture comptable visée par l'adoption du SCF. Cependant, ces utilisateurs ne constituent pas à eux seuls tout les destinataires potentiels des états financiers, on retrouve également :

- les dirigeants, les organes d'administration et de contrôle et les différentes structures internes de l'entreprise ;
- l'administration et autres institutions dotées de pouvoirs de réglementation et de contrôle (autorités fiscales, statistiques nationales, Centre national de registre de commerce et autres organismes ayant un pouvoir de planification, de réglementation et de contrôle) ;
- les autres partenaires de l'entité tels que les assureurs, les salariés, les fournisseurs ou les clients ;
- les autres groupes d'intérêt, y compris le public de façon générale.

Les entités doivent obligatoirement procéder à la publication de deux états de synthèse seulement: le bilan et le compte de résultat au niveau du Bulletin Officiel des Annonces

Légaux (BOAL)²¹⁶. La loi 04-08, a prévu dans son article 35 des sanctions en cas de défaut de publicité : « le défaut de publicité au BOAL est puni d'une amende de 30.000,00 DA à 300.000.00 DA ».

4. Règles d'évaluation :

L'évaluation est le processus consistant à déterminer les montants monétaires auxquels les éléments sont inscrits lors de leur comptabilisation et au moment de leur présentation dans les états financiers à chaque fin d'exercice. Afin de bien cerner les règles d'évaluation apportées par les normes comptables définies par le SCF, nous divisons ces règles en trois²¹⁷ volets : les règles générales d'évaluation, les règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation et les modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation.

4.1 Règles générales d'évaluation :

La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée en règle générale sur la convention des coûts historiques. Toutefois, il peut être procédé, dans certaines conditions et pour certains éléments, à une révision de cette évaluation. Le SCF énonce 3 valeurs qui peuvent être introduites pour le remplacement de la valeur portée au coût historique : la juste valeur (ou coût actuel), la valeur de réalisation (ou valeur vénale) ou encore de la valeur actualisée (ou valeur d'utilité).

4.1.1 Utilisation du coût historique:

L'utilisation du principe du coût historique correspond tel que défini par le SCF²¹⁸, à attribuer aux biens et marchandises inscrits à l'actif du bilan lors de leur comptabilisation, la valeur correspond :

²¹⁶ Le Bulletin Officiel des Annonces Légales (BOAL) regroupe la publication de toutes les informations émanant des études notariales ainsi que des informations relatives aux diverses inscriptions portées au Registre du Commerce et des états financiers des entreprises.

²¹⁷ Les trois volets des règles d'évaluation et de comptabilisation sont énoncés dans les annexes du SCF aux chapitres I, II et III.

²¹⁸ SCF annexe1 /chapitre 1.

- Au coût d'acquisition pour les biens acquis à titre onéreux ;
- A la valeur d'apport pour les biens reçus à titre d'apport en nature ;
- A la juste valeur à la date d'entrée pour les biens acquis à titre gratuit, ou par voie d'échange lorsque les actifs échangés sont dissemblables ;
- Au coût de production pour les biens et services produits par les entités
- A la valeur comptable pour les biens acquis par voie d'échange lorsque les actifs échangés sont semblables.

Le coût historique d'un élément d'actif acquis à titre onéreux comprend les éléments suivants:

- Prix d'achat diminué des réductions commerciales
- (+) droits de douanes
- (+) taxes fiscales non récupérables
- (+) frais directement attribuables pour obtenir le contrôle et mise en état d'utilisation (frais d'installation et manutention initiaux, honoraires, frais de livraison, etc.)
- (+) le coût de démantèlement /rénovation du site obligatoire

4.1.2 Remplacement du coût historique:

Une révision de certains éléments de l'actif peut être opérée et sous certaines conditions énoncées par le cadre réglementaire du SCF. Nous présenterons ci-après les définitions²¹⁹ apportées par le SCF, et qui concernent les concepts des valeurs substituant le coût historique : la juste valeur (ou coût actuel), la valeur de réalisation (ou valeur vénale) ou encore de la valeur actualisée (ou valeur d'utilité).

- Juste valeur:

Cette valeur correspond au montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

- Valeur de réalisation:

Elle est définie comme étant le montant de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire.

²¹⁹ Définitions présentées au glossaire /Annexe1 du SCF.

- **Valeur actualisée:**

Appelée également valeur d'utilité, elle est définie comme étant la valeur actualisée des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continu d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.

- **Valeur recouvrable :**

Elle correspond à la valeur la plus élevée entre le prix de vente net d'un actif et sa valeur d'utilité.

4.2 Règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation

Le SCF énonce une deuxième catégorie des règles d'évaluation appelée « spécifiques ». Elles concernent notamment les immobilisations corporelles et incorporelles et les actifs financiers non courants.

4.2.1 Immobilisations corporelles et incorporelles :

Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels destinés à être utilisés dans la production de biens ou la fourniture de services, la location à des tiers ou l'administration de l'entreprise, pendant plus d'une période comptable.

Les immobilisations incorporelles sont des actifs non monétaires, identifiables, sans substance physique, contrôlés et utilisés par l'entité. Le terme « identifiables » permet de distinguer les immobilisations incorporelles des composantes du goodwill (savoir-faire, notoriété, réputation,...) qui ne sont pas séparables de l'entreprise.

Les immobilisations corporelles ou incorporelles sont comptabilisées à leur coût historique directement attribuable, incluant l'ensemble des coûts d'acquisition et de mise en place, les taxes payées, et autres charges directes. Les frais généraux, les frais administratifs et les frais de démarrage ne sont pas inclus dans ces coûts.

4.2.2 Actifs financiers non courants (Immobilisations financières) : titres et créances :

Ce sont des titres et créances à plus d'un an détenus par une entité, autres que les valeurs mobilières de placement. Il s'agit principalement des actifs de titres de participations et de créances rattachées, de titres immobilisés de l'activité de portefeuille (participation minoritaire), d'autres titres immobilisés représentatifs de parts de capital ou de placements à

long terme (obligations et autres emprunts) et de prêts et créances que l'entreprise n'a pas l'intention de vendre à court terme (créances clients de plus de 2 mois).

4.2.3 **Stocks et encours :**

Conformément au principe de prudence, les stocks et encours sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation. A leur sortie du magasin, les stocks sont évalués soit par la méthode FIFO²²⁰ soit par le coût moyen pondéré d'acquisition.

Une perte de valeur sur stock doit être comptabilisée en charges dans le compte de résultat. Il existe des cas particuliers comme, par exemple, celui des produits agricoles qui sont évalués lors de la comptabilisation initiale et à chaque clôture à la juste valeur diminuée des coûts estimés du point de vente. Par ailleurs, les gains et les pertes provenant de la variation de la juste valeur sont comptabilisés en résultat net de l'exercice.

4.2.4 **Subventions :**

Ces éléments sont comptabilisés en produit dans le compte de résultat sur un ou plusieurs exercices au même rythme que les coûts auxquels elles sont rattachées et qu'elles sont censées compenser. Les subventions liées à des actifs amortissables sont également comptabilisées en produits dans les proportions de l'amortissement comptabilisé.

4.2.5 **Provisions pour charges :**

C'est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain. Cette provision est comptabilisée lorsque l'entité a une obligation actuelle, résultant d'un événement passé, ou s'il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette obligation et/ou si le montant de l'obligation peut être estimé de façon fiable.

4.2.6 **Coûts d'emprunts :**

Ces coûts sont comptabilisés en charges financières de l'exercice au cours duquel elles sont encourues, à moins qu'ils ne soient incorporés dans le coût d'un actif. Cette incorporation des coûts d'emprunts est suspendue en cas d'interruption de l'activité productive.

²²⁰ FIFO: acronyme de First In First Out, méthode de valorisation des sorties de stock au coût de l'article le plus ancien dans le stock. L'avantage de cette méthode apparaît en période d'inflation; elle permet de dégager un bénéfice plus élevé que les autres méthodes de valorisation des stocks.

4.2.7 Evaluation des charges et produits financiers :

Les différés de paiement obtenus ou accordés à des conditions inférieures aux conditions du marché, doivent être comptabilisés à leur juste valeur après déduction du produit financier ou du coût financier lié à ce différé.

4.3 Modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation :

Le cadre réglementaire du SCF présente également le traitement d'opérations particulières ; les opérations traitées dans cette partie du cadre réglementaire du SCF concernent :

- les opérations faites en commun ou pour le compte de tiers ;
- la consolidation- regroupement d'entités ;
- les contrats à long terme ;
- les impôts différés ;
- les contrats de location-financement ;
- les avantages octroyés au personnel ;
- les opérations effectuées en monnaie étrangères ;
- les changements d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions ;
- les cas particuliers des petites entités.

4.3.1 Opérations faites en commun ou pour le compte de tiers :

Concernant les opérations faites en commun ou pour le compte de tiers, il existe deux approches de comptabilisation prises en considération :

- La première approche est la méthode de l'avancement; selon cette méthode les charges et les produits sont comptabilisés au rythme de l'avancement et le résultat comptable est dégagé au fur et à mesure de sa réalisation.
- la deuxième approche est celle de l'achèvement ; selon cette méthode, si le système de traitement ou la nature du contrat ne permet pas un suivi de l'avancement, on enregistre en produit un montant équivalent à celui des charges constatées dont le recouvrement est probable. Si des pertes apparaissent comme probables à l'achèvement, il y a lieu de constituer une provision pour charges à hauteur de la perte totale du contrat non encore constatée par les enregistrements comptables.

4.3.2 Consolidation- regroupement d'entités :

Les comptes consolidés visent à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique.

Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale sur le territoire national et qui contrôle une ou plusieurs autres entités, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités.

Le contrôle est défini comme le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entité afin de tirer des avantages de ses activités.

Le SCF énonce trois méthodes de consolidation : les méthodes de l'intégration globale pour les entreprises filiales, la mise en équivalence pour les entités associées, et les comptes combinés pour les entités soumises au même centre stratégique de décision.

Nous présenterons ci-après les points essentiels liés à chaque méthode.

4.3.2.1 Consolidation des filiales selon la méthode de l'intégration globale :

Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les entités contrôlées²²¹ sont consolidées suivant la méthode de l'intégration globale.

Cette méthode consiste :

- au bilan, à reprendre les éléments du patrimoine de l'entité consolidante, à l'exception des titres des entités consolidées, et de substituer à la valeur comptable de ces titres non repris, l'ensemble des éléments actifs et passifs constitutifs des capitaux propres de ces entités déterminés d'après les règles de consolidation ;

²²¹ Le contrôle est présumé exister dans les cas suivants :

- détention directe ou indirecte (par l'intermédiaire de filiales) de la majorité des droits de vote dans une autre entité ;
- pouvoir sur plus de 50% des droits de vote obtenu dans le cadre d'un accord avec les autres associés ou actionnaires ;
- pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des dirigeants d'une autre entité ;
- pouvoir de fixer les politiques financière et opérationnelle de l'entité en vertu des statuts ou d'un contrat ;
- pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions des organes de gestion d'une entité.

- au compte de résultat, à substituer aux opérations de la société consolidante, celles réalisées par l'ensemble consolidé en excluant les opérations traitées entre elles par les entités faisant partie de cet ensemble.

4.3.2.2 Consolidation des entités associées selon la méthode de la mise en équivalence:

Une entité associée est une entité dans laquelle l'entité consolidante exerce une influence notable²²² et qui n'est ni une filiale, ni une entité constituée dans le cadre d'opérations faites en commun.

Dans le cadre de l'établissement de comptes consolidés, les participations dans les entités associées sont comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence qui consiste :

Au niveau de l'actif du bilan consolidé :

- à substituer à la valeur comptable des titres la part qu'ils représentent dans les capitaux propres et le résultat de l'entité associée;
- à imputer l'écart ainsi dégagé aux réserves consolidées et au résultat consolidé.

Au niveau du compte de résultat consolidé :

- à présenter sous une rubrique particulière la part du groupe dans le résultat de l'entité associée ;
- à prendre en compte dans le calcul du résultat consolidé cette part du groupe dans le résultat de l'entité associée.

4.3.2.3 Comptes combinés:

Les entités qui forment un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décisions situé ou non sur le territoire national, sans qu'existent entre elles de liens

²²² L'influence notable est présumée exister dans les cas suivants :

- détention (directe ou indirecte) de 20% ou plus des droits de vote ;
- représentation dans les organes dirigeants ;
- participation au processus d'élaboration des politiques stratégiques ;
- transactions d'importance significative, échange d'informations techniques essentielles ou échange de cadres et de dirigeants.

juridiques de domination, établissent et présentent des comptes, obligatoirement dénommés «comptes combinés »²²³ comme s'il s'agissait d'une seule entité.

L'établissement et la présentation des comptes combinés obéissent aux règles prévues en matière de comptes consolidés, sous réserve des dispositions résultant de la spécificité des comptes combinés liée à l'absence de liens de participation en capital.

4.3.2 Contrat à long terme :

Un contrat à long terme porte sur la réalisation d'un bien, d'un service, ou d'un ensemble de biens ou services dont les dates de démarrage et d'achèvement se situent dans des exercices différents. Il peut s'agir :

- de contrats de construction ;
- de contrats de remise en état d'actifs ou de l'environnement ;
- de contrats de prestations de services.

Les charges et les produits concernant une opération effectuée dans le cadre d'un contrat à long terme sont comptabilisés au rythme de l'avancement de l'opération de façon à dégager un résultat comptable au fur et à mesure de la réalisation de l'opération (comptabilisation selon la méthode à l'avancement).

²²³ Les critères d'unicité et de cohésion justifiant l'établissement et la présentation de comptes combinés sont notamment considérés comme remplis dans les situations suivantes :

- entités dirigées par une même personne morale ou par un même groupe de personnes ayant des intérêts communs ;
- entités appartenant aux secteurs coopératif ou mutualiste et constituant un ensemble homogène à stratégie et direction communes ;
- entités faisant partie d'un même ensemble, non rattachées juridiquement à la société holding (ou sous-holding), mais ayant la même activité et étant placées sous la même autorité ;
- entités ayant entre elles des structures communes ou des relations contractuelles suffisamment étendues pour engendrer un comportement économique coordonné dans le temps ;
- entités liées entre elles par un accord de partage de résultat (ou toute autre convention) suffisamment contraignant et exhaustif pour que la combinaison de leurs comptes soit plus représentative de leurs activités et de leurs opérations que les comptes personnels de chacune d'elles.

4.3.3 Impôts différés:

L'imposition différée est une méthode comptable qui consiste à comptabiliser en charges, la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

Un impôt différé correspond à un montant d'impôt sur les bénéfices payable (impôt différé passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs.

Les impositions différées sont enregistrées au bilan et au compte de résultat, elles résultent:

- du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur dans un avenir prévisible;
- de déficits fiscaux ou de crédits d'impôt reportables dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable dans un avenir prévisible;
- des aménagements, éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration d'états financiers consolidés.

4.3.4 Contrat de location-financement :

La location - financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif avec ou sans transfert de propriété en fin de contrat.

Tout actif faisant l'objet d'un contrat de location - financement est comptabilisé à la date d'entrée en vigueur du contrat en respectant le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence :

- chez le preneur: le bien loué est comptabilisé à l'actif du bilan à sa juste valeur, ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location, si cette dernière est inférieure. L'obligation de payer les loyers futurs est comptabilisée pour le même montant au passif du bilan.
- chez le bailleur non-fabricant ou non-distributeur du bien loué, la créance constituée par l'investissement net correspondant au bien loué est enregistrée à l'actif au compte 274 Prêts et créances sur contrats de location-financement, en contrepartie des dettes résultant de l'acquisition de ce bien (coût d'acquisition incluant les frais initiaux directs liés à la négociation et à la mise en place du contrat)
- chez le bailleur fabricant ou distributeur du bien loué, la créance est comptabilisée pour un montant égal à la juste valeur du bien conformément aux principes retenus par l'entité pour ses ventes fermes (constatation simultanée de la créance et de la vente). Les pertes ou profits sur ventes sont donc comptabilisés dans le résultat de l'exercice.

L'actif loué fait l'objet d'un amortissement dans la comptabilité du locataire selon les règles générales concernant les immobilisations. S'il n'existe pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.

4.3.5 Avantages octroyés au personnel :

Les avantages accordés par une entité à son personnel, en activité ou non actif, sont comptabilisés en charges dès que le personnel a effectué le travail prévu en contrepartie de ces avantages, ou dès que les conditions auxquelles étaient soumises les obligations contractées par l'entité vis-à-vis de son personnel sont remplies.

A chaque clôture d'exercice, le montant des engagements de l'entité en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux est constaté sous forme de provisions.

Ces provisions sont déterminées sur la base de la valeur actualisée de l'ensemble des obligations de l'entité vis-à-vis de son personnel, en utilisant des hypothèses de calcul et des méthodes actuarielles adaptées.

4.3.6 Opérations effectuées en monnaie étrangères:

Les actifs acquis en devises sont convertis en monnaie nationale par conversion de leur coût en devises sur la base du cours de change du jour de la transaction. Cette valeur est maintenue au bilan jusqu'à la date de consommation, de cession ou de disparition des actifs.

Les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères sont converties en monnaie nationale sur la base du cours de change à la date de l'accord des parties sur l'opération quand il s'agit de transactions commerciales, ou à la date de mise à disposition des monnaies étrangères, quand il s'agit d'opérations financières.

Lorsque la naissance et le règlement des créances ou des dettes s'effectuent dans le même exercice, les écarts constatés par rapport aux valeurs d'entrée, en raison de la variation des cours de change, constituent des pertes ou des gains de change à inscrire respectivement dans les charges financières ou les produits financiers de l'exercice.

Lorsque les éléments monétaires (trésorerie et éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés pour des montants de liquidités fixes ou déterminables) libellés en monnaies

étrangères subsistent au bilan à la date de clôture de l'exercice, leur enregistrement initial est corrigé sur la base du dernier cours de change à cette date.

Les différences entre les valeurs initialement inscrites dans les comptes (coûts historiques) et celles résultant de la conversion à la date d'inventaire augmentent ou diminuent les montants initiaux. Ces différences constituent des charges financières ou des produits financiers de l'exercice, sous réserve des limites éventuelles prévues au point suivant.

4.3.7 Changements d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions :

Les impacts des changements d'estimations comptables fondés sur de nouvelles informations ou sur une meilleure expérience et qui permettent d'obtenir une meilleure information sont inclus dans le résultat net de l'exercice en cours ou des exercices futurs si ces changements les affectent également.

Les changements de méthodes comptables concernent les modifications de principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliquées par une entité pour établir et présenter ses états financiers.

Un changement de méthode comptable n'est effectué que s'il est imposé dans le cadre d'une nouvelle réglementation ou s'il permet une amélioration dans la présentation des états financiers de l'entité concernée.

4.3.8 Cas particulier des petites entités :

Les petites entités qui remplissent certaines conditions de chiffre d'affaires, d'effectif et d'activité, fixées par le ministère des finances sont assujetties, sauf option contraire de leur part, à une comptabilité dite de trésorerie. Cette comptabilité de trésorerie repose sur l'établissement d'un livre de trésorerie dégageant le flux net de trésorerie (recette ou perte nette).

Les entités assujetties à une comptabilité de trésorerie tiennent compte dans le calcul de leur résultat et dans l'établissement de leur situation financière des variations des actifs, créances et dettes inventoriées constatées entre le début et la fin d'exercice, uniquement dans la mesure où ces éléments présentent un caractère significatif compte tenu de leur importance relative ou de leur nature.

Dans le cadre d'une comptabilité de trésorerie, le fait générateur de l'enregistrement comptable est l'encaissement (recette) ou le décaissement (dépense).

Section 3 : Comparaison du SCF et du référentiel IAS/IFRS :

1. Méthodologie :

Nous avons tenté de présenter, tout au long de ce 3^{ème} chapitre, un descriptif de la normalisation comptable en Algérie. Ce travail a été possible à travers l'exploitation des travaux et des publications réalisés soit par les auteurs chercheurs du domaine comptable soit par les instances réglementaires responsables de la normalisation et de la profession comptable en Algérie ; cette étape nous paraît indispensable dans un travail de recherche pour mettre en lumière, les parentés et les oppositions entre les textes, ainsi que les parallélismes et les chronologies.

La suite de nos investigations nous conduit à effectuer une comparaison entre le référentiel comptable international IAS/IFRS et SCF ; et ceci dans le but de comprendre et de détecter les convergences et divergences entre ces deux référentiels. Pour cela, nous avons choisi de procéder à cette comparaison à travers deux approches : l'approche par le cadre conceptuel, et l'approche par les postes des états financiers du bilan et du compte de résultat.

1.1 Approche par le cadre conceptuel :

Cette approche consiste à faire confronter le cadre conceptuel du référentiel comptable international avec le référentiel national, afin de déceler et de décrire les éventuelles différences et ressemblances entre les deux référentiels. Le choix a été porté en premier lieu sur le cadre conceptuel et se justifie par rapport à l'importance de ce document et sa dimension informationnelle et politique.

Le cadre conceptuel définit pour un référentiel comptable international, la politique comptable qui conduit à la création, la révision mais aussi l'interprétation des normes IAS/IFRS (Muller, 2015)²²⁴. Cette conception peut être assimilée à celle du SCF ; le cadre conceptuel a pour finalité de déterminer notamment les principes et convention comptables ainsi que les principaux postes des informations comptables pour la production des états financiers.

²²⁴ Muller Yvonne ; « les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international » ; droits des sociétés-rebue mensuelle lexisnexis jurisclasseur, France ; janvier 2015.

1.2 Approche par les états financiers :

La deuxième approche que nous avons adoptée, se traduit à travers une étude empirique. Il s'agit à travers cette étude de cas de procéder à une comparaison entre les informations présentées dans les états financiers selon les modèles des deux référentiels. Cette approche nous paraît intéressante du fait du volume et de l'importance des informations qui figurent dans les états financiers: les informations présentées dans les états financiers ont pour finalité²²⁵ de donner, aux utilisateurs internes et externes, une image fidèle de la situation financière, de la performance et de la trésorerie de l'entreprise à la fin de l'exercice.

Les états financiers sont le résultat d'une organisation comptable qui s'appuie sur des règles d'évaluation et d'estimation énoncées dans un référentiel à travers des normes et des principes comptables. Cette comparaison par les états financiers permet de comprendre s'il y a alignement ou pas entre les deux référentiels comptables étudiés, et par conséquent d'observer la divergence ou la convergence entre les méthodes de présentation, d'évaluation et de perception des deux référentiel.

À travers cette étude, il sera question de confirmer ou infirmer nos hypothèses qui portent sur la question principale de notre recherche : « **Comment le système comptable financier (SCF) est-il influencé par les normes comptables internationales IAS/IFRS ?** »

2. Résultats de l'approche comparative par le cadre conceptuel :

La comparaison entre les deux référentiels étudiés est abordée à travers quatre niveaux: le premier niveau concerne la présentation et le champ d'application et les objectifs; le deuxième porte sur les principes comptables et les hypothèses de base; le troisième concerne les qualités de l'information ; et enfin le quatrième niveau les utilisateurs des états financiers.

²²⁵ La définition de la comptabilité financière présentée dans la loi 07-11 du 25/11/2007 portant système comptable financier (SCF) fait apparaître sa finalité: « La comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice. »

2.1 Présentation générale, champs d'application et objectifs du cadre

conceptuel :

Cette première phase de comparaison a porté sur le contenu, les objectifs du cadre conceptuel et le champ d'application des deux référentiels (tableau n° 17). Cette confrontation a permis de dégager certaines convergences :

- Le contenu du cadre conceptuel du référentiel comptable international est plus détaillé que celui prévu sur le SCF
- Les objectifs du cadre conceptuel du SCF sont orientés vers les finalités de la normalisation nationale tandis que les objectifs du cadre conceptuel du référentiel international sont orientés vers les travaux de normalisation de l'IASB d'une part et les organes de normalisation nationaux.
- Le champ d'application du SCF est plus élargi que celui de l'IASB qui ne concerne que les sociétés préparant des comptes consolidés à compter du 1^{er} janvier 2005.

Elément de comparaison	SCF	Référentiel IAS/IFRS
Source	Textes réglementaires définissant le «cadre conceptuel »: <ul style="list-style-type: none">- Loi 07- 11²²⁶- Décret exécutif 08-156²²⁷	Document publié par la fondation IFRS, dénommée : « cadre conceptuel de l'information financière »
Contenu	<ul style="list-style-type: none">- champ d'application- principes et convention comptables- Définit les: Actif, passifs, capitaux propres, les produits et les charges	<ul style="list-style-type: none">- objectif de l'information financière- caractéristiques qualitatives de l'information financière utile- définition, la comptabilisation et l'évaluation des éléments à partir desquels les états

²²⁶ Loi 07-11 du 25/11/2007 portant système comptable financier :SCF.

²²⁷ Décret exécutif 08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant SCF

		<p>financiers sont construits</p> <ul style="list-style-type: none"> - concepts de capital et de maintien du capital.
Objectifs	<ul style="list-style-type: none"> - Aider au développement des normes. - Aider à la préparation des états financiers. - Aider à l'interprétation des utilisateurs des informations comptables. - Aider les auditeurs dans la formulation d'une opinion sur la conformité des comptes. 	<ul style="list-style-type: none"> - Aider au développement et la révision des normes. - Aider à promouvoir l'harmonisation des réglementations, des normes comptables et des procédures - Aider les organismes nationaux à développer des normes nationales - Fournir des informations sur l'approche de l'IASB dans la formulation des IFRS. - Aider à la préparation des états financiers. - Aider à traiter des sujets qui ne font pas l'objet d'une IFRS - Aider à l'interprétation des utilisateurs des informations comptables. - Aider les auditeurs dans la formulation d'une opinion sur la conformité des comptes. - Fournir des informations sur l'approche de l'IASB dans la formulation des IFRS.
Champs d'application	<ul style="list-style-type: none"> - Sont astreintes d'appliquer les dispositions du SCF : - les entreprises soumises au code de commerce algérien, 	<ul style="list-style-type: none"> - le référentiel IAS/IFRS adopté par la Commission européenne est d'application obligatoire dans les comptes consolidés

	<ul style="list-style-type: none"> - les coopératives, - les personnes physiques ou morales produisant des biens ou des services marchands ou non marchands dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs, - toutes autres personnes physiques ou morales qui y sont assujetties par voie légale ou réglementaire. 	<p>des sociétés cotées à compter du 1er janvier 2005</p>
--	--	--

Tableau²²⁸ n° 17: Etat comparatif du cadre conceptuel du SCF et de l'IASB.

Source: SCF et le cadre conceptuel de l'IASB

2.2 Approche comparatif par les principes comptables et les hypothèses de base:

L'analyse des informations issues de la comparaison entre les principes comptables énoncés dans les deux référentiels étudiés et illustrée dans le tableau n° 18, fait apparaître les éléments suivants :

- La liste des principes comptables énoncés par le SCF est plus longue car comprend les principes liés aux techniques de comptabilisation telsque le principe de la partie double et le principe de la convention monétaire.
- Le principe de l'importance relative est énoncé par le SCF tandis qu'il constitue une caractéristique de l'information financière dans le cadre conceptuel de l'IASB.
- Certains principes évoquent le même contenu ou la même signification mais sont nommés différemment.

²²⁸ Tableau conçu à partir cadre conceptuel du SCF (loi 07-11) et celui de l'IASB.

Elément de comparaison		SCF	Référentiel IAS/IFRS
Hypothèses de base	Comptabilité d'engagement	Oui	Oui
	Continuité d'exploitation	Oui	Oui
Principes comptables fondamentaux	Principe de la partie double	Oui	Non énoncé
	Principe du nominalisme monétaire	Oui	Non énoncé
	Principe de non compensation	Oui	Non énoncé
	Principe de prudence	Oui	Figure comme éléments de la caractéristique « fidélité »
	Principe de permanence des méthodes	Oui	Oui
	Principe du coût historique	Oui	Oui
	Principe d'intangibilité du bilan d'ouverture	Oui	Non évoqué
	Principe de séparation des exercices	Indépendance des résultats	Rattachement des charges aux produits
	Principe de l'entité	Oui	Non énoncé
	Importance relative	Oui	Figure parmi les caractéristiques de l'information financière
Principe de prééminence de la réalité économique sur la réalité économique	Oui	Oui	

Tableau n° 18 : Comparaison des hypothèses de base et des principes fondamentaux entre les référentiels IAS/IFRS et SCF.

Source²²⁹ : Cadre réglementaire du SCF et cadre conceptuel de l'IASB

²²⁹ Conçu à partir du décret 08-156, loi 07-11 et le cadre conceptuel de l'IASB

2.3 Comparaison des caractéristiques de l'information comptable entre le SCF et le référentiel IAS/IFRS:

Le SCF énonce quatre caractéristiques²³⁰ qualitatives que doit revêtir l'information financière fournie dans les états financiers : l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité.

Le cadre conceptuel de l'information financière publié par l'IASB permet de définir les caractéristiques de l'information financière utile :

« Les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile dont il est question dans le présent chapitre permettent de déterminer les types d'informations qui sont les plus susceptibles d'être utiles aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions concernant l'entité comptable sur la base de l'information présentée dans son rapport financier (l'information financière). »²³¹

Les caractéristiques de l'information financière utile sont regroupées selon le référentiel IAS/IFRS en deux catégories: les caractéristiques qualitatives essentielles et les caractéristiques qualitatives auxiliaires. Les caractéristiques qualitatives essentielles sont la pertinence et la fidélité ; et les caractéristiques qualitatives auxiliaires sont la comparabilité, la vérifiabilité, la rapidité, et la compréhensibilité. Le tableau suivant récapitule les définitions succinctes pour chaque caractéristique qualitative.

²³⁰ Caractéristiques énoncées dans la section 2 de ce chapitre et tirées du décret exécutif n° 05-156

²³¹ **Du cadre conceptuel de l'IASB**

Caractéristique qualitative		Définition
Essentiel-les	pertinence	L'information est pertinente si elle a la capacité d'influencer les décisions prises par les utilisateurs. L'information a la capacité d'influencer les décisions même si certains utilisateurs choisissent de ne pas s'en servir ou la connaissent déjà après consultation d'autres sources
	fidélité	Pour donner une image parfaitement fidèle, une description doit posséder trois caractéristiques. Elle doit être complète, neutre et exempte d'erreurs.
Auxiliai-res	Comparabi-lité	Cette caractéristique permet aux utilisateurs de relever les similitudes et les différences entre des éléments. Contrairement aux autres caractéristiques qualitatives, la comparabilité n'est pas une caractéristique propre à un élément donné. Il doit y avoir au moins deux éléments pour qu'une comparaison soit possible.
	Vérifiabi-lité	La vérification peut être directe ou indirecte. Une vérification directe peut consister à vérifier un montant ou une autre représentation au moyen d'une observation directe, par exemple en comptant de l'argent. Dans le cas de la vérification indirecte, on contrôle les intrants d'un modèle, d'une formule ou d'une autre technique et on recalcule les extrants selon ce modèle, cette formule, ou cette technique.
	rapidité	La rapidité répond au besoin de rendre l'information accessible aux décideurs à temps pour qu'elle ait la capacité d'influencer leurs décisions. De manière générale, plus l'information date et moins elle est utile
	Compréhensi-bilité	L'information est compréhensible lorsqu'elle est classée, définie et présentée de concise.

Tableau n° 19 : caractéristiques de l'information financière

Source : Cadre conceptuel de l'IASB

2.4 Utilisateurs des états financiers :

Dans les développements précédents, nous avons présenté les différents utilisateurs des états financiers tirés à partir des travaux d'auteurs publiés sur ce sujet. Dans le cadre de notre travail de comparaison entre les deux référentiels comptables SCF et IASI/FRS,

nous nous sommes interrogés sur l'approche adoptée par les deux référentiels pour présenter les utilisateurs des états financiers; il s'agit de répondre aux questionnements suivants:

Quels sont les utilisateurs des états financiers énoncés dans les deux référentiels ?
Existe-t-il des utilisateurs privilégiés ?

Le *Board* de l'IASB aborde la question des utilisateurs financiers en précisant que les états financiers sont préparés pour satisfaire les besoins communs à la plupart des utilisateurs :
« (...) presque tous les utilisateurs prennent des décisions économiques, par exemple :

- pour décider quand acheter, conserver ou vendre des participations dans des capitaux propres ;
- pour apprécier la gestion ou la reddition de comptes des dirigeants ;
- pour apprécier la capacité de l'entité à payer les membres de son personnel et à leur fournir d'autres avantages ;
- pour apprécier la garantie qu'offre l'entité pour les prêts qui lui ont été accordés ;
- pour déterminer les politiques fiscales ;
- pour déterminer les bénéfices distribuables et les dividendes ;
- pour préparer et utiliser les statistiques de produit national ;
- pour régler les activités des entités. »²³²

Cette approche est différente de la version initiale du cadre conceptuel de l'IASB de 1989, les utilisateurs externes et internes ainsi que leur besoins d'informations sont énoncés distinctement: investisseurs, membres du personnel, prêteurs, fournisseurs et autres créiteurs, clients, les Etats et leur organismes publics et le public.

Le cadre réglementaire du SCF évoque les utilisateurs des états financiers sans les catégoriser comme le fait le cadre conceptuel de l'IASB. Cependant, nous avons relevé dans l'instruction n°2²³³ du 29 octobre 2009 que le CNC en Algérie évoque les utilisateurs des états financiers dans le cadre d'une prise en charge du SCF des besoins des

²³² Cadre conceptuel pour l'information financière, publié par l'IASB en 2010.

²³³ Instruction n° 2 de la 29/10/2009 portant première application du système comptable financier 2010.

investisseurs, actuels ou potentiels, qui disposeront d'une informations financière sur les entreprises à la fois harmonisée, lisible et permettant la comparabilité et la prise de décision.

3. Résultats de l'approche comparative par les états financiers: cas de la SPA UNILEVER ALGERIE

3.1 Présentation de la société UNILEVER Algérie :

Notre étude empirique a été réalisée au sein d'une entreprise industrielle et multinationale dénommée : SPA UNILEVER ALGERIE. Le groupe Unilever est une multinationale anglo-néerlandaise, dont les sièges sociaux sont situés à Londres (Angleterre) et à Rotterdam (Pays-Bas) jusqu'en 2018. Cette société présente dans plus de cent pays, par son volume des ventes, il s'agit en 2010 du quatrième acteur mondial sur marché de l'agroalimentaire, derrière les compagnies Nestlé, Pepsi-Cola, et Coca-Cola Company. Les produits d'UNILEVER sont regroupés en quatre catégories : boissons et glaces, autres produits alimentaires, produits liés aux soins de la personne et produits d'entretien de la maison.

Notre choix a été porté sur cette entreprise par rapport à son statut de multinationale qui lui incombe l'obligation de présenter ses états financiers selon les dispositions du SCF d'une part ; et les obligations dictées par le référentiel comptable international IAS/IFRS. Avant de présenter les comptes sociaux de la société UNILEVER ALGERIE, nous présenterons un descriptif sur les activités et l'évolution qu'a connu cette société.

La société par actions UNILEVER ALGERIE siège à la zone industrielle de Hassi-Ameur dans la wilaya d'Oran; la superficie du site de 27 569 m² est partagée entre les Bâtiments et les Magasins de produits. Les produits fabriqués sont les produits de soins personnels et domestiques. Les installations techniques ainsi que le matériel et outillage industriel installés à la société UNILEVER ALGERIE offrent une capacité de production de 168 t/jour de détergents, 18 t/jour de shampoing et 2 t/jour de pâte de dentifrice.

3.1.1 Evolution de la SPA UNILEVER ALGERIE :

Afin de mieux positionner l'entreprise qui a fait l'objet de notre étude: UNILEVER Algérie; nous avons jugé utile de citer quelques dates significatives de l'entreprise:

- Création juridique de la compagnie : février 2002

- Emballage temporaire du produit détergent « OMO » : juin 2002
- Création d'une branche interne à Sétif : septembre 2002
- Connexion aux e-mails : septembre 2002
- Part de marché d'OMO de 25% : décembre 2002
- 98% OMO est distribué : février 03
- Fabrication locale d'OMO : mai 2003
- Production locale de Sunsilk : novembre 2003
- Production locale de Signal : février 2004
- Management du distributeur : avril 2004
- Médaille de Bronze: "Path to growth" : février 2004
- Implémentation de TPM (maintenance productive totale) : août 2005
- Certification ISO 14001/2004 & 9001/2000 : juillet 06

3.1.2 Réalisations de la SPA UNILEVER ALGERIE en 2017 :

Le segment du détergent produit localement « OMO» garde la part la plus importante en chiffre d'affaire de la société accompagné du produit « Surf ». En 2017, le produit « OMO » a connu une nouvelle gamme dénommée « OMO savon Marseille » en plus du « OMO » et « OMO confort ». La Société a continué ses efforts de support pour ses marques particulièrement « OMO » à travers un programme varié de communication, d'affichage, de promotion et de visibilité de ses produits.

Toutefois, la société continue d'importer divers produits finis pour étoffer son offre commerciale avec des marques phares du Groupe Unilever. Ces ventes concernent principalement les gammes : Clear, Lux Savon, JIF, Dove Savon, Dove Shampoing, Fair & Lovely ainsi que les déodorants Axe et Rexona, le OMO liquide et le Knorr.

Unilever Algérie SPA a réalisé une croissance de 23% en chiffre d'affaire annuelle net comparant à l'année précédente.

Au 31 décembre 2017, la société compte 316 employés dont 33 cadres, répartis comme suit:

- 199 employés sont affectés aux différents départements de production,
- 117 employés travaillent dans les départements de support : 9 employés en ressources humaines, 51 employés en Supply Chain (approvisionnement), 12 employés dans les Finances, 1 employés en IT (réseaux informatiques), 43 employés en Marketing et ventes, 1 employé en Communication.

3.1.3 La structure organisationnelle de la SPA UNILEVER ALGERIE :

L'organigramme de la SPA UNILEVER ALGERIE se présente selon la figure suivante:

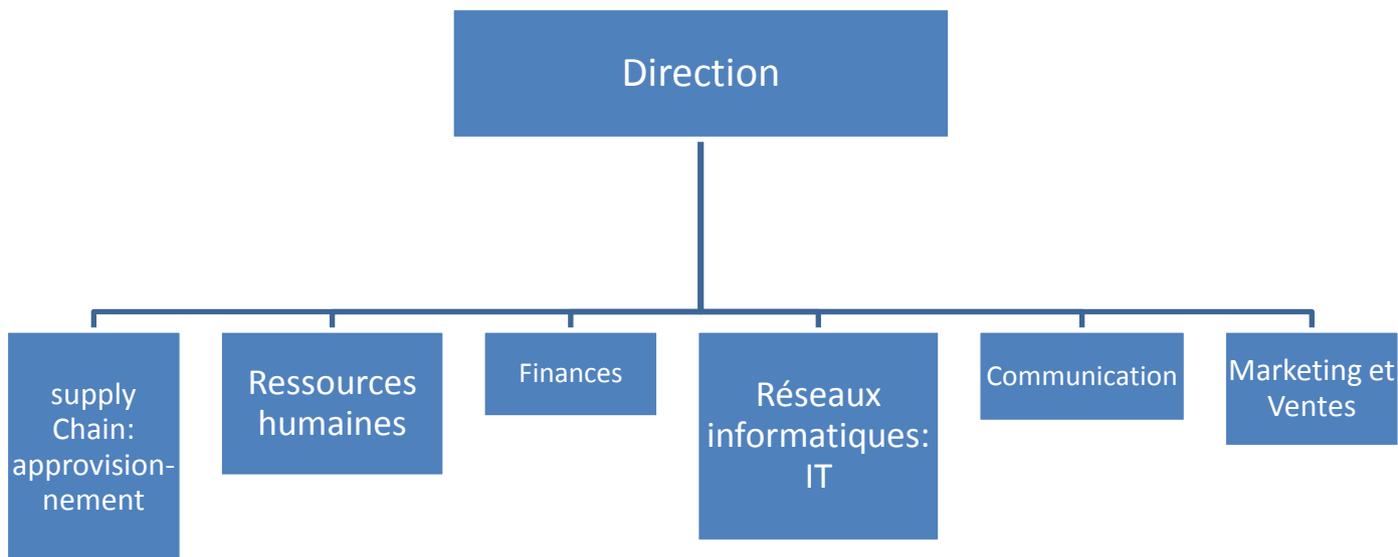


Figure n° 9 : Organigramme de la SPA UNILEVER ALGERIE

3.2 Présentation du bilan et du compte de résultat :

Les informations présentées ci-après concernent le bilan comptable et le compte de résultat au 31/12/2017 de la SPA UNILEVER Algérie selon deux versions : la première version concerne le bilan et le compte de résultat établis par la société en application des dispositions réglementaires en matière de présentation des états financiers préconisés par le

SCF et la seconde version des états financiers est conforme aux dispositions des normes comptables internationales IAS/IFRS.

3.2.1 Présentation du bilan et du compte de Résultat de la SPA UNILEVER Algérie: méthode SCF

Le bilan comptable au 31/12/2017 de la société figure pour un montant total de 922 254 394 da. La société UNILEVER ALGERIE a réalisé au cours de ce même exercice un résultat bénéficiaire de 107 012 617da.

L'actif du bilan au 31/12/2017 se compose de :

- L'actif non courant pour un montant brut total de 398 326 686 da et un montant net total de 127 324 862 da.
- L'actif courant pour un montant brut total de 523 927 708 da et un montant net total de 505 483 727 da.

Le passif du bilan au 31/12/2017 comprend:

- Les capitaux propres pour un montant total de 302 690 395 da.
- Le passif non courant pour un montant total de 34 224 747da.
- Le passif courant pour un montant total de 295 893 446 da.

Le compte de résultat au 31/12/2017 fait apparaître les informations suivantes :

- Un chiffre d'affaires de 738 905 289 da
- Un total des charges pour un montant de 141 548 599 da
- Un total des produits pour un montant de 820 004 736 da.
- Une valeur ajoutée pour un montant de 242 480 666 da
- Un excédent brut d'exploitation pour un montant de 181 492 041 da
- Un résultat opérationnel pour un montant de 147 750 680 da
- Un résultat financier pour un montant de (-) 6 202 081 da
- Un résultat ordinaire avant impôt pour un montant de 141 548 599 da
- Un résultat net des activités ordinaires pour un montant de 141 548 599 da
- Un résultat net bénéficiaire pour un montant de 107 012 617 da

Le bilan et le compte de résultat arrêtés au 31/12/2017 selon les dispositions du SCF se présentent comme suit:

Tableau n° 20 : Bilan/ Actif au 31/12/2017 : méthode SCF

ACTIF	Montants Bruts	Amortissements , provisions et pertes de valeurs	N Net	N-1 Net
<u>ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)</u>				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles	9 322 713	7 527 449	1 795 265	2 659 956
Immobilisations corporelles				
Terrains	3 759 918		3 759 918	3 759 918
Batiments	88 124 342	69 619 757	18 504 585	19 101 436
Autres immobilisations corporelles	274 434 355	193 854 619	80 579 736	70 896 590
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours	11 337 662		11 337 662	13 487 706
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres Participations et créances rattachées				
Autres Titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	11 347 696		11 347 696	11 093 174
Impôts différés actif				
<u>TOTAL ACTIF NON COURANT :</u>	<u>398 326 686</u>	<u>271 001 825</u>	<u>127 324 862</u>	<u>120 998 779</u>
<u>ACTIF COURANT</u>				
Stocks et encours	111 896 510	18 443 981	93 452 529	161 243 074
Créances et emplois assimilés				
Clients	99 484 515		99 484 515	106 470 391
Autres débiteurs	6 630 295		6 630 295	9 134 198
Impôts	42 635 956		42 635 956	39 917 926
Autres actifs courants	2 044 418		2 044 418	4 104 331
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	103 666 667		103 666 667	
Trésorerie	157 569 347		157 569 347	11 645 248
<u>TOTAL ACTIF COURANT :</u>	<u>523 927 708</u>	<u>18 443 981</u>	<u>505 483 727</u>	<u>332 515 168</u>
<u>TOTAL GENERAL ACTIF</u>	<u>922 254 394</u>	<u>289 445 806</u>	<u>632 808 588</u>	<u>453 513 948</u>

Tableau n° 21 : Bilan/ Passif au 31/12/2017 : méthode SCF

PASSIF	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte d'exploitation)	177 888 889	177 888 889
Capital non appelé		
Primes et réserves	17 788 889	17 788 889
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net	107 012 617	44 620 183
Autres capitaux propres - Report à nouveau Part de la société consolidante Part des minoritaires		
TOTAL I	302 690 395	240 297 961
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)	24 261 825	12 901 795
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	9 962 923	21 326 098
TOTAL PASSIF NON COURANTS II	34 224 747	34 227 893
PASSIF COURANT		
Fournisseurs et comptes rattachés	158 635 228	121 515 630
Impôts	35 460 048	10 557 894
Autres dettes	101 798 170	46 823 319
Trésorerie Passif		91 250
TOTAL PASSIF COURANTS III	295 893 446	178 988 093
TOTAL GENERAL PASSIF	632 808 588	453 513 948

Tableau n° 22 : Compte de résultat au 31/12/2017: méthode SCF

	NOTE	N	N-1
Chiffre d'affaires		738 905 289	601 926 675
Variation stocks produits finis et en-cours		6 776 808	869 174
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation		-	-
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		745 682 097	601 057 501
Achats consommés		375 147 054	335 577 032
Services extérieurs et autres consommations		128 054 377	97 709 582
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		503 201 431	433 286 614
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		242 480 666	167 770 887
Charges de personnel Impôts, taxes et versements assimilés		60 988 625	53 277 204
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		181 492 041	114 493 683
Autres produits opérationnels		118 889	6 963 311
Autres charges opérationnelles		34 351 683	10 414 736
Dotations aux amortissements et aux provisions		70 601 139	89 618 273
Reprise sur pertes de valeur et provisions		71 092 572	38 481 423
V- RESULTAT OPERATIONNEL		147 750 680	59 905 408
Charges financières		9 313 258	14 128 191
Produits financiers		3 111 177	3 407 179
VI- RESULTAT FINANCIER		- 6 202 081	- 10 721 012
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		141 548 599	49 184 396
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		34 535 982	4 564 213
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		820 004 736	649 909 414
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		678 456 136	600 725 018
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		141 548 599	49 184 396
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		-	-
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-	-
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-	-
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		107 012 617	44 620 183
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

3.2.2 Présentation du bilan et compte de Résultat: méthode IAS/IFRS

Le bilan comptable au 31/12/2017 de la société UNILEVER AGERIE en IAS/IFRS figure pour un montant total de **54 374 K da**. Les principaux postes du bilan présentent les informations suivantes (valeurs en K DA) :

L'actif du bilan au 31/12/2017 se compose de :

- L'actif non courant pour un montant net total de 180 636 da.
- L'actif courant pour un montant net total de 477 859 da.

Le passif du bilan au 31/12/2017 comprend:

- Les capitaux propres pour un montant total de 356 223 da.
- Le passif courant pour un montant total de 277 853 da.

Le compte de résultat au 31/12/2017 fait apparaître les informations suivantes :

- Un chiffre d'affaires de 754 610 da
- Bénéfice d'exploitation de 151 577 da.
- Bénéfice avant impôts de 151 305 da.
- Résultat bénéficiaire net de 98 895 da

Le bilan et le compte de résultat arrêtés au 31/12/2017 en IAS/IFRS se présentent comme suit:

Tableau n° 23 : Bilan/ Actif au 31/12/2017 (en K da): méthode IAS/IFRS

Actif (en K da)	Ouverture	Clôture	Mouvement
Actif non courant	166 404	180 636	14 231
Goodwill			
Coût Goodwill	-	-	-
Cumul des dépréciations Goodwill	-	-	-
Immobilisation incorporelles	4 387	2 992	-1 395
Immobilisations incorporelles à durée d'utilité indéterminée	-	-	-
Immobilisations incorporelles à durée d'utilité finie :			
Logiciels	4 387	2 992	-1 395
Immobilisations corporelles	168 783	174 545	5 762
Terrains et bâtiments	65 342	63 943	-1 399
Installations et équipements	103 441	110 601	7 161
Actifs d'impôts différés			
Autres actifs non courants	-6 765	3 099	9 865
Investissements dans des sociétés d'intérêts	-	-	-
Autres actifs financiers non courants	-	-	-
Actifs d'impôts non courants	-	-	-
Créances commerciales et autres à recevoir > 1 an	-6 765	3 099	9 865
Actif courant	322 963	477 859	154 895
Stocks	161 243	93 453	-67 791
Stocks	179 660	111 897	-67 764
Perte de valeurs sur stocks	-18 417	-18 444	-27
Créances clients et autres débiteurs	110 949	88 517	-22 432
Créances commerciales courantes	110 949	88 517	-22 432
Créances financières courantes	-	-	-
Actif d'impôt courant	39 217	34 653	-4 564
Trésorerie et équivalent de trésorerie	11 554	261 236	249 682
Autres actifs financiers	-	-	-
Actifs détenus en vente	-	-	-
Total actif	489 367	658 494	169 127

Tableau n° 24 : Bilan/ Passif au 31/12/2017 : méthode IAS/IFRS

Passif (en K da)	Ouverture	Clôture	Mouvement
Passifs courant	196 382	277 853	81 472
Passif financiers à court terme			
Découvert bancaire			
Autres passifs financiers			
Dettes fournisseurs et autre dettes à court terme	163 764	213 317	49 553
Dettes fournisseurs exigibles	129 695	166 977	37 282
Dettes financières	34 069	46 340	12 271
Passifs- impôts exigible	23 579	58 839	35 260
Provision passif à court terme	9 039	5 698	3 341
Passifs détenus en vue de la vente			
Passifs non courant	23 946	0	-23 946
Passif financiers à court terme > 1 an			
Passif d'impôts différés	23 946		23 946
Autres passifs non courant			
Dettes fournisseurs > 1an			
Dettes financières exigible > 1 an			
Capitaux propres	301 948	356 223	54 275
Capital –actions appelés	177 889	177 889	
Autres réserves	1 742	1 742	
Report à nouveau	122 317	176 592	54 275
Soldes préoccupants	14 984	24 418	9 434
Endettements	14 984	24 418	9 434
Total passif	474 384	658 494	-159 693

Tableau n° 25 : Compte de résultat au 31/12/2017 : méthode IAS/IFRS

Etat du résultat (en K da)	2017	2016
Chiffre d'affaire	754 610	579 437
Bénéfice d'exploitation de base	78 035	-25 508
Réallocations de coûts au niveau du groupe dans les activités non commerciales	73 542	64 603
Ajustements inter-pays / comp. - compensation commerciale	21 182	4 512
Frais de l'AESO - compensation commerciale	0	0
Frais régionaux / de catégorie / corporatifs - Compensation commerciale	47 252	75 993
Coûts encourus pour le compte de reg / cat / cor - Trade offset	-7 169	-7 665
Autres charges statistiques - Compensation commerciale	12 277	2 149
Coût de licence et redevance	0	-10 387
Coûts encourus facturés de / à P & H & USCC	0	0
Frais inter comptes financiers	0	0
Frais de la chaîne d'approvisionnement régionale	0	0
Bénéfice d'exploitation	151 577	39 095
Marge d'exploitation	2,2%	0,7%
Frais financiers nets	-271	-5 631
Revenu financier	0	0
Frais financier	-271	-5 631
Pension des intérêts	0	0
Provisions financières	0	0
Autres revenus provenant d'investissements non courants	0	0
Revenus de sociétés groupes	0	0
Part du résultat net des sociétés groupes	0	0
Bénéfice après impôts des coentreprises	0	0
Prime d'investissement / élimination des remises	0	0
Bénéfice avant impôts	151 305	33 464
Imposition	-52 410	-17 870
Taxation année en cours	-38 999	-11 636
Ajustements fiscaux des exercices antérieurs	-13 411	-6 234
Bénéfice net	98 895	15 594

3.3 Principaux résultats obtenus d'une comparaison des comptes sociaux :

3.3.1 Sur le plan de la forme:

Le bilan et le compte de résultat de la SPA UNILEVER ALGERIE sont présentés sous la version SCF selon le modèle imposé dans l'arrêté réglementaire ²³⁴ du 26/07/2008. La version du bilan et du compte de résultat en normes IAS/IFRS sur le plan de la forme de la société UNILEVER ALGERIE est différente de celle du SCF. L'explication de cette divergence s'explique à travers la norme IAS1 portant sur la présentation des états financiers, l'objet de cette norme est de fournir une base de présentation générale homogène des états financiers sans imposer pour autant un plan de comptes ou un modèle spécifique. Elle formule des éléments sur la structure et les éléments des états financiers en liaison avec le cadre conceptuel. A défaut de définir un format de présentation particulier des états financiers, la norme IAS 1 précise et dresse une liste des informations minimales à présenter relative au bilan et au compte de résultat qu'on reprend ci-après:

- Information à fournir dans le bilan :
 - ✓ Immobilisation corporelles
 - ✓ Immeuble de placement
 - ✓ Immobilisation incorporelles
 - ✓ Actifs financiers
 - ✓ Participations comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence
 - ✓ Actifs biologiques
 - ✓ Stocks
 - ✓ Clients et autres débiteurs
 - ✓ Trésorerie et équivalents de trésorerie
 - ✓ Actifs et group d'actifs détenus en vue de leur vente (selon IFRS 5)
 - ✓ Fournisseur et autres créditeurs
 - ✓ Provisions
 - ✓ Passifs financiers
 - ✓ Passifs et actifs d'impôt exigible

²³⁴ Arrêté du 26/07/2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.

- ✓ Passifs et actifs d'impôt différé
 - ✓ Passif destinés à être cédés et classés comme détenus à la vente
 - ✓ Intérêts minoritaires, présentés en capitaux propres
 - ✓ Capital émis et réserves attribuables aux actionnaires de la société mère.
- Informations à fournir dans l'état de résultat:

Les composantes du compte de résultat :

- ✓ Produits des activités ordinaires
- ✓ Charges financières
- ✓ Quote-part dans le résultat des entreprises associées et co-entreprises comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence
- ✓ Charge d'impôt sur le résultat
- ✓ Montant total des résultats des activités abandonnées
- ✓ Résultat net de la période

Les autres éléments du résultat global :

- ✓ Composantes des autres éléments du résultat global
- ✓ Quote-part des autres éléments du résultat global des entreprises associés et co-entreprises comptabilisés selon la méthode de mise en équivalence
- ✓ Résultat global.

Dans le cadre de l'établissement du bilan, on remarque que le référentiel SCF reprend les considérations de la norme IAS1, celles de la distinction entre actifs courants et non courants et il y a lieu de mentionner également pour chaque élément les montants à recouvrer ou à régler au delà d'un exercice. En général, un élément est considéré comme courant lorsqu'il s'agit d'un actif réalisable ou d'un passif payable au cours d'un exercice et tous les autres actifs ou passifs sont considérés comme non-courants.

La société UNILEVER ALGERIE a choisi de présenter son compte de résultat par nature selon la version SCF ; rappelons qu'il existe une seconde version du compte de résultat, proposé par le référentiel SCF et par la norme IAS 1 aussi, appelée compte de résultat par fonction. La compagnie UNLIVER ALGERIE a choisie de présenter l'état de son résultat par fonction en IAS/IFRS. Le compte de résultat par fonction associe les produits aux coûts engagés pour les biens et les services vendus. Il est possible d'identifier les activités pour

lesquelles des coûts sont engagés. Cette version répond à la vision managériale recherchée à travers l'utilisation des informations fournies dans cet état financier.

L'établissement du compte de résultat par nature en version SCF est conforme à une partie des prescriptions de la norme IAS 1, il s'agit selon cette norme de présenter toutes les composantes du résultat à savoir le total des produits et des charges diminués des charges par nature ou par fonction. Un deuxième état analysant les éléments comptabilisés hors du résultat net appelé « les autres éléments du résultat global » est imposé par la norme IAS 1; cet état reprend les éléments de produits et charges qui ne sont pas comptabilisés dans le résultat comme l'imposent ou l'autorisent certaines normes IFRS, il s'agit :

- Des variations de l'excédent de réévaluation relative aux actifs corporels et incorporels
- Des écarts actuariels liés aux avantages au personnel sous forme de prestations
- Des profits et des pertes résultant de la conversion des états financiers d'une activité à l'étranger.

Cette partie de l'état de résultat déjà décrite n'est pas intégrée dans le modèle du compte de résultat instauré par les dispositions du SCF.

3.3.2 Méthodes d'évaluation de l'actif et des éléments des produits et charges correspondants:

A travers ce titre il s'agit de présenter les divergences et les convergences entre les méthodes d'évaluation des éléments de bilan- actif courant et non courant, des deux référentiels comptables IAS/IFRS et SCF.

3.3.2.1 Méthodes d'évaluation de l'actif non courant :

L'actif non courant de la société UNILEVER ALGERIE comprend les immobilisations incorporelles, corporelles et financière. Ces immobilisations sont détenues par la société sur plus d'un exercice soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens, soit à des fins administratives.

Un exercice de concordance entre les montants bruts des éléments de l'actif non courant selon les deux référentiels présente une similitude dans certains postes mais aussi des divergences. Le tableau suivant récapitule les postes enregistrés par la société UNILEVER

ALGERIE et offre en même temps, une opportunité de comparaison des composants de l'actif non courant présentés selon les deux référentiels étudiés :

Actif non courant en SCF	Montants nets	Actif non courant en IAS/IFRS	Montants nets
<u>Immobilisations incorporelles</u>	1 795	<u>Immobilisations incorporelles</u>	2 992
<u>Immobilisations corporelles</u>		Logiciels	2 992
Terrains	3 759	<u>Immobilisations corporelles</u>	174 545
Bâtiments	18 504	Terrains et bâtiments	63 943
Autres immobilisations corporelles	80 579	Matériel et équipement	110 601
<u>Immobilisations en cours</u>	11 337	Autres actifs non courants	3 099
<u>Immobilisations financières</u>	11 347	Créances commerciales et autres à recevoir > 1 an	3 099
Prêts et autres actifs financiers non courants	11 347		
Total actif non courant	127 324	Total actif non courant	180 636

Tableau n° 26 : Etat comparatif des actifs non courants (valeurs en K DA)

Les divergences observées dans les postes de l'actif non courant se résument dans les points suivants :

- il existe une différence dans les montants des amortissements ayant une incidence sur la valeur nette de l'actif non courant. Cette différence s'explique dans le calcul des amortissements; la société UNILEVER ALGERIE utilise dans le calcul des amortissements de ces immobilisations le mode linéaire avec une durée qui diffère entre les deux référentiels. La durée d'amortissement pratiquée pour les informations fournies selon le référentiel SCF correspond à la durée fiscale tandis que la durée appliquée selon le référentiel IAS/IFRS correspond à la durée d'utilité²³⁵ en conformité avec la norme IAS16 portant sur les immobilisations corporelles et la norme IAS 38 portant sur les immobilisations incorporelles.

²³⁵ Le SCF (Annexe 3/Glossaire) définit la durée d'utilité comme étant:

- soit la période pendant laquelle l'entité s'attend à utiliser un actif amortissable,
- soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs.

Le référentiel SCF ainsi que le référentiel IAS/IFRS, ont envisagé l'utilisation de valeur résiduelle²³⁶ dans le calcul des amortissements. L'examen des plans d'amortissements établis par la société UNILEVER ALGERIE fait apparaître des amortissements enregistrés dans les comptes des deux référentiels étudiés sans tenir compte la valeur résiduelle des immobilisations.

L'amortissement par composants constitue un élément d'innovation parmi d'autres apportées par le SCF, et formulé par la norme IAS 16. Les plans d'amortissement de la société UNILEVER ALGERIE n'applique pas cette décomposition des immobilisations. Cette pratique d'amortissement, non prise en compte par l'administration fiscale en Algérie, s'opère lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon dissociable ; ces éléments ont chacun des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu. Dans ce cas, une décomposition de chaque élément est amortie selon sa durée d'utilisation : la structure et les éléments décomposés.

- La comptabilisation des immobilisations en cours dans l'actif non courant dans les comptes de la société UNILEVER ALGERIE est une pratique propre au SCF. Ce compte figure dans le bilan en version SCF pour un montant de 11 337 K da soit une proportion de 2,98 % par rapport au total de l'actif non courant et 1,79% par rapport au total de l'actif du bilan. Le SCF définit le fonctionnement de ce compte par rapport à son objet : faire apparaître dans ce compte la valeur des immobilisations non encore achevées à la fin de chaque exercice et le solder lorsque l'immobilisation est prête à être mise en œuvre avec pour contre partie des comptes d'immobilisations.

La lecture de la version IAS/IFRS de l'actif non courant de la société UNILEVER ALGERIE ne comptabilise pas ce poste d'immobilisations en cours ; les charges supportées et les avances effectuées par l'entreprise pour l'acquisition d'une immobilisation ne sont pas transférées dans un compte d'immobilisation en fin d'exercice comme le prévoit le SCF.

²³⁶ La valeur résiduelle est défini par le SCF comme étant : « montant net qu'une entité s'attend obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus. »

3.3.2.2 Méthodes d'évaluation de l'actif courant :

Les informations fournies dans le bilan établi selon le référentiel SCF et le référentiel international IAS/IFRS permettent d'établir le tableau suivant au 31/12/2017:

Actif courant en SCF	Montants nets	Actif courant en IAS/IFRS	Montants nets
<u>Stocks et encours</u>	93 453	<u>Stocks</u>	93 453
<u>Créances et emplois assimilés</u>	150 795	Stocks	111 897
Clients	99 485	Perte de valeur sur stocks	-18 444
Autres débiteurs	6 630	<u>Clients et autres débiteurs</u>	88 517
Impôts et assimilés	42 636	Créances commerciales courantes	88 517
Autres créances et emplois assimilés	2 044	Créances financières courantes	
<u>Disponibilités et assimilés</u>	261 236	Impôts- Actif courant	34 653
Placements et autres actifs financiers courants	103 667	<u>Trésorerie et équivalents de trésorerie</u>	261 236
Trésorerie	157 569		
Total actif courant	505 484	Total actif courant	477 859

Tableau n°27 : Etat comparatif des actifs courants (en K DA)

Au 31/12/2017, l'actif courant de la société UNILEVER ALGERIE comprend les stocks, les créances de moins d'un an et les postes de trésorerie et assimilés. Les informations présentées ci – après présentent les principaux postes de l'actif courant (valeurs en K DA) :

- Les stocks de la société figurent, au 31/12/2017 pour un montant brut de 111 897 da, une perte de valeur a été enregistrée pour un montant de 18 444 da. Les stocks de la société correspondent aux catégories suivantes :
 - Stocks de marchandises
 - Matières et fournitures
 - Autres approvisionnements
 - Produits encours de production
 - Stocks de produits
 - Stocks à l'extérieur

La société UNILEVER ALGERIE valorise les sorties de ses stocks au coût unitaire moyen pondéré ; et les stocks de produits fabriqués sont déterminés en appliquant la méthode des coûts standards, corrigés continuellement chaque trimestre en fonction des coûts réels.

- Les créances et assimilés enregistrés dans l'actif courant sont classés selon le référentiel SCF comme suit :

- les créances en vers les clients de la société ;
- les autres débiteurs représentent les avances aux fournisseurs et les détentions des organismes sociaux
- le crédit d'impôts ou l'impôt à l'actif comprend essentiellement le précompte TVA du mois de décembre, et les retenues à la source des prestataires de services étrangers.
- les autres actifs courants représentent les charges constatées d'avance.

- Les disponibilités et assimilés représentent : les « valeurs mobilières et créances assimilées », la trésorerie disponible en « caisse » et en « comptes courants bancaires ». Aucune perte de valeurs n'a été constatée au cours de l'exercice 2017 concernant ce poste, les valeurs brutes de ces postes correspondent aux valeurs nettes.

La comparaison de l'actif courant de la société UNILEVER ALGERIE des deux référentiels comptables SCF et IAS/IFRS, fait ressortir les informations suivantes :

- Les valeurs des stocks et de la trésorerie sont similaires dans les états financiers présentés, selon les deux référentiels comptables étudiés, et par conséquent aucun écart n'a été constaté.
- La comparaison des créances des clients enregistrées dans les deux référentiels étudiés fait apparaître une divergence qui s'explique par une différence constaté dans le montant du chiffre d'affaires ayant par conséquent une répercussion sur la valeurs des créances. Le chiffre d'affaires enregistré dans la version IAS/IFRS inclut d'une part des éléments qui ne sont pas pris en compte dans les ventes enregistrées selon les dispositions du SCF ; et d'autre part introduit des éléments dans la détermination chiffre d'affaire transmis au groupe UNILEVER. La détermination du chiffre d'affaires « managériale » s'opère par la déduction des impôts à caractère local tel que

la TAP, les gratuités aux clients, les charges encourues pour la mise en place de logiciel ; et la réintégration des provisions constatées.

3.3.3 Méthodes d'évaluation du passif et des éléments des produits et charges correspondants:

Les informations fournies dans le passif du bilan établi selon le référentiel SCF et le référentiel international IAS/IFRS permettent d'établir les tableaux suivants au 31/12/2017:

CAPITAUX PROPRES en SCF	Montant	CAPITAUX PROPRES en IAS/IFRS	Montant
Capital émis (ou compte d'exploitation)	177 889	Capital social appelé	177 889
Primes et réserves	17 789	Autres réserves	1 742
Résultat net	107 013	Bénéfices non distribués	176 592
		Soldes des compagnies du groupe	24 418
TOTAL CAPITAUX PROPRES	302 690	TOTAL CAPITAUX PROPRES	380 641

Tableau n° 28 : Etat comparatif des capitaux propres (en K DA).

PASSIFS NON COURANTS en SCF	Montant	PASSIF NON COURANT en IAS/IFRS	Montant
Impôts (différés et provisionnés)	24 262		
Provisions et produits comptabilisés d'avance	9 963		
TOTAL PASSIF NON COURANTS	34 225	TOTAL PASSIF NON COURANTS	-

Tableau n° 29 : Etat comparatif des passifs non courants(en K DA).

PASSIF COURANT en SCF	Montant	PASSIF COURANT en IAS/IFRS	Montant
Fournisseurs et comptes rattachés	158 635	Dettes commerciales et autres passifs courants	213 317
Impôts	35 460	Dettes commerciales courantes	166 977
Autres dettes	101 798	Dettes financières courantes	46 340
		Passif d'impôt exigible	58 839
		Provisions moins d'un an	5 698
TOTAL PASSIF COURANTS	295 893	TOTAL PASSIF COURANTS	491 170

Tableau n° 30 : Etat comparatif des passifs courants(en K DA).

L'explication des principales divergences relatives au passif de la société UNILEVER ALGERIE, établi et présenté selon les deux référentiels comptables SCF et IAS/IFRS, se résume comme suit :

- Une partie des réserves enregistrées dans le passif du bilan selon le référentiel SCF est enregistrée comme bénéfice non distribué selon le référentiel IAS/IFRS. Notons que le compte de réserves de la société UNILEVER ALGERIE est constitué à partir de l'affectation des résultats des années antérieures à hauteur de 5% du résultat jusqu'à l'atteinte de 10% du capital social²³⁷. Le poste de réserves légales est perçu par le groupe UNILEVER comme un poste répondant à une contrainte légale et non managériale et par conséquent une partie de la réserve légale est transférée comme bénéfice non distribuable et le solde figurant correspond à une décision de gestion du groupe UNILEVER.
- La différence observée dans le bénéfice enregistré dans le poste des capitaux propres des deux référentiels comptables est la conséquence des réintégrations et des déductions opérées en fonction des dispositions de chaque référentiel. La version IAS/IFRS des informations financières figurant dans le bilan et le résultat est conçue dans une vision managériale sans se préoccuper des règles fiscales et comptables dites « locales ».

²³⁷ La constitution de la réserves légale est conforme à aux dispositions du code de commerce algérien.

- La société enregistre dans son passif non courant un total de 34 225 K da dans la version SCF du bilan et se compose: des impôts provisionnés et des provisions et produits comptabilisés d'avance. Cette rubrique du bilan ne comporte aucune valeur dans version IAS/IFRS. Cette différence s'explique d'une différence de perception entre les deux référentiels, le SCF prévoit l'enregistrement des provisions dans l'actif non courant tandis que la version IAS/IFRS l'enregistre dans la partie passif courant. Notons également que la norme IAS 37 portant sur « les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » fait apparaître les caractéristiques des passifs éventuels et leur traitement comptable. Un passif éventuel n'est pas comptabilisé et représente un passif potentiel résultant d'événement passés dont l'existence ne sera confirmée par des événements futurs incertains non totalement contrôlés par l'entreprise. L'application de cette norme contribue à observer des différences de perception entre les deux référentiels comptables étudiés dans le poste de provisions enregistré dans les états financiers de la société UNILEVER ALGERIE.
- Le passif courant de la société UNILEVER ALGERIE dans la version SCF comprend les dettes envers les fournisseurs, l'administration fiscale et les autres dettes dont les avances des clients, les salaires et les dividendes. La version IAS/IFRS du passif courant reprend d'une part une classification différente des dettes courantes et d'autre par l'intégration de poste de provision enregistré en passif non courant selon SCF.

Conclusion du chapitre III :

A travers ce troisième chapitre, il a été possible de présenter l'évolution de l'environnement comptable en Algérie, à travers la description des différents référentiels comptables ayant influencé la pratique comptable en Algérie. Cette description préliminaire est nécessaire afin de mener notre analyse documentaire et notre étude empirique dans la compagnie UNILEVER ALGERIE. Nous avons comme objectif dans ce dernier chapitre de notre travail, d'aboutir aux résultats permettant de consolider notre opinion par rapport aux éléments théoriques que nous avons relevés lors des développements précédents.

La question principale posée au début de notre recherche est en rapport avec l'influence du référentiel comptable international sur le fonctionnement des pratiques comptable en Algérie. L'approche choisie consistait d'abord à effectuer une analyse documentaire aboutissant à une confrontation du cadre conceptuel publié par l'organisme de normalisation international l'IASB avec celui fournie dans le référentiel comptable algérien ; ensuite accomplir une étude de cas permettant d'analyser et de comparer les informations fournies dans le bilan et le compte de résultat d'une compagnie multinationale installée en Algérie et qui présente la particularité d'élaborer ses comptes sociaux selon les dispositions du SCF avec celles des IAS/IFRS.

La finalité de cette double comparaison est de cerner les convergences et divergences pouvant exister entre les deux référentiels étudiés. L'approche par le cadre conceptuel s'explique par l'importance de ce document dans la comptabilité anglo-saxonne : il réunit l'ensemble des principes et concepts constituant les « racines » des normes comptables afin de mieux comprendre le processus de reporting financier tout en précisant les objectifs de la comptabilité. L'approche comparative par les états financiers dont le bilan et l'état du résultat, s'explique par le volume d'informations significatives sur la situation financière et la rentabilité de la société, et ces deux documents sont susceptibles d'intéresser le plus grand nombre d'utilisateurs.

Les différents travaux que nous avons menés, nous ont permis de conclure qu'il y a un alignement du système comptable algérien sur celui du système comptable international avec certaines divergences relatives aux particularités du contexte algérien. Les principales divergences soulevées à travers notre étude empirique relève essentiellement de :

- L'influence fiscale dans la détermination des amortissements des immobilisations figurant dans le bilan : le calcul des amortissements se réalise en

respectant les usages et les règles fiscales ; tandis que les normes comptables privilégient la prééminence de l'apparence économique sur le juridique.

- Certaines charges sont immobilisées lorsqu'elles concernent les immobilisations en cours de réalisation; ce traitement préconisé par les dispositions du SCF ne figure pas dans les normes IAS/IFRS et influe sur le résultat.
- Des différences de perception entre les deux référentiels sont la conséquence de la vision managériale du référentiel comptable international et sans se préoccuper des contraintes fiscales et réglementaires.

Conclusion générale

Ce travail de recherche a été l'occasion d'aborder un sujet basé sur une thématique relative à la comptabilité qui est très souvent perçue de nature empirique. Le caractère évolutif de la comptabilité n'a jamais cessé d'accompagner et de s'adapter aux changements de la scène économique et aux besoins de ces différents utilisateurs. C'est la raison pour laquelle on aboutit à l'utilisation de référentiels comptables qui diffèrent d'un pays à l'autre en fonction des orientations économiques de ces pays. Même si les différents référentiels comptables convergent vers deux courants ou deux écoles à savoir l'école anglo-saxonne et celle de l'Europe continentale, l'hétérogénéité des référentiels comptables conduit à donner à l'entreprise une appréciation qui diffère en fonction du référentiel comptable appliqué.

La problématique posée dans cette thèse concerne le changement de référentiel connu par l'Algérie en 2007 après une pratique de plus de 40 ans du PCN de 1975. Le choix du législateur était clair : orienter les pratiques comptables vers la pratique la plus dominante dans le monde des affaires. Ce choix n'a pas été pris sans influence, certaines institutions tel que le FMI, avaient souhaité la convergence d'un maximum de référentiels comptables des pays du monde vers le référentiel international IAS/IFRS. Cette influence ne reste pas sans intérêt pour les parties concernées. Elle a entraîné l'application effective d'un nouveau référentiel comptable en Algérie : le SCF.

Les différents développements apportés dans ce travail de recherche ont pour but de répondre au problème posé véhiculé dans la question centrale initialement posée et qui concerne l'influence des normes comptables internationales IAS/IFRS dans le système comptable financier (SCF).

L'ambition de cette thèse est d'identifier l'intérêt apporté par l'adoption d'un référentiel comptable international issu d'une culture comptable anglo-saxonne, différente de celle qu'a connue l'Algérie, et apporter également un éclairage sur les raisons d'une telle décision. Cette ambition a pour finalité d'apprécier l'influence apportée par ce nouveau référentiel comptable.

L'Algérie n'est pas isolée dans cette démarche d'innovation comptable. Beaucoup de pays ont connu bien avant elle ce bouleversement, et ne manquent pas de recul par rapport à cette expérience. Le premier argument présenté pour expliquer cette innovation est la globalisation, les firmes sont internationales cotées sur plusieurs places financières et leurs marchés sont à l'échelle mondiale. Les comptes des groupes doivent représenter cette

internationalisation et s'adapter à des investisseurs de nationalités variées d'où la nécessité d'une harmonisation comptable internationale. Ainsi, pour harmoniser et perfectionner le marché financier européen, l'Union Européenne a pris la décision de prescrire l'application des normes comptables internationales IAS/IFRS. Celles-ci sont entrées en vigueur à partir du 1er janvier 2005 pour les comptes consolidés des entreprises européennes faisant appel public à l'épargne. Ce choix s'intègre parfaitement dans le processus de globalisation évoqué ci-avant. Les normes IAS/IFRS sont produites par l'organisme international l'IASB ; cet organisme a la particularité d'être privé et indépendant n'ayant aucune attache étatique. Dans ce contexte, l'Algérie jusqu'à 2010 a continué à utiliser le Plan Comptable National, adopté en 1975 et orienté essentiellement vers une économie planifiée, malgré le fait qu'elle s'est inscrite depuis les années 90 dans un processus de passage vers une économie libérale avec l'ouverture de son marché aux investisseurs étrangers. Dans cette décision de basculer vers une économie de marché, il était plus que nécessaire d'une harmonisation du cadre comptable. Ainsi une importante réforme a été décidée en 2007 et appliquée en 2010 par l'adoption d'un nouveau référentiel dont le but est de s'inscrire dans la logique des normes IAS/IFRS.

Les développements apportés dans notre thèse sont l'occasion de présenter les concepts clés, de décrire les travaux de l'harmonisation comptable, la présentation des référentiels comptables dominants, les travaux de la normalisation et les différentes recherches menées par les grands auteurs de la comptabilité. L'application de ce nouveau référentiel comptable n'est pas sans incidence ; il a nécessité certes, énormément d'effort de la part des différents acteurs de l'économie algérienne. Ces efforts étaient orientés principalement vers la compréhension et l'appropriation de cette nouvelle culture comptable par le biais de programmes de formation destinés aux professionnels de la comptabilité : concepteurs des états financiers, auditeurs, universitaires et autres éventuels utilisateurs des états financiers.

L'utilisation d'assises théoriques est très utile dans toute recherche scientifique. Les théories apportent une explication et des réponses préalables basées sur une logique des faits observés préalablement. Les hypothèses que nous avons formulées ont été construites à partir des théories mobilisées dans notre travail de recherche. Nous avons été orientés à explorer et exploiter deux théories : la théorie néo-institutionnelle (TNI) de DiMaggio et Powell (1983) et la théorie de structuration (TS) de Giddens (1987). L'apport de la TNI apparaît dans l'explication des raisons engageant un normalisateur à adopter des normes qui ne

semblent pas toujours répondre à un besoin exprimé par ses parties prenantes. Le passage aux normes IAS/IFRS n'est pas seulement un changement de référentiel comptable, c'est aussi l'adoption d'un système totalement différent qui peut être mal accepté par les professionnels et notamment par les concepteurs d'états financiers. Les raisons qui peuvent expliquer une telle décision de la part du normalisateur correspond à la recherche de légitimité : appliquer des normes comptables en conformité avec un référentiel international permet de gagner en légitimité vis-à-vis des investisseurs potentiels et répondre aux besoins des apporteurs des capitaux par rapport à la compréhension des informations financières présentées. Le cas de l'Algérie dans l'adoption du nouveau référentiel, considéré compatible avec les normes comptables internationales, constitue un cas d'isomorphisme tel que le définit la TNI. Cette adoption a été la conséquence d'une influence externe d'une part et a été réalisée dans une époque où beaucoup de pays voisins en Afrique et en Europe ont adopté un référentiel en harmonie avec les normes comptable IAS/IFRS. Cette situation correspond à un double isomorphisme : coercitif car il résulte d'une influence institutionnelle et mimétique puisque un nombre considérable d'Etats, proche géographiquement, adoptent des pratiques comptables compatibles avec les normes IAS/IFRS. Le constat d'une reproduction des pratiques des individus dans le domaine de la comptabilité, permet de mettre en évidence l'apport de la TS. Cette théorie explique le processus de l'appropriation des normes comptables par les firmes; il se concrétise à travers un processus subdivisé en plusieurs phases qui s'étalent sur un découpage temporel. L'adoption des normes comptables IAS/IFRS comme outil de gestion, engendre une multitude de rencontres nécessaires entre les acteurs internes et externes participant à ce processus aboutissant à des actions récursives. La TS explique que ces actions font apparaître les routines qui perpétuent subséquentement les propriétés structurelles des systèmes sociaux.

L'intérêt d'adopter les normes comptables internationales est de restaurer la confiance du public, des dirigeants d'entreprise, des auditeurs, c'est-à-dire de tous les acteurs de la chaîne de communication financière. Cet objectif est atteint lorsque les informations publiées reflètent une image fidèle comparable et utile du patrimoine d'une entité. Afin de d'évaluer l'influence des normes internationales IAS/IFRS sur le fonctionnement du SCF, nous avons adopté initialement une approche basée sur l'analyse documentaire permettant l'exploration du SCF et de son cadre conceptuel et du cadre conceptuel publié par l'IASB. L'apport du cadre conceptuel réside dans les objectifs visés par ce document :

- introduire les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers : conventions et principes comptables à respecter et caractéristiques qualitatives de l'information financières.
- constituer une référence pour l'établissement de nouvelles normes.
- faciliter l'interprétation des normes comptables et l'appréhension d'opérations ou d'événements non explicitement prévus par la réglementation comptable

Les résultats de cette première étape nous a conduit aux constats suivants :

- le SCF est un model hybride entre le modèle anglo-saxon et le modèle européen (continental). Il comprend un cadre conceptuel qui caractérise le modèle anglo-saxon, et un plan comptable qui existe dans le model continental. Sa structure comprend deux parties: la première partie traite du cadre conceptuel, de l'organisation de la comptabilité, des règles d'évaluation et des états financiers ; et la deuxième partie porte sur la nomenclature et le fonctionnement des comptes.
- Le cadre conceptuel algérien n'indique pas clairement quels sont les utilisateurs privilégiés de l'information financière comme l'indique celui de l'IASB qui désigne la suprématie des investisseurs actuels et potentiel.
- La prise en charge des besoins des investisseurs, actuels ou potentiels, qui disposeront d'une information financière permettant la comparabilité et la prise de décision.
- L'application du principe de la "prééminence de la réalité économique sur l'aspect juridique" améliore la qualité de l'information présentée dans les états financiers. Par contre la constatation des dépréciations d'actifs affiche une grande prudence par les concepteurs des états financiers ; cette démarche est jugée complexe à mettre en œuvre car elle dépend des conditions du marché lequel n'existe pas ou pas suffisamment actif pour constituer une référence.
- Le SCF est conçu pour afficher une harmonie avec les pratiques internationales. Il est ainsi plus adapté à l'économie moderne avec la production d'une information détaillée.
- L'existence d'un cadre conceptuel comprenant des définitions des règles, constitue une innovation comptable en Algérie. Cette partie du SCF est perçue comme un guide dans l'enregistrement comptable des transactions. Leur évaluation facilite la vérification des comptes.

- L'énonciation de principes et des règles devant guider la pratique comptable, contribue à limiter les risques de manipulation volontaire ou involontaire des règles et facilite la vérification des comptes ;
- La possibilité aux très petites entités d'appliquer une comptabilité simplifiée. La loi de finance pour 2008, a annoncé les conditions en introduisant dans le code fiscal un nouveau régime fiscal dit « régime de l'imposition simplifié » et qui concerne les contribuables dont le chiffre d'affaires se situe entre 3 et 10 millions de dinars.

Nos travaux ont ensuite été orientés vers une approche comparative, elle consistait d'abord à effectuer une analyse documentaire aboutissant à une confrontation du cadre conceptuel publié par le SCF et celui de l'organisme de normalisation internationale l'IASB et enfin accomplir une étude de cas permettant d'analyser et de comparer les informations fournies dans le bilan et le résultat d'une compagnie multinationale installée en Algérie et qui présente la particularité d'élaborer ses comptes sociaux selon les dispositions du SCF avec celles des IAS/IFRS. La finalité de cette double comparaison est de cerner l'influence des normes IAS/IFRS en distinguant les similarités et les divergences existant entre les deux référentiels étudiés. L'approche par le cadre conceptuel s'explique par l'importance de ce document dans la comptabilité anglo-saxonne : ce document constitue la particularité de la culture comptable anglo-saxonne, il réunit l'ensemble des principes et concepts constituant les « racines » des normes comptables afin de mieux comprendre le processus de reporting financier en précisant les objectifs de la comptabilité. L'approche comparative par les deux états financiers : le bilan et l'état du résultat, trouve son intérêt dans volume d'informations significatives sur la situation financière et la rentabilité de la société de ces deux documents. Ces informations sont susceptibles d'intéresser un grand nombre d'utilisateurs.

Les différents travaux que nous avons menés, nous ont permis de conclure qu'il y a un alignement du système comptable algérien sur celui du système comptable international avec certaines divergences relatives aux particularités du contexte algérien. Les principaux résultats obtenus à travers notre analyse documentaire des cadres conceptuels et l'étude empirique menée dans la multinationale UNILEVER ALGERIE se résument dans les points suivants :

- L'influence fiscale observée dans la comptabilisation des charges telles que les amortissements des immobilisations, les impôts locaux et les provisions figurant dans les états financiers ; l'évaluation de ces éléments se réalise en respectant les usages et

les règles fiscales, tandis que les normes comptables privilégient la prééminence de l'apparence économique sur le juridique.

- Certaines charges sont immobilisées lorsqu'elles concernent des immobilisations en cours de réalisation; ce traitement préconisé par les dispositions du SCF ne figure pas dans les normes IAS/IFRS et influe par conséquent sur le résultat.
- L'influence observée du code de commerce autant que source de réglementation dans la comptabilisation des éléments du patrimoine tels que les réserves. Ce poste n'est pas évalué de la même façon par les normes IAS/IFRS qui obéissent à une logique managériale dans la présentation des informations financières. Une partie du poste de réserves est reprise comme bénéfice non distribué.
- La notion du chiffre d'affaires comme élément mesurant l'activité d'une entreprise, diverge entre les deux référentiels comptables étudiés. Cette divergence s'explique par la différence de perception entre la logique SCF et la logique managériale des normes IAS/IFRS.

Les différents constats relevés ainsi que les résultats obtenus dans ce travail doctorale basé sur une étude qualitative, nous ont permis de soutenir notre opinion sur l'influence des normes comptable internationales IAS/IFRS. Les normes comptables IAS/IFRS ont modifié la perception de la comptabilité en Algérie en l'orientant vers une logique anglo-saxonne mais qui comporte encore quelques caractéristiques du modèle continental basé sur le droit écrit. Les concepteurs d'états financiers en Algérie ont longtemps perçu la comptabilité comme une contrainte légale : on prépare les comptes pour satisfaire les textes réglementaires en vigueur. Cette vision n'a pas complètement changé et se traduit par une pratique comptable conforme au SCF par rapport à la structure des informations à présenter mais sans « contredire » en parallèle les règles réglementaires. L'influence n'est donc pas totale, elle correspond à un alignement du système comptable algérien sur celui du système comptable international avec certaines divergences relatives aux particularités du contexte algérien.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages:

Akrich M., Callon M. Latour B. (1988), « A quoi tient les succès des innovations ? », Annales de Mines, pp. 4-17.

Barneto Pascal, (2004), « Normes IAS/IFRS, application aux états financiers », Dunod.

Barneto Pascal, Jean François Bosquet, Thomas E. Jones, Eric Delesalle,(2004), « Normes IAS/IFRS :que faut-il faire ? Comment s'y prendre ? », édition d'Organisation.

Beldi Adel, Cheffi Walid et Wacheux Frédéric, (2006), « L'utilisation de l'information comptable par les managers. Proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration » ; Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution, Tunisie.

Belkaoui Ahmed Riahi, (1981), « Théorie comptable » ; édition Les presses universitaires du Québec, Canada.

Brousseau E. (2000), "La gouvernance des processus de coopération". In La coopération industrielle, BELLON et VOISIN. Paris: Ed. Economica, p.18.

Brun Stéphane, (2011), « Guide d'application des normes IAS/IFRS », BERTI édition.

Capron Michel (sous la direction de) (2005), « les normes comptables internationales, instruments de capitalisme financier » ; édition La Découverte, Paris.

Capron, Michel, (2005), « Les enjeux de la mise en œuvre des normes comptables internationales ». In Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier (Eds, Capron, M.). Paris La Découverte, p. 29.

Couleau-Dupont Annelise, (2011), « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS et de ses évolutions : Une analyse des pratiques organisationnelles », Manuscrit auteur, publié dans "Comptabilités, économie et société », Montpellier, France.

Chevalier G. (1978), « la recherche en comptabilité : un essai de synthèse », CA magazine.

Colasse Bernard, (2005), « Les grands auteurs en comptabilité », édition EMS, France.

Colasse Bernard, (2007), « Les fondements de la comptabilité », édition La découverte, France.

Degos Jean Guy, (2010), « Méthodes de recherche en comptabilité pour thèses et mémoires », édition e-theque, France.

Dick Wolfgang, Missonier Piera Franck, (2015), «comptabilité financière en IFRS», Edition PERSON, France.

Dumontier Pascal et Teller Robert, (2011), « faire de la recherche en comptabilité financière » ; édition VUIBERT-FNEGE, , France.

Enselme Gérard, (2011-2012), « Introduction à la comptabilité », 12eme édition LexisNexis.

Giddens Anthony, (1987), « La constitution de la société », PUF, France

Heem Grégory, (2004), « Lire les états financiers en IFRS », Editions d'organisation, France.

Langlois G., M. Friederich, A. Burlaud, (2004.), « Comptabilité approfondie », Foucher, France.

Lefrancq Stéphane et Albertini Elisabeth, (2016), « Comprendre le reporting financier », Vuibert, paris.

Obert Robert, (2018), « le petit IFRS, les notions indispensables », édition DUNOD ; France.

Sadi Nacer Eddine, (2011), “Innovations comptables Internationales et analyse des états financiers ». Edition Presses Universitaires de Grenoble.

Lopather Claude, (2013), « L'essentiel des IFRS. L'essentiel de chaque norme les principales divergences entre règles françaises et IFRS», Edition Francis Lefebvre, France

Saci Djelloul, (1991), « comptabilité de l'entreprise et système économique ; l'expérience algérienne », édition OPU, Algérie.

Sadi Nacer-Eddine, (2011), « Innovations comptables internationales et analyse des états financiers : référentiels français et international IAS-IFRS », 2^{ème} édition presse universitaire de Grenoble.

Stolowy, H., Lebas, M. J., (2006), « Financial Accounting and Reporting, a Global Perspective », London: Thomson Learning.

Tremblay Doria, Cormier Denis, MAGNAN Michel, (1993), « Théories et modèles comptables, développement et perspectives », édition Les presses universitaires du Québec, Canada.

Walton Peter, (2008), « La comptabilité anglo-saxonne », collection REPERES ; 3^{ème} édition la découverte; France.

Articles :

André Paul, Filip Andrei, et Marmousez Sophie, (2014) « L'impact des normes IFRS sur la relation entre le conservatisme et l'efficacité des politiques d'investissement », Comptabilité - Contrôle - Audit, vol. Tome 20, N° 3, 2014, pp. 101-124.

Barbu Elena, Charles Piot, (2012) « L'adoption des IAS/IFRS par les groupes français cotés. Volonté ou contrainte ? », Revue française de gestion, vol. 226, N° 7, pp. 53-74.

Baxter, J., Chua, W.F. (2003), « Alternative management accounting research – whence and whither », Accounting, Organizations and Society, 28, pp. 97-126.

Beldi Adel, Cheffi Walid et Wacheux Frédéric (Mai 2006), « L'utilisation de l'information comptable par les managers. Proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration » ; COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Tunisie.

Bensedrine, J., DEMIL, B., (1998). "L'approche néo-institutionnelle des organisations" ; In Repenser la stratégie : fondements et perspectives, LAROCHE et NIOCHE. Paris: Ed. Vuibert.

Berland Nicolas, Pezet Anne, (2009), « Quand la comptabilité colonise l'économie et la société. Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit ». Les études critiques en management, une perspective française, Presses Universitaires de Laval, pp. 131-162.

Boitier Marie, Riviere Anne, (2008), « Vers une perspective étendue de l'analyse néo-institutionnelle : quels apports pour la recherche en comptabilité-contrôle ? », La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France.

Buisson, M.L.(2006), « Diffusion et appropriation des outils de gestion : l'apport de la théorie néo-institutionnelle ». In L'appropriation des outils de gestion vers de nouvelles perspectives théoriques ? (Eds, Grimand, A.). Publications de l'Université de Saint Etienne, pp 157-173.

Causse Geneviève, (1999/3), « Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Son influence dans les pays d'Afrique francophone », Comptabilité - Contrôle - Audit, Tome 5, p. 211-222.

Celka Arnaud, (2015), « Les théories néo-institutionnelles comme outil d'étude de la normalisation de la responsabilité sociale (rse) et de la gouvernance d'entreprise » ; Instituto de Ciências Sociais Aplicadas Gestão e Desenvolvimento, Novo Hamburgo, Ano XII, v. 12, N° 1, p. 122-147.

Chaabouni A et Ben Yahia I. (2013), « Application de la théorie de la structuration aux systèmes ERP : importance de la gestion des connaissances », Recherches en Sciences de Gestion N° 96, p. 96.

Chaabouni A et Ben Yahia I. (2013/3), « Application de la théorie de la structuration aux systèmes ERP : importance de la gestion des connaissances », Recherches en Sciences de Gestion, N° 96, p. 91-109.

Chachoua Abdelkrim, (2018), « Le Système Comptable et Financier Algérien un état des lieux et perspectives », Finance and Business Economics Review, centre universitaire de Mila, p 521-530.

Chalayer C. S., Perez M. et Teyssier C. (2006), « L'impact des facteurs organisationnels et stratégiques sur l'appropriation des outils comptables et financiers », Manuscrit auteur, publié dans "Revue Management et Avenir, N°9, p 127-140.

Chantiri-Chaudemanche, Rouba, et Anouar Kahloul, (2012), « Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique ? », Comptabilité - Contrôle - Audit, vol. tome 18, N° 1, pp. 9-37.

Charreaux Gérard, (2000), « La théorie positive de l'agence : positionnement et apports », la Revue d'économie industrielle, vol. 92, Économie des contrats : bilan et perspectives. pp. 193-214

Chiapello Eve, (2008), « La construction comptable de l'économie » ; cahier de recherche, Observatoire du Management alternatif, HEC Paris.

Couleau-Dupont Annelise, (2010), « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS et de ses évolutions : Une analyse des pratiques organisationnelles », Crises et nouvelles problématiques de la valeur, Nice, France.

Damak-Ayadi Salma, (2009/2), « De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS en France », La Revue des Sciences de Gestion N° 236, p. 73-84.

Damak-Ayadi Salma, Ben Salem Rahma, (2012/2), « La culture et le recours aux IAS/IFRS », La Revue des Sciences de Gestion N° 254, p. 39-48.

David, A. (1996), « Structure et dynamique des innovations managériales. » ; Cahier du Centre de Gestion Scientifique, Ecole des Mines de Paris, N° 12.

Dechamp, G., Goy, H., Grimand, A., Lévy, T., De Vaujany, F.X., (2015), «Gestion stratégique et perspective appropriative : comparaison des modes endogènes et exogènes ». In De la conception à l'usage (Eds, De Vaujany, F.X.). Paris Ems Management & Société, pp. 35-79.

Desjardins, C., (2004), «Le passage aux normes IFRS concerne toutes les entreprises», Les Echos.

Escaffre Lionel, (2012), « 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.

Feudjo Jules Roger, (2010/5), « Harmonisation des normes africaines (OHADA) et internationales (IAS/IFRS) : une urgence ou une exigence ? », La Revue des Sciences de Gestion, N°245-246, p. 149-158.

Feudjo Jules Roger, Tchankam Jean-Paul, (2013/3), « Une expérience africaine de coaching : le coaching des PME par les experts-comptables dans le processus de changement OCAM-OHADA en Afrique », Recherches en Sciences de Gestion, N° 96, p. 47-65.

Gauche Karine, (2013), « Typologie de pratiques de gestion et indices d'appropriation », 34^{ème} congrès del' AFC, Canada.

Hoarau C.(2004), « Le passage aux normes IAS- IFRS : une révolution comptable ? ». La Revue, document publié sur internet.

Hoarau, C. (2007), « Gestion de l'information comptable par les dirigeants : les principes sont-ils plus dissuasifs que les règles ? ». Actes du colloque international sur Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financières, GREG-CRC, Paris.

Kanter, R.M., Stein B.A., Jick T.D. (1992), « The Challenge of Organizational Change ». Free Press, NewYork, USA.

Kimberly, J.R. (1981), « Managerial innovation » ; In Handbook of organizational design; Eds, Nystrom, P.C., Starbuck, W.H Oxford; Oxford University Press, pp. 84-104.

Lefrancq Stéphane, (2004/3), « Recherche et action : LA COMPTABILITÉ DANS SON CONTEXTE. Une étude de la politique éditoriale d'Accounting, Organizations and Society »,

Association Francophone de Comptabilité « Comptabilité - Contrôle - Audit », Tome 10, pages 297 à 315.

Lenormand Gaëlle, Touchais Lionel, (2009), « Les IFRS améliorent-elles la qualité de l'information financière ? Approche par la value relevance », Comptabilité - Contrôle - Audit, vol. tome 15, N° 2, pp. 145-163.

Marty Frédéric, (2011), « De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés. » Bessy C., Delpuech T. et Péliisse J. Droit et régulations des activités économiques : perspectives sociologiques et institutionnalistes, LGDJ, collection Droit et Société - Recherches et Travaux; pp.281-292.

Merckaert Jean, (2012/6), « Ne laissons pas les comptables régler leurs comptes entre eux », Revue Projet N° 331, p. 33-41.

Muller-Lagarde Yvonne, (2015), « Les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international », Droit des sociétés, LexisNexi, Ed. techniques ; Ed. du Juris-classeur, pp.6-9

Nikitin Marc, Ragaigne Aurélien, (Mai 2012), « Qu'est-ce qu'une théorie en comptabilité ? » ; Comptabilités et innovation, Grenoble, France.

Robert OBERT, (2011), « Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB », Revue Française de Comptabilité, N°439, pp. 26-30.

Tahri Elalia, Bourouba M'hamed El Hadj MOKHEFI Amine, (2015), « Le Système Comptable Financier, Entre innovation managériale et/ou innovation comptable » ; Revue Les cahiers du POIDEX N ° 03, p. 101-109.

Teece, et al. (1992), « Dynamics capabilities and strategic management ». Cahier de recherche, Berkeley :University of California.

TOUBACHE Chakib, (2016), « Les impacts de l'application des IAS/IFRS : quelques enseignements empiriques » ; Journal de recherche en finance et comptabilité, Université de M'sila..

Van Hulle k. (1996), « L'harmonisation comptable européenne. Une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation comptable internationale », Revue Française de Comptabilité, pp 29-38.

Walton Peter, (2003/6), « La normalisation comptable internationale. Origine, pratiques et enjeux », Revue française de gestion, N° 147, p. 21-32.

Thèses, mémoires et communications:

Benichou Mouffok, (2018), « l'incidence du nouveau référentiel algérien inspiré des normes comptables internationales IAS/IFRS sur la qualité de l'information financière », thèse de doctorat en sciences commerciales, Université Oran2.

Couleau-Dupont Annelise, (2010), « Le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisations - Essai d'observation et d'interprétation des pratiques -. Gestion et management ». Thèse de doctorat Université Nice Sophia Antipolis.

Danjou Philippe, (Octobre 2014), « Le cadre conceptuel IFRS, reflet d'une certaine conception de l'économie ? », conférence IAE Paris 1.

Dardour L. (2006), « Pilotage du changement organisationnel et recherche intervention en univers hostile. D'un modèle à phases à un modèle à options, sur le cas de la joint venture SGHQ en Chine », thèse de doctorat en sciences de gestion, Paris : Ecole des Mines, pp. 71-80.

DJAFRI Omar, (2014), « Evaluation des actifs non courants en normes IFRS entre coût historique et juste valeur- le cas de l'Algérie » thèse de doctorat es sciences de gestion, Université de Tlemcen.

HEEM, G.(2000), "L'apport de la théorie des conventions à la problématique du contrôle interne dans les banques", XXIème Journées des IAE, Paris.

Hoarau Ch. (Septembre 2007), «Gestion de l'information comptable par les dirigeants : les principes sont-ils plus dissuasifs que les règles ? »; Actes du colloque international sur Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financières, GREG-CRC, Paris.

Kahloul Anouar, (2012), « Contribution à l'étude du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale », thèse de doctorat en sciences de gestion. Paris dauphine.

Le Manh-bena Anne, (2012), « le processus de normalisation comptable par l'IASB : le cas du résultat. », thèse de Doctorat du Conservatoire National des Arts et Métiers.

Platet – Pierrot Françoise, (2009), « L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable : Étude du message du Président des sociétés cotées françaises », thèse de doctorat en sciences de gestion de l'université Montpellier 1.

Rezzag Imad, (2003-2004), « Nécessité d'adapter le Plan Comptable National aux nouvelles exigences comptables internationales », Mémoire de fin d'études pour l'obtention d'un diplôme de Post-Graduation spécialisée en Comptabilité, Ecole Supérieure de commerce, Alger.

Thiam SY Issiaga, (2011), « Étude des liens entre l'appropriation des normes IAS/IFRS et les dimensions organisationnelles et managériales des services comptables » ; thèse de doctorat CNAM, Paris.

Toubache Chakib, (2011), « Normalisation comptable internationale et réforme comptable en Algérie », mémoire de magister es sciences commerciales, Université Oran.

Touron Philippe, (2000), « Apports et limites de la théorie institutionnelle des organisations . Etude de trois cas d'adoption de normes comptables internationales en France». 21ème congrès de l'AFC, France.

Touron, P. (2002). "Apports et limites de la théorie institutionnelle des organisations, études de trois cas d'adoption de normes comptables internationales en France", 21ème Congrès l'Association Francophone de Comptabilité, Toulouse.

Trabelsi R. (2011), « Harmonisation comptable internationale dans les pays émergents : contingences environnementales ou pressions institutionnelles? Cas de la Tunisie ». Doctorat en sciences de gestion, Université de MontpellierI.

Textes réglementaires (Algérie) :

- Plan Comptable National (Ordonnance n° 75/35 du 29 avril 1975)
- Plan comptable du secteur agricole et du secteur des assurances en 1987, .
- Plan comptable du □ secteur du bâtiment et travaux publics en 1988.
- Plan comptable du secteur de tourisme en 1989.
- Plan comptable du secteur bancaire en 1992.
- portant le.
- Arrêté du 23 juin 1975 relatif aux modalités d'application du PCN comportant deux documents annexes :
 - Annexe 1 : Terminologie et règles de fonctionnement des comptes
 - Annexe II : Formes de documents de synthèse
- Circulaire n°1850/F/DC/CE/89/047 du 24 mai 1989 relative à la comptabilisation des opérations liées à l'autonomie des entreprises.
- Circulaire n°365 F/DC/CE/90/046 du 11mars 1990.
- Instruction n°001/95 du 02octobre 1995 relative à l'harmonisation de la comptabilité des fonds de participation.
- Instruction n°581 MF/DGC du 21/04/1997 relative à la comptabilisation de la réintégration de l'écart de réévaluation.
- loi 07/11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.
- Conseil National de la Comptabilité ; « Note Méthodologique de Première Application du Système Comptable Financier. » Note établie le 19/10/2010 ministère des finances; 2010.
- Instruction n°2 du 29/10/2009 portant première application du SCF 2010 établie par CNC du ministère des finances.

Liens d'internet :

- www.focusifrs.com
- www.iasb.org
- www.ifrsfocus.org
- www.ohada.com
- www.unilever.fr

Table des matières :

Remerciements	I
Sommaire	1
Liste des abréviations	2
Liste des tableaux et des figures	3
INTRODUCTION GENERALE	5
Chapitre I- Présentation de la normalisation comptable	12
Introduction du chapitre I.....	13
Section 1: Normalisation comptable et information comptable internationale	15
1. Définition et objectifs de la normalisation comptable	15
2. Normalisation comptable: méthodes et facteurs de contingences.....	16
2.1 Méthodes de la normalisation comptable	16
2.2 Facteurs de contingences	17
3. Caractéristiques de l'information comptable et rôle de la compatibilité dans un contexte international	18
3.1 Caractéristiques et finalités de l'information comptable	18
3.2 Rôle de la compatibilité dans un contexte international	20
3.3 Recherche d'une comptabilité internationale	21
4. Modèles et stratégies de la normalisation comptable	22
4.1 Modèles de normalisation comptable.....	22
4.1.1 Modèle anglo-saxon	23
4.1.2 Modèle continental	23
4.2 Stratégies de la normalisation comptable	25
4.2.1 L'intervention de l'État et des organismes professionnels nationaux dans la production des normes applicables dans un pays quelconque.....	25
4.2.2 Le recours aux IAS/IFRS dans la formulation des normes applicables	25
4.3 Principaux systèmes de réglementation et de normalisation.....	27
Section 2: Harmonisation et environnement comptable international	32
1. Présentation de l'harmonisation comptable	32
1.1 Distinction entre harmonisation et normalisation en comptabilité.....	32
1.2 Portée de l'harmonisation comptable	33
2. Environnement comptable : présentation des référentiels comptables	34

2.1	Référentiel comptable européen : les 4ème et 7ème directives	34.
2.1.1	Quatrième directive européenne.....	35.
2.1.2	Septième directive européenne	35
2.1.3	Uniformisation des référentiels comptables	36
2.2	Référentiel comptable américain : les US GAAP	37
2.2.1	AICPA: American Institute of Certified/ Public Accountants	39
2.2.2	FASB: Financial Accounting Standards Board	39
2.2.3	SEC: Securities and Exchange Commission	39
2.3	Référentiel comptable international: les IAS/IFRS	40
2.4	Référentiel comptable africain OHADA	42
3.	Catégorisation des normes comptables	43
3.1	Normes fondées sur des règles	44
3.2	Normes fondées sur des principes	45
4.	Causes de la réduction de la diversité comptable	46
4.1	Nécessité d'une harmonisation comptable internationale	47
4.2	Objectifs d'un référentiel unique	50
Section 3: Référentiel international IAS/IFRS: cadre institutionnel et processus		
d'adoption des normes		
51		
1.	Structuration et organisation de l'IASF	51
1.1	Trustees ou conseil de surveillance	54
1.1.1	Membres des trustees	54.
1.1.2	Rôles des trustees	54
1.2	Conseil de l'IASCF : IASB (International Accounting Standards Board)	55
1.2.1	Description et composition du conseil	55
1.2.2	Rôles du conseil	56
1.3	IFRIC « International Financial Reporting Interpretation Committee »	56
1.4	SAC "Standard advisory Council".....	57
1.5	Advisory committees.....	58
1.6	Staff	58
2.	Elaboration des normes comptables par l'IASB	58
2.1	Décision et publication du document projet de l'IASB	58
2.2	Appel à commentaires	60
2.3	Publication de la norme	60

3. Processus d'adoption des normes IAS/IFRS par l'Union européenne	61
4. Cadre conceptuel des IAS/IFRS : définition des concepts et des principes comptables.....	63
4.1 Définition et rôle du cadre conceptuel des IAS/IFRS	63
4.2 Principes comptables	65
4.2.1 Hypothèses de base	65
4.2.2 Etats financiers	66
4.2.2.1 Destinataires des états financiers	67
4.2.2.2 Objectifs des états financiers	67
4.2.3 Caractéristiques qualitatives des états financiers	67
4.2.4 Contraintes à respecter pour que l'information soit pertinente et fiable	69
4.2.5 Règles d'évaluation et de comptabilisation	70
4.2.5.1 Coût historique et juste valeur	70
4.2.5.2 Coût actuel	71
4.2.5.3 Valeur de réalisation / de règlement	71
4.2.5.4 Valeur actualisée	71
4.2.5.5 Règles de comptabilisation	72
4.2.6 Concept du capital et maintien du capital	72
4.2.6.1 Conception financière du capital	72
4.2.6.2 Conception physique du capital	73
4.2.6.3 Maintien du capital et détermination du bénéfice	73
4.3 Dimension politique et normative du cadre conceptuel.....	73
4.3.1 Dimension politique du cadre conceptuel	74
4.3.2 Dimension normative du cadre conceptuel	75
5. Présentations et classement des normes IAS/IFRS	76
5.1 Définition des normes comptables	76
5.2 Classement des normes comptables IAS/IFRS	78
5.2.1 Normes de présentation de l'information financière.....	78
5.2.2 Normes relatives à l'évaluation initiale des actifs	79
5.2.3 Normes relatives à l'évaluation des actifs à la clôture	79
5.2.4 Normes relatives aux instruments financiers	80
5.2.5 Normes relatives aux provisions, engagements sociaux et paiements en actions	80
6. Qualificatif d'innovation du référentiel comptable IAS/IFRS:	81
6.1 Référentiel comptable IAS/IFRS comme innovation managériale:	81

6.2 Référentiel comptable IAS/IFRS comme innovation comptable :	82
Conclusion du chapitre I:	84
Chapitre II : Transition vers les normes comptables IAS/IFRS : éclairage théorique...	86
Introduction du chapitre II :	87
Section 1 : Normalisation et recherche en comptabilité financière : de la formulation au classement des théories.....	89
1. Évolution de la recherche en comptabilité	89
2. Intérêt des théories comptables	92
3. Formulation d'une théorie comptable	94
3.1 Notions de théorie comptable	95
3.1.1 Un cadre de référence	95
3.1.2 Un ensemble de représentations symboliques	96
3.1.3 Une science sociale	97
3.2 Méthodologies de formulation d'une théorie comptable.....	98
3.3 Approche pour la formulation d'une théorie comptable	99
3.3.1. Approche non théorique ou pragmatique	100
3.3.2 Approches théoriques	100
4. Classement des théories comptables	102
4.1 Théories descriptives	103
4.1.1 Théories des comptes	103
4.1.1.1 Théorie de la personnification des comptes	103
4.1.1.2 Théorie patrimoniale	104
4.1.1.3 Théorie de l'échange	104
4.1.2 Théories classificatoires	104
4.2 Théories normatives	105
4.3 Théories explicatives	107
4.3.1 Théorie positive de la comptabilité	107
4.3.2 Théories historiques et sociologiques	108
4.3.2 .1 Théories historiques	108
4.3.2.2 Théories sociologiques	109
5. Paradigmes et voies de la recherche en comptabilité :	109
5.1 Approche inductive et anthropologique.	110
5.2 Approche déductive	110

5.3 Utilité à la décision	111
5.4 Économique de l'information	112
Section 2: Théorie néo-institutionnelle et l'adoption des normes comptables.....	113
1. Origines et fondements de la théorie néo-institutionnelle (TNI)	113
1.1 « Institution et institutionnalisation » concepts clé dans la TNI	114
1.2 Légitimité des organisations dans l'utilisation des normes institutionnelles	117
2. Comportements d'isomorphisme	119
2.1 Isomorphisme coercitif	119
2.2 Isomorphisme mimétique	120
2.3 Isomorphisme normatif	120
3. Fonctionnement des organismes de normalisation comptable dans une perspective de la TNI	121
3.1 Recherche de légitimité des organismes de normalisation.	122
3.2 Forme-types des dispositifs de normalisation.....	122
3.3 Evolution des organismes de normalisation comptables sous l'isomorphisme mimétique	123
3.4 Evolution des organismes de normalisation comptables sous l'isomorphisme normatifs et coercitifs	125
4. Analyse des choix comptables à travers la TNI :	126
Section 3 : Théorie de la structuration : cadre pertinent pour l'analyse des interactions sociales.	128
1 Origine de la théorie de structuration	128
2 Fondements et concepts fondamentaux de la théorie de structuration	129
2.1 Systèmes sociaux et structure sociale	131
2.2 Concept de « dualité structurel »	131
2.3 Trois propriétés attribuées aux structures : signification, domination et légitimation	132
3 Adoption des normes comptable IAS/IFRS au prisme de la TS	134
3.1 Adoption des normes comptables IAS/IFRS par les organismes publiques	135
3.1.1 Motifs d'un tel changement	135
3.1.2 Caractéristiques du nouveau cadre comptable et budgétaire	136
3.1.3 Conséquences liés à l'adoption des normes privées.....	137
4 Apport de la TS dans l'analyse de l'appropriation du référentiel IAS/IFRS:	137
4.1 Concepts de l'appropriation et interrelation entre les acteurs :	139

4.2 Schémas fondateurs du modèle d'appropriation	139
4.2.1 Schéma de Lewin (1947)	140
4.2.2 Schéma de Vas (2002)	140
4.2.3 Schéma de Godowski (2004)	141
4.2.4 Schéma de De Vaujany (2005)	142
5 Phases du processus d'appropriation du référentiel comptable IAS/IFRS	144
5.1 Première période : introduction du référentiel comptable IAS/IFRS	145
5.2 Seconde période: mise en œuvre du référentiel comptable IAS/IFRS	146
6 Acteurs intervenants dans le processus d'appropriation du référentiel comptable IAS/IFRS	148
6.1 Acteurs internes à l'organisation	148
6.2 Acteurs externes à l'organisation	149
Conclusion du chapitre II :	151
Chapitre III : Enseignements d'une comparaison entre les référentiels comptables SCF et IAS/IFRS	153
Introduction du chapitre III	154
Section 1 : Environnement comptable en Algérie avant l'adoption du SCF en 2007 ...	156
1. Pratique comptable en Algérie avant 1975	156
2. Adoption et objectifs du Plan Comptable National « PCN » de 1975.....	157
2.1 Processus d'élaboration du PCN de 1975	157
2.1.1 Première phase : Tentative de réforme d'un PCG inadapté	158
2.1.2 Deuxième phase : Construction du plan comptable	158
2.2 Objectifs du PCN de 1975	159
2.2.1 Objectifs macroéconomiques	159
2.2.2 Objectifs microéconomiques	159
2.3 Champ d'application du PCN et les plans comptables sectoriels	160
3. Description du PCN de 1975	161
3.1 Cadre réglementaire	161
3.2 Modalités d'application du PCN	161
3.4 Présentation des différentes classes	162
3.3.1 Comptes de bilan	162
3.3.2 Comptes de gestion: classe 6 « charges » et classe 7 « produits »	165
3.3.3 Comptes de résultat : Classe 8	165

4	Principes comptables préconisés par le PCN.....	166
5	Etats financiers ordonnés par le PCN	166
5.1	Bilan	167
5.2	Compte de résultat	167
5.3	Tableau des mouvements patrimoniaux	167
5.4	Annexes du PCN	167
6.	Principes d'évaluation	168
6.1	Evaluation des stocks	168
6.2	Evaluation des investissements	169
6.3	Contrat de location financement et contrat de location simple	169
6.4	Conversion des actifs en monnaies étrangères	169
6.5	Frais de développement et de recherche	170
	Section 2 : Adoption du SCF en Algérie: résultat d'une innovation comptable	171
1.	Cadre réglementaire et processus d'appropriation du SCF	171
1.1	Cadre réglementaire	171
1.2	Processus d'appropriation du SCF par les entités	172
1.2.1	Définition des objectifs et organisation à mettre en place	172
1.2.1.1	Une démarche participative	173
1.2.1.2	Constitution de groupes de travail	173
1.2.2	Gestion des changements induits par le SCF	173
1.2.2.1	Diagnostic préliminaire	173
1.2.2.2	Rôle du groupe de travail	173
1.2.2.3	Adaptation du système d'information	174
1.2.2.4	Traçabilité des opérations spécifiques au passage	174
1.2.3	Travaux préalables au passage	175
1.2.3.1	Elaboration d'un plan de comptes interne SCF	175
1.2.3.2	Garantie de l'intangibilité du bilan d'ouverture	175
1.2.3.3	Elaboration d'un tableau de concordances des comptes PCN/SCF	176
1.2.4	Translation des soldes des comptes	177
1.2.4.1	Confection du journal de translation	177
1.2.4.2	Traitement des comptes transitoires	178
1.2.5	Finalisation du processus d'appropriation et établissement des états financiers	178

1.2.5.1	Conception des états financiers	178
1.2.5.2	Contrôle des opérations de passage	179
2	Positionnement conceptuel : Cadre conceptuel, principes comptables et normes comptables	180
2.1	Cadre conceptuel	180
2.2	Principes comptables préconisés par le SCF	181
2.2.1	Hypothèses de base	182
2.2.2	Principes comptables fondamentaux	182
2.2.3	Caractéristiques qualitatives de l'information comptable	184
2.2.4	Normes comptables énoncées par le SCF	185
2.3	Champs d'application du SCF	186
2.4	Actifs, passifs, capitaux propres, produits, charges	188
2.4.1	Définitions des postes des états financiers	188
2.4.2	Nomenclatures des classes du SCF	189
3.	Etats financiers définis par le SCF	190
3.1	Présentation des états financiers	190
3.1.1	Bilan	190
3.1.2	Compte de résultat	191
3.1.3	État de variation des capitaux propres	192
3.1.4	Tableau des flux de trésorerie	192
3.1.5	Annexe des états financiers	193
3.2	Dispositions portant sur les états financiers	193
3.3	Objectifs des états financiers	194
3.4	Destinataires et publication des états financiers	195
4	Règles d'évaluation	196
4.1	Règles générales d'évaluation	196
4.1.1	Utilisation du coût historique	196
4.1.2	Remplacement du coût historique	197
4.2	Règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation	198
4.2.1	Immobilisations corporelles et incorporelles	198
4.2.2	Actifs financiers non courants (Immobilisations financières) : titres et créances	198
4.2.3	Stocks et encours	199
4.2.4	Subventions	199

4.2.5	Provisions pour charges	199
4.2.6	Coûts d'emprunt	199
4.2.7	Evaluation des charges et produits financiers	200
4.3	Modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation	200
4.3.1	Opérations faites en commun ou pour le compte de tiers	200
4.3.2	Consolidation- regroupement d'entités	201
4.3.2.1	Consolidation des filiales selon la méthode de l'intégration globale	201
4.3.2.2	Consolidation des entités associées selon la méthode de la mise en équivalence.....	202
4.3.2.3	Comptes combinés	202
4.3.2	Contrat à long terme	203
4.3.3	Impôts différés	204
4.3.4	Contrat de location-financement	204
4.3.5	Avantages octroyés au personnel	205
4.3.6	Opérations effectuées en monnaie étrangères	205
4.3.7	Changements d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions	206
4.3.8	Cas particulier des petites entités	206
	Section 3 : Comparaison du SCF et du référentiel IAS/IFRS	207
1.	Méthodologie	208
1.1	Approche par le cadre conceptuel	208
1.2	Approche par les états financiers	209
2.	Résultats de l'approche comparative par le cadre conceptuel	209
2.1	Présentation générale, champs d'application et objectifs du cadre conceptuel	210
2.2	Approche comparatif par les principes comptables et les hypothèses de base.....	212
2.3	Comparaison des caractéristiques de l'information comptable entre le SCF et le référentiel IAS/IFRS	214
2.4	Utilisateurs des états financiers	215
3.	Résultats de l'approche comparative par les états financiers: cas de la SPA UNILEVER ALGERIE.....	217
3.1	Présentation de la société UNILEVER Algérie	217
3.1.1	Evolution de la SPA UNILEVER ALGERIE	217
3.1.1	Réalisations de la SPA UNILEVER ALGERIE en 2017	218
3.1.2	Structure organisationnelle de la SPA UNILEVER ALGERIE	218

3.2	Présentation du bilan et du compte de résultat	219
3.2.1	Présentation du bilan et compte de Résultat de la SPA UNILEVER Algérie: méthode SCF	220
3.2.1	Présentation du bilan et compte de Résultat de la SPA UNILEVER Algérie: méthode IAS/IFRS.....	224
3.3	Principaux résultats obtenus d'une comparaison des comptes sociaux	228
3.3.1	Sur le plan de la forme.....	228
3.3.2	Méthodes d'évaluation de l'actif et des éléments des produits et charges correspondants	230
3.3.2.1	Méthodes d'évaluation de l'actif non courant	230
3.3.2.2	Méthodes d'évaluation de l'actif courant	233
3.3.3	Méthodes d'évaluation du passif et des éléments des produits et charges correspondants ..	235
	Conclusion du chapitre III	238
	CONCLUSION GENERALE	240
	Bibliographie	246
	TABLES DES MATIERES	257
	Annexes	267

Annexes

Annexe 1 : modèle du Bilan et du compte de résultat du PCN

Annexe 2 : modèle du bilan et du résultat du SCF

Annexe 3 : tableau de correspondance PCN/SCF tiré l'instruction n° 2 du
29/10/2009

Annexe 4 : glossaire (annexe 3 du SCF) portant la liste alphabétique des
définitions cités par le SCF.

Annexe 5 : UNILEVER en Algérie