



Université d'Oran 2

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

THESE

Pour l'obtention du diplôme de Doctorat « LMD »
En Sciences de Gestion

**Conventions comptables et pratiques de la comptabilité
dans le contexte de changement de référentiel.
Etude d'un échantillon d'entreprise en Algérie**

Présentée et soutenue publiquement par :
Mme MELLAL Imene

Devant le jury composé de :

Professeur,	BEKKAR Bachir	Université d'Oran 2	Président
MCA,	MOULAI Ali	Université d'Oran 1	Rapporteur
MCA,	LAHLOU Cherif	Université d'Oran 2	Examineur
MCA,	BOURI Chaouki	Université d'Oran 2	Examineur
Professeur,	ELMOUBAREK Mohamed	Ecole supérieure de l'économie d'Oran	Examineur

Année 2020/2021



Université d'Oran 2
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de
Gestion

THESE

Pour l'obtention du diplôme de Doctorat « LMD »
En Sciences de Gestion

Conventions comptables et pratiques de la comptabilité dans le
contexte de changement de référentiel.
Etude d'un échantillon d'entreprise en Algérie

Présentée et soutenue publiquement par :
Mme MELLAL Imene

Devant le jury composé de :

Professeur,	BEKKAR Bachir	Université d'Oran 2	Président
MCA,	MOULAI Ali	Université d'Oran 1	Rapporteur
MCA,	LAHLOU Cherif	Université d'Oran 2	Examineur
MCA,	BOURI Chaouki	Université d'Oran 2	Examineur
Professeur,	ELMOUBAREK Mohamed	Ecole supérieure de l'économie d'Oran	Examineur

Année 2020/2021

L'université d'**Oran 2 Mohammed Ben Ahamed** n'entend donner aucune approbation, ni improbation aux opinions émises dans les thèses.

Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Dédicace

Les paroles, les vertus et les conseils de Maman et Papa ont fait de moi ce que je suis aujourd'hui. Merci d'avoir cru en moi. Je dédie ce travail à mes sœurs Nerimène et Zahoua que j'aime. Elles ont partagé avec moi tous les moments d'émotions lors de la réalisation de la thèse et elles ont suscité le gout d'effort en moi.

Pour mon époux Sid Ahmed. Tu m'as aidé et tu m'as chaleureusement encouragé dans les moments de doutes.

*A toi ma grand-mère TSAADIT,
ceci est ma profonde gratitude pour ton éternel amour.*

*A mes enfants Nour et Amine qui me donnent de l'amour.
C'est le meilleur cadeau que je puisse vous offrir*

*A mes beaux parents pour leur gentillesse,
pour leur présence et leur disponibilité.*

A ma belle famille et pour tous les gens que j'aime.

Remerciement

Six années se sont écoulées et l'arrivée est si proche qu'elle paraît irréaliste. La soutenance de cette thèse est un grand pas, une étape, un nouveau point de départ... Je n'y serais jamais arrivée seule. Ce travail de longue haleine a nécessité l'aide et la collaboration de plusieurs personnes, je veux témoigner ma reconnaissance à tous ceux qui ont participé à la réalisation de cette thèse.

Je remercie Dieu de m'avoir donné la force et le courage de finir ce modeste travail.

A monsieur Belkharroubi Hocine.

Ces lignes ne sont qu'un modeste hommage au professeur et l'homme dont les qualités pédagogiques et la distinction de l'esprit enrichissent le patrimoine intellectuel de plusieurs générations. Un homme compréhensif et chaleureux qui savait nous écouter, nous conseiller et nous rassurer dans les moments de doute. Votre départ est une très grande perte pour l'université ainsi que le reste d'entre nous. Tout le remerciement lui revient.

J'adresse tous mes remerciements à Monsieur Moulai Ali, Professeur à l'Université Oran 1, de l'honneur qu'il m'a fait en acceptant d'être rapporteur. Merci pour ses nombreux conseils et sa lecture attentive qui m'ont été les plus précieux et m'ont permis de mener à terme cette recherche.

Mes plus sincères remerciements s'adressent à monsieur Ait Yahia Amazigh professeur à l'université Oran2 qui m'a orienté au début de ce travail et m'a soutenue tout au long de ma recherche.

De même, je souhaite exprimer ma reconnaissance à monsieur Belgoum Farid le vice doyen de l'université Oran2 pour sa disponibilité, sa gentillesse et pour ses recommandations méthodologiques qui m'ont éclairé à de nombreuses reprises.

Mes remerciements les plus sincères s'adressent à toi mon amie Ouaras Mounira. Je te remercie pour ta présence, ta gentillesse, ton soutien, pour ton aide, pour tes encouragements dans les moments de doutes. Je te remercie aussi pour nos nombreuses discussions qui m'ont permis de développer et d'encadrer mon travail. Merci

Mes remerciements s'adressent également à l'étudiante Hamza Ferouze pour sa gentillesse, sa disponibilité et son aide sur l'outil statique. Et madame Sari Fouzia pour sa disponibilité et les corrections qu'elle a apportées pour éclairer mon travail.

Ma gratitude va aussi à mes collègues doctorants pour leur encouragement.

Je remercie mes parents. Les paroles, les vertus et les conseils de Maman et Papa ont fait de moi ce que je suis aujourd'hui. Je vous remercie d'avoir cru en moi.

Je remercie mes sœurs Nerimène et Zahoua pour leur aide, soutien et encouragement.

Je remercie aussi ma belle famille pour son soutien et sa présence.

Liste des Tableaux

Tableau 1. Définition des termes : Norme, règle et principe.....	7
Tableau 2. Convention et institution	9
Tableau 3. L'objet de la recherche	10
Tableau 4. Les différentes réévaluations d'actifs : objets et objectifs.....	29
Tableau 5. Textes de lois et convergence du PCN aux normes internationales	31
Tableau 6. Processus de transformation conventionnelle.....	112
Tableau 7. Matrice des institutions.....	122
Tableau 8. Thématique 1 Informations générales sur le répondant.....	146
Tableau 9. Thématique 2 Pratiques comptables du SCF en 2010	147
Tableau 10. Thématique 3 Degré d'application du SCF	148
Tableau 11. Autre Question.....	150
Tableau 12. Retour des questionnaires	154
Tableau 13. Validation des données collectées de l'enquête.....	155
Tableau 14. La distribution de l'échantillon selon le Poste professionnel	160
Tableau 15. La distribution de l'échantillon selon l'âge	161
Tableau 16. La distribution de l'échantillon selon l'expérience	161
Tableau 17. Application du PCN.....	162
Tableau 18. Application du PCN selon l'ancienneté.....	162
Tableau 19. Utilisation du SCF en 2010.....	163
Tableau 20. Utilisation du logiciel de basculement en 2010.....	163
Tableau 21. Utilisation du tableau de correspondance PCN/SCF	164
Tableau 22. Utilisation du tableau de correspondance PCN/SCF selon les années	164
Tableau 23. Réévaluation d'actif en 2009	165
Tableau 24. Application rétrospective du SCF.....	166
Tableau 25. Les éléments actifs et passifs du bilan	168
Tableau 26. La période de formation sur le SCF.....	169
Tableau 27. Type de formation	170
Tableau 28. Continuité de formation	171
Tableau 29. Le référentiel SCF et les normes IAS/IFRS	171
Tableau 30. La facilité d'application du SCF	173

Tableau 31. Les principes édictés par le SCF et le PCN	173
Tableau 32. Qualification du passage au SCF	175
Tableau 33. Les états financiers les plus importants	175
Tableau 34. L'obligation de la comptabilité analytique selon le SCF	176
Tableau 35. Application de l'inventaire permanent par le SCF	177
Tableau 36. Application de l'inventaire intermittent par le SCF	177
Tableau 37. Application des fréquences des stocks édictés par le SCF	178
Tableau 38. Méthodes de valorisation des stocks.....	179
Tableau 39. Application du SCF par les méthodes de valorisation des stocks	179
Tableau 40. Le principe de la juste valeur	180
Tableau 41. Application du principe de la juste valeur	181
Tableau 42. La complexité d'application du principe de la juste valeur	182
Tableau 43. La tenue de la comptabilité par secteur	183
Tableau 44. Tenue d'audit par secteur.....	184
Tableau 45. Eléments de comptabilité.....	187
Tableau 46. Alpha de Cronbach « Principes SCF »	190
Tableau 47. Indice KMO et test de Bartlett « Principes SCF ».....	190
Tableau 48. Alpha de Cronbach « Facilité d'application des principes SCF ».....	191
Tableau 49. Indice KMO et test de Bartlett « Facilité d'application des principes SCF ».....	191
Tableau 50. Alpha de Cronbach « Inspiration des principes SCf des normes IAS/IFRS ».....	192
Tableau 51. Indice KMO et test de Bartlett « Inspiration des principes SCf des normes IAS/IFRS »	192
Tableau 52. Indice KMO et test de Bartlett « Application du principe de la juste valeur du SCF »	192
Tableau 53. ANNOVA-Compréhension des comportements des comptables lors de l'avènement du SCF	194
Tableau 54. L'application de la J.V dans le secteur agricole	195
Tableau 55. ANOVA- La complexité de l'application du principe de la juste valeur	195

Liste des Figures

Figure 1. Le processus d'élaboration des normes l'IASC	67
Figure 2. Schéma représentatif des organes de normalisation comptable au niveau national et international	135
Figure 3. La distribution de l'échantillon selon le Poste professionnel	160
Figure 4. La distribution de l'échantillon selon l'âge.....	161
Figure 5. La distribution de l'échantillon selon l'expérience	162
Figure 6. Application du PCN selon l'ancienneté	162
Figure 7. Utilisation du SCF en 2010	163
Figure 8. Utilisation du logiciel de basculement en 2010	164
Figure 9. Utilisation du tableau de correspondance PCN/SCF	164
Figure 10. Utilisation du tableau de correspondance PCN/SCF selon les années.....	165
Figure 11. Réévaluation d'actif en 2009	166
Figure 12. Application rétrospective du SCF	166
Figure 13. Les éléments actifs et passifs du bilan	168
Figure 14. La non élimination de tous les éléments actifs et passifs du bilan/ SCF	169
Figure 15. La période de formation sur le SCF	170
Figure 16. Type de formation	170
Figure 17. Continuité de formation	171
Figure 18. Le référentiel SCF et les normes IAS/IFRS	172
Figure 19. Les principes édictés par le SCF	173
Figure 20. La distribution de l'échantillon selon les principes édictés par le SCF	174
Figure 21. La qualification du passage au SCF	175
Figure 22. Les importants états financiers.....	176
Figure 23. L'obligation de la comptabilité analytique selon le SCF	177
Figure 24. Application de l'inventaire permanent par le SCF.....	177
Figure 25. Application de l'inventaire intermittent édicté par le SCF	178
Figure 26. Distribution de l'échantillon selon les inventaires	179
Figure 27. Méthodes de valorisation des stocks	179
Figure 28. Distribution de l'échantillon selon l'utilisation des méthodes de Stock.....	180
Figure 29. Le principe de la juste valeur	181
Figure 30. Application du principe de la juste valeur.....	181
Figure 31. La complexité d'application du principe de la juste valeur	183
Figure 32. Tenue de la comptabilité par secteur.....	183
Figure 33. La tenue de l'audit par secteur	184
Figure 34. Eléments de comptabilité	188

Liste des Acronymes

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ARC	Accounting Regulatory Committee
BM	Banque Mondiale
CSC	Conseil Supérieur de la Comptabilité.
DGC	La Direction Générale de la Comptabilité
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
FASB	Federal Accounting Standards Board (États-Unis)
FFE	Des facilités de financement Elargi
IAS	International Accounting Standards (International)
IASB	International Accounting Standards Board (International)
IASC	International Accounting Standards Committee (International)
IFAC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards (International)
ISA	Normes audit internationales
MF	Ministère des Finances
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economiques
OICV	Organisation Internationale des Commissions des Valeurs
PAS	Plan d'Ajustement Structurel
PCG	Plan Comptable Général
PVD	Pays en Voie de Développement
SCF	Système Comptable Financier
SEC	Securities & Exchange Commission
SIC	Standard Interpretation committee (International)
UE	Union européenne
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (États-Unis)

SOMMAIRE

INTRODUCTION GENERALE	01
CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie : une quête de convergence aux normes internationales dans un contexte de réformes économiques	14
SECTION I : Réformes économiques et adaptation du référentiel comptable.....	16
SECTION II : la problématique de l’harmonisation comptable : quête de légitimité et matérialisation de l’isomorphisme.....	36
CHAPITRE II : La normalisation comptable internationale	51
SECTION I : La normalisation comptable	54
SECTION II : La convergence de l’Algérie aux normes comptables internationales.....	69
CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique	91
SECTION I : Approche conventionnaliste des choix comptables	93
SECTION II : Approche néo-institutionnelle des choix comptables	120
CHAPITRE IV : Outil et méthode d’investigation	137
SECTION I : Le cadre méthodologique de la recherche.....	139
SECTION II : Méthodologie et stratégie d’enquête.....	146
CHAPITRE V : Résultats et discussion	148
SECTION I : Présentation des résultats	160
SECTION II : Analyse et discussion.....	189
CONCLUSION GENERALE	206
BIBLIOGRAPHIE	209
TABLE DES MATIERES	213
ANNEXES	219
RESUME	227

INTRODUCTION GENERALE

INTRODUCTION GENERALE

La comptabilité est une discipline de modélisation et d'interprétation de la vie économique (B. Colasse. P11, 2004). L'évolution économique a engendré le besoin de comparer les états financiers de sociétés ayant des nationalités différentes en uniformisant le langage comptable. Selon (Hoarau C. , 1995, p. 87), « la comparabilité des informations financières est apparue comme une condition nécessaire à une meilleure allocation des ressources à l'échelon mondial et à une réduction des coûts de transaction ».

La nécessité d'harmoniser les pratiques comptables a débuté par la financiarisation de l'économie et des marchés. Les enjeux d'un langage comptable international se traduisent à travers cette économie mondialisée. Plusieurs pays et nations ont adhéré au mouvement d'harmonisation comptable international. Ce changement de langages comptables vers celui de l'IASB constitue une mutation unique dans l'histoire de la comptabilité. Il représente une opportunité de recherche marquant une étape décisive dans le processus de globalisation de la comptabilité. C'est pourquoi cette thèse est consacrée à l'observation, la description et la compréhension de la première application du nouveau système comptable financier (SCF) en Algérie. La particularité de ce système comptable est qu'il soit de forte inspiration des normes de l'IASB.

Les réformes comptables en Algérie ont suivi une trajectoire que nous représentons : La période de la transition de l'ancien plan comptable nationale vers le SCF qui constitue un contexte de recherche renseignant sur la manière dont les professionnelles comptables se sont comportés et organisés face au changement de référentiel. Et la période d'application de ce nouveau dispositif comptable depuis son avènement jusqu'à nos jours.

Nous abordons dans le premier chapitre de notre thèse les périodes les plus marquantes des transformations économiques et comptables en Algérie. La première phase (1973-1989) où l'Algérie baignait dans une économie planifiée. Le Plan comptable national conçu à cette époque servait d'outil de supplémentation des données macroéconomiques et impliquait une subordination absolue aux besoins du plan économique. Ainsi que la période où l'Algérie a entamé le passage d'une économie planifiée à une économie de marché correspond à la période s'étalant de (1990 à nos jours). Lors de ce changement de système économique l'outil comptable s'est vu lui

INTRODUCTION GENERALE

aussi réformé et modifié. Compte tenu de la particularité de cette période, notre démarche de description et de compréhension s'est fondée sur des études documentaires. Nous avons consulté les cahiers de la réforme.

Ce chapitre introductif va s'attacher à retracer la démarche générale de la thèse, afin de dresser un panorama de la recherche, de ses objectifs et des moyens mis en œuvre. Après avoir précisé le contexte de la recherche, il nous sera alors possible de présenter notre problématique, puis d'offrir un premier aperçu du cadre conceptuel double-théorique ainsi que des principaux concepts utilisés au cours de ce travail de recherche. Enfin, nous préciserons les démarches méthodologiques mises en œuvre.

1. Contextualisation de la recherche

La thèse se consacre à la première application du nouveau référentiel comptable algérien (SCF) jusqu'à nos jours. Or, pour identifier les intérêts de notre recherche, il nous semble nécessaire de comprendre le processus de normalisation comptable Algérien.

1.1 Position comptable algérienne

Le droit comptable désigne un ensemble de règles et de normes qui déterminent la pratique comptable. Selon B. Colasse (P3, 2004) Le droit de la comptabilité est considéré comme un ensemble de normes plus ou moins coercitives qui régissent la production, la présentation et la diffusion de l'information comptable. Le droit comptable international est de culture anglo-saxonne, caractérisée par un droit coutumier (droit oral), il suit la voie du marché boursier. Alors que dans les pays de droit écrit (codifier), dont l'Algérie, les textes de droit comptable sont régis par les règles du droit et dépend fortement de la fiscalité. Le SCF a mis en place de nouveaux principes comptables, d'une empreinte anglo-saxonne pour améliorer la transparence de l'information comptable et la comparabilité des états financiers ; le principe de la juste valeur, le principe substance over form , l'amortissement par composant. Dès lors, l'application de ce référentiel a engendré des conflits avec les pratiques comptables traditionnelles.

Ce travail s'attache à présenter le processus d'évolution du modèle comptable en Algérie dans le contexte des réformes économiques. Nous adhérons à l'idée que les fondements de la comptabilité et ses perspectives traduisent l'évolution du monde des affaires, des logiques économiques et les pressions politiques. Nous présentons une

INTRODUCTION GENERALE

revue des écrits concernant l'évolution de la comptabilité sous les forces de l'harmonisation comptable. Particulièrement l'évolution de la comptabilité en Algérie.

Pour expliquer l'évolution du modèle comptable en Algérie, la quête de convergence aux normes internationales dans le contexte de réformes économiques, nous mobilisons

La théorie néo-institutionnelle sociologique.

2. Problématisation de la recherche

Selon Michel Béaud (P55, 1999) « *l'ensemble se construit autour de la question principale* ».

La problématique vise à s'interroger sur un sujet pour en faire ressortir un ou plusieurs problèmes. Le chercheur doit être capable d'analyser l'objet de la recherche afin d'identifier et d'articuler les problèmes.

2.1. L'objet de la recherche

Le modèle comptable algérien a connu une évolution importante. La convergence aux normes comptables internationales s'est réalisée graduellement. Les transformations et les changements qui ont été importés au modèle comptable se sont réalisés parallèlement que les réformes économiques. Cette évolution a été marquée par plusieurs périodes majeures, que nous présentons grâce à une analyse d'une documentation relative à cette période. La recherche s'articule donc autour de deux objectifs : est d'abord décrire les transformations qu'a subies la comptabilité et le bouleversement politique économique et social qu'a connu l'Algérie, cette situation on l'a appelée la transition à l'économie de marché. Ensuite nous expliquons le comportement des comptes depuis l'avènement du SCF en Algérie pour analyser l'application de ce référentiel comptable, en s'appuyant sur la théorie des conventions. Après avoir décrit le processus de convergence par le biais du SCF qui s'inspire des normes comptables internationales, nous mobilisons la théorie institutionnelle et le phénomène d'isomorphisme pour l'analyser et l'expliquer. En réponse au phénomène de la mondialisation et afin de s'insérer dans l'économie mondiale, l'Algérie a entrepris depuis 1986 des réformes économiques et sociales. Etudier ces réformes nous permet de comprendre la manière dont a procédé l'Algérie pour transiter à l'économie de marché, et notamment de saisir les impératifs de la réforme comptable.

2.2. Les questions de recherche

Au regard de l'objet de la recherche, nous centrons notre réflexion sur la transition à l'économie de marché et l'application du système comptable financier. Pour organiser

INTRODUCTION GENERALE

l'étude de ce phénomène, nous avons décliné notre problématique en deux questions de recherche :

Quelle est la réaction des praticiens lors de l'avènement du SCF ?

L'application du SCF a-t-elle influencé les pratiques comptables en Algérie ?

Pour répondre à ces deux questions de recherche, nous nous appuyerons sur un cadre théorique large, en retenant deux courants distincts potentiellement explicatifs : la Théorie des Conventions (TC) et la Théorie Néo-Institutionnelle sociologique (TNIs).

3. Cadre théorique

La première étape de la revue de la littérature a l'objectif de déterminer le courant de recherche le plus adapté à notre démarche conceptuelle et méthodologique. Nous avons retenu deux théories permettant d'appréhender le changement et la transformation du modèle comptable. L'analyse des résultats nous permettra a posteriori de mettre en perspective la pertinence de notre choix théorique. La théorie des conventions et la théorie néo-institutionnelle sociologique vont être succinctement présentées pour permettre au lecteur d'avoir d'ores et déjà une idée précise du cadre conceptuel.

3.1. La théorie des conventions

La théorie des conventions nous explique que les repères cognitifs en organisation se réalisent soit à travers le contact, la dissidence, la dissonance, soit à travers l'intention stratégique. Ses repères cognitifs servent aux individus à orientés leurs comportement dans des situations de doute. Les conventions contribuent à mettre en place des règles d'action communes pour encadrer les acteurs organisationnels. On différencie d'une part, les hypothèses contextuelles (l'incertitude, les conventions implicites), et d'autre part, les hypothèses comportementales (la rationalité limitée des individus, la recherche des conventions légitimées et l'action mimétique). La théorie des conventions peut éclairer la pratique comptable en examinant le comportement et les choix des acteurs.

3.2 La théorie néo-institutionnelle sociologique

Ce courant retenu est la théorie néo-institutionnelle sociologique qui permet d'expliquer les choix comptables à la lumière des pressions institutionnelles exercées sur les entreprises. Les travaux néo-institutionnalistes tentent de comprendre l'homogénéisation des pratiques. En s'inspirant des travaux de DiMaggio et Powell

INTRODUCTION GENERALE

(1983, p.148) on pose la question suivante ; pourquoi existe-t-il une remarquable homogénéisation des formes et des pratiques organisationnelles ?

L'uniformité des choix comptables a été faite après l'observation de la première application des normes IAS/IFRS. Le concept d'isomorphisme trouve son origine dans le néo-institutionnalisme sociologique qui est défini par HAWLEY (1968) comme « un processus de contrainte qui force une unité appartenant à une population à ressembler aux autres unités qui sont confrontées aux mêmes conditions environnementales ». DiMaggio et Powell (1983, p.150) identifient trois types de comportements isomorphiques.

- L'isomorphisme coercitif est le résultat de pressions formelles et informelles exercées sur les organisations par d'autres organisations.
- L'isomorphisme normatif, se traduit par l'application des normes par les instances de mondialisation, par les puissances économiques et par l'hégémonie qu'elles peuvent obtenir de ces normes par rapport à d'autres normes. On peut aussi l'expliquer par une contamination dans tous les secteurs d'activités, ce qui influence chaque secteur à appliquer ses normes, et l'inciter à s'y conformer.
- L'isomorphisme mimétique, en situation d'incertitude, afin d'adopter un comportement, les organisations se livrent au mimétisme en imitant d'autres organisations considérées comme plus performantes. Les firmes observent les autres organisations et adoptent les pratiques supposées légitimantes.

La théorie néo-institutionnelle sociologique explique l'importance des pressions du contexte socioéconomique subies par les groupes dans leur quête de légitimité. La théorie néo-institutionnelle sociologique est considérée comme un moyen qui explique et éclaire les choix comptables au sein des organisations, dans lesquelles la maximisation des intérêts personnels des acteurs n'exerce pas une influence considérable sur les choix de pratiques comptables (Carpenter & Feroz, 2001, p. 566).

3.3. Les hypothèses en présence

Le choix d'un cadre d'analyse double-théorique vise à appréhender de manière globale la période de transition. Cette démarche conceptuelle marque l'originalité de l'approche théorique. Ainsi, en retenant deux théories potentiellement explicatives des choix et des pratiques comptables, nous abordons la transition au nouveau référentiel comptable (SCF) face à l'émergence de cette nouvelle convention les réactions des professionnels

INTRODUCTION GENERALE

de la matière variées, elles se traduisent par des réactions pacifiques et des réactions hostiles. Ces deux visions alternatives du champ de recherche formuleront pour nous nos hypothèses qui trouvent leurs origines dans la théorie des conventions.

Au regard de notre cadre conceptuel, nous retenons trois hypothèses de compréhension

H1 : face à la nouvelle convention comptable les praticiens de la comptabilité ont adopté une politique de cohabitation.

H2 : face à la nouvelle convention comptable les praticiens de la comptabilité ont adopté une politique de résistance.

H3 : face à la nouvelle convention comptable les praticiens de la comptabilité ont adopté une politique d'effondrement.

Ces axes de compréhension de comportement comptable lors de la transition ont servi de points de repère lors de la collecte des données empiriques, permettant d'approcher les faits observés avec des points d'ancrages théoriques.

4. Clarification des concepts

Pour répondre à notre questionnement d'une manière logique claire et cohérente, il est nécessaire d'identifier les concepts mobilisés par la recherche. Nous estimons que sans concepts clairs, nous ne saurions pas quoi observer et rechercher, et quand et où trouver. Nous soulignerons la différence entre la stratégie d'harmonisation et celle de normalisation de la comptabilité, puis nous aborderons les concepts de normes, règles et principes. Enfin, nous distinguerons la convention de l'institution.

4.1. Harmonisation, normalisation, quels enjeux ?

L'harmonisation comptable internationale est définie par Bernard Colasse (2000, p 757) 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 ». L'harmonisation comptable internationale est moins contraignante que la normalisation, car l'harmonisation s'adapte facilement à l'environnement économique politique culturel et social des pays. Elle ambitionne à une cohérence des pratiques entre certains pays, sans imposer l'adoption et l'application de règles communes et identiques, hostilement à la normalisation comptable, qui suppose l'application des mêmes normes comptables dans plusieurs pays. Là où l'harmonisation privilégie et favorise une

INTRODUCTION GENERALE

diversité des pratiques, la normalisation impose des méthodes communes. Ainsi, « il est généralement reconnu que la normalisation est supposée conduire à une uniformité globale, alors que l'harmonisation renvoie à un processus d'augmentation de la comparabilité et l'évitement de la diversité » (Garrido, Leon, & Zorio, 2002, p. 3).

4.2. Norme, règle et principe : le triptyque comptable

Selon «Michel Capron, Eve Chiapello, Bernard Colasse, Marc Mangenot et Jacques Richard, 2005 », la régulation comptable est considérée comme un processus de production et de contrôle de l'application des normes comptables, ce processus se développe dans des espaces géopolitiques plus ou moins étendus et structurés à l'échelle du monde. Les termes norme, règle, principe sont le noyau des systèmes comptables. Il est alors important de les différencier. S'inspirant du travail de Samira Demaria (2008) ;

Tableau 1. Définition des termes : Norme, règle et principe

Principe	Règle	Norme
Est considérée comme une proposition fondamentale, hypothèse qui sert de base à un raisonnement, qui définit un mode d'action. (la rousse)	« Formule qui indique ce qui doit être fait dans un cas déterminé » (Le Petit ROBERT, 1993).	Une norme serait une manière d'agir obligatoire ou recommandée. Elle est une plus ou moins contraignante imposée à la pratique comptable. (Michel Capron et all, 2005)
En ce qui concerne la comptabilité, on parlera par exemple du principe de la partie double ou du principe de prudence. Le référentiel international de l'IASB est fondé sur des principes.	Le référentiel américain du FASB à été élaboré sur des règles. Les règles sont toujours obligatoire est donc plus contraignante d'une simple norme. (Michel Capron, Eve Chiapello, Bernard Colasse, Marc Mangenot et Jacques Richard, 2005)	L'expression « normes comptables internationales » désigne un texte de référence portant sur la comptabilité et dont le champ d'action dépasse l'espace d'un seul état.

Source : Demaria, (2008), Capron et al, (2005). Le Petit ROBERT, (1993).

INTRODUCTION GENERALE

Les concepts de règle, de norme et de principe sont au cœur du débat des normes comptables. Car l'organisme américain, le FASB, a opté pour un système normatif qui se base sur des règles, alors que l'IASB a fondé un référentiel sur des principes. Ces deux systèmes alternatifs ont évoqué un débat quasi philosophique entre les défenseurs de chaque système. L'approche par les principes est moins formaliste que l'approche par les règles, car la première est plus dépendante du jugement des dirigeants et des auditeurs (Paper, 2003, p. 7). Cependant, comme l'énonce HOARAU (2008, p.20) une norme fondée sur des règles ne signifie pas que les normalisateurs n'ont pas utilisé des principes pour les établir, mais que les règles jouent un rôle majeur dans l'application de la norme. Les règles américaines sont en permanence opposées aux principes internationaux. Cependant, l'IASB n'est pas à l'abri d'une dérive semblable car la norme IAS 39 a déjà été touchée par le syndrome de la règle.

4.3. Conventions et institutions

Lorsqu'un individu doit effectuer un choix afin qu'il puisse adopter un comportement il va se référer à la convention communément admise dans sa communauté. Après avoir tenté de se référer à son expérience ou à son passé. De telle manière, il optera pour la méthode qu'il pense que les autres adopteront. La convention est donc une réponse et résolution à un problème donné. Selon HOARAU (2008, p.20), l'intérêt des conventions comptables est de guider le préparateur des comptes à évaluer et à présenter les éléments devant figurer dans les états financiers. Alors que l'institution est une structure sociale, possède un pouvoir coercitif, elle oriente et guide le comportement des acteurs. En matière comptable, les institutions ont imposé l'application du référentiel comptable international. Ce qui laisse au préparateur des comptes des possibilités de choix entre des méthodes alternatives pour traiter certaines opérations économiques. Au moment où le préparateur des comptes se positionne pour les traitements, il se réfère aux pratiques généralement admises dans son secteur d'activité. Donc il fera un choix conventionnel par rapport à son environnement socioéconomique.

INTRODUCTION GENERALE

Tableau 2. Convention et institution

	Convention	Institution
Définition courante	Ce qu'il est convenu de penser, de faire dans une société, ce qui est admis sans critique	Un ensemble de norme, de coutume ou de pratique socialement sélectionné et choisi.
Définition académique	KEYNES (1936, 1969) définit la convention comme une méthode qui régit l'activité : « dans la pratique, nous sommes tacitement convenus, en règle générale, d'avoir recours à une méthode qui repose à vrai dire sur une pure convention ».	FLIGSTEIN (2001, p.108) pose l'institution en termes de « règles et de sens partagés, qui définissent les relations, aident à définir la position de chacun au sein de ces relations, et qui guident les interactions, en donnant aux acteurs des structures cognitives et de significations pour interpréter le comportement des autres ».
En comptabilité	Les conventions comptables selon (Samira Demaria, 2008): -conventions d'observation -conventions d'évaluation -conventions de comptabilisation	Les institutions comptables et financières selon (Samira Demaria, 2008) sont: Nationales : CNC-CRC, AMF. Européennes : EFRAG, ARC, CESR. Internationales : IASB, FASB, SEC.

Source : (Samira Demaria, 2008. P13).

5. Démarches épistémologique et méthodologique

Nous allons à présent préciser la manière dont nous avons abordé l'objet de la recherche, en précisant d'une part notre positionnement épistémologique, et d'autre part, les démarches de collecte des données effectuées.

5.1. Une démarche du réalisme critique

L'approche épistémologique guide et oriente le chercheur dans sa démarche de production d'une connaissance. (Perret & Séville, 2003, p. 13) Considèrent que la réflexion épistémologique s'exige et s'impose à tout chercheur douteux d'effectuer une recherche sérieuse et pertinente qui permet d'asseoir la validité et la légitimité de la recherche. Ainsi, l'épistémologie permet au chercheur d'exprimer son sens qui reflète sa façon d'aborder les faits et les données auxquels il est confronté au cours de son travail

INTRODUCTION GENERALE

de thèse. Notre processus de recherche s'est initié sans posture épistémologique précise. En effet, le soubassement de questionnement et au fur à mesure de l'avancement des travaux, nous ont permis de cerner notre position épistémologique. Cette démarche est cohérente avec les propos de DENZIN et LINCOLN (1998) qui affirme que les positionnements épistémologique et méthodologique d'une recherche ne sont pas donnés a priori mais ils se construisent par les questions posées et le contexte de la recherche. Nous nous ancrons au courant « le réalisme critique » (Bhaskar, 1978 ; Archer et al, 1998) qui est considéré comme un alternatif au positivisme et au constructivisme. Avec l'existence d'autant de réalités que de points de vue, il n'est pas toujours facile d'identifier parfaitement la réalité dans sa globalité et particulièrement en science sociale et science de gestion. Nous précisons que nous adoptons une démarche du réalisme critique de la recherche comptable. Notre démarche est basée sur la description et la compréhension, elle est fondée sur des études documentaires. Nous souhaitons à partir d'une démarche empirique concevoir l'ultime apogée de l'application et l'adaptation de la nouvelle convention « système comptable financier ».

5.2. Une démarche méthodique

La conception de la période de transition est réalisée en mobilisant la méthode de compréhension et la méthode de la collecte des données. Dès les prémisses de la recherche, nous avons souhaité aborder la partie théorique en effectuant des recherches sur des études documentaires. Afin d'appréhender de façon précise et contextuelle les représentations des acteurs ayant vécu la transition vers le nouveau système comptable financier. L'utilisation de collecte des données vise ici à appréhender un seul et même phénomène avec une approche compréhensive. Dès lors, nous nous différencions des outils exploratoires et des outils confirmatoires. Nous avons constitué des études documentaire des cahiers de la réforme, des thèses, des livres et des articles, afin d'apporter les différents éclairages au phénomène. Nous mobilisons dans notre partie empirique des outils relevant de l'approche quantitative (questionnaires) permettant de mesurer le phénomène de manière globale et d'introduire un début de généralisation des résultats. Le traitement des données collectées, sera effectué à partir d'un logiciel nommé (SPSS). Il nous permettra d'interpréter et de commenter les réponses et les écrits des répondants. Le tableau suivant délimite l'objet de la recherche en identifiant les éléments clés de la thèse :

INTRODUCTION GENERALE

Tableau 3. L'objet de la recherche

Objet d'étude	Description et compréhension de la période la transition du PCN au SCF
Acteur étudié	Comptables, comptables agréé, commissaires aux comptes et experts comptables.
Lieu d'étude	Algérie
Période d'étude	2010-2019
Méthode d'étude	Cadre doubles théorique et une méthode empirique quantitative

Source : Réalisé par nos soins

6. L'organisation de la thèse

Le plan d'une thèse doit apporter de nouvelles connaissances et des données, d'après ROUYERAN (1999, p.68), la thèse doit satisfaire des exigences contradictoires, en acceptant les différentes critiques qui ont été apportées. Le contenu de la thèse doit faciliter l'analyse et la découverte ; ainsi la communication et la présentation des données et des idées nécessitent une efficacité, afin de les argumenter en prouvant ou réfutant les propositions. Le plan retenu est alors le résultat d'un arbitrage délicat entre le confort de lecture et la restitution du processus de recherche. Nous avons opté pour une présentation articulée autour de trois chapitres principaux : les deux premiers auront vocation à poser les cadres contextuel, conceptuel et méthodologique de la thèse, alors que les deux derniers chapitres seront consacrés aux calculs et l'interprétation des résultats empiriques. Enfin, nous clôturerons la thèse en mettant en perspective les résultats du terrain avec le cadre conceptuel double théorique.

Le premier chapitre vise à présenter le contexte de la recherche, le processus de la normalisation comptable algérienne et la convergence aux normes comptables internationales. Ces transformations se sont réalisées graduellement, elles expliquent l'évolution de la comptabilité dans le contexte social qui joue un rôle considérable dans la structuration des comportements organisationnels. La question centrale de ce chapitre est la suivante: **comment les transformations économiques ont-elles fait évoluer la comptabilité en Algérie?**

Revenir sur l'évolution du modèle comptable algérien est évidente. Les changements qui ont été accomplis, sont concomitamment reliés aux réformes économiques qu'a entreprises l'Algérie. Cette évolution a connu plusieurs phases majeures. Dans cette partie du travail

INTRODUCTION GENERALE

nous procédons à une analyse relative à cette période. L'objectif est de décrire et d'expliquer les transformations qu'a connues la comptabilité, parallèlement que les bouleversements politique, économique et social (la transition à l'économie de marché). En décrivant le processus de convergence aux normes comptables internationales en Algérie, nous désignons la théorie institutionnelle et le phénomène d'isomorphisme pour l'analyser et l'expliquer.

Dans le deuxième chapitre, nous présenterons la normalisation comptable internationale et Algérienne, en expliquant les deux notions d'harmonisation et de normalisation. Et en expliquant par la suite les raisons de la convergence aux normes comptables internationales, ce qui nécessite la mobilisation de la théorie néo-institutionnelle, en mettant en exergue la légitimité des normes comptables internationales. Le questionnement de ce chapitre est la suivante :

Le système comptable actuel en Algérie est-il le fruit de l'évolution économique, politique et sociale, ou bien son élaboration est liée aux facteurs externes ?

-Le troisième chapitre : présentera le cadre conceptuel de la recherche. L'objectif n'est pas de retracer nos incertitudes au sein de la littérature comptable, mais essentiellement d'exposer les deux théories qui nous semblent les plus aptes à éclairer la pratique comptable lors de la période de transition. Nous expliquerons les intérêts et les apports potentiels d'un cadre conceptuel double théorique. Puis, nous détaillerons les principes fondamentaux de chacun des courants retenus. La théorie des conventions et la théorie néo-institutionnelle sociologique seront exposées de façon symétrique, en revenant sur leur genèse, en détaillant leurs principales hypothèses et enfin, en identifiant leurs apports pour la recherche en comptabilité. Les questionnements de ce chapitre sont : **comment les praticiens de la comptabilité en Algérie ont-ils réagit face à la nouvelle convention, le SCF ?**

-Le quatrième chapitre : sera consacré à l'explication de la période de transition et la première application du système comptable financier SCF jusqu' nos jours. Pour cela, nous procéderons à une enquête par questionnaire, l'échantillon est aléatoire, la population étudiée compte les experts comptables, les commissaires aux comptes, les comptables agréés et les comptables. Le questionnaire est scindé en trois parties. La première vise à savoir quelles ont été les tendances des pratiques comptables lors de la première application SCF en Algérie. La deuxième vise à savoir le degré d'application du SCF. La troisième vise à savoir le degré d'abondant des pratiques et des principes du PCN. A l'aide

INTRODUCTION GENERALE

de logiciel SPSS nous allons pouvoir traiter les informations collectées. Nous avons aussi formulé des questions filtres qui nous permettent de vérifier la véracité des réponses. L'interprétation des résultats nous permettra de savoir quel scénario envisagé par la théorie des conventions qui s'applique à la pratique comptable en Algérie suite à la mise en place du SCF. Cette étude nous permettra de démontrer que les comportements des comptables sont régis par des influences contextuelles (incertitude de l'environnement comptable et financier, ainsi que la prégnance des institutions et de la profession comptable). Ainsi l'adoption des comportements des comptables est marquée par l'environnement des praticiens. En effet, la complexité de l'application du nouveau système comptable financier est marquée par le processus de l'incertitude.

A la fin, nous mettrons en perspective les résultats au regard du cadre conceptuel double-théorique, ce qui nous conduira à nous interroger sur sa portée en sciences de gestion. Après avoir rappelé les principaux résultats, nous exposerons les principales contributions de la thèse.

Chapitre I

**Evolution du modèle comptable en Algérie :
une quête de convergence aux normes
internationales dans un contexte de
réformes économiques**

Introduction

Le processus algérien de normalisation comptable, la quête de convergence aux requis des normes comptables internationales se sont réalisés graduellement. Ce chapitre introductif s'attache à présenter le contexte de la recherche. L'importance du contexte social dans lequel évolue la comptabilité ainsi que le rôle qu'elle joue dans la structuration des comportements organisationnels sont indéniables. Les contraintes de la mondialisation et de la financiarisation nous mènent vers un mouvement de normes comptables internationales. Cette homogénéisation des modèles comptables pose avec acuité la réflexion sur le statut et le caractère de la comptabilité. Est-elle universaliste ou contingente ? Cette réflexion est essentielle car la comptabilité et l'information qu'elle produit déterminent l'une des dimensions de la gouvernance des entreprises.

Nous formulons la question centrale sur laquelle est construite la réflexion développée dans ce chapitre comme suit : *comment les transformations économiques ont-elles fait évoluer la comptabilité en Algérie ? Ces transformations s'insèrent-elles dans la dynamique de changement qu'ont subi les pays de la région et du reste du monde ?*

Il nous semble important de revenir sur l'évolution du modèle comptable algérien. Et les changements qui se sont accomplis concomitamment aux réformes économiques qu'a entreprises l'Algérie.

Nous retenons plusieurs phases majeures de cette évolution que nous présentons. Nous procédons à l'analyse d'une documentation relative à cette période. L'objectif de ce chapitre est de décrire et d'expliquer les transformations qu'a subies la comptabilité, situer son rôle comme mécanisme de gouvernement et de gouvernance d'entreprise dans cet ample bouleversement politique, économique et social que l'on a appelé la transition à l'économie de marché. Après avoir décrit le processus de convergence aux normes comptables internationales en Algérie, nous mobilisons la théorie institutionnelle et le phénomène d'isomorphisme pour l'analyser et l'expliquer.

SECTION I : REFORMES ECONOMIQUES ET ADAPTATION DU REFERENTIEL COMPTABLE

Afin de s'insérer dans l'économie mondiale, l'Algérie a entrepris depuis 1986 des réformes économiques et sociales. Etudier ces réformes permet de comprendre la manière dont a procédé l'Algérie afin d'asseoir une tentative de transition à l'économie de marché, mais notamment de saisir les impératifs qui en découlent, particulièrement la réforme comptable.

1. Présentation du cadre économique général

1.1 L'entreprise et la comptabilité du temps de l'économie planifiée

Nous présentons succinctement dans cette sous section les conditions économiques ayant prévalu avant le mouvement de réformes économiques.

En Algérie, la période allant de 1970 à 1988, est caractérisée par une dominance de l'État et de l'administration sur l'activité économique (Boussoumah, 1982). Cette dominance de l'Etat et du plan se caractérise par des mesures visant à contrôler les prix, le coût, les revenus, les flux entrants et les flux sortants. Ce contrôle avait pour objet de garantir l'exécution des objectifs prescrits par l'administration centrale. Le plan traçait la ligne de conduite et les objectifs à réaliser. Il était formulé en langage physique (en quantité). La quantification financière n'avait pas d'existence (Ouibrahim & Scapens, 1989).

Les entreprises sont considérées comme des unités permettant la réalisation des objectifs tracés par le plan qu'instaure le ministère de la planification. Les objectifs du plan ne s'attachent pas à la réalisation de profits ou de rentabilité. Les objectifs sociaux sont considérés suprêmes.

A cette période, l'État était le premier employeur (Tahari, 2009). Cette phase était marquée par une répression des mécanismes du marché, l'absence de prix effectif (Gliz, 2000 ; Jones et Sefiane, 1992 ; Ouibrahim et Scapens, 1989), des pénuries récurrentes (Moulai, 1997; Jones et Sefiane, 1992) et un investissement massif dans l'industrie lourde (Bouyakoub, 1997).

Les prix administrés constituaient un élément du système de régulation (Talahite, 2010). Le caractère inopérant de la contrainte budgétaire dans le cadrage du comportement des entreprises publiques a causé leur inefficacité (Baba Ahmed, 1997). Elles se

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

caractérisaient par le manque de rentabilité (Sebti, 1998). Le tissu économique était principalement constitué d'entreprises publiques (Bouyakoub, 1997), le secteur privé (essentiellement des petites et moyennes entreprises), jouait un rôle marginal.

Plusieurs éléments étaient à l'origine des déficits d'exploitation. Nous citons : la non-autonomie des entreprises publiques à déterminer le coût réel de produits et marchandises et la non-maîtrise de celui-ci. (Jones et Sefiane, 1992 ; Ouibrahim et Scapens, 1989). Le coût des salaires trop élevé (Rémunération lié au poste sans relation avec la productivité du travail) (Tahari, 2009). Effectif important et pas nécessairement utile aux entreprises.

La non-optimisation des capacités de production qui a induit un non-amortissement du coût de l'équipement. De surcroît, le prix de vente des produits déterminé par l'administration centrale ne correspondait pas toujours aux coûts engagés par l'entreprise.

La rentabilité des entreprises était un objectif relégué au second rang (Jones et Sefiane, 1992 ; Ouibrahim et Scapens, 1989 ; Tahari, 2009 ; Baba Ahmed, 1997)). L'objectif primordial de ces entreprises visait à répondre aux responsabilités du point de vue social (Satisfaction de la demande et procuration de l'emploi). L'entreprise au sein d'une économie planifiée est alors immortelle, ses caisses étaient systématiquement renflouées et financées quel que soit le déficit.

Plusieurs travaux de recherche mettent en exergue le recours très limité à la comptabilité dans les contextes d'économie planifiée. La comptabilité d'entreprise y est tenue dans un objectif de contrôle de la réalisation du plan, d'alimentation des bases de données statistiques et a pour seul et unique destinataire l'administration centrale. Andreff (1993, p 35), décrit la comptabilité des économies planifiées et centralisées comme « *une tâche de faible statut et sans prestige* ». Il avance aussi que la profession de comptable avait un caractère mineur. Bailey (1995) aussi note que la difficulté de la tenue de comptabilité dans une économie socialiste réside dans l'absence d'un mécanisme de prix effectif.

Jones et Sefiane (1992) ont conduit des d'interviews avec les responsables de quatre entreprises industrielles étatiques en Algérie. Leur travail de recherche vise à rendre compte, -au sein de ces entreprises- de l'utilisation de la comptabilité pour la prise de décision opérationnelle et les activités de contrôle. Les témoignages recueillis les amènent à conclure que la comptabilité occupe une place secondaire au sein de ces entreprises. Elle se limite à la traduction des objectifs du plan en chiffre.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

Ainsi, ils constatent que le rôle du comptable se restreint à la facturation et la préparation d'états périodiques exigés par les services centraux. Les interviewés témoignent que dans leurs *day to day activities* l'accent est mis sur l'atteinte des objectifs sociaux et la réalisation des plans économiques. Ils estiment que les notions de profit, de rentabilité, de performance économique ainsi que l'usage de la comptabilité pour la prise de décision sont en contradiction avec les objectifs d'une économie planifiée.

Les deux auteurs insistent sur le fait que la préoccupation de la réalisation des objectifs physiques (quantité produite, absorption du chômage) est à l'origine de la négligence du système comptable et de son maintien à une forme rudimentaire. La comptabilité est confinée à une conformité aux besoins de la réglementation des prix. La comptabilité est perçue utile uniquement pour la demande de subvention.

Jones et Sefiane (1992) font une lecture intéressante de la négligence de la comptabilité au sein des entreprises industrielles étatiques en Algérie. Les deux auteurs analysent cette réalité par une approche qui fait ressortir les enjeux du pouvoir durant la période de l'économie planifiée. En conséquence, ils expliquent que les managers et les ingénieurs avaient plus de poids en matière de prise de décision que les comptables. Chose tout à fait normale, puisque le langage dominant était celui de la production et de la réalisation d'objectifs physiques. Il incombait aux ingénieurs d'estimer les coûts et de déterminer les processus de production. Les ingénieurs ont les maîtres mots quant à l'estimation et l'évaluation des inputs des ressources. La culture managériale des entreprises dirigées par le plan n'admettait pas le recours aux informations comptables pour la prise de décision. Du moment que le langage de la production prévalait, les ingénieurs et managers se considéraient "*autosuffisants*". Si les ingénieurs et managers faisaient participer les comptables à leurs délibérations, cela risquerait de reconnaître aux comptables une importance et donc fragiliserait le pouvoir dont jouissaient les premiers dans l'entreprise. Etant conscients du risque que cela comportait, les ingénieurs et managers n'associaient pas les comptables à la prise des décisions.

Dans ce même raisonnement, la recherche de Ouibrahim et Scapens (1989) décrit et explique la réalité de la comptabilité et du contrôle financier dans les entreprises socialistes en Algérie. Cette exploration de la nature de la comptabilité dans un contexte d'économie planifiée est réalisée à travers l'étude de cas de deux entreprises publiques

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

algériennes de construction. Les deux auteurs voient la comptabilité comme une structure de sens (elle construit du sens car elle est un langage). Ouibrahim et Scapens (1989) justifient que la comptabilité est étroitement liée aux structures de légitimation et de domination tel que définies par Robert et Scapens (1985), mais aussi et principalement Giddens (1984, 1987).

Ouibrahim et Scapens (1989) opèrent une différenciation entre les objectifs de la comptabilité des pays capitalistes et celle des pays non-capitalistes. Les deux auteurs argumentent que le sens que construit la comptabilité dans ces deux espaces parfaitement distincts est antagoniste. De ce fait, ils proposent, dans leur article, de rendre compte du sens que construit la comptabilité dans l'environnement des entreprises publiques de l'économie planifiée en Algérie. Ils précisent qu'ils construisent leur analyse et forgent leur raisonnement en se basant sur la théorie de la structuration de Giddens. En outre le cadre théorique qu'ils mobilisent pour interpréter le rôle et la place de la comptabilité dans les pratiques sociales qui engendrent le contrôle organisationnel est celui des travaux de Robert et Scapens (1985). Ils étayent aussi que l'ordre au sein des organisations n'est pas le fruit de l'action délibérée d'un acteur ou d'un groupe d'acteur (manager(s)). L'ordre dans les organisations émerge de l'ensemble des interactions entre les différents acteurs impliqués dans les relations organisationnelles.

La recherche d'Ouibrahim et Scapens (1989) est menée à base de questionnaires et d'interviews. Les deux chercheurs visaient à recueillir les descriptions des interviewés de leurs rapports à la comptabilité et du rôle de cette dernière dans leurs activités et dans les activités des entreprises étudiées. En plus des questionnaires et des interviews, les deux chercheurs ont consulté des documents décrivant le rôle, les objectifs et la place de la comptabilité dans les entreprises publiques. Cette étude documentaire s'est révélée très utile. L'étude documentaires des textes réglementaires et institutionnels a permis aux chercheurs de constater le fossé '*the gap*' qui existait entre le discours '*formel*' et le système '*encasté*' '*embodied system*' dans les pratiques organisationnelles.

Ouibrahim et scapens (1989), constatent que le discours tenu par les hauts responsables interviewés avait tendance à décrire le système de comptabilité tel que prescrit par les textes réglementaires et non pas tel qu'il fonctionne réellement¹. Ces contradictions ont

¹ C'est comme s'il existait un découplage comptable. Les pratiques comptables affichées diffèrent des pratiques comptables réelles.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

été relevées grâce aux entretiens avec les acteurs dans les niveaux inférieurs de la ligne hiérarchique. Les deux auteurs constatent, à travers les descriptions et témoignages recueillis, que ni les finances, ni l'information comptable disponible dans l'entreprise ne sont prises en compte pour la prise de décisions opérationnelles des entreprises étudiées. En outre, les services de comptabilité et de finance sont détachés de la structure managériale de ces entreprises. Le personnel des services de comptabilité et de finance fait face à de grandes difficultés pour collecter l'information nécessaire à l'établissement des états périodiques exigés par l'administration centrale. Les services techniques des entreprises refusent la collaboration avec les comptables. Cet état de fait retardait considérablement l'élaboration de l'information comptable et des états périodiques. Il arrivait que l'administration centrale exige des informations urgentes. Dans ces situations les responsables comptables interrogés témoignent qu'ils n'avaient d'autres alternatives que de présenter des informations approximatives, basées sur l'intuition et le tâtonnement. Les interviewés justifient leur recours au "*guessworking*" à la difficulté, voir l'impossibilité de concilier le timing de demande externe d'information au processus interne de collecte de données.

Les finances sont considérées uniquement comme un moyen de soutien aux flux physiques et non pas comme une contrainte à intégrer au processus de prise de décision. Quant à la comptabilité, elle revêt un rôle d'intendance. Le comptable s'assure de la facturation et de la conformité légale de la procédure pour exécuter l'opération. Le système comptable est ainsi utilisé pour enregistrer le mouvement de flux. A aucun moment il n'est sollicité pour la détermination et le calcul du coût.

De part leur étude, les deux auteurs témoignent que durant la période investie, les entreprises publiques algériennes n'étaient autonomes ni financièrement, ni dans leurs prises de décisions. Cependant, elles étaient autorisées à accumuler les déficits. La réalisation de profit ne constituait pas la première préoccupation.

Ces constats amènent Ouibrahim et Scapens (1989) à s'interroger si la comptabilité avait réellement un rôle à jouer dans la planification et le contrôle des procédures dans un contexte tel que celui des entreprises étudiées.

Les mêmes constats et observations sont relevés par Boussoumah (1982). Principalement le rôle du comptable et de la comptabilité. Il explique que les comptables des entreprises publiques socialistes étaient nommés par le ministère des finances. Boussoumah (1982), attire l'attention sur plusieurs faits importants. Le

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

premier est que le rôle et les prérogatives de ces comptables sont identiques à ceux des comptables publics. Si ces derniers exécutent le budget, les premiers sont tenus d'exécuter le plan.

La mesure dans laquelle le comptable et l'information qu'il fournit sont limités pour la prise de décision opérationnelle apparaît dans l'article 25 alinéas 1 du décret n° 65-259 du 14 octobre 1965 fixant les obligations et les responsabilités des comptables. Il y est stipulé que le directeur général de l'entreprise est en mesure de « *requérir par écrit et sous sa responsabilité le comptable de passer outre un refus de paiement* ».

Autres éléments importants soulignés, l'équilibre financier et la rentabilité économique de ces entreprises. Ces derniers sont des obligations constitutionnelles². Il est ainsi signifié, selon les différents textes réglementaires régissant les entreprises publiques socialistes, qu'elles sont tenues d'assumer leurs dépenses par les différentes ressources qu'elles peuvent se procurer. Aussi il leur incombe de « réaliser une accumulation au profit du patrimoine qui leur est confié ». L'obligation de la réalisation de profits est exprimée par le discours officiel³. Or de l'autre côté, les déficits sont systématiquement couverts par les découverts bancaires (les cahiers de la réforme, cahier n°4 : *Institutions financières, fonds de participation, ingénierie financière*)

1.1.1 Le plan comptable national (1975): ontologie du modèle

Les facteurs identifiés par Meek et Saudagaran (1990) expliquent les particularités économiques, culturelles et sociales qui concourent à la logique de constructions des modèles comptables. Ils retiennent les facteurs suivants : le système juridique, la fiscalité, le mode de financement des entreprises, le niveau d'inflation et les liens politiques et économiques entre pays.

Etant un pays de droit codifié (facteur juridique), le système comptable est fondé sur le droit et traduit le souci de formalisme issu de la tradition du droit écrit. Le code de commerce établit dans le détail les obligations comptables.

La mise en place du PCN en 1975 s'est accompagnée de la promulgation de l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce et de l'ordonnance n° 75 - 87 du 30 décembre 1975 portant adoption des codes fiscaux. Les codes fiscaux impactent substantiellement les pratiques comptables et les obligations en

² Article 32 alinéa 2 de la constitution du 22 novembre 1976.

³ De plus elles sont assujetties aux mêmes impôts que les entreprises privées.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

matière de tenue de la comptabilité. (La fiscalité). A ce sujet, Belkharroubi (2012) justifie que la comptabilité régulièrement établie ne pouvait s'affranchir des règles fiscales. La tenue de comptabilité ne pouvait résulter d'une unique application des principes et règles comptables. Pour qu'elle soit « suffisante », elle devait souscrire aux dispositions énoncées par le droit fiscal. Ainsi Le plan comptable national 1975 impliquait une « subordination aux règles fiscales »⁴. Aussi les manquements relatifs à la tenue de la comptabilité, aux impératifs du droit commercial, des codes fiscaux sont sanctionnés par le code civil et le code pénal.

Ces deux facteurs sont liés à un troisième : liens politiques et économiques entre pays. L'Algérie pays colonisé par la France a hérité de son système juridique.

Le mode de financement des entreprises : le PCN 1975 traduit le souci de la planification. Belkharroubi (2012), explique que les orientations du PCN visaient à privilégier les demandes et suggestions en provenance de l'administration centrale et des organismes bancaires. L'Etat étant le principal bailleur de fond, la comptabilité est présumée devoir assurer le rôle de protection des intérêts des créiteurs. Cela se traduit à travers des méthodes et des techniques d'évaluation comptables rigides, facilitant ainsi le processus de contrôle par l'Etat.

Par rapport à la question de l'inflation, le PCN 1975 calque parfaitement avec le modèle théorique qui le sous tend. Dans une économie planifiée les prix sont pour l'essentiel administrés (**fixés** par l'administration centrale) donc en général **stables**. En principe l'inflation est inconnue, de ce fait le modèle est construit sur le principe du coût historique.

La brève description des entreprises publiques au sein de l'économie planifiée en Algérie que nous avons présentée dans cette sous-section rend compte de « *l'instrumentation de l'entreprise* » dans ce régime économique. « La comptabilité commerciale » mise en place dans ces entreprises « économiques » n'est pas différente de celle de la comptabilité publique. Elle existe pour justifier un « semblant », voire une apparence de planification économique.

⁴Les entreprises sont tenues d'établir un bilan de gestion qui obéit aux règles comptables, et un bilan fiscal qui nécessite la prise en comptes et l'application scrupuleuse des règles fiscales. Ce pendant le poids de la fiscalité et tellement important que cette préoccupation du bilan fiscal et donc du résultat imposable déteint sur l'élaboration du bilan de gestion (principalement dans les entreprises privées)

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

Nous partageons la préoccupation d'Ouibrahim et Scapens (1989) quant au rôle de la comptabilité dans la planification et le contrôle des entreprises publiques lors de l'économie planifiée. D'ailleurs d'Ouibrahim et Scapens (1989) utilisent une expression très intéressante '*The fiction of economic planning*'. Nous étendons la réflexion plus loin, car nous interrogeons s'il ne serait pas plus approprié de qualifier l'économie en Algérie, durant la période étudiée, d'économie administrée et dirigée par le plan que d'économie planifiée.

Le Plan comptable national 1975 (PCN 1975), comme système d'information comptable dans sa composante, son objet et sa méthodologie traduit le lien logique et cohérent qui pouvait exister entre une économie planifiée et un système d'information. Il recouvre à la fois les champs microéconomique et macroéconomique. Tel qu'il était pensé et conçu, Le PCN était sensé produire une information permettant de prendre des décisions systématiques dans le but de contrôler l'exécution des décisions. Aussi l'articulation de ces différents états de synthèses (un nombre total de 14) devait permettre le contrôle de la réalisation du plan, l'alimentation des bases de données statistiques pour la réalisation de la planification économique.

Impliquer les données et informations comptables pour la planification, c'est faire jouer à l'information comptable un rôle dans la prise de décision. Temmar (1983, p.2) justifie à ce propos que : « *planifier implique faire des choix entre des alternatives et est essentiellement si ce n'est entièrement une activité de prise de décisions* ». Il est vrai que l'anticipation est un élément essentiel de toute stratégie économique, mais dans ce contexte-là, la volonté de faire calquer la réalité au plan est plus importante qu'une réalisation objective et rationnelle. Ce qui induit une distorsion dans l'allocation des ressources et une instrumentation de l'entreprise. Ce sont les constats relevés par les recherches académiques. Ils témoignent de l'existence d'un découplage entre les pratiques affichées et les pratiques réelles au sein de ces entreprises.

Dans cette ordre d'idée, Jaruga (1995, p. 597) explique que *la création comptable des pays socialistes* rendrait l'information comptable *inopérante* aux prises de décisions et actions économiques *intentionnellement* et non pas *accidentellement*.

La comptabilité pratiquée s'écarte des prescriptions du législateur. Ce n'est d'ailleurs pas l'unique anomalie. D'autres dysfonctionnements existaient au sein des entreprises publiques durant la période de l'économie planifiée. C'est pourquoi un large mouvement de réformes a été entrepris.

1.2. Conjectures ayant amorcées les reformes économiques

Les dysfonctionnements dont souffraient les entreprises publiques en Algérie -durant l'économie planifiée- étaient multiples et profonds. Sans le concours de l'Etat, le renflouement des caisses par les fonds du trésor public grâce aux recettes des hydrocarbures, ces entreprises auraient vite disparues⁵.

Le tarissement des ressources de l'Etat, suite à l'effondrement des prix du pétrole en 1986 dévoila la fragilité de l'édifice de l'économie planifiée en Algérie. A cette époque, le budget de l'Etat reposait sur les ressources d'exportation de la rente énergétique à 97 % (Bouhou, 2009, p. 325). Le prix du baril s'était effondré à 10 dollars. Durant la période allant de 1984 à 1987 les exportations avaient baissé de 55,5% en valeur (Aïssaoui, 2001, p. 5). Ce crash *bâtera de plein fouet* les ressources de l'Etat algérien.

Le tissu économique en Algérie était dépendant des importations. Cette dépendance concernait les équipements, les produits semi-finis, certaines matières premières nécessaires au fonctionnement de l'appareil productif, les denrées alimentaires, les médicaments et biens d'autres produits. La facture des produits à l'importation était elle aussi couverte par les exportations des hydrocarbures.

La chute des prix du pétrole a eu des conséquences sur les conditions de fonctionnement de l'économie. Ces conséquences contraignent l'Algérie à recourir à l'endettement extérieur⁶. La crise engendrée par ce choc pétrolier était multidimensionnelle. L'économie se paralipse, le climat social s'asphyxie. La politique économique adoptée jusque là était remise en cause. Engager des réformes devenait un impératif.

1.3. Les reformes économiques

Etant le pivot de l'économie et l'origine de la création de la valeur, l'entreprise est mise au cœur des réformes économiques. Le projet intitulé « autonomie de l'entreprise 1988 » lancera la réflexion sur le fonctionnement et l'organisation de l'économie algérienne. La priorité du projet est l'assainissement des entreprises publiques. Cet assainissement est d'ordre financier. Il ambitionne d'asseoir un nouveau mode de gestion des entreprises publiques. Il constitue un préalable à leur autonomie. L'assainissement

⁵ En 1986, le bilan du secteur industriel affichait une perte d'exercice de 5.8% du chiffre d'affaires. (Bouyakoub 1997, p 40).

⁶ Même si les importations avaient diminué de 54%(Talahit 2010, p 12), Le fossé de l'endettement s'était creusé et s'était approfondi. Sept milliard de dollars en 1987 puis, neuf milliard de dollar en 1989.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

financier comportait des mesures d'ordre comptable, des mesures d'ordre financier et des mesures d'ordre juridique et réglementaire.

Une multitude de textes réglementaires, de guide méthodologique et de cahier de réformes ont été promulgués. Ce dispositif réglementaire visait à encadrer du point de vue législatif les transformations économiques nécessaires au passage à une économie imprégnée des principes de l'économie de marché.

Talahit (2010) explique que le projet d'autonomie des entreprises publiques a été entrepris pour éviter le rééchelonnement de la dette extérieure. L'objectif étant de procéder à un ajustement interne conduit indépendamment d'une négociation financière avec les institutions internationales. Les pouvoirs publics ont tenté de négocier avec les différents créanciers « une stratégie de reprofilage ». Leur proposant ainsi le rachat de 60 % de la dette sous forme de prises de participation. Cette ouverture du capital de certaines entreprises publiques aux apports étrangers s'est heurtée à la réticence des investisseurs institutionnels étrangers. Les arguments avancés *pointent du doigt* l'instabilité du cadre politique, le manque de visibilité quant à la conduite des réformes et l'absence de marché financier.

Le premier refinancement sur un crédit du fonds monétaire international FMI (accord *stand by*, mai 1989- mai 1990)⁷ n'est assorti d'aucune condition. Contrairement aux accords qui suivront. Le second accord a été signé en juin 1991. En 1994, le troisième accord *stand by* donnait naissance au Plan d'Ajustement Structurel (PAS) avec ses conditionnalités classiques (Privatisation, restructuration des entreprises, prix, taux de change, libéralisation du commerce extérieurs, etc.). Ainsi le FMI accordait à l'Algérie un prêt de 1.03 milliards de dollars. Des facilités de financement élargi (FFE) sont octroyées auprès de la Banque Mondiale (BM) et le club de Paris lors de la signature du quatrième accord *stand by* (mai 1995- mai 1998).

Parmi les documents fards qui rendent compte de ces transformations structurelles engagées aux plans macro et microéconomique et qui permettent de comprendre ces bouleversements, les cahiers de la réforme retiennent particulièrement notre attention.

⁷ Cet accord consistait en l'application d'un programme de stabilisation économique, préalable nécessaire au lancement des réformes économiques.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

Les cahiers de la réforme constituent le texte de référence qui permet, justement de comprendre cet ample mouvement de transformations économiques et sociales dans lesquelles s'est engagée l'Algérie.

Dans ces cahiers, il est fait référence aux distorsions dans l'allocation des ressources, désignées comme principale source de segmentation de l'économie entre publique et privée, formelle et informelle. Cette description des anomalies de l'économie planifiée et de l'incapacité des politiques passées à faire face aux difficultés rencontrées justifie le bien fondé et la nécessité des réformes économiques.

Les réformes visaient à réorganiser le schéma d'intervention des acteurs économiques. Particulièrement, le rôle de l'administration centrale, rétablir les lois du marché dans le fonctionnement de l'économie. En rétablissant la contrainte financière sur les entreprises publiques, les instances internationales (FMI et BM), les pouvoirs publics visaient à les discipliner.

Les cinq cahiers de la réforme ambitionnaient la concrétisation des réformes. Ils étendaient la réflexion à tous les domaines qui concourent à la vie économique et qui permettent de réaliser ces transformations. Les cahiers de la réforme portent sur les points suivants :

- L'administration centrale, santé et sécurité sociale, réorganisation d'activité.
- Institutions financières, fonds de participation, ingénierie financière,
- Economie générale du taux de change, la formation des prix et des revenus, comptes devises.

Les réformes ont d'abord porté sur le rôle et les prérogatives de l'administration centrale. Car il était essentiel - pour mener à bien la réforme- de rétablir les équilibres au sein de l'économie et limiter le champ d'intervention de cette dernière. Le tome trois des cahiers de la réforme est dédié à cet objectif. On y explique l'enjeu de cette réforme de l'administration centrale. « L'administration centrale a pris, jusqu'ici une part décisive dans la construction de l'appareil économique et social. Elle a permis de mettre en place les instruments d'intervention de l'Etat dans l'ensemble des domaines de l'économie nationale. [...] cette action a été progressivement perdue de vue conduisant ainsi à une interférence des prérogatives préjudiciables à l'efficacité globale du système et à la vocation initiale des différentes institutions de l'Etat. [...] les réformes économiques introduites par les nouvelles lois de 1988 et les différents rapports déjà

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

adoptés par le gouvernement impliquent une réorganisation de ce schéma d'intervention des acteurs de l'économie nationale et en particulier de l'administration centrale». (Les cahiers de la réforme tome 3, P.10).

Même si les réformes étaient lancées, la réelle transition à une économie de marché prendra du temps pour se réaliser. A ce propos Bouyakoub (1997), dresse un bilan huit ans après l'adoption de la première version des réformes économiques. Il note à cet effet que les entreprises publiques n'ont pas connu de transformations radicales et que l'environnement économique se transforme lentement.

La comptabilité était elle aussi concernée par cet ample mouvement de transformation économique. Le plan comptable nationale 1975 dans sa première version était, comme le décrit Sadi (2012), *fondamentalement un outil de reporting budgétaire et de calcul de l'impôt*. Le plan comptable national (PCN 1975) était une réponse aux besoins d'une économie planifiée.

Le changement de conjectures économiques invite à un changement de langage et de système comptable. Plusieurs auteurs insistent sur cet impératif, en particulier Walton (1996). Pour ce dernier, la comptabilité est un *phénomène politico-économique et elle doit toujours évoluer pour s'adapter à son environnement*.

La transition à l'économie de marché a enclenché des réformes économiques qui *ont balisé le terrain* à la réforme comptable. Même si cette dernière a proprement dit n'a pas été entamé dans la fin des années quatre-vingt. Les modifications apportées au PCN 1975 témoignent de l'impératif d'alignement du modèle comptable aux exigences de la nouvelle conjecture économique. Cette adaptation graduelle prouve, que la comptabilité ne stagnait pas. Elle intégrait progressivement les transformations qui se produisaient au sein de l'environnement économique.

2. Les réformes comptables

2.1. Première étape des réformes comptables : adaptation du PCN (1975)

Nous pouvons distinguer deux principales sources qui modifient et complètent le PCN.

- D'un côté nous avons les différentes réévaluations d'actifs initiées par décrets. Tout au long de l'application du PCN il a été procédé à six réévaluations des actifs. Selon Ouaras Mounira, Hocine Belkharroubi (2018) (**Voir tableau numéro 4**)

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

- De l'autre nous avons de multiples sources réglementaires qui complètent le PCN sur des points que l'ordonnance de 1975 n'aborde. Les réformes économiques, les restructurations et réorganisations que les entreprises ont subies ont fait apparaître des situations inédites. Des situations inconnues à l'économie planifiée. Les problèmes en matière de traitement de l'information et de traduction comptable émergent. La solution à ces situations inédites découle d'une démarche inductive⁸ et s'opère par voie réglementaire (le souci de formalisme issu de la tradition du droit écrit). **(Voir tableau numéro 5)**

⁸ L'observation du monde réel et des problèmes concrets fournissent une base à partir de laquelle les principes comptables peuvent être construits et dérivés. C'est la démarche entreprise par Littleton *le savoir issu de l'expérience*. Répondant à une logique de droit écrit l'évolution des conventions comptables en Algérie est issue de l'évolution de la pratique et inscrite dans le droit. Les normes comptables sont promulguées par voie réglementaire d'où la non-nécessité de doter la comptabilité d'un cadre conceptuel explicite.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

Tableau 4. Les différentes réévaluations d'actifs : objets et objectifs

Années	Textes juridiques	Les Raisons /Les causes	Objectifs de la réévaluation	Impact sur la comptabilité
1982	Texte sur la réorganisation des entreprises	Décalage entre la réalité physique, économique et l'image (l'information) que véhicule la comptabilité. Des investissements amortis (Une valeur comptable nette nulle) alors qu'ils continuent et continueront d'être utilisés. Ou bien des investissements amortis alors qu'ils ne sont pas encore mis en exploitation.	Sur le plan informationnel : Permettre à la comptabilité de produire une image fidèle qui traduit la réalité physique et économique de l'entreprise.	L'écart est assimilé au fond propre. Il est comptabilisé au compte écart de réévaluation.
1988	Les lois sur les réformes économiques			
1990	Décret n 90-103			
1993	Décret n 93-250			
1996	Décret n 96-336			
2007	Décret n 07-210	La dépréciation monétaire, la stagflation, sous-évaluation du patrimoine actif et des prix de revient, amortissement insuffisant donc résultat comptable erroné, résultat impossible surévalué. Tous ces éléments pénalisent l'entreprise et ne lui permettent pas de constituer un fond de roulement.	Faire en sorte que le principe du coût historique n'entrave pas la délivrance d'une information pertinente. Aboutir à une lecture plus réaliste du bilan. Sur le plan économique et financier : Permettre la constitution d'un fond de roulement plus réaliste. pallier aux effets de la dépréciation monétaire.	Ce dernier constitue une plus-value, il ne peut être distribué car il ne constitue pas de flux financier. Il est simplement constaté. Il correspond à une correction de la valeur des investissements. le fait qu'il ne soit pas distribuable traduit le souci et les principes de prudence.

La source : Ouara Mounira, Hocine Belkharroubi (2018)

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

Dans un environnement économique où l'inflation est réprimée, l'évaluation au coût historique est pertinente et constitue la norme. Dans un contexte où les prix sont fixes, la monnaie est considérée comme une unité qui ne change pas et garde toujours le même pouvoir d'achat. Cependant, dans un contexte de forte inflation, les chercheurs considèrent que le coût historique perd de sa pertinence et peut même devenir non-fiable (Blake et al, 1998 ; Williams 1977 ; Barry 1980 ; Gensse 1985 ; Doupnik et Salter 1995; Hakki 1992 ; Brown et al 1992; Raffournier 2000; Missonier-Piera 2007).

L'inflation constitue un motif économique justifiant la réévaluation d'actif. La forte inflation crée des distorsions voire même des "gap" entre la valeur comptable des actifs et leur juste valeur. Cet écart peut altérer l'objectif de l'image fidèle de la représentation de la situation économique de l'entreprise.

A ce propos, Che and Li (2011) justifie que l' "*Inflation accounting*" est une sorte de procédure comptable. Dans des conditions d'inflation et en ce basant sur l'indice général des prix, cette procédure vise à ajuster le coût historique pour produire une meilleure information comptable et des états financiers plus fidèles.

La forte inflation qu'a connue l'Algérie entre 1988 et 1996, justifie le recours à ces réévaluations d'actifs. Le recours à la réévaluation témoigne de l'alignement progressif du modèle comptable algérien aux pratiques internationales. Le mouvement de comptabilité au coût actuelle et à la juste valeur a émergé dans les années 1970, l'Algérie à elle aussi souscrit à cette pratique.

La réévaluation d'actif est une pratique courante. Les travaux de Missonier-Piera (2007), Che et Li (2011), Dos Santos et Lopes Salgado Ribeiro (2014) témoignent qu'un nombre important de pays la pratique à savoir : l'Italie, Espagne, Australie, Belgaum, France, Netherlands, Suisse, Royaume Uni, Hong Kong, Japon, New Zélande, Brésil, et la China. Aussi la réévaluation d'actifs est recommandée par les normes comptables internationales. Cette pratique permet une comptabilisation à la juste valeur.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

Tableau 5. Textes de lois et convergence du PCN aux normes internationales

Années	Textes juridiques	Objet du texte	Impact sur la comptabilité
1989	Circulaire n°1850/F/DC/C E/ 89/047	Comptabilisation des opérations liées à l'autonomie des entreprises	Obligation de tenue de la comptabilité et de nomination de commissaires aux comptes. Instauration de la contrainte budgétaire. Patrimonialité du bilan. Principe de l'entité. la répartition des bénéfices.
1990	Circulaire n°635/F/ DC/CE/90/046	Comptabilisation de la participation des travailleurs aux bénéfices de l'entreprise.	Solution technique schéma de comptabilisation précisant les enregistrements nécessaires à cette opération. La répartition d'une partie de bénéfice aux salariées de l'entreprise
1990	Décret exécutif n°90-101	Transformation et consolidation des créances du trésor sur les entreprises publiques en valeurs mobilières.	Assainissement des comptes, la résorbassions de l'actif net négatif de l'entreprise débitrice, la dotation de cette dernière de son capital social. La consolidation de l'encours du prêt sur fond du trésor en obligation/ titre participatif au dividende.
	Décret exécutif n°90-102	Détermine les formes des certificats d'actions susceptibles d'être émis par les entreprises publiques économiques au profit des autres entreprises publiques économiques.	Achat, détention et vente de valeur mobilière.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

1991	Loi n° 91-08	Organisation de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé	L'impératif de l'image fidèle que doit traduire l'information comptable produite. Publication d'états financiers conforme aux exigences de la loi
1994	Décision n°103/SPM/94 Règlement n°94-18	Diligences (les moyens mis en œuvre) professionnelles du commissaire aux comptes. Comptabilisation des opérations en devises	Introduction et consécration des notions de fiabilité, sincérité et régularité de l'information comptable produite. Solution technique Principe de L'unité monétaire du bilan
1995	Instruction n°001/95	Harmonisation de la comptabilité des fonds de participations	Solution technique création de sous-comptes pour encadrer les modes de comptabilisation des opérations spécifiques aux fonds de participations
1997	Règlement n 97-01	Comptabilisation des opérations sur titre	Relatif à la comptabilité du secteur financier. Obligation d'enregistrement comptable de l'acquisition, cession, prêt ou emprunt de titres ; Mode de comptabilisation avec distinction entre titre d'investissement, titre de placement (un an et plus), titre de transaction (moins d'un an). Obligation de reclassement des titres (maximum au bout six mois) évaluation à la valeur du marché des titres de transactions à chaque arrêt comptable les plus /moins-values sont portés au compte de résultat. Le jour du reclassement les titres de transaction entre en titre de placement/ d'investissement au prix

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

			du marché correspondant au prix du jour de reclassement (évaluation à la juste valeur des instruments financiers). Une fois les titres sont dans la catégorie de titre de placement/d'investissement les moins-values sont provisionnées et les plus-values non comptabilisées (principe de prudence)
1999	Arrêté du 29 mai	Adaptation du PCN à l'activité des intermédiaires en opération de bourse.	Modalité d'adaptation du PCN à l'objet de l'arrêté. Avec mise en place du plan de compte, terminologie explicative et mode de fonctionnement des comptes, modèle de document de synthèses à établir. Mode d'évaluation des titres.
	Arrêté du 09 octobre	Adaptation du PCN aux activités de holding et la consolidation des comptes.	Les conditions d'établissement des comptes consolidés. (types de sociétés, et nature des relations entre les sociétés consolidables) Création d'un plan de comptes. Méthode de codification des opérations intragroupe. Terminologie explicative, règles de fonctionnement des comptes, méthode de consolidation et modèle (fond et forme) de documents de synthèse à fournir.

Source : réalisé par nous-mêmes

Le PCN 1975 a évolué en tandem avec les nouvelles situations qui émergeaient. Les plans comptables sectoriels, (le plan comptable des établissements financiers, le plan comptable du secteur du tourisme, de l'agriculture, du bâtiment et travaux publics) l'activité de groupe et de holding, la consolidation des comptes. Ces « rajouts » modifient le PCN 1975. Nous estimons qu'ils ont permis de construire « *un PCN version actualisées* ». Les adaptations ont touché tous les éléments qui concourent à la production de l'information comptable (Diligences professionnelles du commissaire aux comptes, Organisation de la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé). Ces adaptations sont nécessaires. Elles garantissent que l'outil comptable soit en adéquation avec son environnement.

2.2. Deuxième étape des réformes comptables : le changement de référentiel comptable, adoption du système comptable financier (SCF 2010)

Début des années deux mille, les modifications citées plus haut ont été jugées insuffisantes par les pouvoirs publics. Conséquemment, Le PCN a été réformé et remplacé par le Système Comptable Financier (SCF). Ce choix politique devrait permettre de produire une information de meilleure qualité, plus fiable et plus pertinente assurant ainsi la transparence financière et améliorant la gouvernance d'entreprise.

Ce référentiel normatif a un double intérêt, il définit les éléments garantissant la qualité de l'information comptable et constitue l'outil par lequel elle s'apprécie. Doté d'un cadre conceptuel explicite, les normes et règles auxquels doit se soumettre la préparation des états financiers sont clairement déterminées.

Cette réforme comptable s'insère dans une logique d'harmonisation comptable internationale. La volonté des pouvoirs publics à faire converger le référentiel national vers la tendance internationale est clairement explicité. Une analyse de contenu des différents textes relatifs au SCF permet justement d'appuyer ce propos.

Le premier texte qui exprime clairement la convergence du système comptable à la tendance internationale est la préface rédigée par le ministre des finances⁹ Djoudi (2009). On y relève la phrase suivante : « ce nouveau référentiel comptable, **compatible avec les normes IAS, IFRS** ».

Aussi, sur le site internet du ministère des finances (MF), la rubrique « grands dossiers et réalisations » contient un dossier intitulé : *Le Système Comptable Financier : « Pour une véritable convergence vers le référentiel comptable international IAS/IFRS »*. Dans ce document, le MF (le réformateur) explique que l'importation / transplantation des normes internationales est un impératif de la transition à l'économie de marché. Il décrit le SCF comme un « *des instruments devant accompagner les réformes économiques et financières* ». Le but escompté par sa mise en place est de faire « *converger les règles comptables appliquées, par les entreprises algériennes, vers les normes IFRS* » le réformateur insiste sur le fait que le SCF prend en considération « *la majeure partie des normes existantes en matière des IFRS* ».

⁹ En Algérie le **ministère des finances** est l'instance institutionnelle compétente en matière de normalisation comptable. C'est la plus haute instance qui légifère en matière de comptabilité. On l'appellera dans ce qui suit le **réformateur**.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

Sur le site internet officiel la direction générale de la comptabilité DGC à la rubrique modernisation ; le texte communiqué par cette instance explique que « *L'Algérie a connu, depuis les années 1990, de nombreuses réformes touchant tous les domaines de la vie économique, sociale, politique, juridique et culturelle [...]. Alors que tous les textes relatifs à la vie économique ont connu des réformes notables, celui qui permet de mesurer la situation financière et la performance des entreprises, c'est-à-dire le Plan comptable national, n'a pratiquement – hormis l'introduction de deux comptes – pas connu de changement depuis sa promulgation en 1975* ».

La DGC déclare que le (PCN) « *ne semble plus adapté à la nouvelle situation du pays* ». Elle justifie que du temps de sa promulgation en 1975, « *le pays était sous le régime de l'économie dirigée* ». De nouvelles réalités économiques ont été induites par la globalisation et la mondialisation. Des réalités que le PCN ne peut pas traduire.

On peut lire dans cette convergence aux normes comptables internationales, à la fois un souci de quête de légitimité mais aussi de l'isomorphisme. Un isomorphisme sous ces trois formes (normatif, coercitif, et mimétique).

Une quête de légitimité car, le discours énoncé par la DGC exprime que : « *le choix de normes comptables, internationalement reconnues rapprochera notre pratique comptable de la pratique universelle* ». L'objectif d'avoir la même pratique comptable que celle des autres pays est clairement exprimée. En outre, dans un communiqué du MF (2011) on relève ce qui suit : « *Ces normes constituent la référence mondiale puisqu'elles sont appliquées par plus de 100 pays et plus de cent vingt organismes professionnels dans le monde* ».

Dans les textes officiels relatif au SCF, les notions de changement, d'effort d'apprentissage et l'adaptation sont très présentent. Ils sont retenus comme des facteurs décisifs de la réussite de la réforme comptable¹⁰.

Le changement implique les dispositifs réglementaires et les acteurs. La réforme a aussi touché le corps professionnel comptable. En Algérie, ce corps est constitué de :

¹⁰Djoudi (2009) exprime que les « *Changements qui découlent du rôle de la comptabilité [...] nécessite beaucoup d'effort dans l'apprentissage ou le réapprentissage de la nouvelle comptabilité* ». Le dossier du MF intitulé : Le Système Comptable Financier : « Pour une véritable convergence vers le référentiel comptable international IAS/IFRS » explique de le SCF constitue un « *changement de la culture comptable* ». Dans le même document un passage intitulé : **Changement de principes comptables et de pratiques**, énonce que le SCF « *introduit des changements très importants au niveau des définitions, des concepts, des règles d'évaluation et de comptabilisation* ».

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

commissaires aux comptes, d'experts comptables et de comptables agréés. La rubrique modernisation de la DGC fait référence à la transformation de la corporation comptable comme étant, elle aussi un impératif du aux mutations que subit l'environnement économique. « **La mise à jour** du cadre législatif et réglementaire de **la profession comptable** vise à tenir compte de l'évolution économique et financière interne et **des conséquences de la globalisation sur l'Algérie** ».

Une réforme comptable implique, non seulement un changement de logique comptable (Une transformation quant à la forme et au sens que véhicule l'information comptable) mais aussi, des interrogations quant à sa légitimité et la confiance qu'on peut lui accorder. Nous proposons dans la deuxième section de ce chapitre une lecture de l'harmonisation comptable et de la convergence du référentiel algérien à travers la théorie institutionnelle.

SECTION II : LA PROBLEMATIQUE DE L'HARMONISATION COMPTABLE : QUETE DE LEGITIMITE ET MATERIALISATION DE L'ISOMORPHISME

1. L'harmonisation comptable : un processus de convergence

Il existe des définitions « *hard* » et des définitions « *soft* » de l'harmonisation. Au sens fort l'harmonisation est selon Nobes et Parker (2008), un processus qui permet d'accroître la comparabilité des pratiques comptables. Cette comparabilité se réalise grâce à une limitation des niveaux de variabilité des pratiques comptables.

Choi et Mueller (1984) formulent une définition '*soft*'. Pour ces deux auteurs, l'harmonisation est *l'absence de contradiction des normes*.

Colasse (2000) prend une position intermédiaire et définit l'harmonisation comptable en la qualifiant de *processus institutionnel* qui met en *convergence les normes et les pratiques comptables nationales*. Il explique qu'elle facilite *la comparaison* des états comptables produits par des entreprises de pays différents.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

Les éléments de définition que retient Colasse (2000), (Eléments mis en gras) expliquent le qui, le quoi, le comment et le pourquoi de l'harmonisation¹¹. Nous allons définir et expliquer ces éléments en nous rapportant au cas algérien.

Selon le dictionnaire en ligne Larousse : « **un processus** est l'enchaînement ordonné de faits ou de phénomènes, répondant à un certain schéma et aboutissant à quelque chose ».

Nous comprenons de cette définition, qu'une réforme comptable est le fruit d'une succession d'étapes ayant une logique et débouchant sur un résultat. Un enchaînement ordonné signifie que le processus s'étale dans le temps. Un enchaînement logique de faits ou de phénomènes doit se couronner par un résultat. L'harmonisation comptable en Algérie est le fruit d'une succession de réformes économiques (les faits et les phénomènes) répondant aux prérogatives requises pour assoir l'économie de marché (le schéma) l'aboutissement est : la convergence aux normes IAS/IFRS par le biais du SCF.

La convergence est l'élément clé du processus d'harmonisation. La convergence est un phénomène en biologie. Il caractérise **la ressemblance** acquise entre des animaux ou des plantes vivant dans **le même milieu** mais, dont les ancêtres étaient beaucoup plus **différents**, ce qui **interdit** d'attribuer cette ressemblance **à une parenté entre eux**¹².

La ressemblance en comptabilité se traduit par l'homogénéisation des conventions et pratiques comptables de pays différents. Le même milieu se traduit par la mondialisation. Le même régime c'est l'économie de marché.

Au départ, l'Algérie avait un système comptable complètement différent de la logique du référentiel des IAS/IFRS. La version 'originale' du PCN 1975 n'a aucun lien de parenté avec le modèle anglo-saxon (pas de lien politique ou historique « *colonisation* »), un système juridique de droit écrit (contrairement au modèle anglo-saxon ayant une tradition de droit coutumier). Elle procède dans une première étape par une « acclimatation » du modèle (premières étapes de la réforme comptable). Puis, elle achève le processus (deuxième étape de la réformes comptable) en faisant converger son système comptable au IAS/IFRS.

¹¹ -Comment l'harmonisation s'opère-t-elle ? Par un processus et par la convergence.

- Qui met en place ce processus ?une/ des institution(s). l'IASB et les Etats.

- Sur quoi porte l'harmonisation ? Les normes et les pratiques comptables nationales.

- Pourquoi harmonise-t-on les normes et pratiques comptables nationales ? Pour faciliter la comparaison.

¹² Nous retenons cette définition car elle illustre notre point de vue et sert l'illustration que nous voulons donner au concept de convergence en comptabilité.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

Les normes comptables internationales IFRS sont soutenues par d'autres organismes faisant partie du cadre réglementaire international¹³. L'IASB s'est imposé comme l'organe normalisateur à l'échelle internationale. Les normes qu'il produit s'imposent en exigences aux entreprises. Elles ont acquis une légitimité et se sont exigées comme les normes garantes de la transparence financière et de la bonne gouvernance d'entreprise¹⁴.

1.1. LES ENJEUX DE LA CONVERGENCE AU REFERENTIEL COMPTABLE INTERNATIONAL

La comptabilité est le foyer d'enjeux et l'objet de convoitises des différents acteurs de la vie économique. Par son mode de production et de diffusion de l'information, la comptabilité structure les relations contractuelles et les transactions de l'entreprise. De ce fait, elle impacte les mécanismes par lesquels la valeur créée est quantifiée et partagée.

Les exigences de l'économie de marché sous sa forme actuelle de capitalisme financier façonnent le monde sous tous ses aspects. Étant le moyen de représentation de l'entreprise, Le modèle comptable se retrouve-lui aussi- embourber dans cette spirale. Capron (2005) résume fort bien ce propos dans son livre « les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier ». L'enjeu derrière l'harmonisation comptable internationale, c'est le mode de gouvernance des entreprises. Les normes comptables sont en interrelation avec le mode de gouvernance des entreprises. L'IASB privilégie le modèle actionnarial de la gouvernance d'entreprise chose parfaitement en adéquation avec le contexte américain et le modèle anglo-saxon.

2. LA PROBLEMATIQUE DE L'ADOPTION DU REFERENTIEL COMPTABLE INTERNATIONAL : UNE CONVERGENCE ISOMORPHIQUE

Depuis le mouvement de globalisation, plusieurs pays ont entrepris différentes actions de convergence aux normes comptables internationales. Ces actions visent à renforcer

¹³ Comité de Bâle, le Conseil de stabilité financière, le G20, le Fonds monétaire international (FMI), l'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV) et la Banque mondiale (BM). (IFRS fondation 2017).

¹⁴ Les Etats se trouvent concurrencé par un organisme privé de normalisation comptable sur lequel ils n'ont aucun pouvoir ni contrôle. Les débats sur la légitimité de l'*International Accounting Standard Board (IASB)* font couler beaucoup d'encre.

Cette instance voire institution de normalisation comptable internationale doit, être appréhendée et analysée au sein d'un contexte plus large en prennent en compte les facteurs et les acteurs ayant contribué à assoir cette légitimité et cette supériorité en matière de normalisation.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

l'intégration économique internationale (Klibi, 2016). Les pays en développement ont eu aussi entrepris cette voie. Nous avons énoncé plus haut que nous analysons la convergence du référentiel algérien aux normes comptables internationales sous le prisme de l'isomorphisme. L'objet de cette sous section est d'expliquer le changement de référentiel à l'aune de la théorie institutionnelle des organisations. Pour les institutionnalistes le changement est déclenché par la recherche de légitimité.

L'adoption d'un référentiel comptable en conformité avec les normes internationales est influencée par plusieurs facteurs, notamment le fait qu'elles soient reconnues par les plus grandes puissances économiques à l'échelle mondiale. Cette reconnaissance signifie qu'elles sont déjà validées socialement et est utilisée comme argument de force pour justifier la convergence aux IAS/IFRS.

DiMaggio et Powell (1983), expliquent que quand un type d'organisation s'impose comme étant le modèle, des acteurs rationnels qui amorcent des changements dans leurs organisations en tendance à rendre leur organisations isomorphe c'est à dire similaire au modèle. Ainsi les deux chercheurs décrivent trois types de processus isomorphique : coercitif, mimétique et normatif.

Si des auteurs justifient le recours aux normes internationales dans la région MENA par des facteurs tels que la présence d'un auditeur international et l'implantation des firmes multinationales (Al-Basteki, 1995). L'adoption des normes internationales en Algérie est induite par les recommandations des organismes d'aide économique tels que la banque mondiale et le fonds monétaire international¹⁵ « isomorphisme coercitif », l'ouverture économique et la privatisation des entreprises « isomorphisme mimétique ». Mais aussi, le taux soutenu de la croissance économique qui est établi par (Al-Akra et al 2009; Zeghal et Mehedhbi 2006 ; Zehria et Chouaib, 2013) comme un des déterminants majeur de l'adoption des normes IAS/IFRS par les pays en développement. (Isomorphisme normatif).

¹⁵ Moussa 200,p 111 souligne qu'en raison des aides économiques, **des pratiques comptables sont parfois imposées dans les pays du tiers monde par les pays développés**. Pour être éligible aux programmes des organisations internationales, tels que la banque mondiale et le fonds monétaire international, les pays en développement se conforment aux principes comptables des pays développés.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

DiMaggio et Powell(1983) étudient l'ordre rationaliste qui se manifeste au travers de la **bureaucratie** au sein des organisations. En reprenant Weber¹⁶, ils justifient, qu'une fois inscrit dans l'organisation cet esprit (**bureaucratie**) est un outil fort efficace permettant de contrôler les acteurs. Les deux auteurs argumentent que les causes du changement et de la rationalisation au sein des organisations ne sont pas tout le temps motivées par l'efficience ou la concurrence. Mais qu'ils résultent dans les "*highly structured organizational fields*" de l'effort fourni par les acteurs pour s'adapter aux situations d'incertitude et de doute auxquelles ils font face. Cet effort d'adaptation conduit dans la majorité des cas à une homogénéité des structures cultures et de l'output. Les deux auteurs insistent sur l'important rôle que jouent les Etats et les professionnels dans l'homogénéisation des pratiques organisationnelles.

A notre sens, l'émergence d'organisation hautement structurée à laquelle se réfèrent les autres acteurs et organisations dans des situations d'incertitude contribue à promouvoir la similitude et l'isomorphisme. En matière de normalisation comptable, les normes IAS/IFRS sont assimilables à l'esprit rationaliste. Ayant acquis une notoriété voire une légitimité sur les places financières, elles se sont inscrites comme étant l'outil fort efficace permettant aux acteurs d'accéder à l'information de qualité tant recherchée par le monde économique. Les pays développés, les plus grandes entreprises du monde constituent cette figure de référence à laquelle le reste du monde se réfère pour être légitime.

DiMaggio et Powell cherchent à expliquer pourquoi il existe une homogénéisation voire une ressemblance aussi flagrante des formes et des pratiques organisationnelles. Ils assimilent la vie des organisations à un cycle. Ils expliquent qu'au début de leur vie, les organisations sont très différentes de celles existantes dans le même secteur. Atteignant la maturité, elles ont tendance à devenir similaire voire isomorphe.

Nous calquons cette explication sur les pays en voie de développement, particulièrement le cas de l'Algérie. Nous retenons qu'ayant changé de régime économique début des années 90, l'Algérie était dans la première phase du cycle. Ainsi, elle présentait des différences, des divergences par rapport aux autres pays capitalistes. Atteignant une

¹⁶ Pour Weber la bureaucratisation résulte de trois éléments reliés à savoir : la concurrence des firmes capitaliste sur le marché, la concurrence entre les Etats, la nécessité croissante de lois pour exercer le contrôle.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

certaine maturité, elle fait converger plusieurs aspects économiques au référentiel capitaliste dominant. Notamment le système comptable.

En étendant la réflexion à tous les pays du monde, on pourra aisément constater que ceux ayant les mêmes conditions économiques, sociales et le même degré de développement connaissent une forte homogénéisation et harmonisation des formes et pratiques organisationnelles. Au plan comptable, Cent vingt six (126) pays à travers le monde appliquent le même référentiel comptable les normes IAS/IFRS. En matière d'audit 113 juridictions appliquent les normes ISA, et 140 pays ont ratifié le code de bonne gouvernance d'entreprise de l'OCDE.

Dimaggio et Powell (1983), font remarquer que l'émergence et la structuration d'un champ organisationnel comme modèle de référence et comme institution est le résultat des activités des puissantes organisations qui y activent. La tendance d'homogénéisation qui y sévit contraint les nouveaux adhérents à se conformer au modèle.

Dimaggio et Powell (1983) argumentent que la définition du champ organisationnel comme institution et sa structuration est le fruit de quatre facteurs : 1) l'apparition de valeurs et de croyances partagées, 2) l'existence de fortes interactions entre les acteurs, 3) la constitution de schéma de domination et de coalition entre les éléments du champ, 4) l'accroissement du volume d'information à traiter par les acteurs.

Ainsi les instances de normalisation comptable internationale ont émergé et se sont érigées en institution. L'IASB croit en une valeur ultime la gouvernance actionnariale de l'entreprise. L'intensité des échanges marchands entre les pays du monde, la délocalisation des entreprises, la cotation des entreprises multinationales sur plusieurs place boursières, les IDE, l'endettement auprès de la banque mondiale et du FMI. Ces interactions entre les différents agents économiques d'horizons différents créent des déséquilibres. Les puissances économiques constituent des fronts de coalition et dominant les économies en développement. Le volume d'information à traiter augmente. Unifier le langage devient un impératif. L'homogénéisation et l'unification du langage donc de la comptabilité est assuré par l'IASB.

Pour Dimaggio et Powell (1983), le concept qui cristallise le mieux cette homogénéisation, est **l'isomorphisme**. Nous voyons en la convergence aux normes comptables internationales une matérialisation de **l'isomorphisme**.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

DiMaggio et Powell (1983), définissent l'isomorphisme comme un processus contraignant dans lequel les unités d'une population sont inévitablement amenées à ressembler aux autres unités du même environnement. Conséquemment les caractéristiques organisationnelles sont modifiées dans le sens d'accroître la compatibilité entre les caractéristiques environnementales et les éléments de la population globale. L'ampleur de la population globale dépend de la capacité des figures (les modèles de références) de l'environnement à faire adhérer les autres unités à leur vision. Ainsi l'isomorphisme permet d'identifier les déterminants structurels qui orientent le choix des acteurs et les rendent rationnels et/ou légitimes. Le changement institutionnel isomorphique survient, car les organisations sont en concurrence continue pas uniquement pour les clients ou les ressources. Les organisations modernes aspirent au pouvoir et à la légitimité institutionnelle.

DIMAGGIO et POWELL (1983) identifient trois mécanismes à travers lesquels le changement institutionnel isomorphique émerge :

- L'isomorphisme coercitif : cette forme d'isomorphisme provient des influences politiques et institutionnelles.
- L'isomorphisme mimétique : est une réponse adoptée par les organisations dans les situations d'incertitude. Il consiste à copier ce que font les autres organisations.
- L'isomorphisme normatif : ce dernier est associé à la montée en puissance de la professionnalisation et l'apparition de standards de références dans des contextes particuliers.

2.1. LES PRESSIONS SUR L'ORGANISATION : UNE JUSTIFICATION POUR L'ISOMORPHISME COERCITIF

Pour le courant institutionnaliste, cette forme d'isomorphisme découle des pressions formelles et informelles exercées sur l'organisation changeante par les organisations vers qui elle manifeste une dépendance de ressources. Ces pressions peuvent être interprétées à la fois comme force que subit l'organisation ou comme une invitation à rejoindre la coalition (donc faire partie du groupe). Le changement organisationnel induit par une volonté gouvernementale est forcément coercitif. L'existence d'un cadre normatif auquel adhèrent les figures de référence dans un environnement donné induit, inévitablement les autres composantes de l'environnement à aligner leur comportement, leur structure et leur pratique aux exigences du cadre normatif. « *As a result,*

organizations are increasingly homogeneous within given domains and increasingly organized around rituals of conformity to wider institutions » (Dimaggio & Powell, 1983, p. 150).

En adoptant le référentiel SCF les pouvoirs publics algériens expliquent dans un communiqué Du MF (2011) que:« *ces normes constituent la référence mondiale*». Ainsi, les pouvoirs publics algériens se sont conformés aux exigences de la figure de référence.

Face aux pressions internationales et la position qu'occupent les IFRS, s'y soustraire est pratiquement impossible. Plus le nombre de pays à adopter ce référentiel augmente plus sa légitimité se renforce. Adopter les IAS/IFRS est devenu une exigence, une obligation et non un choix. Cette convergence aux normes internationales est un changement subi et imposé.

2.2. L'ISOMORPHISME MIMETIQUE : UNE REPONSE A L'INCERTITUDE

Le changement imposé du référentiel comptable sous la coupe de la coercition est marqué par l'incertitude. Il impose la modification des connaissances et des représentations, c'est un saut vers l'inconnu. Belanger (1994, p. 357) le changement est «*le passage d'un état actuel à un état désiré, d'une situation originale actuelle, jugée inadéquate, à une autre considérée comme étant plus adaptée, qui répond mieux aux exigences du milieu ou aux nouvelles aspirations des personnes concernées*». Bélanger affirme que le changement constitue une sorte de rupture d'équilibre. Il peut donc être créateur d'une situation plus ou moins «inconfortable de recherche d'un nouvel équilibre ». Le changement de référentiel comptable est un abandon de pratiques et habitudes ancrées en faveur de nouvelles normes, conventions et pratique comptables. C'est une reconstruction des habitudes et un aveu d'obsolescence des pré-acquis. La situation inconfortable que provoque ce changement c'est l'incertitude, le doute et l'imprévision. Cette obligation de modification de la perception de l'acteur entraîne chez lui un inconfort. Dimaggio et Powell (1983) expliquent que l'incertitude est une force qui encourage et favorise l'imitation et le mimétisme. Ils confirment à cet égard que plus la relation entre les fins et les moyens est ambiguë et incertaine plus l'organisation se mettra à ressembler aux organisations qu'elle perçoit efficaces. Ils argumentent que la ressemblance est due, non seulement, au fait que les organisations qui ont du mal à formuler leur objectif ont tendance à chercher à accroître leur légitimité

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

apparente¹⁷, mais aussi au fait, que l'imitation se manifeste quand le souci d'harmonisation prend le dessus sur les objectifs de l'organisation¹⁸.

Le mimétisme est une imitation. Dans un contexte marqué par le doute, l'imprévision et l'incertitude il est plus facile de reproduire une solution déjà validée que d'en établir une originale.

Subséquentement, il est plus facile d'adopter un modèle comptable en conformité avec les IAS /IFRS que de créer un nouveau corps de normes. La création de nouvelles normes posera la problématique de la légitimité et de la validation, particulièrement dans le contexte de mondialisation. La comparabilité et la légitimité sont des éléments indispensables dans un contexte mondialisé.

A ce sujet Klibi (2016) étaye, en se basant sur une recherche bibliographique très riche que la mise en place de modèles comptables dans les pays en développement n'a jamais été le fruit de leur propre développement conceptuel. Il qualifie ces pays de "*culturally permeable and dominated*". Il affirme que l'histoire des modèles comptables dans ces pays a toujours été question d'une adoption avec une faible adaptation de systèmes comptables « importés » d'autres pays plus développés

L'avantage de l'isomorphisme mimétique est qu'il permet une économie de temps, d'effort et d'argent. Cependant, il se pourrait que la solution imitée ne soit pas conforme à la situation, à l'environnement ou ne séduise pas les acteurs.

A notre sens l'isomorphisme mimétique va de pair avec le l'isomorphisme normatif. Car si une organisation a tendance, dans une situation d'incertitude à imiter et copier une autre organisation c'est qu'elle voit en l'organisation copiée une sorte de repaire normatif, de modèle.

2.3. LA PROFESSIONNALISATION COMME ARGUMENT DE L'ISOMORPHISME NORMATIF

DiMaggio et Powell (1983) définissent et interprètent la professionnalisation comme une lutte collective menée par une corporation pour définir les conditions et les méthodes qui encadrent leur travail. Cette détermination du cadre et des méthodes permet d'établir

¹⁷ Il est à leur avantage de rependre favorablement aux attentes des modèles de références. DiMaggio et Powell (1983) insistent sur le fait que s'adosser sur des règles et des procédures préalablement validées et établies accroît la légitimité des organisations changeantes.

¹⁸ La définition de solutions s'avère couteuse et difficile. Il est plus facile de copier que de se lancer dans un processus analytique de recherche de solutions.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

une base cognitive et d'asseoir une légitimité toute en garantissant l'autonomie de la dite corporation.

Une fois cette dimension atteinte le corps professionnel répand et diffuse la base cognitive qu'il a établie en revendiquant que c'est the « *best one way* ».

Dimaggio et Powell expliquent que la professionnalisation est une importante source d'isomorphisme. L'isomorphisme normatif se propage de deux manières : la première à travers l'enseignement, l'incorporation dans les programmes de l'enseignement et de l'éducation.¹⁹ La deuxième, par le biais de la toile, du réseau que tisse Le corps professionnel. Le réseau diffuse les bases cognitives (les normes) à tous les pays du monde²⁰.

L'émergence d'une profession comptable internationale revendiquant l'autorité suprême en matière de normalisation comptable -du fait de son savoir reconnue et de son expérience- engendre l'isomorphisme normatif.

La profession comptable internationale a établi un corps de normes auxquelles doit se conformer tous les pays capitalistes du monde ayant atteint un certain niveau de croissance économique (Zehria & Chouaib, 2013) et désirant s'insérer dans l'économie et les échanges mondiaux²¹. A cet égard, Mhedhibi (2010) justifie que *les normes de l'IASB* constituent -ces dernières années- la solution la plus adoptée par les pays en développement. Soit par adoption de la totalité des IAS/IFRS ou bien par l'adaptation de ces dernières, ces pays visent à assurer une meilleure intégration de leurs entreprises dans l'économie mondiale.

Le phénomène d'isomorphisme est bien présent dans ce mouvement de convergence aux normes internationales et d'harmonisation comptable. La question qui se pose et s'impose est de comprendre les effets pour les pays en développement.

¹⁹ Le rôle que jouent les spécialistes universitaires dans la légitimation des bases cognitives établies par le corps professionnel est indéniable. Les IAS/IFRS sont enseignées dans les plus grandes universités *et business schools* du monde

²⁰ Le rôle que jouent les big-four et les multinationales dans ce domaine est incontestable.

²¹ Le PIB est l'agrégat par lequel la croissance économique est mesurée. PIB (Produit intérieur brut) PIB = sommes des valeurs ajoutées + TVA + droits et taxes sur les importations - subventions sur les produits. Si l'on reprend la formule de calcul : toutes ces variables sont le produit de la comptabilité. Quand les activités économiques s'améliorent de manière significative, le traitement de l'information financière devient plus large, plus complexe. L'existence d'une information comptable de qualité, fiable et pertinente est le gage que la croissance économique déclaré est « bien calculée ». Comme l'on reproche au pays en développement la qualité des conventions et normes comptables qui constituent le système comptable ; ces derniers se trouvent dans l'obligation de se conformer aux bases cognitives établies par la profession comptable internationale. Car déterminées et qualifiées être de haute qualité elles sont le gage d'une information fiable.

2.4. ELEMENTS D'UNE ANALYSE CRITIQUE : LA CONVERGENCE AUX NORMES INTERNATIONALES ET LES EFFETS DE L'ISOMORPHISME

Les effets induits par l'isomorphisme et la convergence aux normes internationales des pays en développement ne font pas l'unanimité. Les réactions et les appréciations sont très nuancées. Entre opposants et approbateurs le débat est très épineux. Les arguments avancés par chacune des communautés sont très convaincants.

La question relative à la pertinence²² de la convergence aux IAS/IFRS des pays en développement est à l'origine de plusieurs travaux de recherche. La revue de la littérature comptable nous permet de constater l'existence de deux visions voire deux courants de pensée.

Les approbateurs de la convergence aux normes internationales avancent une panoplie d'argument qui explique les avantages que pourraient tirer les pays en développement de la convergence aux normes internationales. De la revue de la littérature nous relevons les travaux de : Mason (1976), Peavy et Webster (1990), Cairns (1990), Boisvert et Maamar (1991), Chamisa (2000), Joshi et Ramadhan (2002), Zeghal et Mhedhibi (2006), Moussa (2009), Mhedhibi (2010), Klibi et Kossentini (2014). Sans oublier les arguments de l'IASB lui-même du FMI et de la banque mondiale.

Les arguments avancés à ce sujet sont les suivants : l'adoption des IAS/IFRS permettrait aux pays concernés de se doter de normes comptables reconnues à l'échelle internationale pour leur qualité et d'éviter les coûts liés à l'établissement et la mise en place des systèmes comptables. Faciliter les décisions d'investissement des acteurs étrangers, une meilleure visibilité de l'environnement économique ce qui permettra une attraction des firmes

multinationales²³. Une meilleure allocation des ressources, l'octroi des aides économiques des instances internationales et l'émergence de marchés des capitaux²⁴.

²² Chebaane et Ben Othman (2014) déclarent que l'adoption des IFRS par les pays en développement est très polémique. Cette polémique est due au fait que les IFRS sont des normes sophistiquées et développées. Leur application nécessite un certain niveau de développement économique. Alors que dans les pays en développement, ni les compétences humaines ni la composition du tissu économique (principalement des entreprises publiques) ne facilitent l'implantation et l'implémentation de ces normes.

²³ La chose indéniable est que les pays en développement par définition sont des pays qui essaient et œuvrent afin d'améliorer leurs conditions économiques et sociales. L'attraction des capitaux étrangers (A travers les IDE) est nécessaire au développement économique. Les IDE permettent le transfert de technologies, l'amélioration des compétences et la création de nouvelles opportunités.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

Ce que reprochent les opposants : Amenkhienan (1986), Perera (1989), Frankel et Mcleee (1999), Capron et al (2005), Tyrrall et al (2007), Belkharroubi (2012), Causse (2012), Tartaraj et Hoxha (2014) à ces arguments, c'est qu'ils sont pour la plupart théoriques. Ils justifient que l'application des normes internationales dans ces pays bute sur les cultures locales²⁵. Les pays en développement (PVD) connaissent des divergences et des différences. L'analyse de la pertinence des normes internationale pour les PVD fait ressortir un facteur important sanctionnant justement la réussite de ce processus : La nature du système légal.

Les pays en développement ayant une tradition de droit coutumier adoptent et appliquent plus facilement les IAS/IFRS que le pays ayant une tradition de droit codifier. Ce constat est relevé par les recherches de Tartaraj et Hoxha(2014) ; Chebaane, Ben Othman (2014) ; Ames (2013). Les résultats des recherches menées dans ce sens concluent qu'il est et il sera difficile d'appliquer correctement les normes comptables internationales développées en se basant sur une logique anglo-saxonne dans des contextes de droit écrit. Tyrrall et al (2007), argumentent que ce changement de logique d'une pratique basée sur la règle à une pratique basée sur le jugement professionnel trouve des difficultés à être accepté dans les pays de droit codifié.

Ce courant de recherche justifie que les pays en développement doivent établir des systèmes comptables qui prennent en considération leurs environnements économiques, politiques, sociaux et culturels. Des systèmes qui répondent réellement aux besoins des différents utilisateurs de l'information financière. Des modèles conformes à la nature des entreprises qui constituent le tissu économique, la nature de l'actionnariat et au système financier²⁶. Selon Larson (1993), les meilleures croissances

Le rôle que joue l'information comptable et financière dans l'aide à la prise décision économiques, notamment les décisions d'investissement qui sanctionnent justement cette attraction des capitaux étrangers est incontestable. Le mouvement d'harmonisation comptable s'inscrit précisément dans cette perspective de facilitation des comparaisons dans le temps et dans l'espace des performances des entreprises d'horizons différents.

²⁴ Les recherches de Mhedhib(2010) portant sur 38 pays en développement et celle de Klibi et Kossentini (2014) portant sur un échantillon de 14 pays de la région MENA corrobore cet argument.

²⁵ « *Nor professional disputes the quality of international standards and their efficiency. The problem is whether the cultural dimension allows or prevents their successful implementation* » Tartaraj et Hoxha(2014, p. 31).

²⁶ Larson (1993) a tenté de voir s'il existe une différence entre le taux de croissance économique des pays africains qui adoptent les normes de l'IASB avec ou sans modification et celui des pays qui ignorent ces normes. Les résultats de son étude font ressortir l'existence d'une association entre la croissance économique et la décision d'adoption des normes comptables internationales par les pays en développement. De plus il de constate que les États qui ont adopté les IAS et les ont ajustés à leurs circonstances locales ont des niveaux de croissance plus élevés que ceux qui ont appliqué les normes internationales sans modification ou qui les ont ignorées.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

économiques peuvent être obtenues par une stratégie qui consiste à adopter les normes de l'IASB et à les modifier pour prendre en considération les variables environnementales nationales.

De plus, les détracteurs de la convergence aux normes IFRS avancent que « *l'importation* » des solutions et leurs transposition dans des contextes totalement différents de ceux dans lesquels elles ont été établies aggraverait d'avantage la situation et provoqueraient des désavantages considérables. Ils voient en l'adoption de normes comptables internationales un instrument de domination et un frein au développement de ces pays. Ils estiment que les normes internationales dépassent les besoins en information de ces pays et ne correspondent pas à leurs cultures. De ce fait l'isomorphisme n'améliore pas l'efficacité des entreprises des pays concernés et que même si il y a homogénéisation elle est seulement apparente. Ce qui induit un découplage de pratiques entre l'apparence formelle et la pratique effective interne. Provoquant ainsi un désordre et une pratique comptable « *bâtarde* » issue du vagabondage comptable.

Conscient de cette problématique, le réformateur a apporté des amendements voire des modifications aux normes IAS/IFRS afin de les adapter au contexte Algérien. Les modifications apportées ont fait que le SCF diverge sur quelque point du modèle de référence.

Zehri et al.2013 expliquent que l'Algérie a adopté un modèle comptable qu'ils qualifient de « *predominantly inspired by the IFRS* ». *Toutefois, les principes complexes et les normes inappropriées au contexte ont été modifiés.*

Cette divergence interpelle Causse (2014). Causse (2014) confirme que *l'Algérie a adopté un nouveau plan comptable « en convergence avec les IFRS »*. Mais elle se demande si l'on n'est pas plus proche du plan précédent que des IFRS à cause des exceptions et options prévues.

Le statut de la réforme comptable en Algérie demeure ambigu. L'imprécision quant à sa conformité ou non aux normes comptables internationales n'est pas levée. Sur le page web de l'IFRS fondation à la rubrique : « *who use the IFRS standards* » aucun commentaire n'est établi concernant l'Algérie. Nous avons adressé un e-mail à cette institution pour avoir des explications et connaître son point de vue sur la convergence du référentiel algérien aux normes IAS/IFRS. Après plusieurs tentatives l'IFRS

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

foundation nous répond. Mais l'équivoque n'est pas pour au tant levée. L'IFRS foundation nous confie qu'elle est dans l'incapacité de nous fournir des explications sur le statut ou le degré de conformité du SCF aux IFRS. La correspondance nous explique que le profilage de L'IFRS foundation est un projet en cours. Jusqu'à présent aucune étude n'a été menée pour pouvoir se prononcer sur le cas de l'Algérie.

CONCLUSION

Aujourd'hui, le processus est lancé. La conformité aux IAS/IFRS n'est pas un choix mais une nécessité et une réalité. Propulsé dans le processus de convergence aux normes comptables internationales, L'Algérie est à sa première phase. Ayant changé de régime économique, l'Algérie se devait aussi de réformer son système comptable. Les pouvoirs publics ont opté pour un système comptable en conformité avec les standards internationaux. Les normes IAS/IFRS se sont imposées comme la meilleure manière de faire la comptabilité et s'y conformer serait le gage d'une information fiable et pertinente. Etant un pays en développement et désirant s'insérer dans l'économie mondiale ; l'Algérie n'est pas à l'abri des pressions formelles et informelles qui façonnent le monde sous la coupe du capitalisme financier. La quête de légitimité est devenue une préoccupation majeure au sein de toute organisation. Nous lisons dans la convergence aux normes internationales de l'isomorphisme sous ses trois formes.

Le Système Comptable Financier (SCF) sert de guide pour la comptabilité en Algérie. Les pouvoirs publics algériens déclarent que le SCF est en conformité avec le référentiel international et qu'il converge parfaitement aux normes IAS/IFRS. Il intègre les requis en matière d'évaluation des titres financiers et des actifs biologiques en juste valeur, les impôts différés, les contrats à long termes, les normes de consolidation, le changement de méthode comptable. Il est doté d'un cadre conceptuel qui est identique à celui des IFRS. Les normes comptables internationales sont des normes sophistiquées destinées à produire une information orientée vers les besoins des marchés financiers. Cependant en Algérie le marché financier n'est pas très développé, avec seulement cinq sociétés cotées c'est l'une des plus petites places boursières au monde. Avec un actionnariat concentré, et des entreprises pour la majorité familiales et de petites ou moyennes tailles, un système fiscal contraignant²⁷. Les pouvoirs publics étaient dans l'obligation

²⁷. M. LARS THUNELL, vice-président exécutif de la Société financière internationale (SFI), filiale du groupe de la Banque mondiale chargée des opérations avec le secteur privé affirme que Le système fiscal en Algérie est l'un des plus compliqués dans le monde.

CHAPITRE I : Evolution du modèle comptable en Algérie

d'adopter les IAS /IFRS en y opérant des modifications pour répondre aux exigences du contexte. Dans un monde où les IAS/IFRS constituent la tendance, le souci de légitimité est prépondérant. Les instances mondiales tel que le FMI, BM, l'OCDE reconnaissent uniquement les informations communiquées en conformité avec les IAS/IFRS. Mais en fait **la normalisation comptable algérienne a connu une adoption ou une adaptation aux IAS/IFRS ?** C'est justement l'objet du prochain chapitre.

Chapitre II

LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE

Introduction

La normalisation comptable ne résulte pas pour l'essentiel d'une savante élaboration scientifique, de jeux de force ou d'intérêt personnel. Capron (1993 p16) considère qu'un système comptable ne modifie pas un système économique, mais il en consacre les formes de liaisons productives et marchandes tout en visant à les renforcer. La comptabilité est une construction sociale. Les fondements de la comptabilité et ses perspectives traduisent l'évolution du monde des affaires, des logiques économiques et les pressions politiques. La comptabilité n'est pas figée, elle suit la dynamique sociale.

Les systèmes économiques impactent la nature des principes et postulats qui font les modèles comptables. La comptabilité n'est pas simple outil qui appartient à un monde de choses parfaitement pures, elle n'est pas protégée des faiblesses du monde des humains, de leurs intérêts ou passions.

Les groupes de pression telle que les actionnaires, les experts comptables, les dirigeants d'entreprise et les analystes financiers exercent leurs influences sur les instances de normalisation, ils impactent de ce fait la nature des normes comptables produites. Car l'inventivité, les prouesses et la résilience de la finance font parler d'elles en ce début de millénaire.

Le besoin d'harmonisation comptable se résume essentiellement dans cette financiarisation qui met en évidence des besoins de gestion différents de ce que fut l'économie capitaliste industrielle ; l'internationalisation et l'interconnexion des marchés financiers qui se caractérisent par les 4D (décloisonnement, désintermédiation, déréglementation et dématérialisation). cette gestion de portefeuille change les systèmes comptables et les met au service de ce capitalisme financier.

Les investissements à l'étranger nécessitent des besoins en informations comptables qui doivent être compréhensibles par les utilisateurs sans qu'ils aient pour autant des connaissances approfondie concernant chaque système comptable. La surliquidité, les capitaux spéculatifs et l'ubiquité du capitale impose à la comptabilité de nouvelles fonctions et refondent les systèmes comptables.

La nouvelle logique comptable est une logique d'harmonisation, de normalisation et de standardisation. La recherche comptable se tourne alors vers la comptabilité internationale et les normes comptables internationales. L'information que produit la comptabilité est une ressource envers laquelle tout l'environnement économique est

dépendant. A l'ère de la financiarisation de l'économie, elle est devenue une information comptable et financière. La comptabilité financière ne se résume plus à un outil technique de transcription des différents évènements survenus au sein de l'entreprise ou avec les tiers. Elle s'oriente vers le futur, elle vise à servir une vision actionnariale de la gouvernance d'entreprise elle devient le langage de l'industrie du chiffre. La financiarisation accrue de l'économie justifie par le besoin de financement croissant, incite à trouver des solutions pour financer l'économie au-delà de l'épargne réelle. Cette mutation que connaît l'économie aujourd'hui a mené à repenser à une nouvelle logique comptable. Pourquoi donc? M. Capron et CHIAPELLO (2005, P12) expliquent que les nouvelles normes internationales sont bien le reflet d'une tendance croissante à la financiarisation de l'économie mondiale.

Ayant pris connaissance des éléments cités plus haut. Nous allons dans ce chapitre évoqué et développer l'évolution de la comptabilité sous les forces de l'harmonisation comptable.

Dans la première section de ce chapitre nous allons expliquer préalablement les phénomènes de l'harmonisation comptable et de la normalisation comptable. Par la suite, nous présenterons le cheminement de l'harmonisation comptable en Europe, et déterminer les raisons qui ont mené la communauté européenne à se converger aux normes comptables internationales. Par la suite nous expliquerons le développement de l'organisme dominant de comptabilité (IASC/IASB).

La deuxième section sera consacrée au processus de convergence aux normes comptables internationales par le biais du SCF que l'Algérie a connu. Nous mobilisons **La théorie néo-institutionnelle sociologique** qui nous offre l'outil pour comprendre, justifier et expliquer l'homogénéisation des pratiques sous le prisme de l'isomorphisme avec ces trois formes. La TNIS initiés par MEYER et ROWEN (1977), ainsi que par DIMAGGIO et POWELL (1983) est un courant fécond, sa mise en place nous permet d'expliquer le comportement organisationnelle face aux pressions institutionnelles et aux changements dans une perspective de légitimation des actions et des choix des individus.

SECTION I : LA NORMALISATION COMPTABLE

1-Harmonisation comptable internationale et normalisation comptable au cœur du dispositif

Le capitalisme financier tend à faire du monde un ordre unique, par le biais de la mondialisation, les 4D et la financiarisation où frontières et barrières n'existent pas. Nous vivons sous l'essor de la mondialisation, son déclenchement a engendré toute une série de changements de grande ampleur auxquels personne n'échappe. Son avènement reste un sujet qui divise et fait souvent l'objet d'un dialogue de sourd, au plan national comme au plan international. Elle a vu le jour grâce aux progrès technologiques qui facilite les échanges de produits, de services et d'informations, ce qui résulte la naissance d'un monde interconnecté. La mondialisation incite l'application des 4D, le Décloisonnement se manifeste par l'abrogation du *Glass-Steagall Act* ou le *Banking Act* de 1933, ce qui permet le renoncement à la dichotomie entre banques de dépôts et banques d'investissements, ajoutons à cela la Désintermédiation qui est cet accès direct des entreprises au financement sur les marchés des capitaux par émission des titres plutôt que par endettement auprès des acteurs institutionnels. Cette désintermédiation consiste à destituer les banques de leur rôle au sein de l'économie et à fragiliser les mécanismes de surveillance et de contrôle des entreprises. Ainsi, la Déréglementation se caractérise par l'abolition du contrôle et des restrictions sur le mouvement des capitaux, ce qui en résulte la contamination des économies lors des crises. Ajouter à cela la Dématérialisation des éléments immatériels qui jouent un rôle majeur dans la constitution de la valeur ajoutée des entreprises, ainsi que leurs poids dans le bilan. Ces éléments sont autant de facteurs à l'origine de la dérégulation et des crises vécues depuis quelques décennies.

1.1 HCI, normalisation et standardisation

L'harmonisation comptable internationale incite à appliquer les normes comptables internationales les IAS/IFRS, pour comparer les états financiers des différents pays aux moindres couts et unifier le langage comptable. L'harmonisation comptable internationale et l'environnement comptable se retrouvent depuis des années dans un processus d'évolution et d'interaction. La compréhension de l'environnement comptable et de son évolution, nous permet la compréhension du phénomène de l'harmonisation comptable internationale (Colasse B. , La normalisation comptable

internationale face à la crise : Les pays émergents, Mondialisation et crise financière, 2009). L'HCI est le premier pas vers la normalisation comptable, Elena Barbu (2004) explique comme si la normalisation se situe entre l'harmonisation et la standardisation, comme deux étapes du processus de création des normes comptables. Selon Christian Hoarau (1995, P3) l'HCI est «un processus politique visant à réduire les différences de pratiques comptables à travers le monde afin d'accroître leur compatibilité et leur comparabilité». Pour Nobes et Parker (1981, p. 329), c'est "un processus destiné à accroître la compatibilité des pratiques comptables, grâce à une limitation de leurs niveaux de variabilité". Dans le même ordre d'idée, Meek et Saudagaran (1990, p. 169) pensent que l'harmonisation implique une réconciliation des différents points de vue et évite ainsi un conflit logique, ce qui n'empêche pas l'existence de choix comptables dans les normes. Ainsi, on reprend la définition qui a été citée dans le premier chapitre par Bernard Colasse (2000) qui prend lui aussi une position intermédiaire et définit l'harmonisation comptable comme un *processus institutionnel* qui met en *convergence les normes et les pratiques comptables nationales*. Il explique qu'elle facilite la *comparaison* des états comptables produits par des entreprises de pays différents. Donc l'harmonisation comptable internationale facilite la comparaison des états comptables produits par des entreprises de différents pays, elle a pour objectif de converger les normes et les pratiques comptables.

Aussi Christian Hoarau (1995, P1), affirme qu'avec l'avènement du phénomène de la mondialisation, notamment des marchés financiers, rend plus aigu le besoin de comparabilité des états financiers à travers le monde, en harmonisant les normes comptables à l'échelle internationale. Cependant, la standardisation impose un ensemble de règles strictes qui permettent d'atteindre une uniformité totale. Cette uniformité de la réglementation n'implique bien sûr pas l'uniformité des pratiques, Tayer et Parker (1990) définissent la normalisation comme un mouvement vers l'uniformité, et d'écrivent que les choix comptables n'existent pas (1992, p. 218). L'uniformité conduit à l'adoption d'une seule règle comptable dont l'application sera universelle. C'est le point de vue défendu par Choi et Mueller (1984, p. 470 ; 1992, p. 257).

Pour Wilkinson (1956, P11), le but était d'établir un seul état financier pour les investisseurs par tout dans le monde. Cette uniformité a causé plusieurs manifestations comptables. Cependant, L'AICPA a établi un ouvrage concernant les différences entre les principes comptables américains et les normes de 25 pays; l'existence de différentes

pratiques comptables internationales ; le niveau de développement économique des pays : Engelmann (1962) ; L'influence des facteurs culturels : Alhashim (1973) ; l'éducation comptable et le développement de la profession comptable : (Brandt, 1962 ; Cip, 1967).

Le processus de l'HCI a bouleversé le fonctionnement du monde économique et financier pour les pays développés comme pour les pays en voie de développement. Car beaucoup de pays ont connu l'économie planifiée et la transition à l'économie de marché vers 1990 dont l'Algérie. Donc, il nous semble évident d'accentuer sur la convergence aux normes comptables internationales que l'Algérie a connues par le biais du référentiel comptable SCF.

2. Le processus d'harmonisation comptable en Europe

L'union européenne a mené une expérience unique en matière d'harmonisation comptable entre 1970 et 1980. Son expérience a engendré des modifications comptables en Europe occidentale ainsi que les pays en transition vers l'économie de marché de l'Europe de l'est. Les efforts d'harmonisation comptables en Europe ont connu des succès, le premier objectif était d'éliminer les obstacles à la concurrence et de créer un marché unique. En effet la création d'un marché unique suppose que les informations produites par les entreprises soient intelligibles dans tous les pays européens, et par là même que leurs états financiers soient harmonisés COLASSE (2000a, p.758). Le deuxième objectif était de limiter la constitution des paradis légaux qui ont tendance d'attirer les entreprises grâce à la réglementation légère (Bernard Raffournier, 1997 ; Peter Walton, 1996). L'union européenne évolue dans un esprit d'harmonisation comptable²⁸, c'est à dire qu'elle n'a pas pour but d'imposer des règles strictes à tous ses membres, mais plutôt de déterminer un cadre limitant les écarts susceptibles d'exister d'un état à l'autre Samira Démaria (2008, P22). Donc, il s'agissait d'établir un cadre qui borne les différenciations existantes et de postuler que les réglementations comptables nationales sont équivalentes et qu'elles se conforment à ce cadre. L'objectif de l'harmonisation comptable européenne ne vise pas à une unification totale de la comptabilité. Mais elle propose une ligne de conduite comptable par le biais de deux directives (la 4eme directive et la 7eme directive) qui sont transposées à la législation de tous les états membres (Barbu E. , 2004, p. 13).

²⁸L'harmonisation comptable accorde une diversité de pratiques et vise seulement à établir des similitudes entre elles.

2.1. La 4eme directive comptable

Le projet de la 4e Directive comptable a initié en 1971, traitant plusieurs objectifs ; la présentation des comptes sociaux annuels des sociétés de capitaux ; protéger les intérêts des membres de la société ainsi que des tiers (pas de priorité à la protection des investisseurs) ; la composition des états financiers se composent de : un bilan, un compte de résultat, ainsi que des notes annexes (les modèles d'états financiers qu'elle propose étaient très détaillés). Le processus d'élaboration de cette directive est largement influencé par la vision continentale de la comptabilité (française et allemande) qui était très dominante et présente. Néanmoins, La directive a connu des changements et des modifications dès l'entrée du Danemark, de l'Irlande et du Royaume-Uni dans la Communauté Européenne, en laissant une plus grande flexibilité dans la présentation des comptes. L'empreinte anglaise s'est introduite dans cette directive avec le principe de l'image fidèle. Cette notion était jusque-là inconnue par les pays européens. «Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société » (Art. 2-3 Conseil des Communautés Européennes, 1978). Alors, est ce que la tentative d'harmonisation comptable européenne par la 4e Directive permet-elle la comparabilité des mesures comptables entre des pays européens ? Beaucoup de recherche ont été réalisées sur l'HCE. Emenyonu et Gray (1992) étudient le degré d'harmonie entre l'Allemagne, la France et le Royaume-Uni par rapport au contenu de cette Directive. Le résultat de cette étude détermine une présence significative de différenciation entre le développement des entreprises de ces pays. Emenyonu et Gray (1992, p. 57) expliquent qu'il existe un manque d'harmonie entre les pays. Encore, Hermann et Thomas (1995) observent également les incidences de cette Directive comptable, en appliquant le calcul de l'indice international, ils proposent de regrouper ces pays en deux catégories : ceux à influence légale (Allemagne, Belgique, France et Portugal) et ceux à influence économique (Danemark, Irlande, les Pays-Bas et le Royaume-Uni), ils constatent que ces derniers sont plus harmonisés que les premiers.

On déduit que la 4ème directive n'a pas pour but de parvenir à une harmonisation complète des règles comptables. Son objectif est plutôt d'assurer une comparabilité et une équivalence des informations financières Samira Déméria (2008, P24). La 4ème directive incite à l'harmonisation des comptes des sociétés européennes, mais n'a établi aucun effort pour une harmonisation des pratiques comptables.

2.2. La 7ème directive comptable

La 7ème directive 1983, traite des conditions d'établissement des comptes consolidés. Elle considère que la consolidation des comptes des entreprises doit être établie afin que l'information financière soit portée à la connaissance des tiers. Elle considère également qu'une coordination des législations nationales sur les comptes consolidés s'impose afin de permettre la comparabilité des règles et d'équivalence des informations. Samira Démaria (2008, p.24) explique les précisions apportées par la 7ème directive :

- Les conditions d'établissement des comptes consolidés (type de sociétés, taille des sociétés et nature des relations entre les sociétés consolidables) ;
- Les modes d'établissement des comptes consolidés ;
- L'obligation de contrôle des comptes consolidés ;
- Les obligations de publicité des comptes consolidés.

D'après Diggle et Nobes (1994) ; les options de la 7ème directive et la mise en œuvre des comptes consolidés ont pu harmoniser les pratiques comptables en Europe. La Commission Européenne admet que les directives ne fournissent pas des réponses à la totalité des problèmes auxquels sont confrontés dans les années 1990.

2.3. La résistance du processus d'HCE

L'élaboration des directives comptables européenne repose sur l'atteinte d'un consensus. Autrement dit, son maintien dépend de l'accord de plus grand nombre de pays. Pour cela, les questions délicates ne sont pas traitées. Alors que d'autres leurs résolutions étaient plus au moins rapides. On proposant des options multiples²⁹ ou des formules avec des interprétations divergentes. Par exemple, la notion d'image fidèle, introduite dans la 4ème directive, n'a pas été définie explicitement. Encore, la 4ème directive énonce la possibilité d'une entreprise, d'utiliser des méthodes différentes de celles proposées par la directive, pour ne pas déroger au principe d'image fidèle.

Encore, l'union européenne a tenté d'unifier les normes pour les entreprises ayant des besoins de financement internationaux. Cette démarche d'unification et de standardisation des normes est confrontée à des obstacles profonds, la diversification

²⁹ Les options autorisées par les directives comptables sont très nombreuses, plus de cinquante rien que pour la 4ème directive

des systèmes comptables, des systèmes juridiques et des systèmes sociaux. Est-il possible d'intégrer ces règles unifiées dans de tels systèmes nationaux ?

Les normes produites ne répondent pas au mieux aux exigences des normes des États-Unis. L'unification tant souhaitée par l'union européenne pourrait s'élaborer autour de deux référentiels comptables reconnus à l'échelle mondiale l'IASC et les US GAAP, pour les sociétés européennes désirant investir des fonds sur le marché boursier américain sont dans l'obligation de retraiter leurs comptes selon les US GAAP. La SEC a pris des initiatives en élaborant un formulaire 20-F qui sert à réconcilier tous les états financiers étrangers avec ceux des normes du FASB. Samira Demaria (2008, P26). Cette transition est coûteuse pour les firmes, en temps et en argent (Buchanan, 2003). Cela, mène quelques entreprises à établir leurs états financiers directement selon les normes américaines. Certains états de l'Union Européenne autorisent les sociétés de choisir un référentiel internationalement reconnu (US GAAP) ou international (IASC/IASB) pour l'élaboration des comptes consolidés. Donc les états établis sont d'une logique antagoniste purement anglo-américaine. Cependant, l'établissement d'une harmonisation par la voie de l'unification reste difficile en Europe, car les besoins des groupes multinationaux et les marchés financiers dépassent le cadre européen. La transition aux normes nationales vers les US GAAP constitue un changement important de forme et de fond prenant l'exemple de DAIMLER-BENZ qui a voulu se faire coter aux États-Unis. L'entreprise a retraité ses états financiers de l'exercice 1993 en US GAAP. C'est alors que son bénéfice de 615 millions s'est transformé en perte de 1,839 million pour le même exercice. Face à ce doute normatif, ce sont les normes européennes qui sont semblées peu fiables. Et la tenue de la comptabilité par les US GAAP donne une information plus pertinente aux investisseurs. (Véron, 2007a, p. 30).

Les normes de l'IASC ont été élaborées au sein d'un organisme international alors que les normes des US GAAP sont des normes qui reflètent un environnement américain. Bernard (2000) explique que même si les normes du FASB sont reconnues sur les places boursières, l'unification des normes comptables par le biais des US GAAP serait de l'imposition et de la domination économique américaine. Ce pendant le choix est restreint, la seule option se porte sur les normes de l'IASC qui facilite l'adoption d'une harmonisation internationale arrangée « concertée ». Anouar Kahloul (2012) explique que les exemples qui ont influencés le plus la normalisation sont les directives comptables européennes et les normes comptables internationales IAS/IFRS. Les

directives européennes sont d'obligations applicables dans tout les pays européens et qui visent à éliminer toutes les diversifications dans les traitements comptables. Alors que les IAS/IFRS sont obligatoires dans les pays qui continent de moins en moins d'option donc cela permet d'uniformiser les états financiers des entreprises qui les appliquent. Tout ceci fait réclamer le besoin d'une harmonisation comptable internationale effective, et cela autant dans l'élaboration que dans son application.

2.4. Une harmonisation atteignant ses limites

Les exigences de la mondialisation, notamment le marché financier renforce la nécessité de la comparabilité des états financiers. Néanmoins le choix d'une harmonisation par voie de directives ne répond pas à ce besoin. En matière d'HCE c'est à la Commission européenne d'élaborer les projets des directives, soumis par la suite au conseil des ministres, qui le transmet au parlement européen et au comité économique et social, pour rédaction finale de la directive afin que tous les états membres à leur tour doivent l'appliquer. On remarque, que le mécanisme d'HCE est un processus lent, qui demande une série de négociation. Cette lenteur est l'un des facteurs paralysant le projet d'harmonisation comptable. La quatrième directive traite les objectifs de la présentation et du contenu des comptes annuels des sociétés de capitaux et la septième directive relative à l'élaboration, à la présentation et au contenu des comptes consolidés. Cependant, les directives se contentent d'établir les principes généraux, en laissant aux états membres de définir dans leurs législations nationales les modalités précises pour l'application de ces principes. Certes, qu'une grande marge d'appréciation est déléguée aux états membres. Mais des différenciations s'affichent lors de traitement de certaines opérations. Selon Gelard (1996), « il n'est pas inexact de dire que d'une certaine façon les directives ont figé les différences ». Ainsi, Elena Barbu (2004, P14) explique ce manque d'harmonie par les options de la 4e Directive, par les adaptations aux législations nationales et par l'environnement socio-économique de chaque pays.

Aussi l'ambition d'élaborer un marché unique européen reste inachevé, chose qui n'existe pas en dehors de l'Europe et néanmoins sur les marchés financiers américains. Les autorités des marchés américaines refuseraient de reconnaître que l'information comptable élaborée selon les normes européennes est équivalente à l'information produite selon les US GAAP. Pour Hoarau (1995), ce projet est considéré comme une alternative à l'hégémonie du modèle comptable américain. Donc les chances de financement international restent impossibles. Par ailleurs, Peill (1999) détermine

l'impact des Directives européennes sur la comparabilité des états financiers d'entreprises publiques de douze pays de l'Union Européenne sur une période de onze ans (1987-1997), les résultats marquent l'existence d'importantes différenciations, en particulier dans le traitement des stocks et dans l'évaluation des immobilisations. Les Directives n'ont pas réussi à réduire les différenciations. Elena Barbu (2004, P14) explique la faiblesse des Directives face aux normes comptables internationales de l'IASC.

Capron et Chiapello (2005, p-53-60) rajoutent que progressivement l'édifice des directives non amendées s'est complètement fissuré..... L'Europe a perdu la bataille des normes comptables en délaissant sa souveraineté en matière de régulation comptable et en la confiant à un autre organisme qui ne dispose d'aucun mandat public national ou international « la non légitimité » qui a fini par obtenir une hégémonie et s'imposer auprès de la communauté financière mondiale

2.5. La résistance de l'Europe

Après plusieurs tentatives d'harmonisation, l'incapacité de l'union européenne s'explique par décision de recourir à la sous-traitance, et se retourner à l'alternative (IASB) est désormais la meilleure solution. Elena Barbu (2004, P6) il est vrai qu'aujourd'hui, les grands groupes européens face à la mondialisation croissante de l'économie, à l'élargissement de l'Union européenne, à la globalisation accrue des marchés de capitaux et aux mouvements de privatisation, se retrouvent donc l'obligation d'appliquer les normes de l'IASB. En dépit des convergences qui existent entre les deux référentiels (USGAAP et IASB) de portée internationale. Le seul choix envisageable se porte sur l'IASB (Turrillo & Walliser, 2001, p. 7). Dans ce contexte complexe, en 2002 l'union européenne décidait que toutes ses sociétés cotées européennes devaient appliquer les normes comptables internationales produites par l'IASB à partir de 2005. Pour mieux maîtriser les normes de l'IASB, la communauté européenne s'est dotée de deux organismes, l'ARC (Accounting Regulatory Committee) qui constitue le niveau politique d'adoption des normes, et l'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) qui s'occupe du niveau technique des normes.

Il est vrai que la communauté européenne a agréé les IAS/IFRS mais pas la totalité. Le rejet des normes IAS32 et IAS39 démontre la capacité de l'organisme ARC de gérer sa politique de décision. Et ainsi freiner l'idéologie anglo-saxonne et le mode de gouvernance actionnarial. Leurs adoptions changeraient la conception de l'entreprise,

où son rôle sera lié exclusivement à l'investisseur, afin de maximiser les profits des propriétaires. L'application de la norme 32 et la norme 39 incitent les entreprises à délaisser le principe du coût historique et de prudence. Le choix de l'Europe d'appliquer les normes IAS/IFRS juste pour les entreprises cotées lui permet de préserver son architecture comptable et l'identité de l'entreprise pour l'établissement des comptes individuels.

3. L'international Accounting Standard Board (IASB)

La thèse se focalise sur le degré d'application du SCF et l'abandon du PCN. Pour être en mesure de comprendre le référentiel comptable SCF qui s'inspire des normes comptables internationales, il est nécessaire de connaître précisément le producteur des normes comptables internationales et son influence sur la normalisation comptable. C'est pourquoi nous porterons notre regard sur cette institution normalisatrice qui influence la pratique comptable au niveau mondial.

3.1. Contexte comptable de la création de l'IASB

La période s'étalant de 1945 à 1976 est marquée par une évolution socio-économique mondiale, à la fin des « trente glorieuses » ou « la révolution silencieuse », les entreprises se délocalisent, les investissements étrangers se développent, le besoin d'un langage commun pour les entreprises devient nécessaire. Alors, bien évidemment c'est à la comptabilité de répondre à ce besoin. La période de 1970 est marquée par l'apparition de plusieurs organismes de normalisation comptable à l'échelle mondiale. Ainsi, en 1971 l'Europe entame la démarche des directives comptables, les Etats-Unis se dotent du FASB, encore l'IASB se crée la même année Samira Demaria (2008, P 29). Avec tout ce mouvement on s'interroge sur les raisons d'apparition de différents organismes. Pour une réponse concrète, nous allons d'abord évoquer l'émergence du FASB, puis nous expliquerons les répercussions de l'harmonisation comptable européenne et enfin nous soulignerons le processus de l'organisme international.

3.1.1. La naissance du FASB

Les multiples organismes de normalisation comptable émanant par l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) étaient dissolus, jugés peu efficace. Les insuffisances de ces organismes s'expliquent par la production de normes peu élaborées, incomplètes et contradictoires. Prouver que le secteur privé pouvait être responsable de la normalisation comptable était l'objectif de l'AICPA. En réponse aux

mécontentements, l'AICPA crée un organisme autonome le Financial Accounting Standard Board (FASB). C'est un organisme privé en Juillet 1973 Gary K. Meek (1997, P69). Le FASB propose un projet pertinent en élaborant les principes comptables généralement admis (GAAP) pour améliorer les pratiques comptables. Le FASB est officiellement reconnu comme l'organe de normalisation de la SEC, le régulateur de la bourse aux États-Unis et la référence mondiale en matière comptable. Ses activités sont surveillées par la Financial Accounting Foundation (FAF). Mais malgré ces options son adoption par les pays est minime car ce référentiel est américain et reflète l'économie et le juridique des États-Unis.

3.1.2. L'harmonisation européenne

L'union européenne a préféré déléguer la tâche de la normalisation comptable à l'International Accounting Standard Board (IASB). Ce choix joue un rôle crucial pour les entreprises européennes. L'harmonisation comptable européenne a contribué à la création de l'IASB. L'objectif de l'Union Européenne est que les sociétés produisent des informations comptables intelligibles dans tous les pays. Néanmoins, la démarche comptable européenne est critiquée par les britanniques qui constatent une forte présence de la philosophie continentale (vision patrimoniale et fiscale française et allemande), et constitue un processus politique dominant aux professionnels, contrairement au Royaume-Uni qui délègue à la profession comptable la tâche de normaliser. WALTON (1996, p.87) affirme que la création de l'IASB était pour concurrencer la communauté européenne et ses projets d'harmonisation. Les britanniques redoutaient que les directives comptables deviennent la référence pour la comptabilité internationale. Or, la communauté européenne est dominée par des pays qui ont un modèle comptable légal radicalement différent du modèle anglo-américain. Par ailleurs, FLOWER (1997, p.288) remarque que l'année de création de l'IASB coïncide avec l'entrée du Royaume Uni dans la communauté européenne « un sentiment d'horreur au sein de la profession comptable britannique, à l'idée de devoir adopter des principes comptables étrangers ». L'inquiétude est flagrante, appliquer des règles comptables continentale mène les britanniques à suivre une logique antagoniste. En conséquence, le Royaume-Uni a poussé la profession à créer une instance à vocation internationale, regroupant des partenaires de la communauté anglo-américaine.

3.1.3. Création de l'IASC

L'International Accounting Standards Committee (IASC) fut créé en 1973 à l'initiative de Henry BENSON, un associé du bureau Coopers&Lybrand de Londres. De différentes organisations comptables professionnelles mondiales participent à cet organisme. En 1973, neuf pays ont adhéré à l'organisme : Allemagne, Australie, Canada, États-Unis, France, Japon, Mexique, Pays-Bas et Royaume-Uni. Dès 1974, de nouveaux membres rejoignent les fondateurs : Belgique, Inde, Pakistan, Nouvelle-Zélande et Zimbabwe. Pour WHITTINGTON (2005, p.128), la création de l'IASC répond au besoin d'un langage comptable commun au service des marchés financiers de plus en plus internationaux. Les objectifs de l'IASC est d'harmoniser la pratique comptable, en formulant et en publiant des normes comptables dans l'intérêt général afin de produire des états financiers de promouvoir leur acceptation et leur application à l'échelle mondiale (Raffournier B. , 1997, p. 33). Mais l'objectif fondateur de l'IASC est de publier des normes comptables internationales de référence en mesure de guider la convergence des normes nationales dans le temps (Véron, 2007b, p. 10).

3.2. L'IASC : fonctionnement et élaboration de normes

Nous allons à présent nous attacher à mieux connaître la genèse du futur normalisateur mondial. Pour cela, nous allons d'abord décrire brièvement le fonctionnement de l'IASC, puis nous présenterons le processus d'élaboration des normes, et enfin nous déterminerons les différentes étapes ayant mené l'IASC à devenir un normalisateur mondial.

3.2.1. Le fonctionnement de l'IASC

L'IASC comprend deux organes permanents ; le conseil (Board) et son comité permanent d'interprétation (Standard Interpretation Committee-SIC). Ainsi deux conseils (l'Advisory Council et le Consultative Group) participent aux travaux de normalisation (Raffournier B. , 1997, p. 34).

Le Board : oriente l'activité de l'IASC, il détermine le travail, il est chargé d'élaborer les textes, suit l'avancement des travaux, critique les projets qui lui sont soumis et ordonne l'adoption des normes. « À l'entière responsabilité de toutes les questions techniques de l'IASC, notamment de la préparation et de la publication des normes comptables » (extrait des statuts de l'IASC, publié le 24 mai 2000, p.19). Les membres du Board sont recrutés en priorité sur leur expertise technique pour une élaboration de normes

comptables de haute qualité. Les membres choisis ne doivent pas représenter une seule région du monde ou un groupe d'intérêts, mais sur une base de représentativité géographique. Les membres du Board sont nommés par les Trustees (administrateur) participent également aux réunions du conseil, avec un statut d'observateur (sans droit de vote), des représentants du FASB, de la Commission Européenne et de l'OICV³⁰.

Le comité permanent d'interprétation (SIC) : La Securities and Exchange Commission (SEC) estime que les IAS sont des normes de qualité. Néanmoins des précautions sont mises en place pour leur interprétation et leur application. La réaction de l'IASC est marquée par la volonté d'être reconnu par les instances américaines. Pour cela la SEC a pris des initiatives en créant le comité permanent d'interprétation (SIC), qui a pour mission d'examiner les problèmes en absence de normes précises, de conseiller sur tout aspect du programme de travail du (BOARD), (Raffournier B. , 1997, p. 34). La Commission Européenne et l'OICV participent aux réunions en tant qu'observateurs. Les interprétations une fois validées par le conseil, sont publiées. En effet, au début des années 80, le SIC fut remplacé par l'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFAC), qui a pour objet d'interpréter le corps de norme de l'IASC, et aussi d'élaborer des positions techniques sur des questions précises. Les interprétations couvrent; les questions du reporting financier nouvellement identifiées mais pas nécessairement traitées par l'IFRS ; les questions sur des interprétations insatisfaisantes ou contradictoires, en vue d'atteindre un consensus sur le traitement approprié (Colmant, Michel, & Tondeur, 2013, p. 42). Le financement de l'IASC provient d'une part des cotisations de ses membres ainsi que du soutien de l'IFAC, et d'autre part des contributions d'entreprises multinationales et de grands cabinets comptables, ainsi que de la vente de publications diverses (Raffournier B. , 1997, p. 34).

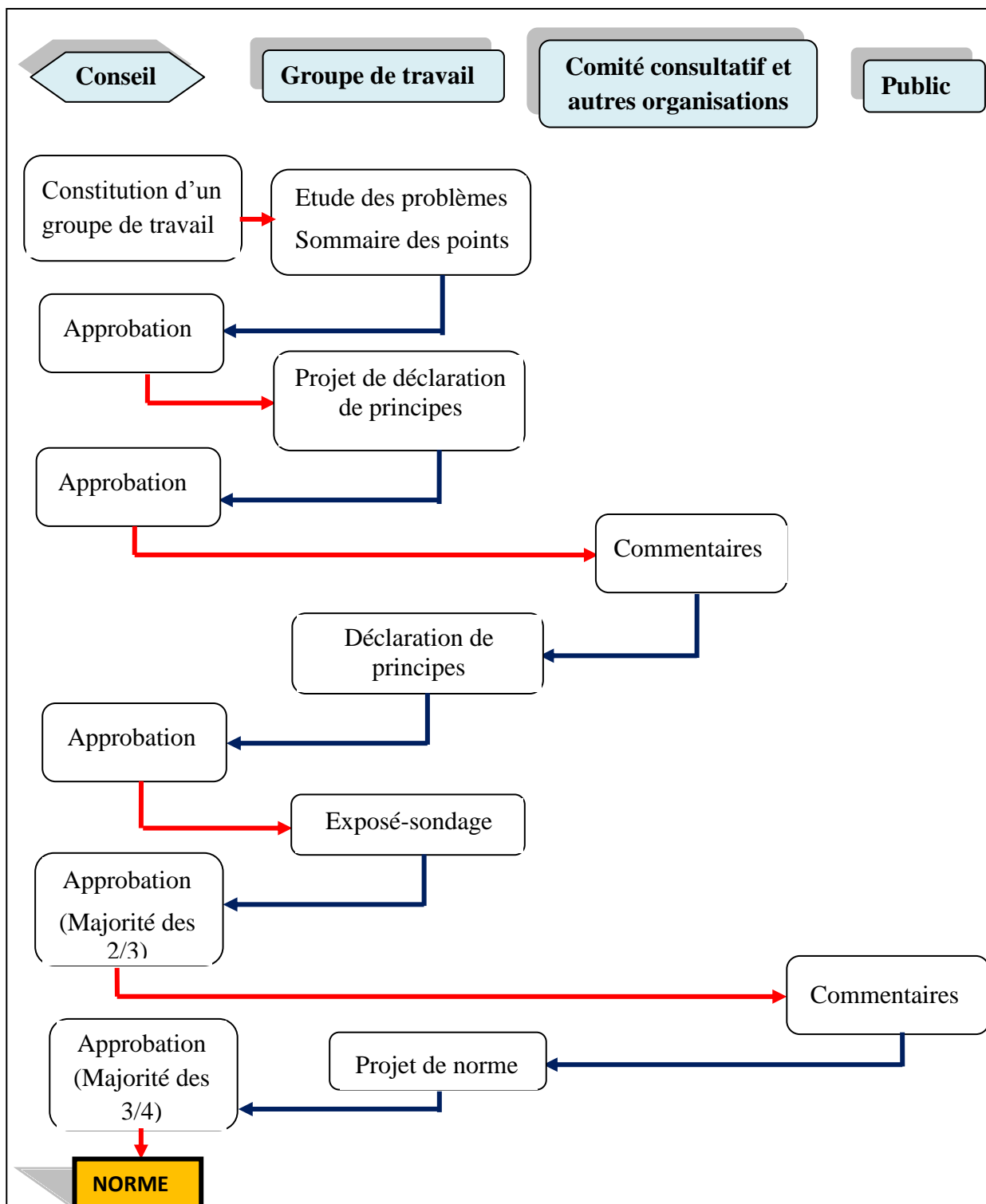
3.2.2. L'élaboration des normes

Après avoir décrit l'organisation interne du normalisateur, nous allons expliquer par la suite le dispositif de normalisation mis en place pour atteindre l'objectif de normes comptables de haute qualité technique. Le processus d'élaboration des normes de l'IASC est calqué sur celui des pays anglo-américains, Il est censé répondre au besoin d'information à tous les intéressés (organismes nationaux de normalisation, préparateurs et utilisateurs des états financiers) (Raffournier B. , 1997, p. 34). La procédure est un

³⁰ OICV : Organisation Internationale des Commissions des Valeurs mobilières, plus connu sous son sigle anglosaxon d'IOSCO.

ensemble d'étapes de discussions, d'études, de consultations et de prises de décisions préalables à la publication d'une norme (Hoarau C. , Place et rôle de la normalisation comptable en France, 2003, p. 45). Le process commence par la désignation d'un groupe de travail (steering committee) dont les membres sont nommés par le Board, leur fonction est d'étudier les problèmes d'un sujet précis et d'élaborer des points à traiter. Après la réception des commentaires du Conseil, le groupe de travail établit un projet de déclaration de principes (Draft Statement Of Principales- DSOP), l'objectif de cette étape est d'exposer les principes pour le futur exposé-sondage, d'expliquer les solutions anticipées et les raisons de leur adoption ou de leur rejet, ce projet est ensuite envoyé aux organisations membres et au comité consultatif pour commentaire. Par la suite, le groupe de travail rédige une dernière version appelée déclaration de principes (Statement Of Principale) en prenant en considération les remarques et les observations recueillies. Cette version est soumise à l'approbation du conseil. Après cet accord, le groupe de travail prépare un exposé- sondage (Exposure Draft) qui soumis à l'approbation du conseil. Les textes sont publiés seulement si la majorité des membres du conseil l'approuvent. Une période de six mois est estimée pour la consultation. Et aussi afin de permettre à toutes personnes intéressées de donner son avis. La figure suivante identifie les étapes du process.

Figure 1. Le processus d'élaboration des normes IASC



Source : Bernard Raffournier (1997, P36)

3.2.3. L'apprentissage de la normalisation à l'échelle du monde

La production des normes de l'IASC a connu des successions, l'objectif était de produire des normes applicables à l'échelle mondiale, par toutes les sociétés multinationales et celles qui font appel au marché mondial des capitaux « BENSON »³¹, ce but a pris presque trois décennies. Donc l'évolution de la normalisation internationale a connu trois étapes :

- **De (1973 à 1986):** Durant cette période l'IASC avait le souci de rassembler le plus grand nombre de normes IAS. L'organisme a élaboré une trentaine de normes en prenant en considération les principes comptables appliqués dans les pays participants au conseil. Les normes adoptées se caractérisent par une grande diversité d'option, l'objectif de l'IASC est de progresser le processus d'harmonisation comptable internationale et crée un corps de doctrine souple dans des pays où la tradition comptable est très différente (Raffournier B. , 1997, p. 36). Ces normes étaient destinées à servir de guides aux professionnels de la comptabilité. Cependant aucun pays membre n'avait l'ambition ni l'intention d'appliquer formellement ces normes sur son territoire.

C'est pourquoi l'IASC a entamé un programme de réduction des options entre **(1987 – 1994)** : en réponse aux critiques émises vers l'organisme. L'IASC prit conscience en progressant qualitativement des IAS. La rédaction des options devient l'objectif prioritaire. Ainsi, en 1989 l'organisme publia l'Exposure Draft 32 (ED 32) « comparabilité et amélioration des états financiers », ce projet incite la suppression de certaines options et expliqué clairement la solution des options maintenues. L'ED 32 a un esprit résolument tourné vers l'avenir des normes (SALTER et al, 1996). A la suite des commentaires le conseil maintient deux traitements possibles en introduisant des notions de « traitement préférentiel » et de « traitement alternatif autorisé »³² .

- **De (1999 à 2001) :** L'IASC a trouvé un soutien auprès de l'OICV en l'encourageant à poursuivre son projet d'élimination des options alternatives. En 1995, l'IASC s'est engagé à produire un ensemble de normes susceptibles d'être reconnues sur toutes les places boursières du monde, et qu'elles seront adoptées sans aucune comparaison avec les normes du pays d'accueil. L'IASC s'est engagé dans un vaste programme de

³¹ BENSON H, « Establishing standards through a voluntary professional process across national boundaries » dans Arthur Young professors table, Arthur Young & Co, 1981, Londres.

³² Benchmark and allowed alternative treatment

révision de ses normes afin d'aboutir à ce que celle-ci soient comparables et transparentes pour un niveau d'information supérieur. En 2000, L'OICV recommande à ses membres de reconnaître le référentiel de l'IASC. C'est ainsi que l'IASC a obtenu une crédibilité internationale en matière de normalisation comptable. Le référentiel de l'IASC propose seulement deux options pour l'établissement des états financiers.

3.3. L'IASB : le normalisateur dominant depuis 2001

L'IASB a succédé à l'IASC en 2001, cette transformation explique une différence sémantique qui cache une profonde évolution structurelle et qu'elle n'est en rien un banal changement de nom (IASB, B qui veut dire Board), mais elle modifie le travail au sein de l'institution, c'est le passage d'une logique comptable à une logique financière (Colmant, Michel, & Tondeur, 2013, p. 42). Cette nouvelle appellation exclut la tenue des comptes et met l'accent sur le fait que ce qui est normalisé est la présentation des états financiers et l'information publiée (Capron & Chiapello, 2005, p. 5). Nous allons présenter d'abord les conditions du passage de l'IASC à l'IASB, tout en expliquant la primauté donnée à l'approche financière, et enfin nous décrivons la nouvelle organisation du formalisateur international.

3.3.1. L'IASC anéanti, l'IASB prend le monopole

La question de légitimité des normes comptables produites par l'IASC, revient à chaque fois. Face au critique cet organisme a mis en exergue les obstacles de son développement, il s'agit de l'inefficacité des réunions du conseil qui regroupaient un grand nombre d'intervenants, ainsi que le besoin de normalisateurs nationaux dans le processus de prise de décision. L'organisme de normalisation internationale a mis en place une profonde réforme institutionnelle. Le processus de la réforme a initié en 1997 par la création d'un comité, le Strategy Working Party, l'objectif de cet organisme de réflexion est de restructurer l'organisation. Il est important de souligner que la réforme a apporté des changements dans la composition du Board, tout en gardant la compétence d'élaboration des normes comptables internationales ; les critères de désignation des membres étaient basés seulement sur la compétence et l'expertise technique. Aussi, les organismes de normalisation nationaux seront officiellement associés aux travaux de l'IASC. Ce dernier ne sera pas composé seulement de normalisateur mais les autres membres du Board seront choisis en fonction de leur expérience professionnelle, en intégrant aussi les délégués des organismes de normalisation, tout en gardant son statut d'organisme privé. Alors, joindre des normalisateurs nationaux n'était-elle pas une

réponse à la question de légitimité des normes de l'IASC ? Sachant que l'adoption des normes comptables s'effectue à partir des votes, d'une majorité simple 8 voix sur 14. Mais malgré cette double modification de composition de membre et de majorité au sein du Board de l'organisme, l'IASC n'a ni le pouvoir de décider d'une manière directe sur les normes obligatoires, ni les moyens d'assurer leur mise en œuvre (Turrillo & Walliser, 2001, p. 12). En 2000, les votes de l'abandon de l'IASC se sont effectués par ces membres.

La transition de l'IASC à l'IASB s'est établie depuis 2001. La différence entre l'IASB et l'IASC, est que ce dernier était attaché à la profession comptable qui assurait son fonctionnement et son financement. Alors que l'IASB entérine la coupure officielle avec la communauté des experts-comptables représentée par l'IFAC. Cette séparation consacre le caractère d'ordre public³³ des normes IAS/IFRS. L'IASB reste un organisme indépendant, non seulement des élaborateurs des états financiers mais aussi des états car dans le contexte d'une économie et d'un marché globalisé, le normalisateur mondial prend en considération toutes les spécificités des nations et non pas adopter une politique partielle vis-à-vis d'une seule nation. Le changement de logique que l'IASB a ramené constitue une étape majeure dans l'histoire de la normalisation internationale. Cependant, après plusieurs tentatives d'harmonisation comptable européenne, par voie de directives menaient à l'échec, l'Europe en 2002 officialise son adhésion aux normes comptables internationales en déléguant à l'IASB l'élaboration des normes applicables dans l'ensemble de la communauté (Colasse B. , 2000, p. 757). Néanmoins, l'IASB est chargé par délégation d'une tâche d'intérêt public : élaborer les normes pour l'établissement des états financiers des sociétés cotées européennes. Afin de rendre ces normes mondiales, il est nécessaire qu'elles convergent avec celles des principaux pays et spécialement avec celles des États-Unis. Tandis, en 2002, l'IASB et le FASB ont conclu un accord «le Norwalk agreement », cette union se caractérise par une convergence progressive entre les deux référentiels US GAAP et IAS/IFRS.

³³ Selon Samira Démaria, 2008 ; La notion d'ordre public désigne, au sens large, l'ensemble des règles qui régissent la vie en société édictées dans l'intérêt général. Une règle est dite d'ordre public lorsqu'elle est obligatoire et s'impose pour des raisons impératives de protection, de sécurité ou de moralité. Les personnes ne peuvent y déroger par convention et n'ont pas la libre disposition des droits qui en découlent. La violation d'une règle d'ordre public entraîne la nullité de la convention.

3.3.2. Le passage des normes comptables vers les normes financières

Le normalisateur international de comptabilité à modifier intégralement les structures de fonctionnement et de financement de son organisme, ainsi que ses normes. Le prédécesseur l'IASC élaborait des International Accounting Standards (IAS), alors que l'IASB élabore des International Financial Reporting Standards (IFRS). L'IFRIC l'International Financial Reporting interpretations committee ; sa première fonction consiste à interpréter le corps de normes comptables, aussi d'élaborer des positions techniques sur des questions précises, en attendant la définition définitive, où le traitement peu apparaitre comme inacceptable (Colmant, Michel, & Tondeur, 2013, p. 42). Le changement de dénomination des normes elles-mêmes, qui passe de normes comptables à des normes de reporting financier, traduit plus qu'un changement symbolique ; c'est une révolution qui modifie l'orientation de la séculaire comptable (Capron & Chiapello, 2005, p. 53). Ce changement d'IAS à IFRS, met en exergue la qualité de l'information financière. Selon Aglietta et Rebérioux (2004, p.151), adopter un langage comptable plutôt qu'un autre c'est adopter une représentation de l'entreprise. Donc la priorité est donnée à la valeur financière de l'entreprise, la seule pertinente en termes de décisions économiques.

Aujourd'hui l'IASB est devenu le normalisateur mondial, ses normes sont appliquées par la grande majorité des pays et la convergence avec le FASB s'établit efficacement. Mais malgré cette position de force que l'IASB occupe des critiques lui sont insinuées sur le manque de transparence ainsi que sur la légitimité de l'organisation. Les normes élaborées par l'IASB sont d'une importance cruciale pour la comptabilité européenne et mondiale, c'est pour cela que cet organisme privé doit rendre des comptes (Boris & Lopater, 2008). Pour répondre au mieux à ces critiques l'IASCF a envisagé la création d'un organe de surveillance, dont les régulateurs boursiers sont des membres actifs du groupe de travail, devraient discuter et commenter le programme de travail de l'IASB d'une manière régulière.

4- L'IASB et FASB ; vers une reconnaissance mutuelle

L'objectif de l'IASB prend de l'ampleur après l'adoption de l'Union Européenne des normes IAS/IFRS. Cependant, son but ne sera atteint qu'au moment où les États-Unis reconnaîtront les normes internationales. Mais l'application des normes comptables internationales par les États-Unis est considérée comme un manque d'estime à l'égard de ce pays. Car les États-Unis considèrent que ses normes sont les meilleures au monde

et que l'adoption des normes comptables internationales est considérée comme un déclassement. Pour M. Capron et Chiapello (2005, P72), « il ne peut y avoir aucun doute sur le fait que pendant longtemps les US GAAP ont fourni le jeu le plus développé et le plus approfondi de normes ». Malgré tout, le rapprochement entre les institutions internationales et américaines a été conclu en 2002. L'IASB et le FASB ont en effet publié en 2002 un mémorandum de convergence, appelé Norwalk Agreement, visant à rendre compatibles les standards existants et à coordonner leurs programme de travail futur. Ce projet officialise l'union des deux parties au développement de normes de haute qualité pour le service du reporting financier national et international » (FASB et IASB, 2002). Cette convergence a pour objectif d'éliminer les divergences entre les normes des deux organismes, en adoptant la meilleure solution. Cette solution pourra être celle de l'IASB ou de celle du FASB, ou même une norme élaborée par d'autres normalisateurs. Pour Capron et Chiapello (2005, p.71), « ce processus de convergence constitue une véritable consécration pour l'IASB puisque son unique concurrent ne se sent plus de taille pour continuer seul.

Le programme de convergence ne peut que renforcer la mainmise anglo-saxonne et américaine sur la normalisation comptable internationale. L'IASB pourrait bien n'être que le cheval de Troie du FASB et le véhicule du modèle anglo-saxon de gouvernance (Capron & Chiapello, 2005, p. 45). Le processus a atteint son but plus rapidement qu'on ne l'aurait cru, d'abord le Japon en 2004 qui a étudié les différences entre ses propres normes et les normes internationales, et encore la SEC en 2007 a promulgué qu'elle reconnaîtrait les états financiers étrangers établis selon les normes IAS/IFRS sans réconciliation préalable avec les US et ce, dès l'exercice 2007 (SEC, 2007). En conséquence, l'Union Européenne a pris des initiatives d'accepter dès 2008 les documents financiers des entreprises établies selon les normes comptables américaines. Ces deux démarches concomitantes mènent la comptabilité mondiale vers une reconnaissance simultanée ayant comme objectif final la convergence des grands référentiels. Le pari de l'IASB n'est pas complètement gagné, du moment où les Etats-Unis qui occupe 50% de la capitalisation boursière mondiale n'ont pas adopté les normes comptables internationales pour le marché antérieur. Néanmoins, en 2001 les Etats-Unis ont mené une modification drastique de leur type de comptabilité, abandonnant (partiellement) la vieille comptabilité « dynamique » au profit d'une « nouvelle » comptabilité en « juste valeur ». Les successions de scandales comptables

notamment celui d'Enron, émergent une comptabilité, qui abandonne le principe de prudence. Elle s'est imposée sans difficulté et même s'est renforcée : ce qui correspond à des « besoins pressants », ce qu'on appelle le nouveau « capitalisme financier » américain. J. Richard et C. Collette. Aujourd'hui, l'IASB et le FASB travaillent ensemble pour l'élaboration d'une seule norme internationale d'information financière. Par exemple, les deux organismes avaient de différenciations en matière d'évaluation de la juste valeur et d'informations à fournir. Les divergences empêchent les entreprises mondiales de déterminer les normes à respecter. Donc, l'IASB et le FASB associent leurs efforts. En produisant une norme concernant les obligations communes d'évaluation et de divulgation de la juste valeur. Capron et Chiapello (2005) caractérisent le principe de la juste valeur par la pierre angulaire qui consiste à des changements de conventions, non seulement sur les méthodes d'évaluation et les tenues de comptes, mais induit aussi à une conception de l'entreprise très particulière, des conceptions et des notions éloignées de celles de beaucoup de pays et précisément en Europe continentale.

Il faut dire qu'aujourd'hui la comptabilité n'est plus au service de l'économie fondée seulement sur la production de biens et de services, néanmoins elle répond aux besoins d'extrêmes rapidités de circulation des capitaux. Cependant, l'IASB a adopté l'intégralité des normes IAS ainsi que les interprétations de la SIC (Standing Interpretations Committee), en suspendant les options au sein de ces normes ainsi que les options propres à chaque pays. Rappelons que le principal de l'IASB est de conduire une comparabilité des états financiers des entreprises de différents pays. Exigeant la transparence de l'information financière. Cette transparence a ses limites, car chaque entreprise ne peut divulguer toutes les informations à toute la partie prenante. Le besoin de préserver certain secret s'explique par le maintien de la compétitivité. Les normalisateurs internationaux de l'IASB ont inventé et élaborer de nouveaux concepts qui répondent aux exigences de la financiarisation de l'économie, et donnent la possibilité de manipulation. Transformant le comptable en « designer », lui offrir la possibilité de concevoir et d'arranger l'information comptable, cet art de monter tout en cachant engendre une souplesse de fabrication de résultats (Capron & Chiapello, 2005, pp. 13-14). Sachant que ses résultats ont une fin décisionnelle, où les dirigeants s'appuient pour le gouvernement et la gouvernance d'entreprise. Comment peut-on dévoilé la vraie vérité comptable et imposer aux dirigeants d'entreprise de justifier leur

intégrités et leur sincérités du moment où le système capitaliste met en exergue l'asymétrie d'information, autant de plus qu'ils sont les seuls à disposer d'information?

SECTION II : LA CONVERGENCE DE L'ALGERIE AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

La libéralisation des mouvements de capitaux au niveau mondial a engendré une forte croissance des multinationales. Les actionnaires tout comme les investisseurs utilisent l'information comptable et financière pour des fins décisionnelles, donc la pertinence et la fiabilité de l'information sont mises en exergue.

Ses utilisateurs sont menés à analyser et comparer les états financiers des firmes de différents pays. Mais, l'individualisation des référentiels comptables, l'interprétation de l'information financière devient difficile et génère des coûts à supporter. L'Algérie par exemple applique un référentiel comptable simplifié qui n'est pas en conformité avec les normes comptables internationales.

La comptabilité reste l'outil le plus pertinent pour les rapporteurs de capitaux, les futurs investisseurs et les tiers. Mais, la divergence entre les systèmes comptables rend le langage comptable hétérogène ce qui génère un manque de transparence, une interprétation erronée et une impossibilité de comparer les états financiers. Donc, L'adoption des normes comptables internationales est devenue indispensable surtout depuis que l'Algérie a transité de l'économie planifier à l'économie de marché, le besoin d'harmoniser le système comptable algérien se fait sentir.

L'application des normes comptables internationales est une condition pour adhérer à l'économie de marché. Pour cela, l'Algérie s'est engagé dans un processus de réformes, cette étape constitue une révision et une modification du PCN pour aboutir à la fin de 2004 à ce qu'il a été convenue de nommer le Système Comptable Financier (SCF) et qui sans doute s'inspire des normes comptables internationales.

Cette section a pour but d'expliquer la convergence aux normes internationales que l'Algérie a connu, ainsi de prendre connaissance du nouveau système comptable financier algérien, qui mène les entreprises algériennes à changer leur pratique selon le référentiel. Ce qui amène les praticiens algériens à changer leur pratique selon le référentiel. De ce fait, nous allons répondre au questionnement suivant :

- **La normalisation comptable algérienne a connu une adoption ou une adaptation aux IAS/IFRS?**

Aussi, nous allons expliquer les systèmes comptables dans les pays de voie de développement en se basant sur les facteurs environnementaux qui influencent l'élaboration des systèmes comptable.

1. L'Algérie face à la mondialisation

Cette nouvelle ère de l'économie repose sur la mondialisation qui est un phénomène à double tranchant qui désigne d'une part, l'exportation des capitaux et du savoir managérial des pays développés vers les pays en voie de développement et d'autre part, désigne le programme d'ajustement structurel, avec la dévaluation de la monnaie locale, fermeture des usines, instabilité, pauvreté et émigration clandestine. La mondialisation possède des puissances économiques, qui conduisent à une nouvelle guerre, la guerre de la libéralisation des échanges. La création des G8 n'est pas un acte innocent, ils répondent aux besoins de la mondialisation en déterminant son fonctionnement, son rôle et ses objectifs. Ses membres transmettent les décisions économiques au reste du monde, en ce qui concerne les intérêts de la multinationale ainsi que la soumission aux règles. La mondialisation impose à la fois la réactualisation des structures sociales économiques et l'estimation des avantages comparatifs en matière des échanges et des investissements. Tout cela dans une concurrence planétaire sans frontière. La mondialisation et la globalisation des économies sont devenues la caractéristique essentielle de l'économie mondiale, la conversion de cette dernière se fait sous l'égide d'institutions et d'organes internationaux, telles que le fond monétaire international (FMI) et l'organisation mondiale du commerce(OMC). Ainsi cette économie mondiale implique le fondement d'une normalisation comptable internationale.

Pourquoi l'Algérie a établi un nouveau système comptable ?

Le pays ne pouvait s'isoler où maintenir son ancien mode de gestion. Le PCN est devenu obsolète et ne répondait plus aux besoins d'une économie mondialisée. Il était orienté vers des objectifs fiscaux plus que des objectifs économiques ce qui limite l'objectif de la comptabilité. Face à un développement des échanges mondiaux, l'Algérie se trouve dans l'obligation d'établir de nouvelles manières de gestion rationalisées et actualisées. La comptabilité doit s'adapter aux nouvelles réalités, produire des informations comptables pertinentes et fiables permet de construire des liens solides avec les différents opérateurs, ainsi l'Algérie pourra rejoindre le tissu économique mondial et résister à la concurrence internationale. Donc, le pays se retrouve dans l'obligation de prendre des décisions économiques pour faire face aux

changements mondiaux. L'adhésion à l'OMC est considérée comme un grand challenge pour l'Algérie, qui doit démontrer aux membres de l'Organisation le mérite de cette approbation. Mais l'accès de à l'OMC reste incertain. Car l'intégration à la mondialisation est un pas difficile et lointain. Comme il le confirme le ministre du commerce « a indiqué que l'Algérie est « toujours demandeur, mais nous irons à notre rythme ». Le ministre du Commerce impute cette situation au fait que les membres de l'OMC veulent tous bénéficier des avantages accordés par l'Algérie à l'Union européenne (UE) dans le cadre de l'Accord d'association. Chose qui « n'arrange guère l'Algérie ». La mondialisation n'est pas un phénomène nouveau, mais la nouveauté se présente dans l'apparition d'un système monde, qui englobe dans un espace planétaire des processus économiques de production, de circulation et de reproduction. Ce système, repousse et rejette les statuts particuliers, dont le commerce est le noyau de ce système et impose des règles et des normes universelles. L'application des IAS/IFRS reste la meilleure discipline en matière de transmission d'information comptable financière à toutes les parties prenantes. Les pourvoyeurs soutiennent l'IASB et privilégient l'information comptable produite par les normes comptables internationales. Le système comptable financier a introduit une partie des normes internationales, qui permettront à l'Algérie de répondre aux besoins d'informations aux différents opérateurs et d'établir des informations financières. Alors que son archaïque système comptable caractérisé par sa simplicité, favorisant l'accumulation des ressources et récoltant le maximum d'impôts au profit de l'état. Néanmoins, l'ancienne méthode de calcul n'a pas été entièrement dérogée. Ses pratiques sont préservées dans le nouveau référentiel comptable. Les techniques des états financiers ne sont plus spontanées comme dans l'ancien référentiel le PCN75. Elles mettent en exergue une évaluation correcte, basée sur le principe de la transparence, et tout écart doit être constaté et justifié, car il peut réduire le patrimoine ou l'enrichir selon les situations.

2. Le cadre théorique de l'élaboration du SCF Algérien

Le processus d'application des normes comptables internationales que l'Algérie a connu s'explique par la théorie néo-institutionnelle sociologique, sachant que la production des IAS/IFRS par l'IASB se heurte à la question de la légitimité.

La théorie néo-institutionnelle considère que les organisations sont influencées dans leur cycle de vie par des pressions externes et qu'elles tendent par mimétisme à devenir identiques (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983). Les approches néo-

institutionnelles ont tendance de limiter et de réduire les diversités des formes et des pratiques organisationnelle, et mettent en exergue l'homogénéisation Desreumaux (2004). La théorie néo-institutionnaliste se focalise sur le comportement organisationnel et considère la légitimité comme le pivot des motivations des acteurs Plane, (2013). La théorie néo-institutionnelle sociologique peut être utilisée pour expliquer la propagation des normes comptables internationales IAS-IFRS à l'échelle mondiale. DiMaggio et Powell, (1991) mobilisent trois concepts de la théorie néo-institutionnelle pour expliquer l'homogénéisation des organisations et des pratiques : l'isomorphisme coercitif, l'isomorphisme normatif et l'isomorphisme mimétique » le producteur des normes comptables internationales IAS-IFRS est un organisme privé, au sens juridique pour un pays francophone comme l'Algérie, l'organisme n'a pas un caractère contraignant. Il semble que l'isomorphisme coercitif dans cette situation soit peu influant. Mais l'organisme s'est doté du soutien apporté par les organisations internationales et pourvoyeurs de fonds tels que le FMI et la Banque Mondiale. Les pays en développement adoptent en totalité ou partiellement le référentiel de l'IASB pour attirer des investisseurs et des capitaux étrangers. Les modifications comptables en Algérie se sont établies sous l'effet de diverses pressions externes émanant de la Banque mondiale qui a fourni un financement et du FMI. Donc l'isomorphisme coercitif est pertinent.

L'isomorphisme mimétique ; le changement coercitif du référentiel comptable est marqué par l'incertitude, qui mène les praticiens à changer et à modifier leur comportement. Dimaggio et Powell (1983) expliquent que l'incertitude est une puissance qui favorise l'imitation et le mimétisme. Cette forme d'isomorphisme a conduit de nombreux pays à adopter les normes IAS-IFRS. Dans le cas de l'Algérie, les pressions externes de la Banque mondiale et du FMI ont été couronnés par l'intention stratégique des dirigeants politiques et des responsables de la normalisation comptable ont favorisé le mouvement de réforme comptable. La théorie néo-institutionnaliste peut aussi expliquer l'évolution de l'IASC devenu l'IASB dans sa recherche de légitimité politique face aux Etats et aux normalisateurs nationaux (khouatra, 2018, p. 4).

L'isomorphisme normatif s'explique par la puissance qu'octroient la professionnalisation³⁴ et la contribution dans l'apprentissage des normes comptables internationales ainsi dans la diffusion mondiale du référentiel de l'IASB. Les professionnels comptables établissent une base cognitive qui explique et regroupe les meilleures méthodes, les normes et les conditions de la pratique comptable. Dès que le corps de normes est achevé, la phase de la diffusion débute, la propagation des normes s'effectue de deux manières selon Dimaggio et Powell (1991); d'abord à travers l'enseignement, par exemple l'apprentissage dans les grandes universités du monde et deuxièmement, les Big-four, les multinationales ainsi que les membres de l'organisme de l'IASB qui se compose de professionnels comptables de plusieurs pays jouent un rôle incontestable dans la diffusion des normes. En Algérie l'apprentissage du nouveau référentiel le SCF demande beaucoup d'efforts, car la nouvelle pratique comptable s'attache à la réalité économique des opérations plus qu'à leur nature juridique comme l'imposait le PCN. Selon le ministère de finances «le SCF permet à tous les utilisateurs, qu'ils soient décideurs, financiers, praticiens, enseignants, étudiants ou professionnels de la comptabilité et du contrôle des comptes, de rentrer dans une nouvelle aire de prise de connaissance et de la pratique des nouvelles normes comptables». On remarque que le phénomène d'isomorphisme normatif est présent dans la convergence aux normes comptables internationales.

3. Présentation du SCF Algérien

Le nouveau référentiel comptable constitue un véritable changement de culture comptable, il a introduit de nouvelles manières de comptabilisation, en faisant converger les règles comptables appliquées par les praticiens selon les normes comptables internationales IAS/IFRS. Il nous semble convenant d'énumérer les textes législatifs et réglementaires qui définissent le SCF et par la suite nous déterminons le processus historique d'élaboration du SCF.

3.1. Le cadre juridique du SCF algérien

Le SCF algérien est régi par un ensemble de textes législatifs et réglementaires ainsi que de notes méthodologiques et d'avis du Conseil national de la Comptabilité (CNC) algérien :

³⁴ Dimaggio et Powell, 1983 explique que la professionnalisation est un ensemble d'organisation ou une lutte collective qui mettent en place une corporation pour définir les conditions et les normes qui cerne un travail.

- Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;
- Décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi portant SCF;
- Décret exécutif n° 09-110 du 07 avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen des systèmes informatiques ;
- Arrêté n° 71 du 26 juillet 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 ;
- Arrêté n° 72 du 26 juillet 2008 relatif à la comptabilité simplifiée.

3.2. Le processus d'élaboration du référentiel comptable Algérien (SCF)

Nous allons d'abord présenter brièvement la situation économique algérienne, puis nous décrirons le processus d'élaboration du référentiel comptable Algérien.

3.2.1. Situation de l'économie algérienne

L'économie algérienne dispose de capacités humaines et matérielles importantes. Ces ressources lui permettent de réaliser de véritables projets d'avenir. Néanmoins, la première vu que l'on tire de son contexte économique est un grand retard en matière de développement économique. Vers les années 1980 le tissu économique Algérien était conçu d'entreprises étatiques qui enregistrent des résultats déficitaires. Ainsi plusieurs projets économiques ont connue cessation de poursuite à cause de la baisse de revenue pétrolier. Une crise sans précédant aux multiples usages a été créée, ce qui a engendré une paralysie de la politique publique avec une économie impuissante. Tout cela démontre l'affaiblissement de la croissance économique. Le pays trouve des difficultés à s'arrimer au monde qu'il l'entoure, cela explique la lenteur de s'intégrer dans l'économie mondiale et répondre aux exigences de la mondialisation. L'Algérie arrive-elle à s'accrocher au terrain déjà développé, de la mondialisation ? Pour répondre à ce dysfonctionnement économique l'Algérie a procédé à l'établissement des réformes économiques. Ces dernières ont induit à de nouvelles problématiques comptables. Les réformes du secteur public amorcées avec l'ordonnance n° 95-22 du 26 août 1995, ont mené à ce qu'il y ait un assainissement des entreprises publiques, en les basculant dans l'autonomie de gestion, doté d'un statut de société par actions, ainsi d'un capital social et à une suppression de la tutelle de l'Etat. L'Algérie s'est engagée dans une politique

de libéralisation basée sur une économie de marché, la mise en place d'un nouveau dispositif législatif est destiné à soutenir les investisseurs privés nationaux et à rendre possible l'appel aux capitaux étrangers. L'Algérie a procédé à un programme d'ouverture du capital et de privatisation par commercialisation des entreprises publiques, de réduire sa dépendance vis-à-vis de l'industrie des hydrocarbures et d'améliorer le niveau de vie de la population. La volonté du pays de s'intégrer au mouvement de la mondialisation s'explique par l'établissement des réformes économiques. La libéralisation et l'ouverture de l'économie algérienne sur l'économie mondiale s'explique aussi par des mesures permettant aux banques et établissements financiers étrangers de s'installer en Algérie ou de s'y faire représenter.

3.2.2. Le passage du Plan Comptable National au Système Comptable Financier

Pour expliquer cette étape de transition au système comptable financier, nous allons nous baser sur les travaux de Merouani S. (2007), Djamel Khouatra et Mohamed El Habib Merhoum (2018).

Comme la majorité des pays colonisés, l'Algérie hérite du Plan Comptable Général (PCG) français de 1957. En 1969, le pays s'engage dans une première tentative de réforme du PCG 1957, en mobilisant les travaux du Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC) que l'Algérie arrive à se doter du Plan Comptable National (PCN) 1975. Ce référentiel comptable répond aux besoins d'une économie planifiée, basée sur le calcul de l'impôt. Vers la fin des années quatre vingt le pays s'est lancé dans une nouvelle étape caractérisée par une ouverture de l'économie réponse au bouleversement économique international. Les réformes entreprises durant cette période ont pour objectif de transiter à l'économie de marché. Les modifications apportées au PCN, témoignent des exigences de la nouvelle conjoncture économique. En 1998 les autorités publiques ont décidé de compléter les réformes entreprises par la réforme du PCN afin de répondre aux besoins résultant des réformes et du nouvel environnement. Aussi, les professionnels réclament les limites et les insuffisances du PCN et de son inadaptation à l'environnement économique actuel. Pour suivre le mouvement de l'économie mondial un projet d'un nouveau système comptable s'inscrit dans le cadre des réformes profondes engagées en Algérie. Soumis en 2001 au ministre des Finances, le projet a été examiné et endossé en juillet 2006 en conseil du gouvernement. Le projet est intitulé le Système Comptable Financier.

Le CNC était créé en 1996 a remplacé le CSC, un groupe de réflexion appelé commission PCN a établi une approche méthodologique a été établie pour modifier le PCN75.

Le projet vise à évaluer les insuffisances du PCN 1975,

- Recueil des observations et des recommandations des professionnels et des utilisateurs concernant ce projet de plan comptable ;
- Elaboration d'un nouveau plan comptable en prenant en considération les observations formulées ;
- Soumission du projet de plan comptable au Conseil de Normalisation Comptable pour examen.

La Commission PCN a élaboré deux questionnaires d'évaluation du PCN 1975 qu'elle a envoyés aux membres de la profession comptable. Le premier questionnaire de janvier 1999, est un long questionnaire adressé aux professionnels comptables à une période fiscale de forte activité, ce qui peut expliquer le faible taux de réponses renvoyées au Conseil de Normalisation Comptable. Le second questionnaire de juillet 2000, adressé aux professionnels comptables, est plus court. Il convient de noter que ces deux questionnaires accordent une place importante aux problèmes techniques et de forme, au détriment de l'élaboration d'un cadre conceptuel qui aurait pu servir à la commission PCN de fondement et de guide pour ses réflexions sur les problèmes techniques. Les travaux de réforme du PCN 1975 ont été arrêtés en 2001 et ont fait l'objet d'un appel d'offre international pour confier la réforme à un groupe d'experts étrangers. Cette appelle d'offre a été remporté par le Conseil National de la Comptabilité français (CNCF) avec un financement de la Banque Mondiale. Le groupe de travail du CNC français a présenté au terme de son étude de la réforme du PCN 1975, trois scénarios :

- premier scénario : aménagements simples du PCN 1975 avec maintien de sa structure et réforme limitée à des mises à jour techniques pour prendre en compte les changements de l'environnement économique algérien ;
- deuxième scénario : adaptation du PCN 1975 et ouverture vers les normes comptables internationales ;
- troisième scénario : élaboration d'un système comptable qui s'inspire des normes comptables internationales.

Le troisième scénario à été retenu et choisi par les membres du CNC Algérien, en élaborant un nouveau référentiel le SCF.

4. Les systèmes comptables dans les pays en voie de développement

Pour analyser le mode de fonctionnement de ces pays il est nécessaire de prendre en considération les facteurs environnementaux qui influencent ces systèmes comptables, notamment les facteurs économiques, politiques et culturels.

Meek et Saudagaran (1990) aussi Nobes et Parker (2002), différencient les systèmes comptables selon cinq facteurs : le système juridique, le mode de financement des entreprises, la fiscalité, le niveau d'inflation et les liens politiques et économiques entre pays. La colonisation ainsi que d'autres facteurs complémentaires : la colonisation (Hove, 1986), la profession comptable (Gray, 1988) et le facteur culturel (Belkaoui A. R., 1985).

4.1. Le système juridique

Par habitude l'opposition entre les systèmes juridiques est effectuée entre le droit (coutumier)³⁵ et le codifié (écrit)³⁶. Les pays anglo-saxons sont des pays du droit coutumier, les lois se contentent d'énoncer les principes généraux laissant aux juges le soin d'appréciation pour le règlement judiciaire. Dans ces derniers les systèmes juridiques ne cherchent pas à donner des règles comptables détaillées applicables à des problèmes spécifiques que pourraient croiser les entreprises, mais élaborent des règles générales applicables à un grand nombre de cas de figure. Par contre, les pays de droit codifié, se caractérisent par une législation détaillée qui ne laisse pas de place à l'interprétation des juges. Dans ces pays, les systèmes comptables sont fondés sur le droit. C'est le code de commerce qui rigide la comptabilité légale, alors que dans les pays anglo-saxons le rôle de l'état est très minime. C'est le secteur privé qui détermine les principes comptables et les règles applicables à la comptabilité. Ces pays anglo-saxons sont convaincus que la comptabilité est difficile et complexe, ils considèrent que la loi est un instrument trop lent, donc le jugement professionnel durant l'exercice est favorisé.

³⁵ Les lois se contentent d'énoncer des principes généraux, laissant aux juges une grande marge d'appréciation dans le règlement des litiges (B.Raffournier).

³⁶ Il se caractérise par une législation détaillée qui laisse beaucoup moins de place à l'interprétation des juges (B.Raffournier).

L'élaboration et l'organisation de la comptabilité se déroulent à l'intérieur des entreprises. Ainsi la responsabilité de l'élaboration des normes est laissée aux organisations professionnelles (Finance Accounting Standards Board (FASB) aux Etats-Unis, Accounting Standards Board (ASB) au Royaume-Uni). Alors que dans les pays continentaux. Le pouvoir de normalisation revient à l'état, qui est le principal acteur de cette normalisation comptable, les organisations professionnelles n'ont aucun pouvoir dans cette démarche.

4.2. La fiscalité

Dans certains pays la comptabilité est un instrument de la fiscalité, dans d'autres, elle est autonome. Radebaugh et Gray (1997) ont démontré que la fiscalité influence le système comptable. Dans quelque pays, la législation fiscale détermine les pratiques comptables. En demandant aux entreprises leurs revenus et leurs dépenses, le montant de la taxe à payer peut être calculé. Donc la fiscalité impacte la comptabilité. Dans d'autres pays, nous trouvons une séparation entre la fiscalité et la comptabilité financière. Dans les pays où il existe une relation étroite entre la fiscalité et la comptabilité, les entreprises tendent à adopter des pratiques comptables très prudentes afin de minimiser leurs dettes fiscales et leurs contributions fiscales.

En Europe continentale, la fiscalité influence fortement les pratiques comptables : dans ces pays, la comptabilité est un moyen de calcul de l'assiette de différents impôts, seules les charges comptabilisées sont fiscalement déductibles. Les Pays anglo-saxons, en revanche, le résultat fiscal se calcule indépendamment du résultat comptable. La fiscalité conditionne ainsi les pratiques comptables dans certains pays par exemple la France.

4.3. Mode de financement

La bourse (le marché financier) ou les institutions financières ; le développement de la comptabilité est influencé par les comptables ou les juristes. La structure de propriété des entreprises constitue une des causes majeures de différences entre les pratiques comptables (Nobes C. W., 1983). En effet, dans les pays où le marché financier est structuré, le système comptable appliqué a pour objectif de satisfaire les intérêts des investisseurs, ce qui produit une information comptable de qualité (Roberts, Weetman, & Gordon, 1998). Par conséquent, dans les pays où la famille, l'état et les banques constituent la source principale de financement, le rôle de la comptabilité se limite en

protégeant les intérêts des crédeurs, donc la qualité de l'information reste faible (Doupnik & Salter, External environment, culture, and accounting practice : a preliminary test of a general model of international accounting development, 1995). Par contre dans les pays en voie de développement, les gouvernements de ces pays ont beaucoup investi dans les entreprises pour l'équilibre économique causé par les entreprises familiales et étrangères. Dans les pays en voie de développement, la plus part des entreprises sont publiques, et les autres sont influencés par des propriétaires étrangers où contrôler par des groupes locaux (Scott, 1987).

Le marché européen des valeurs mobilières à moins d'influence sur les pratiques comptables (Nobes C. W., 1983). Par exemple en Allemagne, les banques contrôlent l'ensemble du financement des entreprises, par contre qu'en France, ce sont les holdings familiaux et l'Etat.

La majorité des sociétés sont privées et ne sont pas inscrites à la bourse. Donc la publicité reste limitée aux activités de ces dernières, alors qu'aux Etats-Unis et en Angleterre ; de plus, les états financiers tendent à divulguer peu de détails, juste pour satisfaire les exigences minimales.

Les pays anglo-saxons privilégient la réalité économique des informations financières, le compte de résultat est plus important que le bilan, le résultat le plus détaillé possible pour une meilleure reconnaissance de l'ensemble des actifs de l'entreprise, selon Casta, Jean- François (2000). Le rôle de l'information est essentiel que les investisseurs n'attendaient pas la divulgation obligatoire mais ils recouraient à la recherche privée d'information, alors que les pays d'Europe continentale privilégient la réalité juridique et patrimoniale des informations financières, l'importance du bilan sur le compte de résultat, ce qui sous-évalue les actifs et le résultat (Walton, 1996). La comptabilité ne vise pas à privilégier la satisfaction des besoins des investisseurs, mais plutôt à satisfaire les exigences de l'état, en matière de collecte d'impôt, qui est un indicateur macro-économique. En protégeant les créanciers qui fournissent aux entreprises l'essentiel de leurs ressources. Dans cet esprit on retrouve l'importance accordée au principe de prudence. Avec l'harmonisation comptable internationale, toutes les entreprises européennes cotées sur un marché réglementé, sont obligées d'élaborer des états financiers consolidés, selon les normes comptables internationales, ce qui fait que leurs entreprises ont besoin de plus de financement des marchés financiers. Donc ont

remarque que l'idiologie anglo-américaine submerge l'Europe continentale par le biais des normes internationales.

4.4. Niveau d'inflation

L'inflation est un phénomène qui influence fortement la pratique comptable, la croissance économique et les systèmes comptables (Radebaugh & Gray, 1997).

Avec l'inflation les méthodes d'évaluation changent d'un état à un autre. Par exemple dans les pays où l'inflation est faible, l'évaluation au coût historique est revendiquée. Par contre dans les pays où le taux d'inflation est élevé comme (l'Algérie), on recourt à pratiquer des évaluations d'actifs. Ces évaluations sont recommandées par les normes comptables internationales.

4.5. Liens politiques et économiques entre pays

Le système politique influence la réglementation, les normes, la pratique, l'objectif et le rôle de la comptabilité, en organisant et contrôlant l'économie.

Le régime politique et le système économique change d'un angle à un autre. Les systèmes varient d'une dépendance très élevée des forces du marché comme les Etats Unis, jusqu'au contrôle central comme la Chine, et entre les deux il existe beaucoup d'autres systèmes et des modes de gouvernement. Cette divergence économique sollicite des besoins en informations, d'où des systèmes comptables différents. Chamisa (2000) a expliqué dans une recherche que la qualité d'un régime politique du pays influence la pertinence des normes internationales. Les normes internationales ne sont pas pertinentes pour les PVD, le secteur public est dominateur de l'économie et le marché financier n'a presque pas d'existence. Celles-ci sont considérées pertinentes pour les pays capitalistes où le secteur privé domine l'économie et où le marché financier est développé.

Le développement économique d'une nation est primordiale, d'où la gestion intensive de l'économie par l'état. Plus le gouvernement est présent dans le développement économique plus est souhaitable de normaliser la comptabilité. Le système des coûts et des prix était établi selon des méthodes comptables. Plutôt que par les forces du marché. Le but de ces systèmes comptables est de réaliser un meilleur contrôle ainsi une meilleure planification centrale. Pour la stabilité du macro-économique les politiques gouvernementales des pays en voie de développement imposent des contrôles sur les

activités des entreprises, par exemple pour le contrôle des impôts et l'inflation (Doupnik, 1982).

Par contre dans les économies de marché la comptabilité est utilisée pour la gestion des entreprises, le commerciale, la productivité économie et la distribution des produits et service. Il faut dire que le développement économique influence profondément le système comptable. Et ce dernier participe au développement économique. Mais la mise en place d'un système comptable impertinent par les pays en voie de développement induit à une stagnation économique et en résulte une situation néfaste de l'économie (Charderton & Taylor, 1993).

Les PVD sont en premier stade de développement économique (Rostov, 1963). Ils n'ont pas les mêmes besoins des pratiques comptables comme dans les pays développés où leur économie est nettement plus complexe. Selon Hove (1986) les pratiques comptables sont souvent imposées par les pays développés aux PVD en raison des aides économiques obtenues des organisations internationales. Comme la banque mondiale et les fonds monétaires internationales. Les comptables des pays en voie de développement doivent établir des états financiers selon les principes comptables généralement admis dans les pays développés.

4.6. La colonisation

La plupart des pays ont connu un développement de la réglementation comptable par le biais de la colonisation. En Algérie, l'adoption d'un plan comptable est due à l'occupation française. Les relations créées pendant les périodes de colonisation entre pays colonisateurs et pays colonisés ont mené ces derniers à suivre des réglementations comptables des pays colonisateurs, comme les pays colonisés par la France essentiellement les pays d'Afrique francophone, ont adopté le modèle français.

La colonisation est un élément important de transfert de systèmes comptables dans les pays en voie de développement (Engelmann, 1962 ; Hove, 1986 ; Chaderton et Taylor, 1993). Selon Hove (1986), la comptabilité est exportée par la colonisation aux pays en voie de développement, mais elle a été également imposée à ces derniers, sans prendre en considération leurs besoins économiques. D'autres auteurs comme Briston (1978), Hagigi et Williams (1993), confirment que les pays colonisés sont soumis au système comptable colonial, cette imposition est nuisible car l'adoption ou l'application des systèmes comptables des pays développés est établie d'une manière coercitive.

4.7. La profession comptable

Selon Gray (1988) l'histoire de la profession comptable d'un pays contribue sur le développement de la pratique de la comptabilité. Une profession impertinente peut amener le gouvernement à intervenir. Dans certains pays la profession comptable est un élément principal dans l'élaboration de la normalisation, par exemple les Etats-Unis ou le FASB, qui est un organisme privé indépendant, établit les normes comptables. Alors que dans d'autres pays, une combinaison entre l'état et le secteur privé est mise en place pour la normalisation comptable comme la France. Roberts et al (1998) ont combiné la profession comptable au système juridique. Ils ont montré que la réglementation comptable est élaborée par le gouvernement dans les pays de droit codifié. Dans ces pays, la profession participe dans la prise de décision, elle donne ses avis au gouvernement sur certains points et elle participe pour la publication des normes. Cette tâche est cependant attribuée à un organisme professionnel indépendant dans les pays de droit coutumier.

4.8. Le facteur culturel

Beaucoup de chercheurs comme, Balkaoui (1985), Gray (1988), Radebaugh et Gray (1997) ont tenté de déterminer la relation entre la comptabilité et la culture. Plusieurs études ont démontré l'influence du facteur culturel sur le système comptable. La culture est considérée comme un facteur déterminant les différences comptables (Nobes C. W., 1983). D'autres études ont déterminé que la culture impacte le processus de l'harmonisation comptable internationale, en Europe et au niveau mondial, Macharzina (1988) a mentionné que les normes européennes ne reproduisaient pas les différentes cultures comptables. Il propose d'élaborer un cadre conceptuel dont les diversités contextuelles sont prises en considération sur lesquelles les normes comptables sont fixées, ainsi les environnements sociaux, politiques, économiques et le contexte historique dans lequel les obligations comptables se sont évoluées. La mise en place d'une ligne de culture et des normes comptables est alors évidente. La réussite des normes IAS/IFRS est limitée par des variables culturelles selon Violet (1983). Douppnik et Salter (1995) en s'inspirant des anciens travaux, ils ont présenté un modèle général de développement des systèmes comptables en combinant les facteurs environnementaux, institutionnels et culturels. Ils ont abouti à ce que les systèmes comptables nationaux soient le résultat d'interaction entre tous les facteurs.

Conclusion

Dans ce chapitre on a porté un regard sur l'ensemble du processus de la normalisation comptable en Europe et en Algérie. Nous avons déterminé les véritables enjeux de l'adoption des normes comptables internationales IAS/IFRS. L'économie financière exige que les agents économiques soient en mesure de comparer les états financiers des différentes firmes internationales. Le moyen qui permet cette comparaison est l'unification du langage comptable. L'union européenne a rendu le référentiel comptable international obligatoire des le 1 janvier 2005 pour toutes les entreprises cotées en bourses. L'échec d'harmonisation comptable européenne les a mené à déléguer à un organisme international la production des normes comptables l'(IASB).

L'économie mondialisée ne peut se passer des normes comptables internationales. Le caractère hégémonique qu'a pu octroyer les IAS/IFRS a mené l'Algérie à modifier son système comptable par les réformes économiques et comptables. Le référentiel (SCF) était promulgué selon les normes comptables internationales car les instances mondiales reconnaissent les informations financières produites selon le référentiel international. Mais aucun commentaire n'est établi par IFRS Fondation sur l'Algérie. Le pays a adopté les IAS/IFRS d'une manière relative et a préservé son empreinte par le maintien d'un plan comptable, ce qui s'explique par des raisons techniques et culturelles : l'Etat est considéré comme le pivot de la partie prenante, le collecteur de l'impôt qui se calcule sur le résultat de la comptabilité générale. La tenue de la comptabilité s'effectue selon un plan comptable d'inspiration française et un cadre conceptuel de l'IASB. L'absence de marché financier, l'existence modeste des entreprises cotées en bourse et une économie peu développée ont fait que l'adoption des normes comptables internationales telles qu'elles ont été édictées est quasi impossible. L'expansion des IAS/IFRS au niveau mondial était rapide mais malgré cela les pratiques restent différentes. Djamel Khouatra (2014) Si l'influence de l'IASB s'est accrue à l'échelle mondiale, elle est variable selon les pays.

Cependant les IAS/IFRS sont des normes très développées qui répondent à des besoins de pays industrialisés. Lors de l'élaboration des normes comptables internationales les besoins environnementaux de ces pays ont été pris en considération. Donc, les normes comptables internationales répondent-elles aux besoins des pays en voie de développement ?

Cairne (1990) nous confirme que la majorité des pays en voie de développement adoptent les normes comptables internationales. L'appréciation de l'harmonisation comptable par le biais des normes comptables internationales pour les PVD diffèrent. Certaines études jugent ces normes non adéquates pour PVD (Briston, 1978 ; Samuel et Oliga, 1982 ; Perera, 1989) soulignent qu'il n'existe aucun avantage d'harmonisation, ni d'avantage pour l'adoption des normes comptables internationales ; d'autres, au contraire, persuadent la pertinence de ces normes pour les PVD.

La question de pertinence des normes comptables internationales pour les pays en voie de développement a attiré l'attention de plusieurs chercheurs. Hove (1990) a confirmé que les normes comptables internationales sont inadaptées aux PVD et que la cause de cette inadéquation est due à l'existence de certaines différences socio-économiques entre les pays en voie de développement et les pays développés. Lors du développement des normes internationales, les besoins particuliers des PVD n'ont pas été pris en considération Amenkhienan (1986). Mais les normes comptables IFRS posent des principes plutôt que des règles, ce qui laisse des marges de manœuvre au PVD et de les adaptées selon leur besoins. Les études de Dussault (1993) et Chamisa (2000) ont montré que les pays qui ont adopté les normes internationales en les modifiant (en prenant en considération leurs facteurs environnementaux locaux) ont pu réaliser un niveau de croissance plus élevé que les pays qui n'ont pas adopté les IFRS ou qui les ont adoptées sans modification. Ces dernières études ont permis de conclure que les normes internationales sont pertinentes pour les PVD, qui les adaptent à leurs conditions environnementales : économiques, culturelles, politiques.

Amenkhienan (1986) propose aux PVD d'élaborer leurs propres normes comptables, et suivre une stratégie qui consiste à le faire. Selon lui, la solution idéale est la stratégie qui tiendrait compte de l'environnement socio-économique, légal et politique, dans lequel la comptabilité est cernée.

Chapitre III

CHAPITRE THEORIQUE

Introduction

L'utilisation d'une théorie permet au chercheur de mieux comprendre et cerner les pratiques observées sur le terrain. La littérature comptable est particulièrement vaste. Aborder tous les courants théoriques existants et étudier toute la revue de la littérature ayant servi de point de départ à ce travail doctoral n'est pas envisageable. C'est pourquoi ce chapitre est consacré à deux théories ; la théorie néo-institutionnelle et la théorie des conventions. Nous présenterons ici ces courants retenus pour expliquer l'avènement du référentiel comptable algérien SCF et la compréhension des comportements de ces utilisateurs. L'objectif est de présenter et de justifier le choix de cette vision qui, selon nous, permet de comprendre le processus des comportements des comptables lors de la première application du système comptable financier. En prenant en considération la complexité de la transition, engendrer le cadre conceptuel sur cette approche théorique nous semble être une démarche en mesure d'appréhender efficacement le phénomène. Les conventions régissant et dirigeant la communauté en fonction du contexte d'affaires. Nous avons gardé cette dimension de la théorie de convention car elle structure le processus de décision et les interactions entre les praticiens ainsi que les pressions subies sur le terrain. La Théorie Néo-Institutionnelle sociologique (TNIs), traite les pressions institutionnelles exercées sur les firmes, et la légitimation des comportements des organisationnels. Cette théorie explique la stabilité des institutions à travers la notion d'isomorphisme.

Le but de ce travail étant d'aborder la transition du plan comptable national vers le nouveau système comptable financier jusqu'à nos jours. Ce courant théorique sera présenté d'une manière indépendante, en gardant comme élément principal l'explication des comportements des comptables face à la nouvelle convention. En conclusion, et par apport à cette revue de la littérature, nous poserons les hypothèses déduites des comportements des comptables dérivant de l'approche théorique.

SECTION I : LES CHOIX COMPTABLES : APPROCHE PAR LA THEORIE DES CONVENTIONS.

Nous aborderons la transition au système comptable financier d'une manière compréhensive, nous nous mobilisons les approches théoriques replaçant l'acteur au centre de l'analyse. La théorie des conventions analyse le contexte d'action et le comportement des acteurs lors de la prise de décision dans un environnement incertain. L'émergence du nouveau référentiel a généré l'incertitude dans le milieu professionnel. La théorie des conventions explique les choix de la pratique comptable selon le contexte et les comportementaux de l'acteur, répond pour le mieux aux situations de doute, ce qui nous mène à identifier le recours aux conventions comptables régissant et cernant la profession. Compte tenu de l'intérêt de la thèse pour la compréhension et l'explication des comportements des comptables réalisés lors de l'avènement de la nouvelle convention, nous situons l'étude au niveau de l'identification des choix de pratiques et donc des conventions comptables. La recherche porte sur l'ensemble des comportements effectués par les praticiens lors de la transition. La décision comptable est un processus de choix contraint par le contexte conventionnel. Nous adoptons une approche explicative de la convention.

D'abord, nous présenterons les origines de la théorie des conventions, puis nous détaillerons les caractéristiques de l'approche, et enfin nous accentuerons son intérêt par apport à la recherche en comptabilité.

1. La théorie des conventions

Selon « la Revue Économique, n° 2, mars 1989 » L'accord entre les individus, même lorsqu'il se limite au contrat d'un échange marchand, n'est pas possible sans un cadre commun, sans une convention constitutive », donc, tout accord implique un cadre commun de référence. Parmi les « pères fondateurs », on nomme généralement D.K. Lewis qui a pu cerner les caractéristiques et les notions de la convention en 1996, ainsi H. Simon a enrichi ce courant théorique avec les critiques qu'il a apportées sur la rationalité substantielle des individus, la convention est aussi considérée comme un objet sociologique étudiée par BOLTANSKI et THEVENOT dans leurs ouvrages fondateurs « Les économies de la grandeur » et « De la

justification ». Ils l'ont enrichie avec leurs réflexions sur les principes supérieurs. L'étude du comportement mimétique apporté par J.M. Keynes, il a introduit la notion de convention dans le fonctionnement des marchés financiers en 1936. P.Y. Gomez expose en 1994 et 1996, deux ouvrages, un modèle conventionnaliste de la firme, un numéro spécial de la Revue Française de Gestion est consacré en 1997 à « la théorie des conventions en pratique ».

La convention relève donc d'un espace transdisciplinaire³⁷, au sens où elle devient le centre de relation de multiples disciplines. Par la suite de notre travail, nous énoncerons d'abord la définition de la convention pour ensuite présenter ce que l'école conventionnaliste détient.

1.1. Qu'est-ce qu'une convention ?

Le concept de convention s'apparente à plusieurs définitions. Sa détermination n'est pas un acte sans difficulté. D'ailleurs, à l'heure actuelle, la communauté conventionnaliste n'arrive pas à cerner et à unifier une seule définition. Même si les acceptions ne sont pas fondamentalement éloignées, des degrés d'intensités et de petites précisions font leurs différenciations. Après une revue de lecture sur des différentes significations, nous retenons celle donnée par AMBLARD et al. (2003) : « la convention est un ensemble de repères socialement construits, permettant aux individus de résoudre des problèmes récurrents en coordonnant leurs comportements dans un espace normé ». Ainsi la convention s'identifie selon deux éléments, définis par GOMEZ (1996, p.193) : premièrement, les énoncés (explicites et implicites) qui véhiculent le contenu de la convention : A quoi sert-elle ? Comment s'élabore-t-elle ? Qu'élimine-t-elle de son environnement ? Deuxièmement ; le dispositif matériel transmet techniquement l'information sur l'existence de la convention auprès de chaque individu. La convention dispose de deux niveaux d'intelligibilité qui sont indispensables à son application ; l'un rhétorique et l'autre technique. Ainsi elle peut être expliquée facilement dans un langage commun par toute la population, à travers un support technique efficace. La convention peut avoir des dimensions locale, nationale mais rarement internationale à cause de son énoncé de culture.

³⁷ Samira Démaria (2008, p.106) ; La transdisciplinarité peut être définie, ainsi que le préfixe « trans » l'indique, par ce qui est à la fois entre les disciplines, à travers les différentes disciplines et au-delà de toute discipline.

2. Cadre de réflexion de la théorie des conventions

Dans cette partie nous allons décrire plus précisément les principes de la théorie des conventions. Nous mobilisons la théorie des conventions afin d'expliquer les éléments de contexte et les caractéristiques comportementales lors de la première application du système comptable financier. Nous tenterons de cerner les facteurs explicatifs des choix comptables. D'abord, nous présenterons le contexte dans lequel évolue la théorie des conventions et dans lequel s'avère être pertinente et à la fin du chapitre nous expliciterons les hypothèses liées au comportement de l'acteur.

2.1. Le contexte conventionnaliste

La théorie des conventions est fondée sur trois hypothèses permettant de caractériser le contexte d'action des acteurs. D'abord, nous identifierons l'importance de la collecte et l'interprétation de l'information, ensuite nous expliquerons les situations d'incertitude, puis nous porterons un éclairage sur les conventionnalistes qui accordent à l'acteur un pouvoir de décision insérée dans un collectif dont il tient compte, enfin nous aborderons le phénomène d'extériorisation de la convention.

2.1.1. L'utilité de l'information et l'émergence de l'incertitude

Les positivistes avaient prouvé l'utilité décisionnelle de l'information comptable pour toute la partie prenante en particulier l'investisseur et qu'elle n'était pas juste institutionnelle.

Les investisseurs recouraient à la recherche privée d'information avant sa divulgation obligatoire (Casta, 2000). L'information est un flux « pur », standardisé au sens où son contenu et son système de transmission sont sans influence réciproque (Gomez P. Y., 1997, p. 5). La prise de décision est un facteur important dans les relations socio-économiques, en s'appuyant sur l'exemple de Gomez ; la relation qui relie une agence de publicité et le dernier client c'est l'information que dégage la publicité. Cette information qui circule est pure. Donc les acteurs économiques c'est des producteurs et des récepteurs de l'information, ils ne peuvent pas prendre des décisions s'ils ne disposent pas d'information, la collecte de l'information est parfois une situation contraignante pour les individus. Par ici une deuxième difficulté émerge est l'interprétation de l'information. Après la collecte, la prise de décision ne peut s'établir juste sur l'information acquise. En revanche, ils doivent s'assurer que les règles du jeu dans lesquelles ils sont reliés, sont stables, pour garantir la

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

rentabilité de sa décision sur le long terme. Quand on dispose des informations qui ont des fins décisionnelles et des informations sur les règles du jeu futur, on se retrouve dans une situation normale, car la stabilité des affaires est garantie mais qu'en est-il si les règles du jeu sont indéfinies et incertaines ? Comment cet individu doit réagir et résister ?

Dans cette situation un phénomène émerge ; l'incertitude, est définie par la rousse comme « L'état de quelqu'un qui ne sait quel parti prendre, ou état plus ou moins préoccupant de quelqu'un qui est dans l'attente d'une chose incertaine ». Plus précisément selon Marc Amblard (2003), c'est le caractère de ce qui ne peut être établi avec exactitude, connu à l'avance et qui laisse place au doute. L'incertitude est un facteur d'inertie et un état d'ignorance partagé par les individus qui vont les pousser à acquérir de l'information et à concevoir des systèmes anticipatifs pour pallier tout espace blanc. L'incertitude est ainsi un paramètre central de l'approche conventionnaliste : le calcul pur ne lui permettant pas d'échapper à une telle situation, l'agent ne peut faire autrement que s'en remettre à des accords collectifs qu'il repère en observant les autres.

L'incertitude se caractérise par l'instabilité de l'état futur des affaires, c'est une situation embarrassante, elle représente un frein pour la prise de décision. Selon ORLÉAN (1989, p.245), l'incertitude apparaît lorsque rien n'autorise l'acteur à penser que l'état futur du monde sera le même que celui dans lequel il décide aujourd'hui. Il existe donc des situations où le traitement de l'information est insuffisant, car, d'un côté l'individu ne peut faire confiance à l'état futur des affaires et d'un autre côté il dépend des comportements des agents économiques. Ce sont ces situations que l'on accorde à l'incertitude, donc le roulement d'information entre les acteurs est insuffisant. GOMEZ (1997, p.1061) identifie deux sources d'incertitude :

- L'incapacité de comparer les conséquences d'une décision avec une expérience passée identique;
- La décision n'aura un sens pour l'individu qu'à la condition que les autres acteurs font en sorte de se comporter de la même manière.

Au sens de KNIGHT (1921), L'incertitude est dite radicale dès lors qu'il n'existe pas de référentiel dans le passé et que le choix de chaque acteur est dépendant de celui des autres. Donc tous les auteurs s'accordent à dire que le monde économique et

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

social est pétri d'incertitudes radicales. Que ce soit sur les marchés financiers, dans l'entreprise, ou pour les choix quotidiens, les prises de décision ne relèvent pas de calculs mais bien de la convention. Dans une situation incertaine et complexe la décision est difficile à prendre, donc l'acteur consiste une solution, pour AMBLARD (2004, p.49), l'adoption d'un comportement que l'on sait communément admis dans ces conditions : la convention ». C'est pourquoi MONTMORILLON (1999, p.171) estime que « la convention (...) permet à l'acteur confronté à une situation où ni le calcul rationnel ni l'établissement d'un contrat précis et exhaustif ne détermine l'action, de pourtant opter pour un comportement adéquat».

Dans la logique des théories de convention, il est impossible de séparer l'individu et le système de règle dans lequel il évolue. Lorsqu'il est confronté à une situation d'incertitude, il ne pourra pas prendre la décision seul, isolément des autres, car il fait partie d'un environnement où il doit tenir compte du système de règles, qui dépend lui-même de son adoption par la communauté (Beau, 2005, p. 200). Il se retrouve dans l'obligation de suivre le système normal de règle dans lequel il se retrouve. Mais ce système dépend de son adoption par les autres acteurs. Donc chaque individu est relié à un autre, non pas par l'information mais par l'imposition du système de règle, afin que sa démarche aura un sens logique. Même si l'individu essaie de se comporter en dehors des règles, mais il le fait toujours par rapport à elles.

2.1.2. Action individuelle dans un cadre collectif

Adopter une convention est un comportement individuel qui est enchâssé dans un collectif auquel on se réfère. Cette opposition est inscrite au sein même de la notion de convention, « ce qui doit être appréhendé à la fois comme le résultat d'actions individuelles et comme un cadre contraignant les sujets » (introduction collective de la Revue Économique, 1989, p.143). A partir de là une réflexion est née, qui nous mène à s'interroger sur la position et la posture méthodologique qui contribue à améliorer l'approche conventionnaliste. Donc l'amélioration de l'approche conventionnaliste se réalise en individualisme ou holisme méthodologique? Nous allons d'abord expliquer le sens de ces approches selon les travaux de Samira démaria (2008, p.114) : l'individualisme méthodologique considère l'individu comme le pivot de l'étude, celui-ci va agir selon ses intérêts par rapport à une procédure mise en place. L'holisme méthodologique, quant à lui, désigne la manière

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

de considérer globalement une totalité au lieu de la considérer comme un assemblage de parties.

Les auteurs du numéro spécial de la Revue Économique (1989, p.143) estiment que l'individu doit rester au centre de l'intérêt, et que le collectif ne doit pas envahir la convention, en laissant place à l'individualisme méthodologique. Selon DEFALVARD (1992, p.134), les conventionnalistes s'appuient sur l'individualisme d'AGASSI qui « accepte un point commun avec le holisme en reconnaissant l'existence des objets collectifs, mais s'en écarte avec soin en proposant le principe selon lequel on ne peut prêter aux objets collectifs en dépit de leur existence reconnue ni désirs ni intérêts spécifiques ». Donc, l'acteur doit rester au centre de la réflexion. DURAND et WEIL (1997) considèrent que l'individualisme méthodologique et le conventionnalisme ont un lien étroit et qu'ils stigmatisent ensemble l'explication des conduites individuelles par les structures sociales, par les systèmes sociaux, en un mot, par les faits sociaux.

La convention est issue d'individus, mais une fois reconnue, adoptée et appliquée, elle s'impose à eux contraignant leur action. BIENCOURT et al. (2001, p.199) affirment « qu'une fois établie, la convention apparaît extérieure aux agents et se perpétue, sans que l'on s'interroge sur le pourquoi ». L'individualisme est donc prédominant lors de l'apparition de la convention, mais son adoption et son application dépend de l'holisme. L'individualisme méthodologique dit renouvelée, voit en l'individu est l'objet immanent d'étude, et le centre de l'intérêt. Car sa réaction est faite selon ses intérêts et par rapport à une procédure mise en place. Alors que l'holisme méthodologique, quant à lui, désigne la manière de considérer globalement une totalité. A notre égard, les deux notions se complètent, l'absence ou l'ignorance de l'un d'eux, la convention n'aura aucun sens et perd sa crédibilité.

2.1.3. « L'extériorisation » de la convention

La définition de la convention met en évidence la dimension tacite inhérente à l'analyse conventionnelle. Ainsi, la convention est une règle de comportement inexprimable, ce consentement tacite est effectué entre plusieurs personnes. Plusieurs auteurs se sont engagés à développer l'implicite. KEYNES (1939, p.167) suppose que « nous sommes tacitement convenus, d'avoir recours à une (...) pure convention » ; de même LEWIS voit la convention comme un phénomène social qui n'est pas fondé sur un accord préalable. Donc, la plupart des conventions sont énoncées et

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

exprimées par les acteurs soit sous forme de règles, de lois ou de communautés de pratiques.

Les acteurs extériorisent les conventions implicite afin de les porter à la connaissance commune et de légitimer leurs actions. Sachant que l'extériorisation a été identifiée par NONAKA et TAKEUCHI (1995, p.94), elle s'explique par le convertissement des savoirs tacites en savoirs explicites. Plusieurs auteurs différencient la convention de la loi, et que les individus ne doivent pas les assimiler. (BATIFOULIER et DE LARQUIER, 2001 ; AMBLARD, 2004 ; COLASSE, 2005). Ainsi, le rôle de la législation est de formaliser les conventions inexprimables mais néanmoins connues de tous. Les conventions comptables tacites, sont appliquées par les individus car elles ont été élaborées et choisies par les comptables. Donc, il serait intéressant d'observer leur évolution, sous l'effet de l'entrée en vigueur des normes comptables internationales IAS/IFRS qui ont eu une force légale mais qui n'ont absolument pas été choisies par les praticiens. La référence réglementaire possède une dimension punitive légale non négligeable. Néanmoins, feindre une convention ou ne pas la respecté, peut entraîner des sanctions qui relèveront soit de la culpabilité (sentiment de trahison), soit de la désapprobation sociale (exclusion d'un groupe).

Enfin, pour mieux cerner ce processus d'extériorisation de la convention, nous notons que même si la convention prescrit le comportement à adopter sans qu'il y ait obligatoirement une forme explicite à laquelle on peut se référer, elle peut dans la majorité des cas être décrite expliquée en quelques phrases (Batifoulier & De Larquier, 2001, p. 11).

2.2. L'action conventionnaliste

Dans cette partie nous expliquerons, les présupposés théoriques qui marquent la conduite de l'acteur au sein de l'approche conventionnaliste. Premièrement, nous présenterons le niveau de rationalité accordé à l'acteur et les repères sur lesquels l'adoption d'une convention s'effectue, puis deuxièmement, nous préciserons la place du mimétisme dans le processus de décision en situation d'incertitude, enfin troisièmement, nous montrerons que les conventions ne sont adoptées que si elles sont supposées légitimes.

2.2.1. La rationalisation du processus décisionnel

La théorie des conventions se positionne dans le déni des écoles classique et néo-classique, en particulier au sujet de la cognition des acteurs. Pour les économistes orthodoxes, les agents orientent leurs décisions selon une logique de maximisation de leur intérêt personnel, et cela en procédant à un calcul d'optimisation des solutions possibles, l'ensemble prenant forme dans un contexte de marché pur et parfait. Cette rationalité maximisatrice est rejetée par les conventionnalistes qui y voient une stigmatisation de la réalité et qui préfèrent mettre en avant une rationalité simonienne davantage en adéquation avec l'observation pragmatique.

Les travaux d'Herbert SIMON sur la rationalité font office de référence en termes de prise de décision. L'auteur dénonce la rationalité omnisciente véhiculée par les classiques, où l'environnement et la logique parfaite de l'individu déterminent intégralement son comportement (Simon, 1979, p. 496). Il met en avant les capacités cognitives limitées des agents qui ne peuvent pas déterminer l'action optimale car ils n'ont ni les capacités de recueillir et d'analyser, ni les capacités de calcul nécessaires. La réflexion de SIMON suit deux étapes : La première, celle de la rationalité limitée ne s'avère pas complètement satisfaisante car elle peut être détournée et ne constitue qu'une contrainte interne à un agent optimisateur. La seconde, qui s'avère être la plus féconde, où la décision n'est pas séparée de la procédure de décision et le jugement de rationalité porte sur l'ensemble » (Favereau, 1989, p. 279). Dans ces circonstances, la décision est prise non pas parce qu'elle semble être la meilleure, mais parce que le processus qui a conduit à celle-ci est le plus satisfaisant compte tenu des contraintes qui pèsent sur l'acteur. L'approche conventionnaliste adhère unanimement à la conception procédurale de la rationalité. En effet, particulièrement en situation d'incertitude, l'acteur ne peut, d'une part, connaître l'ensemble des états de la nature susceptibles de se réaliser ni les effets de ses propres actions, et d'autre part, il est incapable de calculer l'option optimale. Dans ces conditions, le processus qui conduit à la décision est primordial, il permet de rationaliser le choix. Ou encore, les critères sont pris en considération.

Gomez et Jones (2000, p. 700) a défini la convention comme « un mécanisme social associé à un vide rationnel, *i.e.*, une interrelation entre les objets, les discours et les comportements. Les acteurs agissant conformément à une convention se réfèrent aux mêmes critères non justifiés et prennent pour acquis la signification symbolique des

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

signaux qu'ils reçoivent ». Les conventions peuvent se référer et s'appuyer sur ces repères pour décider et adopter un comportement. « Les repères sont de différentes natures ; les énoncés explicites mais aussi des repères liés à la présence de certaines personnes et aux comportements qu'elles adoptent, des repères liés à la présence de certains objets dans la situation et enfin des repères qui ont trait à l'organisation de l'espace et du temps » (Nizet, 1990, p. 4).

On ne peut séparer les conventions des individus, l'un complète l'autre. Les acteurs ne peuvent décider que par l'existence des conventions et les conventions n'existent que parce que les individus les adoptent. « La convention n'existe pas en dehors de son adoption par les individus. Inversement, si les individus n'adoptent plus la convention, celle-ci disparaît, ou, si la convention se modifie, les comportements raisonnables qui y font référence se modifient avec elle (Gomez P. Y., 1997, p. 9). « Une convention est donc : en première approximation, un ensemble de critères, un ensemble de repères auxquels les individus confrontés à des situations incertaines, se réfèrent pour décider des comportements qu'ils vont adopter » (Nizet, 1990, p. 2).

2.2.2. La composition de la convention

La convention se subdivise en plusieurs repères : les énoncés, les personnes, les objets, l'espace et le temps.

2.2.2.1. Les énoncés : sont le premier type de repère, qui se divisent d'abord en énoncés officiels dans le cadre de l'organisation, comme le règlement intérieur de l'entreprise. Mais la théorie des conventions s'intéresse beaucoup plus à la justification des comportements des individus. La question qui se pose pour justifier la prise de décision des individus est quels sont les facteurs qui ont influencé le comportement des individus ? L'analyse des actions s'accomplit par l'écoute, la compréhension et l'interprétation des données car tout individu a sa propre culture, éducation et environnement, donc, la prise en compte des « rationalisations » des individus sont plus avantageuse que de postuler la « rationalité » de leurs décisions.

L'observation est un outil sur lequel les individus s'appuient au sein des entreprises, pour adopter des comportements qui ne sont pas forcément officialisés (mis par écrit), c'est des principes supérieurs. Ils expliquent la convention et le fonctionnement de l'organisation d'une manière simple. NIZET (1990) souligne

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

qu'une convention n'est pas uniquement faite d'énoncés verbaux, elle est faite également de repères que nous appellerons plus implicites.

2.2.2.2. Les personnes :

Une organisation est conçue de personnes avec de différents critères, leurs comportements est considérés comme un repère dans des moments de doutes et d'incertitude, car la convention se crée à partir de leur accord. On aperçoit qu'il y a plusieurs types de personne au sein de l'organisation :

On différencie les personnes à partir de leurs âges, leurs sexes et leurs classifications professionnelles. Le profil de la personne doit être adéquat avec la situation, chaque tâche est occupée par des personnes spécialisées, le comptable dans le domaine de la comptabilité. Les personnes réagissent et interagissent entre elles, elles partagent des tâches et des idées quotidiennement alors leurs relations se renforcent.

2.2.2.3. Objet :

L'objet est un repère implicite, bâtiment, logiciel informatique, machine où les individus s'appuient pour décider, car une convention se construit par la présence des objets. Selon NIZET (1990), trois points d'objet suivent et sont adéquats avec les personnes détaillées ci-dessous :

Premièrement : il est nécessaire d'utiliser le bon objet au bon endroit, sinon le résultat obtenu sera abusif, par exemple ; la présence d'un bateau dans une société commerciale. Deuxièmement : quand les caractéristiques d'un objet sont plus utiles et importantes pour réaliser un principe, et là on retrouve le terme grand et petit objet, ou le premier est plus apte que le second par exemple « un logiciel d'informatique est plus grand qu'un cahier de charge » (Nizet, 1990). Troisièmement : les objets ne peuvent pas être isolés, ils se complètent même si leurs natures divergent comme un travail à la chaîne, le premier procède et l'autre suit l'action.

2.2.2.4. L'espace et le temps :

Toute situation sociale est agencée par deux notions ; d'abord l'espace qui est véhiculé par les individus, cette espace est flexible, il change de taille, il peut être large comme il peut être restreint. Ensuite le temps qui se compose de l'immédiat ou bien la durée pour orienter les choses vers le bon chemin.

2.2.3. Comportement mimétique

Se référer à la convention permet à l'acteur d'agir en situation d'incertitude ainsi quand ses capacités cognitives sont limitées. Le changement de situation conduisant à la décision est marqué par un comportement mimétique³⁸. GOMEZ (1997, p.1062) considère que « dans une situation d'incertitude, le choix rationnel de l'individu consiste non pas à décider selon des critères correspondant à son propre goût mais à découvrir comment les autres vont vraisemblablement décider ». Le mimétisme occupe une place indispensable au sein de la théorie des conventions, car la majorité des chercheurs de ce mouvement lui confère un pouvoir explicatif primordial.

Le mimétisme est défini par ORLÉAN (1989, p.260) comme ; lorsqu'un agent anticipe sur des situations, il prend en considération l'anticipation des autres agents afin de prévoir l'opinion moyenne et ainsi diminuer les risques. Si on prend l'exemple d'un acteur qui doit prendre une décision d'investissement, ses choix ne seront pas faite selon ses valeurs personnelles, mais il retiendra l'opération qu'il suppose que les autres individus choisiraient, il imitera les autres même s'il n'approuve pas le besoin de ce choix. La convention naît alors de la spécularité³⁹ mimétique collective. Le but du modèle conventionnaliste est de procurer un consensus et une opinion moyenne. L'adoption d'une convention est basée sur le mimétisme qui est considéré comme un comportement individuel ou collectif et qui a un pouvoir explicatif fort. Par ailleurs, le mimétisme a des conséquences sur l'organisation et l'évolution de la communauté, du marché et de la firme. Ainsi, si on essaie de cerner le fonctionnement mimétique, on comprend que si l'ensemble des acteurs fondent leurs décisions sur une norme issue du mimétisme collectif, progressivement l'état du monde finit par ressembler effectivement aux attentes et aux espérances des acteurs par un processus d'anticipations autoréalisatrices (Orléan, 1989). Donc la décision de l'individu est prise par rapport aux comportements présumée adoptés par les autres intervenants, conduisant à faire un choix conçu sur une anticipation et non pas sur des fondamentaux. Ce phénomène est qualifié par ORLÉAN (2004b, p.31) de rationalité autoréférentielle, c'est un type spécifique de rationalité caractérisé exclusivement aux opinions des autres. Le mimétisme tout

³⁸ Selon Le Petit ROBERT (1993), le mimétisme est un processus d'imitation ; une ressemblance produite par imitation machinale.

³⁹ La spécularité est définie par ORLÉAN (1989, p.258) comme un processus d'anticipations croisées de niveau croissant jusqu'à l'infini.

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

comme la rationalité autoréférentielle⁴⁰ a une conséquence négative qui se détermine par la variabilité de l'opinion moyenne. De ce fait, le mimétisme peut s'ancrer sur des évaluations mal fondées et injustifiées rationnellement, ainsi la concentration de l'opinion publique, souvent très évolutive, peut se retourner imperceptiblement. Cette instabilité est à l'origine de nombreux changements de conventions, que l'on peut illustrer facilement par les phénomènes de bulles spéculatives sur les marchés financiers. Par exemple, les entreprises Internet qui ont été valorisées en oubliant les fondements économiques rationnels (les entreprises Internet valorisées au coût historique alors que leur patrimoine était de minime valeur, donc pour rembourser les dettes en cas de faillite était quasiment impossible, a partir de ce scandale de « bulle Internet » ont rajouté à la comptabilité la rubrique de immobilisation immatérielle pour approfondir la transparence et pour une meilleure compréhension du bilan). Le comportement des actionnaires était infondé car ils se sont investis sans se questionner sur l'opinion générale.

Certes, le mimétisme et l'autoréférentialité occupent une place importante dans la théorie des conventions car ils servent à la compréhension des comportements des individus et à la prise de décision. Mais quand l'acteur se retrouve dans l'obligation de se référer sur eux pour adopter un comportement, il doit le faire avec un raisonnement rationnel pour diminuer les risques.

2.2.4. La légitimité de la convention

L'important dans l'adoption de la convention est que l'acteur estime que le reste de la population y adhère et l'applique. De telle manière, la convention doit être légitime et l'acteur doit avoir la conviction qu'elle sera suivie par les autres. On comprend que c'est à travers la conviction⁴¹ que la convention se légitime, elle permet aux individus de l'assimiler et de l'intégrer.

D'abord, on commencera par comprendre d'où provient la légitimité de la convention. Après nous analyserons la notion de conviction. WEBER (1995, p.68, 69) attribue deux concepts pour cerner la notion de la légitimité : Le droit et la convention, cette dernière est définie comme une coutume dont la légitimité est

⁴⁰ L'autoréférentialité se caractérise par une circularité vertueuse. En effet, l'opinion moyenne est simultanément le résultat des anticipations individuelles et l'objet qui sert de base à la détermination de ces mêmes anticipations

⁴¹ Acquiescement de l'esprit fondé sur des preuves évidentes, certitude qui en résulte (Le Petit ROBERT, 1993).

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

approuvée au sein d'un groupe d'individus ainsi sa garantie est effectuée sans instance spécialisée qui dirige et régit son application. Encore, l'inadaptation de la convention où l'application d'une convention contradictoire, met l'individu à l'écart de son environnement et désapprouve le comportement et l'attitude des autres individus. On comprend que la convention et légitimité sont des notions extrêmement liées. La légitimité d'une convention est approuvée par une communauté. GOMEZ et JONES (2000, p.701) postulent de façon simultanée que la légitimité naît du fait que chaque individu pense que les autres ont la même croyance. Sachant que la croyance d'un individu est basée sur la croyance des autres. La légitimité de la convention doit convaincre l'acteur de l'intérêt d'adhérer et de mettre en pratique l'énoncé conventionnel. En fait c'est à partir de la légitimité que naît la conviction. À présent, nous allons nous intéresser à la notion de conviction. Elle est définie par GOMEZ (1996, p.182) comme « la croyance d'un individu selon laquelle les autres individus agissent d'une certaine façon dans une circonstance donnée ». La convention ne peut avoir de sens que si une population y adhère. GENSSE (2003, p.17) estime que « la conviction introduit la croyance comme élément essentiel à la compréhension des comportements et évite de ne concevoir dans les modèles que des individus super-calculateurs ».

La confiance est une notion extrêmement importante et étroitement liée à la conviction afin d'adopter une convention. La confiance est définie par BIDAULT et JARRILLO (1995) « comme le sentiment que l'autre partie va se comporter de façon conforme à nos intérêts ». Si l'acteur adopte une convention donc il a confiance dans le fait que les autres vont eux aussi l'adopter et ainsi se conformer à un intérêt supposé commun. AMBLARD (2003a, p.68) conclut en observant les pratiques comptables que « chaque praticien sait que la convention comptable qu'il applique est aussi respectée par ses pairs et cette conviction constitue le ciment de l'édifice comptable (...) la convention devient alors un système de justification en indiquant à chaque individu ce qu'il est convenu de faire sachant que chacun est convaincu que les autres agissent de la sorte ».

On comprend que l'acteur n'adhère à une convention comptable que s'il a la conviction que les autres comptables l'appliquent. Car cette convention est considérée comme un motif qui relie les liens entre les praticiens de la comptabilité, ainsi elle est estimée comme un moyen de justification car elle indique et elle

démontre à chaque individu ce qu'il est supposé faire et ce que les autres aussi devront faire. L'acteur doit avoir la conviction que les autres agissent de la même manière.

2.3. La dynamique conventionnelle

Le système comptable est un ensemble de conventions explicite et implicite, toute convention fait face à des contraintes et se développe parallèlement. Le praticien en comptabilité se dirige constamment vers les conventions qui cernent son métier pour éviter tout désaccord et questionnement sur ses décisions, les conventions comptables ne sont pas fixes ou immuables ; elles changent et évoluent dans le temps et selon l'environnement économique. S'interroger sur la production et l'évolution des conventions comptables est fondamentale afin d'apprécier le processus de normalisation comptable. Analyser et synthétiser les facteurs qui font basculer les conventions en place et comprendre l'évolution des règles comptables nous semble nécessaire pour cerner la dynamique conventionnaliste. Le changement de règles comptables impose la prise en considération de l'alternative qui remet en doute la pertinence de la convention en place. L'alternative se définit comme « une proposition délivrant une prescription comportementale différente de la convention établie »⁴² et qui est « une régularité alternative qui pourrait être la convention en place » (LEWIS, 1969)⁴³.

L'alternative est considérée comme l'élément clef pour le processus de l'évolution des conventions. L'acteur ne peut être en situation d'incertitude sans l'existence de la suspicion, l'existence de ce dernier est certain. Car en son absence l'action adoptée par l'acteur est considérée comme une solution imposée. Quand Le doute et l'incertitude entrent en cause, une nouvelle convention émerge. Si cette dernière arrive à convaincre les convenants douteux elle devient alors l'alternative.

Cependant, l'avènement de l'alternative est loin d'être neutre, elle peut intimider, où carrément remplacer la convention en place. L'adoption d'une alternative par un faible nombre d'individus ne peut renverser le comportement conventionnel dominant (SUDGEN, 1989 ; BOYER et ORLÉAN, 1991), mais une convention peut être remise en question par l'apparition d'une alternative convaincante par son

⁴² Définition issue du « Lexique conventionnaliste » AMBLARD et al. (2003).

⁴³ Cité par URRUTIAGUER et BATIFOULIER (2001).

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

contenu. Donc, on déduit qu'à partir de l'apparition de l'alternative, une tension peut submergés entre les deux populations.

Quels sont les facteurs qui contribuent à favoriser l'apparition de l'alternative ?

Notre réponse à cette question s'appuie sur les écrits de M. AMBLARD (2003b, p.143), il distingue deux types de facteurs d'émergence d'une dynamique conventionnelle : des facteurs endogènes et exogènes.

2.3.1. Les facteurs exogènes

Des facteurs exogènes à la convention où extérieurs, c'est-à-dire que « les causes à l'origine de l'alternative sont étrangères aux déterminants de la convention établie » : l'avènement d'une alternative peu se produire à partir d'un contact entre plusieurs conventions ou bien par les pouvoirs publics ;

2.3.1.1. Le contact :

Lorsque deux groupes d'individus essaient d'affirmer leurs relations plusieurs conventions participent à cette union. Ce qui rend toutes conventions alternatives par rapport à l'autre. Chaque groupe est doté de ses propres conventions, chacun d'eux tentera de convaincre l'autre d'adopter sa convention. L'étude menée par R. Boyer et A. Orléan (1991) décrit le processus grâce auquel les modes de gestion et le système de détermination des salaires asiatiques se sont diffusés dans l'industrie anglo-saxonne, les transplants sont aujourd'hui reconnus au point que la littérature a évoqué le processus de « nipponisation » de l'industrie américaine. Car le nombre de conventions qui auparavant régissaient le secteur de l'automobile et de l'électronique, sont depuis quelques années sérieusement mises en doute par la généralisation des pratiques japonaises.

La mondialisation et l'harmonisation comptables internationales imposent aux entreprises multinationales d'adopter des conventions étrangères afin de satisfaire les besoins informationnels, en introduisant les normes américaines (FASB) et les normes internationales (IASB), ce qui perturbe les normes nationales. Donc des alternatives étrangères engendrent de nouveaux contacts d'une logique étrangère. L'avènement des gros cabinets comptable anglo-saxons au sein des organismes de normalisation est un facteur qui participe à l'introduction sur ce territoire des conventions différentes.

2.3.1.2. La réglementation publique :

Les textes édictés par la réglementation publique servent à réorienter les conduites en modifiant les bornes comportementales. Les conventions élaborées ont été remises en cause par l'alternative. On comprend donc que la réglementation publique ne participe pas à créer de l'accord en produisant de l'alternative. La conformité à un comportement résulte de la conviction que ce comportement sera adopté par toute la population et non pas en obéissant aveuglément aux autorités supérieures. Cette conviction repose sur trois facteurs :

- La prévisibilité de la réaction des autres : lors d'une prescription réglementaire, l'attitude de l'individu dépendra grandement des anticipations d'autrui.
- La légitimité du pouvoir qui produit la règle : la légitimité ne s'impose pas car les règles édictées et la dépendance de la population contribuent à assurer la légitimité du pouvoir.
- La performance de la règle elle-même : constitue son pouvoir à augmenter l'utilité sociale des conventions, ce facteur contribue à renforcer la conviction de la population quant à une adoption généralisée de la règle produite.

Quand l'individu est convaincu pour ces différentes raisons que le reste de la population se conforme à la prescription, il suivra la même voie en confirmant aux autres leur conviction dans une adoption généralisée. Par conséquent, cette règle acceptée, peu à peu devient une convention.

2.3.2. Les facteurs endogènes

Des facteurs endogènes à la convention ou intérieurs, correspondant aux agents générateurs d'alternatives consubstantiels à la nature même de la convention en place.

2.3.2.1. La dissidence :

C'est la dissidence d'un groupe d'acteurs qui décide de laisser tomber la convention en place et de suivre l'alternative, car la convention ne répond plus aux évolutions du contexte. Pour illustrer ces concepts, prenons le cas de la convention d'évaluation au coût historique, après cette dernière plusieurs alternatives sont apparues : dès les années 1970, quelques utilisateurs évaluent la méthode peu représentative de la réalité de l'entreprise, qui ont tenté d'introduire une évaluation fondée sur la valeur

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

comme alternative (valeur de remplacement par exemple). Dans cette situation nous sommes face à un facteur endogène. Ainsi on s'appuie sur l'exemple des groupes français qui depuis le 1er janvier 2005, devaient appliquer les normes IAS/IFRS, qui proposent le choix entre deux méthodes d'évaluation ; le coût historique et la juste valeur. Dans ce second cas le facteur émergeant est exogène. La convention comptable peut-être mise en doute par un groupe dissident qui prend la décision de ne plus s'y conformer afin d'adopter une nouvelle convention. Cette situation peut apparaître alors comme une alternative pour les autres membres de la population. Prenant les exemples qui étaient présentés par Marc AMBLARD (2003b) ; de la Deutsche Bank, quand elle a présenté son bilan 1995 selon les normes IAS. La banque allemande a fait preuve de dissidence à l'égard de la convention établie (production des comptes aux normes allemandes). La banque justifie sa décision en s'appuyant sur l'élément de la transparence qui répond pour le mieux les attentes des investisseurs internationaux. Afin de répondre à leur besoin en information d'offrir les meilleurs résultats de ces activités, la Deutsche Bank a souligné dans un communiqué ; qu'ainsi nous répondrons aux exigences accrues de transparence et de qualité d'information que l'on constate dans le monde entier.

Un responsable au sein du directoire de la banque a rajouté que l'adoption des normes comptables internationale submerge le secteur bancaire allemand, puisque, plus de la moitié des grandes banques allemandes ont suivi la voie tracée par la Deutsche Bank.

2.3.2.2. La dissonance

C'est une inadéquation entre le discours délivré par la convention et les transformations contextuelles. Les modifications apportées à cette convention lui font perdre toute sa pertinence. Les changements et les transformations de l'environnement au sein duquel évolue la convention expliquent largement ce phénomène. La pertinence d'une convention est considérée comme l'ensemble des éléments qui légitiment son adoption pour les convenants. Il y a une dissonance lorsque cette pertinence est déstabilisée et remise en cause pour diverses raisons. Certes, la pertinence n'est pas une qualité indispensable pour préserver la convention ; car les conventions qui orientent nos comportements quotidiens n'ont qu'une justification, que d'être adoptées par l'ensemble de la population ; l'individu agit de telle manière, simplement parce qu'il est convaincu que ses pairs agissent

ainsi, et en contre partie, les autres attendent de lui, les même actes, sans pour autant trouver une raison logique à ces actes. Le doute sur le respect de la convention en place peut s'installer, cette dernière sera rejetée progressivement, ainsi il contribua à l'émergence d'une nouvelle pratique, l'alternative. Prenons exemple de la dissonance qui illustre aujourd'hui l'économie, la dématérialisation croissante de l'économie, de nombreux auteurs ont proposé des conventions divergentes, à leur sens plus adaptées. Ce qui engendre facilement l'alternative, ainsi cette dissonance déstabilise les groupes d'utilisateurs dominants. Sachant que les conventions évoluent toujours plus lentement que le contexte qui les abrite. C'est le principe d'inertie. Il en résulte des effets de dissonance. L'adéquation « convention-contexte » est presque toujours confuse, rarement symbiotique.

2.3.2.3. L'intention stratégique :

Correspond à un comportement conscient et souhaité de la part d'un groupe d'acteurs qui disposent une influence sur le territoire de la convention établie. Une stratégie est mise en place qui consiste à répandre à un doute au sein des conventions, dans l'intention et dans le but de les amener à basculer progressivement la convention.

Bien entendu, le comportement d'agissement est souvent avantageux ; il a pour but d'intensifier l'utilité sociale des stratégies en orientant le comportement de la population visée. Le groupe stratégique ne dispose d'aucune autorité légale, mais seulement d'une influence considérable pour déstabiliser la convention en place. En ce sens, il est important de différencier l'intention stratégique de la dissidence ; les finalités sont différentes, même si parfois, les conséquences sont identiques :

- la dissidence représente le comportement d'un groupe qui cherche simplement à s'extraire de la convention établie pour adopter une convention alternative dont il considère le discours plus adapté à leur situation ; il n'a pas pour projet d'extraire la convention existante, même si, involontairement sa manœuvre contribue aussi à générer un doute ;

- l'intention stratégique, quant à elle, présente un objectif différent puisqu'elle a réellement pour projet de renverser la convention en place pour en adopter une autre. Aussi, l'intérêt de certains groupes influents peut les conduire à mener des stratégies pour déplacer ou renverser les conventions comptables en place. L'intention

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

stratégique constitue donc un autre facteur favorisant la naissance du doute et l'émergence de conventions adverses.

Dans le domaine de la comptabilité, il s'agit souvent des pressions intentionnelles exercées par les différents acteurs au sein des organismes de normalisation. P. Boisselier (1991), souligne que toutes les normes sont le fruit d'un compromis dans lequel chaque partie intéressée (organisations professionnelles d'experts-comptables, administration fiscale, juristes.... trouve son intérêt pour satisfaire ses propres besoins ou tente autant que possible de limiter ses concessions. Il rajoute aussi ; « La tendance de la norme sera d'aller dans le sens des parties prenantes les plus actives du moment ».

Les organisations professionnelles contribuent ainsi, à faire pression sur les conventions existantes pour les faire évoluer afin qu'elles paraissent plus favorable. Plus précisément, elles favorisent les positions de leurs clients, les entreprises, et d'autre part, à promouvoir tout ce qui peut développer le recours aux services que les professionnels de la comptabilité sont susceptibles de proposer, notamment les plus grandes et puissantes entreprises, peuvent aussi exercer une pression afin de changer les conventions ; soucieuses de l'image qui dégageront auprès du public. L'Etat est un autre acteur dont on ne peut ignorer l'importance, tant ses intentions stratégiques ont été déterminantes dans la production des conventions comptables. Ce dernier admet que son influence se modifie dans les négociations au fil du temps, et varie selon les types de sociétés ; selon son degré d'intervention dans le milieu économique, il intervient avec plus ou moins d'intérêt pour décider lui-même de la répartition des richesses de la nation, J. Fortin (1989) explique que sa manière à diriger la distribution des ressources collectives dépend de l'étendue du pouvoir discrétionnaire qu'il s'accorde par la législation et du volume des capitaux qu'il collecte par la taxation. Aussi, les conventions comptables ont été grandement influencées par cette source de pouvoir.

3. Les réactions face à l'alternative comptable

Les facteurs qui viennent d'être cités (exogènes et endogènes) sont tous capables de favoriser l'émergence d'une alternative comptable. La dynamique conventionnaliste désigne soit un maintien de la convention en place, soit un remplacement par

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

l'alternative. BOYER et ORLÉAN (1991, p.245) proposent une typologie⁴⁴, des processus conduisant à une transformation de la convention (A) à la convention (B), Ils expliquent les différents états de la dynamique conventionnelle. Voir le tableau suivant :

Tableau 6. Processus de transformation conventionnelle

Effondrement	Migration	Décodage	Accord	Bricolage
La convention (B) prend la Place de la (A) car elle est plus utile socialement.	Le nombre de la population qui adhèrent à la convention est plus nombreux plus légitime.	L'existence d'une harmonie et d'une correspondance entre la convention (A) et (B).	La reconnaissance de l'avantage de la convention est accordée à la communauté.	L'intégration des conventions (A) et (B) permettent l'apparition et l'émergence d'une nouvelle convention.

Source : BOYER et ORLÉAN, 1991

Ainsi, M. Amblard (2000) explique qu'il existe deux catégories de réactions qui peuvent être produites : premièrement, les réactions pacifiques, que nous allons nommer réactions de coopération; deux types de situation peuvent alors se déduire : le recadrage et la cohabitation, deuxièmement, les réactions hostiles, que nous allons nommer réactions d'affrontement, deux situations apparaissent: la résistance et l'effondrement.

3.1. Les réactions de coopération

Les réactions de coopération sont moins rigoureuses et elles s'adaptent au discours délivré par la convention établie ; pour répondre aux nouvelles exigences, le recadrage de contenu de la convention est nécessaire. Elle ajuste une partie de son contenu par apport à la convention adverse, en attirant l'attention des convenants vers elle.

3.1.1. Le recadrage

Le recadrage consiste à corriger, déplacer, modifier, ou compléter certains aspects de la convention en place, de façon à rendre son contenu plus cohérent et logique, qui s'est affaibli par le doute et menacé par l'alternative, sa crédibilité est remise en

⁴⁴ AMBLARD (2003b) propose une typologie distinguant des réactions de coopération entre conventions et des réactions d'affrontement

cause. Ainsi, le recadrage accorde à la convention une nouvelle considération chez les utilisateurs. Quand le recadrage est pertinent, on remarque la disparition du doute chez les utilisateurs. Le recadrage consiste à changer le contenu informationnel que la convention délivre aux convenants, qui lui attribuent une adaptation au discours de l'alternative. Le souci de l'utilisateur de l'information comptable est le changement dans les conduites collectives. Aussi il favorise une modification ou un aménagement de certains aspects du discours de la convention comptable, si un changement est nécessaire plutôt que l'abandon de celle-ci.

3.1.2. La cohabitation

Second cas de figure, la cohabitation peut être définie comme une réaction de dissidence de la population (G1) : on remarque une sous-population (G2) qui émerge, on se détachant de (G1) pour adopter la nouvelle convention (C2) au détriment de l'ancienne (C1). Il y a alors une cohabitation entre (G1) et (G2). Cette situation n'est durable que sous certaines conditions : le nouveau comportement prescrit par (C2) ne doit pas interférer avec celui dicté par (C1). L'exemple de la conduite automobile clarifie cette situation l'impossibilité d'une cohabitation au sein des convenants : soit on adopte la convention (C1), on circule alors sur la file de droite, soit on adopte la convention (C2) et on roule sur la file de gauche, la cohabitation est impossible dans ce cas. Mais, cette situation reflète souvent la comptabilité et la pratique comptable. La cohabitation de deux conventions comptables trouve souvent son origine dans une sous population qui décide d'adopter une convention comptable différente. Une incompatibilité entre les deux comportements peut être prescrite, donc un mouvement de stabilité sera engendré avec la cohabitation des deux conventions. Il faut reconnaître alors que l'unicité conventionnelle est incapable de satisfaire la totalité des besoins informationnels qui touchent les différents groupes d'utilisateurs. Ainsi, la nature plurale de l'entité comptable fait appel un certain nombre à accueillir le nouveau modèle dont la cohabitation pourrait répondre plus efficacement aux différents besoins des utilisateurs. Cette situation, la comptabilité l'a déjà connue auparavant, pour faciliter la transition du PCN au SCF, le CNC en Algérie a accordé aux professionnels comptables l'utilisation du tableau de basculement pour une période de deux ans, le temps de s'adapter à la nouvelle convention SCF.

3.2. Les réactions d'affrontement

Les réactions d'affrontement désignent l'hostilité, cette opposition s'explique par la menace et le renversement de la convention en place à l'égard de l'alternative, dans le cas où la première convention ne modifie pas sa structure par apport au message délivré par la seconde. Une situation conflictuelle peut ce déclencher. La convention en place peut alors résister, delà gêneront deux situations dont une seule sera préservée ; ou bien, elle en ressortira renforcée et elle garde sa place chez les utilisateurs, ou bien elle s'effondrera, en laissant place à la nouvelle convention.

3.2.1. La résistance

Il y a résistance lorsque l'émergence de l'alternative n'arrive pas à séduire la population se conformant à la convention en place. Plus précisément, le contenu informationnel du message de la (C2) ne remet en cause la pertinence du message délivré par la convention en place (C1). Prenons un exemple pour expliquer mieux cette situation, l'interdiction de fumer dans les lieux publics. La réglementation a tenté il ya quelques années de modifier le comportement des fumeurs en instituant une règle ayant pour effet d'encadrer leur liberté. Alors, l'avènement de l'alternative (C2) qui prescrivait de cesser de fumer dans les espaces publics a remis en cause l'ancienne convention (C1) (liberté de fumer). De la, le doute envahit toute la population, au point de croire que l'alternative a pris le dessous. Chaque individu avait cru que la nouvelle convention est adoptée par le reste de la population car elle est forte par son importance. Toutefois, le législateur avait largement sous-estimé la résistance opposée par les convenants, et chacun a pu constater que l'alternative (C2) n'est pas aussi influente. Donc, la population concernée s'observe, se teste et finalement s'imite. La vieille convention en est ressortie renforcée après d'être menacée. Finalement, la stratégie d'avoir convaincu chacun de son adoption par l'autre, n'aura été qu'une simple tentative de renversement.

3.2.2. L'effondrement

L'effondrement est la situation qui correspond à la disparition de la convention établie et à l'adoption d'une nouvelle convention dont le discours apparaît plus pertinent. La pertinence de l'alternative (C2), est déterminée par la réponse qu'elle attribue aux convenants et surtout par son adoption généralisée.

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

Plus concrètement, la survie de la convention (C1) dépend de la proportion d'individus basculant dans (C2). Or, si les informations reçues poussent le convenant à considérer que (C2) devient dominante ou anticipe qu'elle le deviendra, il est certain qu'il jugera celle-ci plus pertinente que (C1). Craignant alors sa marginalisation, il abandonnera (C1), se penchant vers le groupe de (C2), et il contribuera à renforcer le doute qui envahit la population (C1). Ce mouvement engendrera très certainement la disparition à terme de (C1). Les expériences en comptabilité et son histoire, nous révèlent que de nombreuses situations d'affrontements ont été connues suivies par un effondrement de la règle établie.

Lorsque le message par cette dernière apparaît moins convaincant (en termes de cohérence ou d'adoption généralisée) que celui de l'alternative, la population se dirige rapidement à l'adoption de l'alternative. Il faut dire que l'effondrement, le plus rapide qu'il puisse exister, se fait d'une manière progressive; M. Amblard (1998, p.20) explique que le processus passe par de différentes transitions : Ainsi, il fréquent d'observer une phase de **résistance** : la convention se définit comme une régularité comportementale, les individus n'ont ni le réflexe, ni même la volonté de modifier leur conduite immédiatement. Aussi, avant de donner une nouvelle orientation à son comportement, chacun d'eux doit être suffisamment convaincu que l'autre agira de la sorte. Le **recadrage** est aussi une phase possible car des mesures d'aménagements sont mises en place pour limiter l'affaiblissement de la cohérence de la convention. La majorité d'utilisateurs préférant laisser le doute à l'écart, car les individus n'aiment pas changer leurs habitudes, donc une faible perturbation peut avoir lieu plutôt qu'un bouleversement des règles comptables. Il est, dès lors, fort probable de tenter un recadrage en premier lieu.

Encore, une phase de **cohabitation** peut parfois précéder l'effondrement de la convention. On peut retrouver deux cas de figure ; D'abord on retrouve une cohabitation volontaire pour faciliter le passage de l'ancienne convention à la nouvelle. Ensuite une cohabitation involontaire, cette situation en résulte deux catégories ; le groupe qui a privilégié l'adoption de l'alternative, et celui qui résiste à l'ancienne convention. Progressivement, cette dernière peut s'affaiblir jusqu'à sa disparition à l'égard du contenu convaincant de l'alternative. Donc, l'évolution, le changement et l'avènement des conventions se réalisent graduellement, car ces

dernières sont considérées comme un processus stable, la dynamique conventionnaliste se réalise dans un espace temporel long.

4. Discussion sur la théorie des conventions

Compte tenu de la diversité des apports relevant de l'approche conventionnaliste, certaines ambiguïtés sont à souligner. D'ailleurs, les économistes AMABLE et PALOMBARINI (2005) consacrent un ouvrage entier à la réflexion sur les limites de la théorie des conventions dans sa forme actuelle. Ces auteurs parlent d'un « courant à la fois modeste sur le plan des accomplissements académiques et très ambitieux pour son projet : refonder les sciences sociales » (ibidem, p.21). Nous soulignerons donc les principaux points de discussion soulevés par la littérature conventionnaliste.

4.1. Un manque d'unité préjudiciable

Les travaux qui en étaient réalisés par les différentes disciplines, l'économie, la gestion, la sociologie, relevant de l'approche conventionnaliste. Ce qui engendre une diversification dans cette dernière. En effet, cette différenciation introduit des distances dans les développements, même si les travaux restent comparables, les approches et méthodes divergent. Cette diversité s'affiche dans la génération et la conception même de la convention, car sa définition évolue et s'adapte selon la discipline à laquelle elle s'apparente. Donc, la notion de convention devient floue, et varie selon les filières. La théorie des conventions se développe selon quelques axes de réflexion mais à nos jours, aucun courant unificateur n'arrive à allier les différents apports. C'est pourquoi, la théorie des conventions accorde des possibilités à l'analyse des conventions mais n'offre pas un outil global d'analyse des processus conventionnels. Plusieurs auteurs ont révélé la difficile opérationnalisation de ce courant théorique en termes d'analyse empirique (GOMEZ, 2003 ; ISAAC, 2003 ; MAYMO, 2007). Ainsi, dans les travaux de recherche la réflexion conventionnaliste est souvent relativement abstraite. Peu de travaux appliquent concrètement les axiomes de la théorie des conventions à des cas pratiques. Ce pendant, en ce qui concerne les sciences de gestion, ceci constitue un manque réel.

4.2. À propos du common knowledge

LEWIS a proposé en 1969 une axiomatique qui a engendré de nombreux débats, son hypothèse évoqué la connaissance commune « Common Knowledge » (CK), elle rassemble beaucoup de controverse vu la puissance de son contenu. D'abord, le

common knowledge annule le concept de l'asymétrie informationnelle et mène théoriquement les acteurs à développer une opinion commune même identique et une négation de la réflexion individuelle. En conséquence LEWIS postule le collectif, puisque, comme le note DUPUY (1989, p.375) l'ordre collectif est déjà acquis pour le philosophe et il ne se questionne pas sur sa constitution. C'est pourquoi, faire la compréhension de la logique du CK jusqu'à son terme, on déduit qu'il a nié l'existence de l'autre en tant qu'être autonome. Or, ceci est contradictoire avec la perspective individualiste méthodologique renouvelée. De même, FAVEREAU (1989, p.291) rajoute qu'il y a une absence totale de plausibilité cognitive, donc le CK ne peut rendre compte des conventions. Sous cet angle et dans la continuité de cette réflexion, le common knowledge introduit implicitement une rationalité parfaite⁴⁵. Encore, selon BARBIER (1999, p.107), le CK est une « hypothèse héroïque d'une transparence complète du collectif pour chaque individu qui le compose suppose toujours le maintien d'une rationalité pure dans une absence de communication entre les personnes ». D'une manière générale, les acteurs connaissent la convention et ses alternatives, ils arrivent à anticiper les décisions des autres, dès lors la prise de décision individuelle relève d'une optimisation personnelle. En effet, en fonction des informations communément diffusées et collectées, chacun adopte ou rejette la convention selon une rationalité maximisatrice. En effet, le fonctionnement du monde socio-économique ne constitue pas une succession de coordinations manichéiste sans communication interindividuelle, où une spécularité infinie qui est appliquée par des acteurs qui ont des capacités de calculs colossales. Pour cela, certains auteurs souhaiteraient « un affaiblissement de la charge de rationalité contenu dans la notion de CK (...) pour renoncer au moins aux certitudes sur les intentions et les actions des autres » (Kechidi, 2000, p. 2). Après toutes ces réflexions et ces remarques qui ont été apportées à son travail, LEWIS reconnaît que les individus se contentent d'un nombre d'anticipations croisées finies.

5. Théorie des conventions et recherches en comptabilité

Pour COLASSE (2005, p.29), « la comptabilité s'apparente à une convention ou à un ensemble de conventions ; elle obéit à des principes inventés par les praticiens

⁴⁵ La rationalité parfaite est une rationalité optimisatrice, au sens néoclassique, considérant que l'information est parfaite, tout les choix sont possibles et toutes les conséquences prévisibles.

auxquels ils adhèrent... pour assumer leurs activités et faire les divers choix que ces activités impliquent».

A travers le temps, plusieurs principes comptables ont été explicités par des institutions, en leurs donnant plus de force et en les transformant en normes, aussi « certaines normes comptables sont-elles, peut-on dire, des conventions instituées, mais toutes les conventions comptables n'ont pas un statut de normes, cela n'empêche pas qu'elles soient respectées » (Capron M. , 2005, p. 29).

La théorie des conventions est venue élucider la comptabilité. Dès lors, employer cette théorie pour la compréhension des phénomènes comptables semble être une évidence. Nous présenterons les travaux mobilisant l'approche conventionnaliste au regard de la pratique comptable, puis nous expliciterons l'intérêt de cette théorie pour la problématique du changement de modèle comptable effectué lors de l'adoption de la nouvelle convention le SCF.

5.1. Contributions pour la compréhension des choix comptables

Les praticiens de la comptabilité se réfèrent continuellement aux conventions afin de trouver des réponses à leurs questionnement pour des fins décisionnelles. Néanmoins, les conventions ne sont pas fixes, elles évoluent et changent avec le temps. Cette dynamique conventionnaliste possède plusieurs dimensions, une évolution naturelle de la convention ou l'apparition d'une convention alternative venant remettre en question la pertinence de la pratique actuelle. Sur le plan comptable, l'adoption d'un nouveau référentiel comptable qui s'inspire grandement des IAS/IFRS introduit des alternatives aux conventions jusque-là en vigueur, son adoption et son application constitue un facteur incontestable d'évolution de la comptabilité et de ses conventions.

La première application de ce modèle comptable s'est révélée être une période de changement de la pratique comptable et par là-même une remise en cause de la convention utilisée autre fois. Nous nous intéressons à l'adoption des conventions informelles, autrement dit aux choix et à l'application de conventions répondant à des questionnements comptables, évidemment dans l'obligation d'appliquer le nouveau référentiel comptable. La mobilisation de la théorie des conventions peut nous permettre d'appréhender et comprendre certains facteurs explicatifs du comportement des préparateurs des comptes.

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

L'approche conventionnaliste se focalise à éclairer le processus de choix comptables lors de la première application du SCF, il apparaît que la dimension institutionnelle est négligée par ce courant. Les conventionnalistes apportent leurs jugement sur l'acteur autant qu'un individu qui fait partie du collectif et qu'il n'agit pas de manière complètement autonome.

Ainsi, l'action économique fait partie du contexte social et ne peut être expliquée seulement par les motivations individuelles (Heem, 2000, p. 10). Les recherches conventionnalistes négligent ces facteurs supérieurs qui peuvent influencer l'acteur. Pour BESSY (2002, p.5), l'approche conventionnaliste a écarté la notion d'institution car elle tient une relation solide avec l'individualisme méthodologique qui accorde le privilège aux représentations des acteurs lorsqu'ils sont amenés à résoudre des problèmes de coordination en situation d'incertitude. Au regard de notre problématique, les instances institutionnelles peuvent avoir influencé les choix d'options comptables lors de l'adoption de ce référentiel, qui est avant tout une décision politique et institutionnelle et c'est la société comptable (entreprises, praticiens, commissaires aux comptes, etc.) dans son ensemble qui a été mise de côté par cette transformation normative.

Pour cela, nous mettrons aussi un regard sur le collectif pour comprendre le processus de choix comptables. Nous avons donc décidé de mobiliser un deuxième courant théorique pour enrichir le cadre conceptuel. La section 2 est consacrée à présenter la théorie néo-institutionnelle sociologique.

SECTION II : APPROCHE NEO-INSTITUTIONNELLE DES CHOIX COMPTABLES

La théorie des conventions adopte une perspective explicative centrée sur l'acteur, tout en reconnaissant que le collectif et les institutions peuvent l'influencer. Mais, le contexte institutionnel n'est pas développé dans ce courant théorique. Cependant, pour la compréhension du phénomène de la transition au nouveau référentiel, nous avons mobilisé un champ théorique permettant d'aborder les influences institutionnelles sur les choix d'options comptables. Nous allons d'abord préciser les origines de la théorie néo-institutionnelle sociologique, nous détaillerons ensuite ses principaux axiomes, et enfin nous mettrons en projet ses contributions en termes de recherche sur les choix comptables.

1. Apparition de la théorie néo-institutionnelle

L'étude des institutions tranche les phénomènes sociaux et la compréhension des faits sociaux, qui est considérée comme un axe de recherche ancien et qui s'apparente à plusieurs voies différentes : l'institutionnalisme ou le néo-institutionnalisme, ce dernier peut être dit économique, sociologique voir historique. La notion d'institution a contribué, à développer ces démarches théoriques. C'est pourquoi, nous consacrerons du temps à identifier le concept d'institution ainsi que son évolution, puis nous analyserons l'évolution des théories institutionnelles.

1.1. De l'institution

La compréhension du concept institution nous facilite à mobiliser une approche institutionnaliste, pour cela nous établissons une différenciation entre les différentes définitions afin de préciser notre acception de ce concept. D'abord nous définirons l'institution et par la suite nous nous pencherons sur le processus d'institutionnalisation et de désinstitutionnalisation.

1.1.1. Qu'est-ce qu'une institution ?

Cette notion est d'origine latine « institutio », qui signifie « disposition, arrangement ». D'après Samira Démaria (2008), historiquement l'institution « désignait l'ensemble des lois qui régissent une cité : la manière dont les pouvoirs publics et privés s'y trouvent répartis, les sanctions et les ressorts qui mettent en œuvre leur

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

exercice régulier ». Au cours du temps, le terme institution a pris un sens plus large. Selon le dictionnaire de l'Académie française⁴⁶, il existe trois acceptions principales de ce terme :

- Action par laquelle on institue, on établit. L'institution d'un ordre religieux; L'institution du mariage. En droit par exemple faire une institution d'hériter, désigner un héritier.
- Ce qui a été institué pour le gouvernement des hommes. Les institutions d'un pays, d'une nation, d'un État, l'ensemble de ses lois fondamentales; Les institutions de la république.
- Organisation ou organisme institué pour une mission particulière; Les institutions culturelles; Les institutions financières.

Les organismes comptables de normalisation et de régulation de la pratique financière peuvent être incorporés au troisième type d'institution.

MENARD (2003) et PESQUEUX (2007) jugent que l'institution est une notion floue, qui n'a pas de définition généralement acceptée. L'étude de ce courant théorique nous amène à comparer de nombreuses acceptions de l'institution. Néanmoins, elles ont toutes en commun de souligner la relative permanence sociale engendrée par l'institution (Zucker L. G., 1977, p. 726).

Le but de l'institution est d'attribuer à chaque acteur des structures significatives pour des fins explicatives des comportements des acteurs. Nous allons nous baser sur la définition donnée par FLIGSTEIN (2001, p.108) identifiant l'institution comme un système de « règles et de sens partagés, qui définissent les relations, aident à définir la position de chacun au sein de ces relations, et qui guident les interactions, en donnant aux acteurs des structures cognitives et de significations pour interpréter le comportement des autres ».

DIMAGIO et POWELL (1983, 1997), leurs travaux sont considérés comme une source de référence du courant néo-institutionnel sociologique. SCOTT (2001, p.48) est un des seuls auteurs qui s'est approfondi dans un véritable travail d'explication du concept d'institution; les institutions sont des structures sociales composées d'éléments cognitifs, culturels, normatifs et réglementaires. Les institutions sont atteintes d'un haut degré de résistance, les institutions incitent la stabilité mais sont

⁴⁶ <http://www.academie-francaise.fr/dictionnaire/index.html>.

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

sujettes au processus de changement. BROUSSEAU (2000, p.18), suivi par HEEM (2002), propose une dichotomie des institutions en les distinguant selon leur nature publique ou privée :

- 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 et de suivi volontaire. BENSEDRINE et DEMIL (1998, p.89) estiment qu'une institution est composée de deux dimensions matérielles et immatérielles

Tableau 7. Matrice des institutions

	Les dimensions matérielles	Les dimensions immatérielles
<u>Institution publique:</u> Elles sont élaborées sur l'ancrage territorial des individus et des collectifs, ainsi la population exécute	-Union européenne -Etat et gouvernement	Directives et lois
<u>Institution privée:</u> Elles participent à définir les règles spécifiques et elles contribuent à les rendre exécutoires, en organisant la circulation de l'information au sein de la communauté.	-Organismes de normalisation. -Associations professionnelles. -Syndicats	-Normes, NF, ISO -Code de déontologie

Source : BENSEDRINE et DEMIL, 1998 ; BROUSSEAU, 2000)

Les deux types d'institutions élaborent le processus de normalisation comptable, unissant ainsi instances privées et publiques pour une homogénéisation des pratiques comptables. Après avoir procédé à définir l'institution, nous abordons à présent leur apparition et disparition.

1.1.2. De l'institutionnalisation à la désinstitutionnalisation

Une entité n'est pas essentiellement considérée comme une institution, elle doit être institutionnalisée, pour cela, la reconnaissance de son existence en tant qu'institution est fondamentale par le reste de la communauté. La recherche d'une légitimité sociale guide certaines décisions ou comportements dans les organisations, MEYER et ROWAN (1977, p.341) définissent l'institutionnalisation comme « le processus

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

par lequel les processus sociaux, les obligations ou les réalités en viennent à prendre un statut de règles dans la pensée et l'action sociale». Ainsi, l'institutionnalisation est le processus de changement que suit ce champ organisationnel. Elle permet d'appréhender l'avènement de l'ordre, de la stabilité, et d'intégrer socialement les modèles déséquilibrés et mal organisé, selon BROOM et SELZNICK (1955)⁴⁷. L'institutionnalisation permet à l'entité d'octroyer et d'augmenter sa légitimité et d'assurer sa continuité d'exister par l'obtention du soutien de son environnement, on disjoindre les liens avec la valeur essentiel de ses politiques, procédures et pratiques (Barbu E. , 2006b, p. 38). Encore, ZUCKER (1983), détermine l'institutionnalisation en sociologie, elle est à la fois un phénomène par lequel des relations sociales, des comportements et des actions deviennent évidentes, dans ce sens, les différentes connaissances partagées par les individus expliquent ce qui a du sens ainsi les actions qui sont possibles. Pour DIMAGGIO et POWELL (1983), le processus d'institutionnalisation suit quatre étapes qui ont été présentées et évoquées dans le premier chapitre. Croissance des interactions organisationnelles dans les champs ; émergence des structures inter-organisationnelles dominantes ; augmenter le niveau d'information à traiter ; prise de conscience par les participants de leur appartenance commune à un domaine d'activité.

D'après SELZNICK (1996, p.271), « la théorie institutionnelle retrace l'apparition de formes distinctes de processus, de stratégies, de perspectives et compétences émergeant de modèles d'interaction et d'adaptation organisationnelle ; de tels modèles doivent être compris comme la réponse aux exigences de l'environnement autant interne qu'externe ».

L'institutionnalisation des organisations est un phénomène qu'on retrouve souvent dans la littérature et qui a tant intéressé les chercheurs, mais la désinstitutionnalisation est peu employée et présentée. Ce phénomène est défini par SCOTT (2001, p.182) comme «le processus conduisant une institution à s'affaiblir ou à disparaître». La privatisation peut être considérée comme un processus qui suit le sens d'une désinstitutionnalisation de l'institution (Pesqueux, 2007).

L'institutionnalisme s'est développée au cours du temps, son appellation a muté en néo-institutionnalisme. Les différenciations entre les deux courants sont dues au découpage chronologique. Donc, les critères, les données, les besoins et

⁴⁷ Cité par SELZNICK (1996, p.272).

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

l'environnement (économique, social...) changent aussi. Les premiers institutionnalistes pensent que toute organisation est considérée systématiquement comme une institution (Selznick, 1996). Mais le nouveau courant trouve ces racines dans le vieil institutionnalisme de SELZNICK. Ce courant a pris de nouvelles voies de recherches qui se sont développées par les néo-institutionnalistes. Pour GIUGNI (2002), « l'apport principal du nouvel institutionnalisme réside dans la place accordée aux facteurs d'ordre culturel. Ceci est manifeste dans le néo-institutionnalisme sociologique, (...) dans cette perspective, les institutions sont définies de façon large, comme non seulement un ensemble de règles, de procédures, de routines organisationnelles et de structures de gouvernance, mais aussi comme des conventions et des mœurs qui déterminent les choix et les comportements individuels. Ainsi, DIMAGGIO et POWELL (1983) ont joué un rôle crucial dans le développement de ce courant de recherche, leur travaux portent sur l'étude du comportement des entreprises selon le contexte institutionnel (on parle de théorie néo-institutionnelle sociologique TNIs). Leur travaux portent sur l'étude de la légitimité en se basant sur les notions telles que l'isomorphisme et le champ organisationnel que nous allons présentés par la suite. Alors que d'autres chercheurs ont développé la théorie économique des institutions. ARROW (1987, p.734) a approfondi le concept de l'économie au sein de théorie néo-institutionnelle « théorie néo-institutionnelle économique TNIE ».

Après avoir présenté brièvement l'évolution du néo-institutionnalisme, en s'appuyant sur les travaux de (SCOTT, 2001 ; DESREUMAUX, 2004 ; PESQUEUX, 2007), nous allons aborder notre problématique des choix comptables lors du passage au nouveau référentiel SCF, en retenant l'approche néo-institutionnelle dans son acception sociologique.

1. La théorie néo-institutionnelle sociologique

Nous allons présenter les principaux concepts de la théorie néo-institutionnelle sociologique. Mais d'abord, nous préciserons les divergences avec l'approche économique. Notre démarche va débiter par la description des deux axes de développements néo-institutionnels, puis nous justifierons le choix de l'approche dite sociologique en la développant plus en profondeur. Enfin nous exposerons les évolutions potentielles du courant.

2.1. Approche sociologique ou approche économique des institutions

La nouvelle théorie institutionnelle n'est pas un courant homogénéisé. En effet selon DESREUMAUX (2004, p.30), le néo-institutionnalisme est employé pour expliquer et identifier une grande variété de théorie différentes, souvent opposées, qui s'inscrivent dans plusieurs champs disciplinaires. Le néo-institutionnalisme fait figure d'une véritable imprécision, il est considéré comme une référence où plusieurs disciplines s'apparentent à ce courant. On distingue deux voies d'analyse au sein du néo-institutionnalisme, l'une économique (TNIE) et l'autre sociologique (TNI). Ces deux branches du néo-institutionnalisme ont été constatées par (DESREUMAUX, 2004). Les économistes de la première voie (TNIE), Williamson (1985) et North (1991) ont dévoilé et prouvé l'impotence des institutions pour expliquer le comportement économique. De même, pour la deuxième voie (TNI), les sociologues Meyer et Rowan (1977), Dimaggio et Powel (1983) ont expliqué la diffusion des arrangements organisationnels par la recherche de la légitimité.

Les deux axes de recherches TNIE et TNI expliquent d'une manière appropriée, grâce aux institutions et au processus d'institutionnalisation, les comportements économiques et la légitimation des comportements organisationnels.

Dans le cadre de cette thèse, nous avons décidé de retenir l'approche sociologique des institutions pour deux raisons principales : la TNI permet d'éclairer le processus de décision au regard des structures institutionnelles. C'est pourquoi, il nous semble que retenir la TNIE ne nous apporterait pas de voies d'explications approfondies car elle focalise sa démarche sur les relations contractuelles. En somme, nous estimons que la théorie néo-institutionnelle sociologique sera plus apte d'apporter un éclairage pour la compréhension des comportements des comptables lors de la transition au SCF.

2.2 Le cadre de réflexion de la TNI

L'étude du comportement des agents économiques est nécessaire et importante. La rationalité parfaite des agents économiques a depuis bien longtemps été remise en cause. La recherche académique d'Herbert Simon (1979) a prouvé que l'agent économique n'est pas totalement rationnel. D'où l'émergence de notion de rationalité limitée. Le commencement de la TNI est formulée par DIMAGGIO et POWELL (1997), ils rejettent à la fois le modèle de l'acteur rationnel, ainsi que l'abandon des

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

institutions entant que variables indépendantes en la considérant interconnectés. Cependant, la transition s'effectue en introduisant des explications culturelles et cognitives.

Donc l'acteur ne possède pas une rationalité parfaite, il a des capacités cognitives limitées et agit en fonction des pressions qu'il subit. L'individu est enchâssé et cerner dans un environnement qu'il ne peut négliger. Cependant, aussi le collectif n'est pas soumis, car les acteurs une fois qu'ils sont immergés dans le social, gardent leur libre choix. Pour cela, l'étude néo-institutionnelle sociologique se situe entre le holisme et l'individualisme méthodologique (Bensedrine & Demil, 1998, p. 87).

La TNIs met en évidence les systèmes de règles partagées contraignant l'action, la méthode et la stratégie des acteurs. DIMAGGIO et POWELL (1997, p.125) expliquent que les acteurs qui se comportent conformément aux pressions institutionnelles cherchent la légitimité et l'accès aux ressources, afin de limiter les sanctions. Les changements dans les organisations semblent de moins en moins conduits par la concurrence ou par la recherche d'efficacité (Dimaggio & Powell, 1983, p. 147). Selon eux, certains choix s'effectuent et trouvent leur explication dans les facteurs institutionnels. Les auteurs focalisent leur réflexion sur l'homogénéisation des situations. Donc les questions qui se posent ; pourquoi existe-t-il une homogénéisation si importante dans les formes et les pratiques organisationnelles ? Ainsi d'expliquer l'homogénéité et non la variation (ibidem, p.148). Pour la continuité d'exploitation et pour que l'organisation survive, elle ne peut ignorer son environnement; elle est obligée de s'adapter (Desreumaux & Hafsi, 2006, p. 1).

La TNIs centre son travail sur homogénéisation comportementale des firmes. Les structures évoluent et se diffusent par imitation ou recherche de conformité, cherchant une légitimité qui pourra donner accès à des ressources importantes ou élever le niveau de performance de la firme. TOURON (2002) estime que les organisations sont influencées par des pressions normatives, donc limitées et réduire ces pressions, mènent les groupes à faire des choix institutionnels pour accentuer leur légitimité⁴⁸. Le fonctionnement des organisations ne se limite pas à la présence des ressources matérielles et techniques, son acceptation et sa reconnaissance par son

⁴⁸ Selon le dictionnaire de l'Académie française la légitimité désigne le « caractère de ce qui est fondé en droit ou de ce qui est conforme à l'équité, à la raison, aux règles établies, à la tradition ».

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

environnement social est un besoin fondamental pour assurer son développement, autrement dit la légitimité tant exigée et revendiquée assure la confiance dans l'environnement organisationnel (Scott, 2001, p. 58). Les firmes se retrouvent dans l'obligation de se conformer aux attentes institutionnelles en appliquant des stratégies et méthodes légitimées, dans le but d'accentuer leur légitimité afin qu'elles soient reconnues par les autres organisations et institutions (Meyer & Rowan, 1977, p. 352).

DIMAGGIO et POWELL (1983, p.149) ont utilisé la notion d'isomorphisme pour expliquer le fonctionnement et l'évolution de l'homogénéisation « le concept qui saisit le mieux le processus d'homogénéisation est l'isomorphisme ». Le terme isomorphisme est composé de ISO qui signifie « même » et MORPHE signifiant « forme », ce terme fait référence à plusieurs éléments qui ont la même forme. Ainsi la notion d'isomorphisme est définie par HAWLEY (1968) comme un processus d'obligation qui force une unité qui dépend d'un groupe d'individus à ressembler aux autres unités qui sont confrontées aux mêmes conditions environnementales. On comprend que le processus de survie des firmes repose sur la légitimation de leurs activités, pour cela, elles ont tendance à être isomorphe, en adoptant un comportement isomorphique, c'est-à-dire à suivre des choix reconnus par la communauté. C'est pourquoi nous avons accentué d'abord sur la nécessité de légitimité des organisations, puis nous expliciterons la teneur des différents isomorphismes.

2.2.1. La légitimation de l'organisation

La compréhension des comportements des organisations tourne au tour de la légitimité qui est un élément clef et vif du sujet car elle interprète le lien individuel et l'opinion collective des leur apparitions. C'est pourquoi elle est au cœur de nos deux courants de recherche la TNIs et la théorie des conventions. D'ailleurs, nous avons évoqué les deux concepts de conviction et la légitimité à l'aune des conventions. Ce concept de légitimité est traité différemment dans les deux théories, en termes conventionnalistes, l'analyse porte sur la légitimité de la convention alors que la TNIs met l'accent sur la légitimité de l'entité. Pour SUCHMAN (1995, p.574), la légitimité est une vision généralisée du moment que les actions d'une entité sont désirables et conformes à un système socialement basé sur des normes, des valeurs, des croyances et des définitions.

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

L'auteur identifie trois formes de légitimité organisationnelle :

- La légitimité pragmatique : dépend des attentes et des intérêts de ses proches collaborateurs;
- La légitimité morale : repose sur une logique sociale qui se préoccupe à limiter les seuls intérêts de l'organisation. Tout autrement, l'entreprise favorise le bien-être social plutôt que la satisfaction des partenaires ;
- La légitimité cognitive : estime que l'entreprise adopte des pratiques acceptées par son environnement.

Les néo-institutionnalistes retiennent la légitimité pragmatique et cognitive, car la première a un pouvoir coercitif des institutions et la deuxième prend en considération les comportements conformes aux attentes de l'environnement. Les parties prenantes (par les actionnaires, les marchés et les clients) privilégient la coercition et sanctionnent l'entreprise qui ne se conforme pas aux comportements institutionnalisés (Bourgeois, 2006, p.7), car la légitimité cognitive consiste à adopter un comportement conforme aux attentes socioculturelles.

La légitimité est le pivot de toute décision. Selon la perspective institutionnelle, la légitimité doit être en concordance avec les règles et les lois, ainsi qu'avec les supports normatifs et l'alignement avec les valeurs socioculturels (Scott, 2001, p. 59). Les actions organisationnelles ne peuvent être légitimées sauf si elles sont considérées cohérentes avec les valeurs et attentes sociales (Deephouse, 1996, p. 1025). En somme, les néo-institutionnalistes considèrent que la légitimité comme une façon où la structuration d'un secteur engendre des pressions culturelles qui se propagent dans toutes les organisations (Suchman, *Managing legitimacy : strategic and institutional approaches*, 1995, p. 572). Donc l'organisation ne suit pas nécessairement les pratiques les plus efficaces, mais celles qui sont admises et reconnues socialement. L'organisation se comporte par isomorphisme afin d'augmenter la capacité de survie (Zucker L. G., 1987). Les processus d'isomorphismes contribuent à affirmer la légitimité des firmes.

2.2.2 Un comportement isomorphique

La compréhension de l'approche institutionnelle sociologique se procède par une notion fondamentale « l'isomorphisme ». Il permet d'appréhender les comportements des acteurs par rapport aux différents types de pressions exercées par

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

l'environnement. L'isomorphisme est un processus permettant à une entité appartenant à une population à ressembler aux autres entités soumises aux mêmes pressions.

Selon MEYER et ROWAN (1977, p.348), l'isomorphisme n'est pas un comportement neutre pour les organisations car elles introduisent les éléments institutionnalisés par l'environnement externe plutôt que prendre en considération les éléments jugés efficaces. Ainsi elles prennent en considération des critères d'évaluation externes pour déterminer la valeur de chaque élément.

Cette dépendance aux institutions externes réduit l'incertitude et maintient la stabilité. Les recherches institutionnelles ont fait une étude sur les facteurs qui mènent les organisations à adopter des structures, suivre des stratégies et des processus similaires, afin d'expliquer pourquoi les organisations ont tendance à être similaires (Deephouse, 1996, p. 1024). L'efficacité de l'isomorphisme est qu'il permet d'expliquer l'homogénéité des choix organisationnels ou les pratiques. La notion d'isomorphisme se décompose en deux branches selon DIMAGGIO et POWELL (1983) : « l'une dite isomorphisme compétitif ou concurrentiel et l'autre dite isomorphisme institutionnel, qui se divise en trois parties ; l'isomorphisme coercitif ; l'isomorphisme mimétique ; et l'isomorphisme normatif ».

L'isomorphisme compétitif évoqué par HANNAN et FREEMAN (1977) suppose un système de rationalité qui met l'accent sur la concurrence de marché. DIMAGGIO et POWELL (1983, p.150) considèrent que l'isomorphisme concurrentiel n'est pas pleinement satisfaisant ; en effet, ils estiment qu'il représente une partie de l'organisation moderne, ce qu'ils jugent inadéquat et incomplet. C'est pourquoi, ils proposent de l'enrichir avec une vision institutionnelle de l'isomorphisme, et cela parce que les firmes sont en concurrence autant pour le pouvoir politique et la légitimité que pour les ressources et les clients (ibidem, p.150). Les firmes approuvent la nécessité d'effectuer des choix dans le but d'adopter des comportements organisationnels, le concept d'isomorphisme institutionnel permet d'appréhender et d'expliquer cet aboutissement. Nous allons expliquer par la suite les trois mécanismes porteurs d'homogénéité institutionnelle identifiés par DIMAGGIO et POWELL (1983) : l'isomorphisme coercitif, normatif et mimétique.

2.2.2.1. L'isomorphisme coercitif

C'est un ensemble de pressions formelles et informelles exercées sur les organisations par d'autres organisations et par les attentes culturelles dans lesquelles les organisations finissent par s'introduire (Dimaggio & Powell, 1983, p. 193). Ainsi selon SCOTT (1987, p.501), certains champs organisationnels comportent des agents puissants qui imposent des formes structurelles et des pratiques aux organisations subordonnées. En d'autres termes, l'isomorphisme coercitif impose des institutions sur les entreprises qui se retrouvent sous l'autorité plus ou moins coercitive d'institutions produisant des lois, règles que les entreprises se retrouvent dans l'obligation d'appliquer pour préserver leur légitimité dans la communauté. Pour BARBU (2006b, p.40), le changement organisationnel est dû à l'émergence de nouvelles règles politiques et législatives, par la promulgation de nouvelles réglementations de l'environnement institutionnel, ce qui pousse les organisations à appliquer les pratiques imposées par la législation. Les changements organisationnels sont une réponse directe aux évolutions juridiques ; par exemple, en Algérie lors de l'avènement du nouveau référentiel (SCF), les organisations se sont retrouvées dans l'obligation de l'adopter, ce comportement coercitif des organisations les impose à appliquer un système comptable qui s'inspire des normes comptables internationales et qui a engendré des changements dans les pratiques.

2.2.2.2. L'isomorphisme normatif

Il s'explique par les pressions existant dans un secteur d'activité. Les normes professionnelles influencent les organisations, elles incitent les populations d'un secteur, ou d'une communauté à s'y conformer. Pour DIMAGGIO et POWELL (1983, p.152), l'isomorphisme et la professionnalisation sont intimement liés. Cette relation est définie comme « l'ensemble des efforts collectifs des membres d'une profession pour définir leurs conditions et méthodes de travail et établir une base légitime à leurs activités, leur garantissant un degré d'autonomie suffisant ». Pour MEZIAS (1990, p.442), les pressions institutionnelles sont mesurées par l'impact de la professionnalisation d'un secteur. Pour cela deux axes de professionnalisation sont identifiés :

- Les dispositifs éducatifs formels issus des formations universitaires ;

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

- La croissance des réseaux professionnels par lesquels les modèles organisationnels se diffusent. Selon Samira BENABDELLAH (2008, p.156), L'isomorphisme normatif s'accroît sur les contraintes issues des réseaux professionnels sur les managers des firmes. En effet, les dirigeants des organisations sont souvent issus des mêmes universités ou grandes écoles et ont gardé des liens avec d'anciens camarades par le biais d'associations d'anciens élèves. Par ailleurs, la vie économique est pleine d'associations regroupant les experts de tout domaine. Ces pressions sociales influencent les décisions prises par les managers des organisations. Ainsi ces influences s'expliquent au sein des firmes par le biais du recrutement des collaborateurs (Mezias, 1990, p. 442), l'arrivée de nouveaux collaborateurs peut engendrer la diffusion de modèles normatifs par l'intégration de membres ayant une expérience et des pratiques non appliquées dans le groupe. Pour DEJEAN et SABOLY (2006, p.8), le normativisme ne contraint pas les organisations mais les oriente en servant de critère de décision. Pour BARBU (2006a), la professionnalisation, peut être issue d'origines différentes, mais la cible est la même « l'uniformité » car elle produit des individus qui réagissent de manière quasi identique. Finalement, les membres d'une profession réagissent en conformité avec les normes produites par la structure sociale et non en fonction d'un optimum économique.

2.2.2.3. L'isomorphisme mimétique

DIMAGGIO et POWELL (1983) affirment que l'incertitude est un instrument puissant d'imitation. Qui veut dire, dans une situation d'incertitude, les organisations se dirigent vers le mimétisme en imitant d'autres organisations considérées comme plus performantes (BARBU, 2006a). L'incertitude confrontée par les organisations, les induit à déterminer des choix, ainsi MEZIAS (1990, p.442) affirme que l'incertitude des firmes les incite à imiter les pratiques institutionnalisées. Selon CYERT et MARCH (1963)⁴⁹, le comportement mimétique engendre des avantages considérables au sein de l'économie : l'imitation pourrait être considérée comme la solution la plus viable au moindre coût, pour les organisations qui sont confrontées à des problèmes ou qui font face à des solutions incertaines. Le moyen le plus efficace pour une organisation consiste à identifier les comportements des autres organisations performantes sur le marché. La théorie des conventions estime que le

⁴⁹ Cité dans Samira Démaria (2008)

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

mimétisme est un des principaux vecteurs adoptés par les acteurs en situation d'incertitude. Les deux courants de recherches sont relativement proches sur la notion du mimétisme, mais il faut les distinguer. La dimension temporelle est le critère de différenciation entre l'isomorphisme mimétique et le mimétisme conventionnaliste. Les praticiens adoptent un comportement mimétique au sens isomorphique dans un processus de dépendance croissante vis-à-vis des institutions et des autres organisations. HAUNSCHILD (1993, p.567) met en place trois critères permettant d'identifier le processus d'isomorphisme mimétique :

- la nécessité d'existence d'une méthode de référence qui permet aux entreprises du champ organisationnel de l'appliquer;
- Le modèle doit être exposé pour les praticiens ;
- La firme adopte la méthode en retard;

Selon notre démarche, nous retenons ces trois conditions afin d'identifier l'isomorphisme mimétique. Le troisième point nous permet de différencier le mimétisme conventionnaliste de l'isomorphisme mimétique. Car nous estimons, que la différence entre les deux mimétismes se détermine par le temps. Samira démaria (2008, p.157) considère que le mimétisme conventionnaliste s'observe dans l'instant, lors de la prise de décision, alors que l'isomorphisme mimétique s'étend sur une échelle temporelle plus longue et influence l'évolution des choix. Cette dimension temporelle est aussi soulignée par SCOTT (2001, p.179) lorsque l'auteur décrit le processus d'isomorphisme comme un enchaînement d'étapes s'étalant de l'adoption des éléments pertinents de l'environnement vers l'évolution des rôles des organisations. Ainsi, une organisation cherche toujours une légitimité collective, pour cela, elle aura tendance à calquer son comportement sur les organisations appartenant au même secteur.

2.3. Les limites de la théorie néo-institutionnelle

Toute recherche a des limites, les identifier nous permet d'être en mesure de valoriser et expliquer les résultats. Beaucoup de reproches ont été apportées par la théorie néo-institutionnelle ; la première critique est issue du manque d'effort sémantique vis-à-vis du concept d'institution. Il existe un nombre restreint de recherches qui posent une définition claire et objective de l'institution. Au-delà du terme institution, c'est la dénomination même du courant de réflexion qui pose

problème. En effet, l'appellation théorie néo-institutionnelle est souvent utilisée indifféremment pour les deux courants économique ou sociologique, l'utilisation du terme institution peut renvoyer à plusieurs réflexions, des normes, des usages ou des habitudes, qu'à des systèmes de règles ou encore à des éléments réels comme les organisations éducatives ou judiciaires (Desreumaux & Hafsi, 2006). Ce qui engendre des bouleversements dans les esprits. Par ailleurs, la question qui se pose est : comment l'institution apparaît ? Cette réflexion pendant longtemps était mise de côté. COLASSE et POCHET (2008, p.9) soulignent que l'un des reproches adressés à la sociologie néo-institutionnelle est de passer sous silence la façon dont émergent les institutions. Le phénomène d'institutionnalisation demeure encore sombre.

Ainsi, les travaux sur la désinstitutionnalisation de l'organisation restent limités (OLIVER, 1991 ; SCOTT, 2001; PESQUEUX, 2007). On reproche aussi au courant néo-institutionnalisme sociologique la négligence de l'acteur, selon LECA (2006, p.71), l'absence de prise en compte des capacités stratégiques des agents constitue sans doute la principale critique adressée au néo-institutionnalisme. Une autre limite de la TNI à souligner réside dans la difficulté à appliquer et identifier sur le terrain les concepts théoriques. DIMAGGIO et POWELL (1983), s'accrochent sur la difficulté dans certains cas d'identifier et de différencier les trois types d'isomorphismes. L'opérationnalisation des isomorphismes n'est pas toujours facile sur le terrain. Une étude menée par MIZRUCHI et FEIN (1999) met en évidence la difficulté à mobiliser l'isomorphisme mimétique comme justification par des chercheurs.

2. Théorie néo-institutionnelle sociologique et recherches en comptabilité

Le courant institutionnel a servi de nombreux travaux, en particulier les organisations privées (firmes), alors qu'il a souvent contribué aux recherches du secteur public. La théorie néo-institutionnelle permet la compréhension des différentes formes organisationnelles, les stratégies ou les choix effectués par rapport aux pressions institutionnelles supportées par la firme. RICHARDSON (1987) souligne le rôle de légitimation attribué à la comptabilité de l'entreprise vis-à-vis de son environnement. Les travaux en comptabilité qui s'inscrivent dans une perspective institutionnelle se sont développés, on peut citer entre autres : MEYER (1986), MEZIAS (1990), TOURON (2002), BARBU (2006b). Notre travail de recherche vise à comprendre

CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

comment les personnes du terrain en particulier ; les commissaires aux comptes, les experts comptables, les comptables ainsi que les comptables d'entreprises se sont positionnés parmi les différentes options et quels ont été les déterminants des décisions lors de la première application du nouveau référentiel. Au regard de la revue de littérature, la théorie néo-institutionnelle sociologique est apte d'apporter un éclairage sur l'objet de la recherche. D'abord, nous exposerons les principaux travaux et recherches de la littérature comptable sous l'angle des institutions, après, nous présenterons les institutions comptables intervenant dans le processus de normalisation.

2.1. De la TNIS aux choix comptables

Au début des années 1990, MEZIAS portait un regard critique sur le manque d'adoption des pratiques comptables par les firmes, il affirme que le modèle institutionnel est en mesure d'expliquer les pratiques comptables. La discipline sociologique de la théorie néo-institutionnelle est susceptible d'expliquer les phénomènes comptables particulièrement pertinents pour le chercheur. La TNIS est une approche qui permet de comprendre les choix comptables au sein des organisations dans lesquelles la maximisation des intérêts personnels des acteurs n'influence pas les choix de pratiques comptables. Nous allons présenter quelques travaux comptables mobilisant l'approche néo-institutionnaliste dans son acception sociologique.

MEYER (1986) Selon lui, le développement de la comptabilité s'est effectué de manière isomorphe en réponse aux attentes de légitimité. Ainsi que MEZIAS (1990) estime que la professionnalisation et le développement de la normalisation comptable dans un environnement de plus en plus collectif « l'isomorphisme normatif » rendent la théorie néo-institutionnelle particulièrement pertinente pour les recherches.

Encore, LARSON (1993) explique que les pressions exercées par les différents intervenants lors du processus de l'IASC ont un effet sur le normalisateur car ce dernier souhaite obtenir l'adhésion du plus grand nombre afin de légitimer les normes produites. La démarche multi-méthodes (questionnaire/entretien) permet à l'auteur de montrer que le choix de référentiel sociologique est effectué dans une optique de légitimation de la politique comptable et par le biais des trois types d'isomorphismes de DIMAGGIO et POWELL (1983). Si on s'accroche sur sa réflexion l'Algérie a

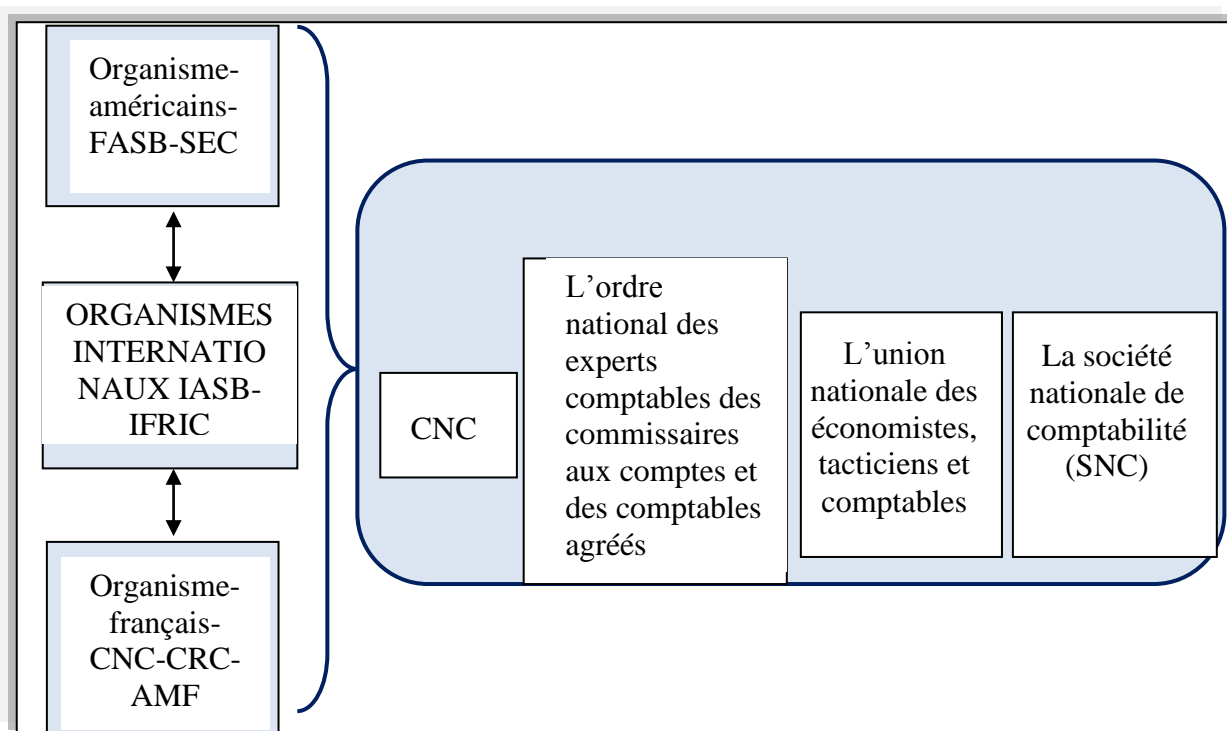
CHAPITRE III : Cadre conceptuel double théorique

changé son référentiel comptable afin d'obtenir la légitimité des autres pays. Ce courant met en évidence une lecture des choix des modes d'organisation de la firme à partir des normes, valeurs et règles dans l'environnement (Déméria, Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IS/IFRS : observation et compréhension des choix effectué par les groupes français, 2008).

3.2. Les institutions de la normalisation comptable

La normalisation comptable est un domaine auquel de nombreux acteurs contribuent, que ce soient les firmes qui appliquent les normes ou les producteurs de normes. L'identification des institutions qui détermine les conséquences de normalisation est impérative. D'après MEYER et ROWAN (1977, p.345), le poids des structures institutionnalisées est de plus en plus important. Les organismes de normalisation comptable peuvent être assimilés à des institutions dans la mesure où ils sont homogènes et reproduisent des attentes standards, et stabilisent l'ordre international (Dimaggio & Powell, 1997, p. 120). Le schéma suivant présente les différentes institutions intégrées dans les organes de normalisation comptable.

Figure 2. Schéma représentatif des organes de normalisation comptable au niveau national et international



Source : réalisé par nos soins

Conclusion

Ce troisième chapitre nous a permis de présenter les deux courants théoriques retenus pour comprendre le processus de la première application du système comptable financier. L'adaptation du référentiel comptable Algérien aux normes comptables internationales est un phénomène unique et exceptionnel de changement, nous avons estimé qu'un cadre double théorique serait plus apte à nous aider à appréhender le phénomène. Ainsi, il peut apporter un éclairage alternatif du phénomène étudié. Nous admettons qu'on ne peut privilégier un courant à un autre, ils comportent des perspectives spécifiques et différentes qui nous amènent à une meilleure compréhension de notre problématique. L'émergence des normes internationales qui sont culturellement approuvées par les plus grandes puissances économiques et validées socialement dans leur contexte ne laisse pas la place aux autres alternatives comptables. La montée en puissance du mouvement d'harmonisation comptable justifiée par des besoins de comparabilité a constitué l'élément à l'origine de la réforme comptable. Ce facteur exogène induit par le contact (l'ouverture sur le marché, le souhait de l'adhésion à l'OMC contacte extérieur, l'implantation des firmes multinationales contacte à l'intérieur) a contraint les pouvoirs publics à amender le PCN et engager une réglementation publique en faveur du SCF alternative inspiré des IAS/IFRS. Les pouvoirs publics animés par une logique d'isomorphisme mimétique imposé par un isomorphisme coercitif et normatif des facteurs exogènes ont imposé de manière coercitive le SCF aux entreprises algériennes.

Chapitre IV

OUTIL ET METHODE D'INVESTIGATION

Introduction

Ce chapitre consiste à décrire la position épistémologique du chercheur ainsi qu'à présenter des méthodes de collecte des données retenues pour la compréhension de l'application du système comptable financier. Les choix épistémologiques et méthodologiques sont rattachés à la problématique de recherche et au contexte dans lequel se trouve le chercheur. L'objectif de ce travail est de comprendre les choix comptables effectués par les producteurs des états financiers lors de la première application des normes comptables internationales.

La méthodologie est la démarche générale structurée qui permet d'étudier un phénomène de recherche (Rispal, 2002, p. 26). Le choix de la démarche de recherche est un processus qui relie problématique de recherche, cadre théorique et volonté démonstrative selon l'objet étudié. Tout chercheur scientifique se trouve confronté à répondre à la question : quelle démarche méthodologique choisir ? (Rebib, 2015, p. 208). Entre le choix de méthode inductive, déductive, hypothéco-déductive et abductive émerge la réflexion concernant l'approche qualitative ou quantitative (KOENIG, 1993 et WACHEUX, 1996). Ce chapitre contribuera à la compréhension de plusieurs composantes de la démarche de la recherche, notamment le contexte de l'étude et la sélection de l'échantillon. Pour l'établissement d'un travail pertinent, la méthode retenue est hypothéco-déductive de type quantitative. La démarche traditionnelle est de nature hypothético-déductive, elle consiste à élaborer des hypothèses théoriques déduites des prévisions qui sont confrontées au matériau empirique de la recherche (Avenier & Thomas, À quoi sert l'épistémologie dans la recherche en sciences de gestion ?, 2012, p. 20). Le raisonnement hypothéco-déductive consiste à créer un lien entre les faits établis par l'observation, les lois et théories « hypothèses » et opérer une déduction « mise en relation entre les lois, théories, les explications et prédictions » (KOENIG, 1993 et WACHEUX, 1996).

Cette recherche quantitative a pour objectif de dégager des tendances sur les pratiques comptables depuis l'avènement du nouveau référentiel comptable. Les objectifs de l'étude quantitative sont de fournir des réponses aux questions de recherche et de confirmer ou non les résultats issus de la phase exploratoire. Pour mettre en œuvre cette étude quantitative, il est nécessaire de poser des hypothèses. À partir de ces hypothèses, un questionnaire a été élaboré et diffusé auprès des praticiens de la comptabilité ; les

données obtenues ont ensuite été codées et traitées avec le logiciel SPSS, et les résultats ont été confrontés aux hypothèses; enfin les apports et les limites de cette enquête statistique ont été décrits.

SECTION I : LE CADRE METHODOLOGIQUE DE LA RECHERCHE

1. Positionnement épistémologique de la recherche

Wacheux (1996, p.263) estime que l'épistémologie est « la science des sciences, ou une philosophie de la pratique scientifique. Pour les épistémologues, il est impossible de progresser dans une science, sans qu'on en connaisse les principes fondateurs (Velmuradova, 2004, p. 4). Les règles de l'épistémologie guident et orientent le chercheur dans ses actes quotidiens de production de connaissances ». Elle regroupe les méthodes pour chaque domaine scientifique, Samira Démaria (2009, p. 172) estime que la réflexion épistémologique permet de guider le chercheur dans son processus pour l'appréhension et la compréhension du phénomène étudié. Cette science de la connaissance a pour but de clarifier l'appréhension du monde et comment notre connaissance se forme et se développe, Demaizière et Combes (2007) considèrent que l'épistémologie s'intéresse aussi à la façon dont la connaissance se construit pour chaque individu. On remarque que le mot épistémologie est plurivoque et regroupe plusieurs sens donc le "positionnement" est évident. Il est important de préciser ce qui peut faire obstacle pour chaque approche scientifique, afin que le chercheur puisse préciser son positionnement épistémologique.

Le positionnement épistémologique est lié à la démarche du chercheur pour déterminer son état d'esprit. Le choix épistémologique dépend aussi de la problématique, du contexte et des méthodes de recherche choisis. De plus, il se construit au fur et à mesure de l'avancement des réflexions. Baumard (1997, p.4) estime que le positionnement du jeune chercheur est le fruit d'ajustements successifs, ponctués de réorientations brutales, au cours de la recherche. il existe trois courants fondamentaux : le premier paradigme de base est « le Positivisme, appliqué et applicable aux Sciences de Nature (« sciences dures » ou « sciences exactes ») et qu'on a essayé à transposer sur les Sciences Humaines (« Sciences de l'homme » ou « Sciences Sociales » ou « sciences molles », dont les Sciences de Gestion font partie) ; ensuite, les deux courants suivants l'Interprétativisme, qui se voulait remplacer le Positivisme dans les Sciences Sociales, et qui finalement s'est transformé en partie pour laisser la place au troisième

grand paradigme épistémologique, dominant aujourd'hui dans les Sciences Sociales et surtout celles de Gestion en Europe occidentale le Constructivisme » (Velmuradova, 2004, p. 9).

Dans cette optique, les approches épistémologiques sont distinguées en trois catégories ; « le positivisme, l'interprétativisme et le constructivisme » (Perret & Séville, 2003). Chaque courant apporte une vision particulière de la connaissance et détermine l'état d'esprit du chercheur. En conséquence, il est important de souligner que le positionnement épistémologique choisi n'exige pas une méthode de collecte des données précise.

1.1 Le positionnement du chercheur

Les quêtes de validité et de fiabilité d'une recherche constituent des principes directeurs génériques fondamentaux dans toute recherche d'intention scientifique (Gibbert, Ruigrok, & Wicki, 2008). L'esprit de ces principes vaut quel que soit le cadre épistémologique de la recherche. Mais les éléments de leur évaluation dépendent du cadre épistémologique spécifique de la recherche (Usunier et al, 2000 ; Avenier & Gavard-Perret, 2012).

Dans cette diversité des courants cités au paravent, nous nous positionnons dans un autre courant qui peut être rajouté à cette catégorie « le réalisme critique ». Selon Bhaskar (1978) et Archer & al (1998), le courant réalisme est considéré comme un alternatif au positivisme et au constructivisme. Bhaskar considère qu'il y a autant de réalités que de points de vue. Car, il n'est pas toujours évident d'identifier parfaitement la réalité dans sa globalité et particulièrement en science sociale et science de gestion. Selon RICCUCCI cité par ELABADI (2013) : « toute observation est imparfaite et faible et sujette à inexactitudes ». Cette démarche est tout d'abord un **questionnement sur le plan ontologique** : il se demande quelle est la nature des objets de recherche du scientifique, pour proposer une méthode d'analyse appropriée.

Le réalisme critique remet en cause la nature de la réalité (ontologie) telle qu'elle est considérée par les réalistes et les effets que cette vision a sur la façon dont on construit la connaissance (épistémologie). Selon ce courant, le réel existe mais **indépendamment** de l'observation et des descriptions humaines. Alors que la connaissance que l'on a de la réalité n'est qu'une vision parmi d'autres : il existe donc

plusieurs **visions de cette réalité**. Selon Thoma (2016) et Avenier et Gavard-Perret (2012), ce courant décompose le réel en trois domaines : le réel profond (les mécanismes générateurs), le réel actualisé (le flux d'évènement) et le réel empirique (les évènements observés). L'objectif du réalisme **critique** est de dévoiler les mécanismes d'oppression et de permettre leur modification (Dufour F. I., 2013, p. 57). Donc ce courant repose sur deux hypothèses :

- l'hypothèse fondatrice d'ordre ontologique : Face à la nouvelle convention comptable les praticiens de la comptabilité ont adopté une politique de cohabitation.
- l'hypothèse fondatrice d'ordre épistémique : Face à la nouvelle convention comptable les praticiens de la comptabilité ont adopté une politique de résistance.

2-Méthodologie de la recherche

2.1. Objectifs et hypothèses de la recherche

La problématique de recherche est issue de la littérature qui doit être confrontée et mesurer sur le terrain. Les résultats préalablement établis par d'autres chercheurs affirment la pertinence de notre questionnement et les résultats collectés de notre champ d'étude. Nous avons divisé notre problématique en deux questions :

1-Comment s'est traduit l'application du SCF en Algérie ? Quelles réactions et quelles pratiques ?

2- Le SCF est-il le fruit de l'évolution économique, politique et social, ou est-il lié seulement aux pressions des facteurs externes ?

En s'appuyant sur les travaux de recherche qui ont été préalablement apportés et développés sur la théorie des conventions par exemple P.Y. Gomez et Marc Amblard (2003), nous avons pu élaborer nos hypothèses qui expliquent la dynamique conventionnaliste que l'Algérie a connue lors de sa transition à l'économie de marché, ainsi qu'aux comportements des comptables face au nouveau référentiel. La coordination constante entre la littérature et les interactions avec les acteurs, nous permettra de maîtriser à la fois les aspects théoriques et les aspects empiriques de la recherche. Afin qu'il ait un sens à la partie théorique, la mise en place d'une étude empirique est évidente. SUCHMAN⁵⁰ estime que le design de recherche est un

⁵⁰ Cité dans (Miller & Salkind, 2002, p. 49)

compromis intégrant des considérations théoriques et pratiques. Pour répondre aux objectifs présentés, nous avons développé une certaine liaison avec l'objet de l'étude. Il nous semble évident d'entrer en interaction avec les acteurs, où des choix méthodologiques s'imposent. La méthode retenue est de nature d'investigation quantitative, notre objet de recherche mène à l'établissement d'un questionnaire. Dans les textes suivants, nous allons d'abord déterminer le positionnement épistémologique, ensuite, nous exposons le construit du questionnaire ainsi que les choix de son administration et le traitement des réponses. Le questionnaire nous permet la récolte des données par les praticiens de la comptabilité, car le changement de modèle comptable a engendré une situation de doute chez les convenants.

Le but de cette recherche est d'abord d'appréhender l'opinion des répondants sur la nouvelle convention, nous voulons recueillir les avis des praticiens sur des propositions élaborées de la littérature concernant l'application du SCF. Ainsi d'expliquer le comportement et les réactions des professionnelles comptables face à cette nouvelle convention. Et nous cherchons aussi à déterminer le degré d'application du nouveau référentiel par les professionnels comptables.

Les hypothèses émergentes de notre cadre théorique sont claustrées pour les praticiens de la comptabilité, on ne peut les tester en leur état. Et c'est toute la complexité de l'élaboration du questionnaire. Donc, l'idée était de passer des hypothèses aux questions de l'enquête. Lors de cette étape, nous avons transformé les différentes hypothèses en modalités de réponse. Ainsi, chaque proposition peut être liée à un courant théorique, ceci nous permettra de rattacher les réponses aux différentes hypothèses du cadre conceptuel. La difficulté se trouve lors de concrétiser les modalités de réponses aux questions. Selon De SINGLY (2005, p.27), il est primordial de trouver les indicateurs empiriques permettant de mesurer pertinemment les notions qui constituent l'objet de l'enquête. Pour cela, une recherche documentaire a été mise en place (articles et études publiés lors de la transition au SCF). Les hypothèses que nous posons sont réalistes et l'objet de la recherche vise à expliquer la réalité par l'expérimentation. Notre objet de recherche est une réalité qui existe indépendamment de nous. Car, la première application du SCF s'est opérée au cœur d'une incertitude généralisée sur la nature précise du référentiel et leurs effets à moyen terme sur les états financiers. Nous aspirons à la recherche et à la découverte de la réalité réelle. Notre position est celle de

simple observateur chercheur et notre objectif est celui de saisir cette réalité. Nous procédons à une enquête par questionnaire, le processus de sa réalisation s'est étalé sur une période d'une année, cette lenteur s'explique par la différenciation entre la première idée du questionnaire et sa version finale. Au début de notre travail de thèse, nous n'avions pas une idée précise de la nature des informations collectées, c'est à travers les lectures académiques et les progrès dans nos écrits que nous avons pu cerner l'objectif final. Notre questionnaire ayant été validé par plusieurs professeurs à l'université, nous avons aussi demandé l'avis des praticiens au moment de la distribution du questionnaire pilote et lors de la publication de notre article en TUNISIE dans la revue « 7th International Conference On Innovation & Engineering Management (IEM-2019) ». Toutes les remarques qui ont été apportées lors de la présentation du questionnaire, ont été prises en considération.

Nos hypothèses sont les suivantes :

H1 : face à la nouvelle convention comptable, les praticiens de la comptabilité ont adopté une politique de cohabitation.

H2 : face à la nouvelle convention comptable les praticiens de la comptabilité ont adopté une politique de résistance.

H3 : face à la nouvelle convention comptable les praticiens de la comptabilité ont adopté une politique d'effondrement.

2.2. Le choix et la sélection de l'échantillon

La détermination de l'échantillon est une étape qui consiste à sélectionner la population que l'on souhaite interroger ; dans la littérature, il existe deux méthodes d'échantillonnage : les techniques probabilistes et techniques non probabilistes (Dufour & Larivière, 2012). Les techniques probabilistes sont basées sur le hasard dans le choix des unités et elles offrent une meilleure représentativité de l'échantillon et permettent la généralisation des résultats à l'ensemble de la population. Mais l'application de cette technique nécessite de grandes ressources (temps et argent). En conséquence, les techniques non probabilistes reposent sur un choix arbitraire des unités, la population est bien définie, qui consiste à administrer le questionnaire sans prendre en considération la liste qui détermine la totalité des individus. Il existe quatre

façons de procéder dans un échantillon non probabiliste pour en tirer la population étudiée : convenance, estimation, quota et boule de neige.

La méthode d'échantillonnage qui répond au mieux à notre étude est l'échantillonnage en convenance et de boule de neige. Notre approche consiste de choisir quelques personnes correspondant au profil recherché et leurs demander de nous donner les noms et les coordonnées de personnes qu'ils jugent aptes de répondre au questionnaire.

C'est ce qu'on appelle l'effet boule de neige, c'est à dire un phénomène où des réactions en chaîne produisant une accumulation, à la manière d'une boule de neige roulant le long d'une pente enneigée ou que l'on pousse pour la faire grossir. Cette méthode constitue une alternative intéressante aux méthodes d'échantillonnage classiques quand il s'agit de trouver des individus ayant des caractéristiques particulières, voire très précises (Burns, Veeck, Ronald, & Bush, 2018).

Pour la constitution de notre échantillon, nous avons commencé par l'envoi du questionnaire à tous les destinataires par le biais des adresses email publiées dans le site officiel du Conseil National de la Comptabilité, cela ne nous a donné aucun résultat, dû peut être à la non maîtrise de l'outil informatique, ou à la non consultation de leur boîte e-mail, ou leurs adresses électroniques n'étaient pas actualisées. Deux semaines après le premier envoi, nous avons procédé à une deuxième tentative d'envoi, en envoyant le questionnaire aux mêmes destinataires, mais nous avons enregistré le même résultat.

Pour notre enquête, la principale difficulté se présume par la retenu des répondants. Selon nous cette lenteur de réponse peut être expliquée par plusieurs facteurs :

-La personne recevant le questionnaire prend du temps pour le transférer à ses collaborateurs.

-Les répondants (les préparateurs des comptes) sont des personnes très occupées qui répondent lorsque leur emploi du temps le leur permet.

Par la suite, nous avons sollicité l'aide du conseil national de la comptabilité en envoyant un email, en demandant de nous aider à trouver des répondants, mais aucune réponse du CNC. Ce pendant, il nous a été recommandé de faire une recherche privé des répondants et d'envoyer les questionnaires directement aux personnes concernées. Après avoir identifié le groupe, nous leur avons envoyé la lettre du questionnaire pour

présenter l'objectif de l'étude et le questionnaire. Puis, ils ont commencé à leurs tours à transmettre aux autres répondants du même service ou des collègues dans d'autres secteurs. De cette manière, notre échantillon a continué de s'agrandir, ce qui nous a permis d'atteindre un plus grand nombre de répondants.

Rappelons que le but de cette enquête est d'examiner les pratiques comptables en Algérie depuis l'avènement du SCF, de ce fait, l'envoi du questionnaire s'est établi sur tous les praticiens de la comptabilité, plus exactement pour toutes personnes chargées de l'établissement des états financiers ayant une expérience professionnelle de plus de dix ans. Nous avons remis le questionnaire aux comptables externes à leurs cabinets (les experts comptables, commissaires aux comptes ainsi aux comptables agréés), et aux comptables d'entreprises.

SECTION II : METHODOLOGIE ET STRATEGIE D'ENQUETE

1. Elaboration du questionnaire

1.1. Structuration du questionnaire

Notre questionnaire compte 47 questions réparties en quatre thèmes. La longueur du questionnaire s'explique par la volonté de recueillir le plus possible d'informations autant sur la perception de la transition, que sur le comportement des comptables. À présent nous allons détailler les thèmes composant le questionnaire.

Nous avons administré un seul questionnaire à l'ensemble de l'échantillon. Nous avons commencé notre questionnement par une lettre introductive, elle nous a permis d'introduire le sujet de recherche aux répondants en valorisant l'importance de la recherche. Elle permet également de rassurer les répondants quant à la confidentialité de leurs réponses. De plus, l'introduction permet de remercier le répondant pour leur participation (Malhotra, 2004). Les thématiques abordées dans l'enquête permettent de cerner une vision sur les choix et opinions des comptables lors de la transition au SCF. Cette présentation est conforme aux recommandations de COUPER et al. (2001, p.233). La liste des questions est intégralement disponible en annexe. Le questionnaire comporte les thématiques suivantes ;

La première thématique intitulée « Informations générales sur le répondant » se compose des questions d'identification, cela nous permet de nous informer de manière anonyme et neutre sur le répondant et de le familiariser. Le tableau suivant sert à identifier les éléments caractérisant le répondant afin de déterminer son profil.

Tableau 8. Thématique 1 Informations générales sur le répondant

Question	Type de Question	Mode/choix Question	Dynamique conventionnaliste
A quelle corporation Appartenez-vous ?	Fermée	Choix unique	Informations sur le répondant
L'âge du répondant ?	Fermée	Choix unique	
Les années d'expérience Professionnelles ?	Fermée	Choix unique	
Avez-vous travaillé en application du PCN?	Fermée	Choix unique (dichotomique)	
Les années d'application du PCN ?	Fermée	Choix unique	

Source : Réalisé de nos mains

La deuxième thématique intitulée « Première application du SCF en 2010 » vise à savoir quelles ont été les tendances des pratiques comptables lors de la première application du SCF. Le tableau suivant détermine les différentes questions de cette thématique.

Tableau 9. Thématique 2 Pratiques comptables du SCF en 2010

Question	Type de Question	Mode/choix Question	Dynamiques conventionnaliste
Avez-vous tenu la comptabilité en 2010, en utilisant le SCF ?	Fermée	Choix Unique	Effondrement,
Avez-vous tenu la comptabilité en 2010, en utilisant le logiciel de basculement?	Fermée	Choix unique	Cohabitation
Avez-vous tenu la comptabilité en 2010, en utilisant le tableau de correspondance PCN/ SCF?	Fermé	Choix unique	Cohabitation
Si oui, combien d'années l'avez-vous utiliser ?	Fermée	Choix unique	Cohabitation
Avez vous procédé à une réévaluation d'actif en 2009 ?	Fermée	Choix unique	Effondrement
Avez-vous procédé à une application rétrospective du SCF pour l'exercice 2009 ?	Fermée	Choix unique	Effondrement
Si vous n'avez pas procédé à une application rétrospective du SCF : Pourquoi ne l'avez-vous pas fait ?	Ouverte	Réponse libre	Résistance
Comment avez-vous comptabilisé les ajustements en 2010 ?	Ouverte	Réponse libre	Effondrement
Parmi les éléments actifs et passifs du bilan suivant, lesquels ont été éliminés pour l'application du système comptable financier ?	Fermée	Choix multiple	Effondrement
Quand avez-vous commencé à vous former au SCF?	Fermée	Choix unique	Information sur le Répondant

Source : Réalisé de nos mains

La troisième thématique intitulée « Application du SCF » a pour but de savoir le degré d'application du SCF et le degré d'abandon des pratiques et des principes du PCN. Le tableau suivant mène à identifier les différentes questions de cette thématique.

Tableau 10. Thématique 3 Degré d'application du SCF

Question	Type de Question	Mode/choix Question	Dynamique conventionnaliste
Comment vous-vous êtes formé en SCF ?	Fermée	Choix multiples	Cohabitation
Continuez-vous à suivre des formations sur le SCF ?	Fermée	Choix unique	Effondrement
Selon vous, le SCF s'inspire des normes IAS/IFRS ?	Fermée	Echelle de Likert de 1 à5	Opinion du répondant
Quel organisme a mis en place le SCF ?	Ouverte	Réponse libre	Information sur le Répondant
Quel organisme a mis en place les IAS/IFRS ?	Ouverte	Réponse libre	Information sur le Répondant
Les principes et normes comptables édictés par le SCF sont-ils facilement applicables en Algérie ?	Fermée	Echelle de Likert de1à5	Opinion du répondant
Lesquels de ces principes sont édictés Par le SCF ?	Fermée	Choix Multiples	Effondrement
Quels sont les nouveaux principes apportés par le SCF ?	Ouverte	Réponse libre	Effondrement, Résistance
Quels sont les principes du PCN abandonnés lors du passage au SCF ?	Ouverte	Réponse libre	Résistance
Comment qualifiez-vous le passage Au SCF?	Fermée	Choix unique	Opinion du répondant
Quels sont les états financiers les plus importants selon vous ?	Fermée	Choix multiple	Information sur le Répondant
La comptabilité analytique est-elle obligatoire selon le SCF	Fermée	Choix unique	Effondrement, Résistance
la fréquence d'inventaire permanent édicté	Fermée	Choix unique	Effondrement,

par le SCF est-elle applicable ?			Résistance
La fréquence d'inventaire intermittent édicté par le SCF est-elle applicable ?	Fermée	Choix unique	Opinion du répondant
Quelles sont les méthodes de valorisation des stocks édictées par le SCF ?	Fermée	Choix multiple	Effondrement, Résistance
La J.V est elle une nouveauté SCF ?	Fermée	Choix unique	Information sur le Répondant
Travaillez-vous avec le principe de JV?	Fermée	Choix unique	Effondrement, Résistance
Quelle catégorie d'actifs la JV est elle obligatoirement applicables ?	Ouverte	Réponse Libre	Effondrement, Résistance
La JV est-elle un principe complexe à mettre en place?	Fermée	Echelle de Likert de 1 à5	Résistance
Avez-vous tenu la comptabilité dans les secteurs suivants ?	Fermée	Choix multiples	Information sur l'expérience du répondant
Avez-vous procédé à l'audit dans les secteurs suivants ?	Fermée	Choix multiples	Information sur l'expérience du répondant
Quelle est la différence entre les comptes consolidés et les comptes combinés ?	Ouverte	Réponse Libre	Information sur l'expérience du répondant
Quelles sont les méthodes à suivre pour l'établissement des comptes consolidés et les comptes combinés ?	Ouverte	Réponse Libre	Information sur l'expérience du répondant
Comment est effectuée l'évaluation de l'actif biologique ?	Ouverte	Réponse Libre	Effondrement
Quelle est la méthode utilisée pour comptabiliser les contrats à long terme selon la logique PCN ?	Ouverte	Réponse Libre	Information sur l'expérience du répondant
Quelle est la méthode utilisée pour comptabiliser les contrats à long terme	Ouverte	Réponse Libre	Effondrement

selon la logique SCF ?			
Comment la base fiscale prend en compte la situation du décalage temporaire entre la constatation d'un produit et d'une charge en comptabilité ?	Ouverte	Réponse Libre	Information sur l'expérience du répondant
Dans quelles situations effectuez-vous la comptabilisation des opérations de produits différés et charges différés ?	Ouverte	Réponse Libre	Effondrement
Comment comptabilisez-vous une charge actuelle et dont la déductibilité sur le plan fiscal se fera au cours d'exercices futurs ?	Ouverte	Réponse Libre	Effondrement

Source : Réalisé de nos mains

La quatrième thématique intitulée « Autres Questions » est une partie complémentaire de notre questionnaire. Elle nous a permis de vérifier la véracité des réponses et la sincérité des répondants vis-à-vis des autres thématiques précédentes. Le tableau suivant incite à déterminer les questionnements de cette thématique.

Tableau 11. Autre Question

Question	Type de Question	Mode/choix Question	Dynamique conventionnaliste
Lesquels des éléments ont pu influencer vos choix comptables ?	Fermée	Choix multiples	Information sur le répondant

Source : Réalisé de nos mains

1-2 Composition du questionnaire

Le choix du type de question a été guidé par la volonté de maximiser la collecte de réponse des répondants et de minimiser le taux de non-réponse. C'est pourquoi que la majorité des questions retenues sont principalement fermées à choix unique ou multiple. Le questionnaire compte quarante et sept questions de type ouvertes et fermées. Les questions de type fermées représentent (66%) de notre questionnaire, ce choix de type de questions pour but d'encadrer et d'orienter les réponses des personnes interrogées. Ainsi de faciliter le traitement des données collectées. Nous avons varié la formulation des questions fermées, d'une part pour la structure du questionnaire, et d'autre part pour

faciliter et diversifier les réponses aux répondants. Certains de nos questions fermées sont de nature dichotomique (oui /non), Certains d'autres questions sont constitués d'une série de propositions dont les réponses se font par un seul choix (choix unique), où plusieurs possibilités de sélection (choix multiple). D'autres questions ont été constituées selon l'échelle Likert de (1 à 5 échelons) afin de mesurer l'estimation du répondant, la neutralité et la véracité des réponses.

Les questions ouvertes sont de (34%). Nous avons choisit ce type de question pour connaître l'opinion du répondant sur le degré du changement lors de l'avènement du nouveau référentiel comptable. Le choix des questions ouvertes nous a permis d'une part, d'obtenir de nouvelles informations que nous avons prit en considération lors de notre étude, et d'une autre part de donner la liberté aux enquêtés à s'exprimer et à développer leurs points de vue.

Nous allons détailler par la suite notre choix d'échelle utilisé lors de l'élaboration du questionnaire.

Pour mesurer l'estimation du répondant, nous avons opté pour des échelles LIKERT à échelon impair, constituées de cinq degrés qui varient de tout à fait en désaccord (1) à tout à fait d'accord (5). Premièrement, l'utilisation des échelles préexistantes déjà construites et validées par d'autres chercheurs comme Velmuradova (2004, p.68) et Démaria (2008, p.191). Selon Gavard Perret et d'autre (2003, p.51), l'échelle de Likert permet aux répondants à travers des degrés d'exprimer leurs réponses, et de donner un meilleur positionnement de leur réponse (Likert, 1932).

Deuxièmement, la création de notre propre échelle. Nous avons établie une échelle qui consiste à savoir comment les répondants qualifient le passage au SCF. Nous nous somme inspirés de la dynamique conventionnaliste. De ce fait, nous avons établie une échelle impaire à 3 échelons, à savoir : changement radical, changement graduel et Aucun changement sauf la numérotation des comptes. Cette échelle nous a permis de déterminer et de concevoir le jugement des praticiens lors de l'application du SCF.

2- Administration du questionnaire

Le questionnaire est considéré comme un outil de collecte des données, il peut fournir des informations pertinentes uniquement à partir des statistiques simples. (Démaria, Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IS/IFRS :

observation et compréhension des choix effectué par les groupes français, 2008) Nous avons aboutit à l'administration de notre questionnaire aux différents préparateurs des états financiers. Nous décrirons par la suite la technique employée pour l'élaboration du questionnaire. Ainsi que la validation de notre questionnaire. Nous exposerons enfin les informations collectées d'une manière détaillée de notre enquête.

2-1 La pré-enquête

La pré-enquête a été établie dans les mêmes conditions que l'enquête sur support papier. Ainsi, l'envoi du questionnaire était fait par le biais d'un courrier électronique et la remise en mains propre aux enquêtés. Nous leur avons expliqué que c'est un questionnaire pilote, nous avons sollicité leur avis sur le fond que la forme tout en répondant en toute neutralité. Toutes les remarques apportées par les répondants ont été prises en compte pour l'élaboration du questionnaire final.

Cette première démarche nous a permis de détecter les questions mal rédigées, les modalités de réponses inadaptées aux questions, de corriger et même changer le style des questions posées pour une meilleure compréhension, nous avons requis une attention particulière aux fautes d'orthographe. Selon Thiétrat A-R et COLL (1999, p. 228), la phase de pré-test permet au chercheur la mise en épreuve de la forme des questions, leur ordonnancement et leur compréhension ainsi que la pertinence des modalités de réponse proposées.

L'objectif de ce questionnaire administré aux praticiens de la comptabilité est de connaître leurs jugements et leur niveau de satisfaction par apport au nouveau système financier.

2-2 Le choix d'administration

L'administration d'un questionnaire s'effectue de plusieurs manières, soit une administration auto-administrée (postal, Internet), soit par mode téléphonique, le porte à porte (Déméria, Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IS/IFRS : observation et compréhension des choix effectué par les groupes français, 2008). Le choix de la méthode dépend de plusieurs facteurs ; l'échantillon ciblée, du lieu où il se situe, de son nombre et des contraintes de coûts. Pour B. Bathélot (2016), le résultat de l'enquête dépend du choix du mode d'administration du questionnaire.

Après avoir étudié les différentes possibilités à notre disposition, nous avons opté pour un questionnaire auto-administré et sous support papier. Cette méthode nous a permis de collecter des informations non biaisées tout en garantissant l'anonymat (Couper, Traugott, & Lamias, 2001, p. 231).

Mais il faut dire que l'outil informatique assure une meilleure qualité dans le remplissage des questions car le répondant est guidé par des consignes précises. Nous avons tenté de suivre cette méthode, mais la démarche était freinée faute de méconnaissance et le non maîtrise de cet outil.

L'enquête sur support papier est aujourd'hui encore une méthode très courante, malgré le développement des technologies électroniques elle garantit une grande liberté d'action. Elle est aussi considérée comme un bon moyen pour répondre à des besoins de confidentialité ou pour s'adresser à une population qui ne maîtrisent pas les outils technologiques (Baumard et al, 2003 et Ganassali et Moscarola, 2004).

Pour l'envoi du questionnaire, deux méthodes ont été appliquées. La première était la remise du formulaire en support papier en mains propre, cela nous a permis de collecter des informations fiables et aussi de garantir la réception du questionnaire. La deuxième méthode consistait à envoyer en ligne par adresses électroniques et réseau sociaux (Facebook) notre questionnaire en version électronique. Pour cette dernière, le répondant doit remplir le formulaire envoyé puis le renvoyer par le même moyen de transmission, cette méthode nous a permis d'atteindre les comptables de différentes zones géographiques en un temps court et à moindre couts.

2-3 Le retour des questionnaires

Dans cette partie, nous allons aborder les retours de questionnaires tout en précisant le nombre de retour définitif de l'enquête.

Le calcul du taux de réponse est nécessaire, il consiste à comparer le nombre de réponses reçus par apport au nombre d'envois. La difficulté rencontrée lors de notre enquête en ligne reposait sur la validité des coordonnées collectées. Gueguen (2001, p.356) ajoute que les coordonnées électroniques sont très souvent erronées du fait d'une erreur de saisie ou d'un changement d'adresse. Ce pendant, il est plus juste de calculer le taux de réponse en fonction des questionnaires effectivement arrivés à un destinataire plutôt que sur le nombre d'envois (KAPLOWITZ et al. 2004).

Il est à noter que le nombre obtenu des questionnaires arrivés aux destinataires par voie électronique est le résultat du nombre d'individu qui ont confirmé la réception de notre e-mail. Le nombre de réponse reçu par voie électronique et support papier est la somme de tous les comptables qui ont contribué à notre étude. Dans le point suivant, nous expliquerons le nombre de réponse validés. Le tableau ci-dessous présente synthétiquement ces résultats :

Tableau 12. Retour des questionnaires

Méthode d'envoi	Adresse électronique	Support papier
Nombre de questionnaire envoyé	50	100
Nombre de questionnaire arrivé à destinataire	30	100
Nombre de réponses reçu	11	30
Nombre de réponse validés	9	27
Taux de réponse	24%	

Source : Réalisé de nos mains

3-Analyse des données

Le chercheur se doit d'établir un protocole d'analyse des données recueillies pour son enquête par questionnaire. Cette procédure consiste deux phases : d'abord, une phase préparatoire, puis la phase du choix des méthodes (Evrard, Pras, & Roux, 2003).

3-1 Phase préparatoire

La préparation du questionnaire s'est réalisée en deux étapes : la vérification des données de l'enquête et le traitement des non-réponses. EVRARD et al. (2003, p.337) dévoilent que la première phase du dépouillement consiste à vérifier les questionnaires en se penchant sur plusieurs critères :

- La lisibilité : est une difficulté qui concerne généralement les enquêtes postales. Dans notre cas, la plus part des réponses enregistrés manuellement par les répondants sont illisibles;
- La complétude : problème de non réponse et les données manquantes, certes que la plus grande majorité des questionnaires n'étaient pas complètement remplis par les répondants ;

- La cohérence : détecter les incohérences dans les réponses (quand l'actif biologique n'est évalué à la juste valeur). Cette phase consiste à vérifier la sincérité du répondant et évaluer les connaissances du répondant par apport à l'avènement du SCF ;

Tableau 13. Validation des données collectées de l'enquête

Critère	Observation
Lisibilité	10 Sur les 30 questionnaires support papier, leur lecture était moyennement Difficile, donc une correction des réponses était établie selon la nécessité.
Complétude	Nous avons traité seulement les formulaires où leur taux de réponse dépasse ou égale 50%. Donc les questionnaires retenus doivent comportés au minimum (23/47) réponses correctement remplies.
Cohérence	5 questionnaires n'ont pas été prit en considération, cause de non –cohérence des réponses

Source : les résultats de l'étude

Nous estimons qu'une enquête efficace doit contenir au moins 30 échantillons (Marien & Beaud, 2003). Ce pendant, avec un nombre de 36 questionnaires, nous somme en dessus du seuil minimum. ROYER et ZARLOWSKI (2003a, p.202) affirment qu'on accorde plus d'importance aux résultats effectués avec un grand nombre d'échantillon, car le nombre d'échantillon représente le secteur choisi.

Afin de vérifier le contenu et la teneur des réponses collectées, nous avons pris le temps qu'il le faut pour relire chaque formulaire. Nous avons constaté que plusieurs formulaires étaient illisibles et une incohérence dans les réponses. Nous avons alors procédé à des corrections manuelles (sens et orthographe). Ainsi, nous avons aperçu que les données manquantes sont assez nombreuses qui sont causes de plusieurs raisons :

- Le répondant a oublié de répondre.
- Méconnaissance de la réponse par le répondant.
- Le répondant ne veut pas prendre position sur des questions d'opinion et d'avis.
- Certaines possibilités ne s'appliquent pas à l'entreprise du répondant: il n'a donc pas répondu.

3-2 Choix de méthode d'analyse des données d'enquête

Il est important que le chercheur réfléchisse d'abord aux objectifs de sa recherche, puis aux modes d'analyse dont il aura besoin pour répondre à ses objectifs, alors que les modes de recueil des données à retenir vont en être fonction (Velmuradova, 2004, p. 71). Le choix de la méthode d'analyse des données nous permet de se positionner par rapport aux vastes méthodes statistiques qui existent. En effet, il est évident de choisir au mieux la méthode qui répond aux attentes du chercheur. Notre choix se porte sur une étude Hypothético-déductive qui est justifié par le fait qu'elle permet de confirmer ou réfuter les hypothèses établies. Pour MALHOTRA (2004, p.327), l'analyse des données n'est pas une fin en soi, elle vise à produire des informations susceptibles, de contribuer à la résolution d'un problème posé.

Nous allons présenter uniquement des outils statistiques que nous considérons pertinents pour notre cas. L'analyse du questionnaire été réalisée par la méthode du tri à plat des données collectées, cela nous a permis de préciser pour chaque question les pourcentages des réponses aux différentes modalités. Le tri à plat permet de déterminer le degré d'homogénéité des réponses (Déméria, Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IS/IFRS : observation et compréhension des choix effectué par les groupes français, 2008). Pour le traitement des réponses collectées, nous avons fait recoure au logiciel statistique le plus utilisé dans les études quantitatives similaires, nommé Statistical Package for the Social Sciences (SPSS). Ce logiciel traite essentiellement les informations collectées et les analyse statistiquement sous un langage codifié et informatisé, quelque que soit leur nombre. Ces transformations nécessitent des opérations mathématiques et statistiques. Les résultats du logiciel SPSS permettent de déterminer la fiabilité des réponses en calculant l'alpha de Cronbach. Aussi, nous avons aussi utilisé l'Excel pour la réalisation des graphes représentatifs.

L'enquête par questionnaire a permis d'appréhender les comportements des praticiens de la comptabilité lors de l'avènement de la nouvelle convention. L'interprétation des résultats nous permettra de savoir quel scénario envisagé par la théorie des conventions s'applique à la pratique comptable en Algérie suite à la mise en place du SCF.

Conclusion

Dans ce chapitre nous avons présenté les postures épistémologiques et la méthodologie de notre recherche. Le choix épistémologique nous a permis de retracer la démarche de la recherche.

Dans un premier temps, nous avons expliqué le choix épistémologique permettant de relier les objectifs de notre recherche avec la méthodologie adoptée. Notre recherche se positionne dans le courant réalisme critique qui incite à observer et comprendre les pratiques comptables.

Puis dans un deuxième temps nous avons présenté les méthodes de collecte de données pertinentes, l'élaboration de notre outil d'enquête ainsi que la méthode d'administration de ce dernier. Nous avons pu recueillir 36 questionnaires, les informations collectées sont exportées dans le logiciel SPSS.

Après avoir présenté le contexte de la recherche, le cadre conceptuel théorique, les positions épistémologiques ainsi que nos méthodes de recueil des données, nous allons par suite aborder les résultats de la recherche, afin d'affirmer ou infirmer les hypothèses formulées au préalable, d'apporter les conclusions adéquates et de proposer des problématiques de recherches futures.

Chapitre V

RESULTATS ET DISCUSSION

Introduction

La problématique de cette thèse repose sur la compréhension des comportements des comptables lors de l'avènement du SCF et le degré de son application. Pour atteindre cet objectif, un cadre conceptuel double-théorique et une approche méthodique ont été déployés.

Les premiers chapitres de la thèse ont servi à poser le contexte de la recherche et à présenter les méthodes établies pour répondre à la problématique. Par la suite nous allons nous consacrer à présenter les résultats issus des testes empiriques.

Ce chapitre de la thèse s'attache à décrire la première application du nouveau référentiel comptable SCF, le degré d'abandon de l'ancienne pratique comptable pour déterminer les réactions des praticiens et leur pratique.

Ce chapitre comporte deux parties correspondant respectivement à la présentation des résultats statistiques de notre questionnaire et la discussion de ces résultats conformément aux hypothèses de recherche proposées préalablement.

SECTION I : PRESENTATION DES RESULTATS

Cette section porte en premier lieu sur l'exposition des caractéristiques de notre échantillon, puis sur l'interprétation des résultats présentés de notre étude empirique. Le passage du PCN l'ancien référentiel jusqu'à l'application du système comptable financier.

Pour faciliter la lecture et l'interprétation des résultats descriptifs en lien avec l'application comptable des praticiens, nous avons rempli des tableaux et créé les figures en utilisant les tableaux et Graphes des Logiciels EXEL et SPSS.

1. Caractéristiques de l'échantillon

-Question N°01: A quelle corporation appartenez-vous ?

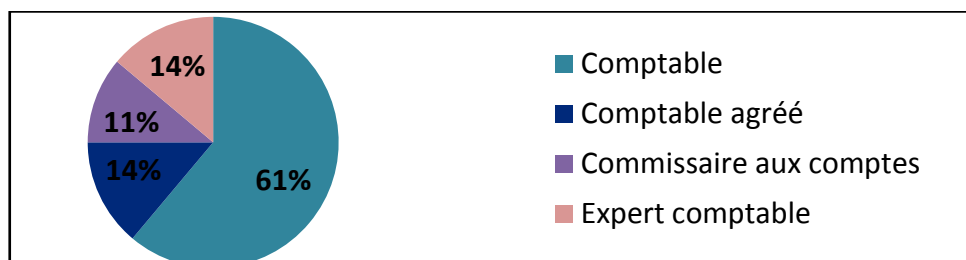
Tableau 14. La distribution de l'échantillon selon le Poste professionnel

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Comptable	22	61,1%
Comptable agréé	05	13,9%
Commissaire aux comptes	04	11,1%
Expert-comptable	05	13,9%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau suivant indique la constitution de notre échantillon selon le poste professionnel. Les comptables sont de (61,1%) de la population, donc la corporation des comptables est majoritaire. Les comptables agréés représentent que (13,9%). Ce résultat est équivalent pour la catégorie des experts comptables, soit (13,9%). Le pourcentage des commissaires aux comptes est de (11,1%), ils représentent la population minoritaire (voir la figure n°3).

Figure 3. La distribution de l'échantillon selon le Poste professionnel



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°02:** Quel âge avez-vous?

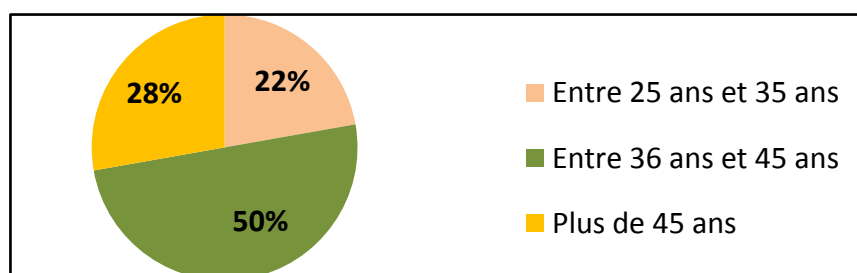
Tableau 15. La distribution de l'échantillon selon l'âge

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Entre 25 ans et 35 ans	08	22,2%
Entre 36 ans et 45 ans	18	50%
Plus de 45 ans	10	27,8%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Ce tableau indique la distribution de l'échantillon selon l'âge, on remarque que la tranche d'âge de 25ans à 35ans représente plus de (22%) de la population des juniors. Ainsi, la tranche d'âge de 36ans à 45ans est de (50%) des baby-boomers, qui occupent la plus grande place de notre échantillon. Et les répondants qui ont plus de 45 ans sont de (27,8%), ils représentent les boomers. Voir la figure n°4

Figure 4. La distribution de l'échantillon selon l'âge



Source : le résultat de l'étude

-**Question N°03 :** Les années d'expérience professionnelle du répondant

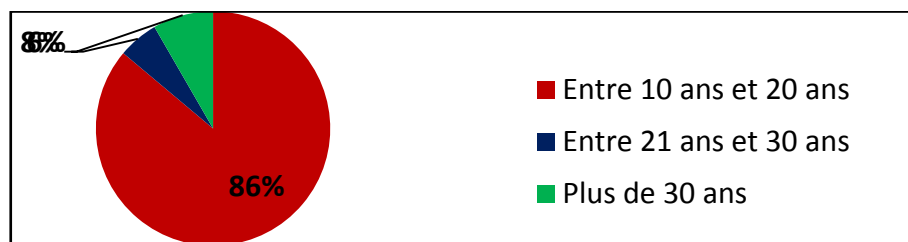
Tableau 16. La distribution de l'échantillon selon l'expérience

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Entre 10 ans et 20 ans	31	86,1%
Entre 21 ans et 30 ans	02	5,6%
Plus de 30 ans	03	8,3%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Ce tableau démontre les années d'expérience professionnelle du répondant (86,1%) répondants ont une expérience professionnelle dont la durée est entre 10 ans et 20 ans, cette population est majoritaire. (5,6%) d'eux ont une expérience professionnelle dont la durée est entre 21 ans et 30 ans, cette population représentent la minorité. Et (8,3%) répondants ont une expérience qui dépasse les 30 ans.

Figure 5. La distribution de l'échantillon selon l'expérience



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°04:** Avez-vous travaillé en appliquant le PCN?

Tableau 17. Application du PCN

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Oui	36	100%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

D'après le tableau suivant, la totalité de notre échantillon ont confirmé l'application du PCN, ce qui signifie que ces praticiens ont une certaine expérience professionnelle en utilisant l'ancien référentiel comptable.

- **Question N°05:** Combien d'années avez-vous tenu la comptabilité en application du PCN?

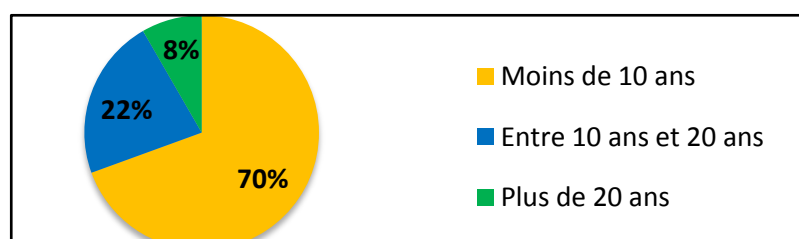
Tableau 18. Application du PCN selon l'ancienneté

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Moins de 10 ans	25	69,4%
Entre 10 ans et 20 ans	08	22,2%
Plus de 20 ans	03	8,3%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau suivant indique la répartition des praticiens selon l'ancienneté d'application PCN. (69,4%) de répondants n'ont pas atteint les 10 ans d'expérience en tenant la comptabilité par le PCN. Ainsi que (22,2%) répondants ont une expérience entre 10 ans et 20 ans. Et (8,3%) ont une expérience de plus de 20 ans, ce qui représente la minorité.

Figure 6. Application du PCN selon l'ancienneté



2. Première application du Système Comptable Financier 2010

- **Question N°01:** Avez-vous tenu la comptabilité en 2010, en utilisant le SCF ?

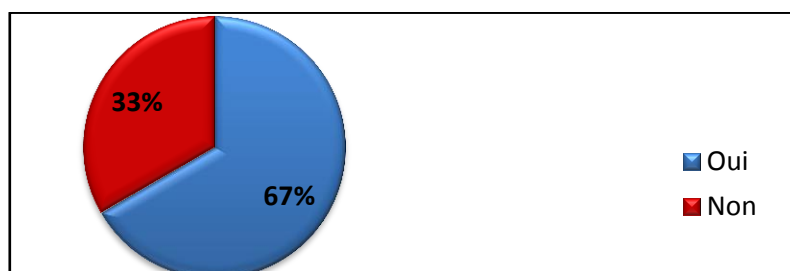
Tableau 19. Utilisation du SCF en 2010

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Oui	24	66,7%
Non	12	33,3%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau suivant illustre la tenue de la comptabilité en appliquant le SCF en 2010 pour l'ensemble de la population. La majorité de l'échantillon (66,7%) ont affirmé la tenue de la comptabilité en 2010 par le référentiel comptable SCF. Ainsi, seulement (33,3%) ont indiqué le contraire. Les résultats sont montrés dans la figure n°7 :

Figure 7. Utilisation du SCF en 2010



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°02:** Avez-vous tenu la comptabilité en 2010, en utilisant le logiciel de basculement?

Tableau 20. Utilisation du logiciel de basculement en 2010

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Oui	01	2,8%
Non	35	97,2%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau montre la tenue de la comptabilité en 2010, en utilisant le logiciel de basculement. Seulement (2,8%) ont utilisé cette option pour l'élaboration des états financiers. Alors que la majorité de répondants (97,2%) ne l'ont pas utilisé pour transiter de l'ancien référentiel (PCN) au nouveau référentiel (SCF) (voir la figure 08).

Figure 8. Utilisation du logiciel de basculement en 2010

Source : le résultat de l'étude

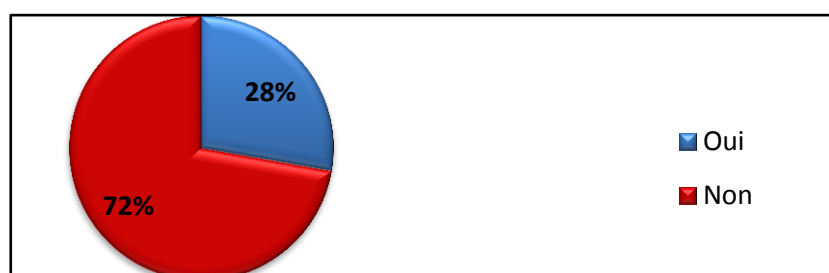
Question N°03: Avez-vous tenu la comptabilité en 2010, en utilisant le tableau de correspondance PCN/ SCF?

Tableau 21. Utilisation du tableau de correspondance PCN/SCF

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Oui	10	27,8%
Non	26	72,2%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau ci-dessus montre la tenue de la comptabilité en utilisant le tableau de correspondance ; (27,8%) de praticiens interrogés l'ont utilisé et la majorité (72,2%) ont répondu par non, car ils ont appliqué le nouveau SCF en 2010. Voir la figure n°9

Figure 9. Utilisation du tableau de correspondance PCN/SCF

Source : le résultat de l'étude

- **Question N°3/B:** Si oui, combien d'années l'avez-vous utilisé?

Tableau 22. Utilisation du tableau de correspondance PCN/SCF selon les années

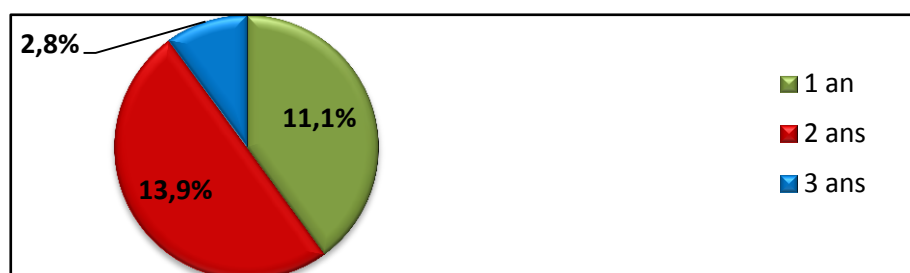
Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
1 an	04	11,1%
2 ans	05	13,9%
3 ans	01	2,8%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau 22 montre les années de la tenue de la comptabilité en utilisant le tableau de correspondance. Soit (11,1%) de praticiens interrogés l'ont appliqué durant un an, (13,9%) l'ont utilisé durant 2 ans, et seulement (2,8%) l'ont appliqué durant 3 ans.

Pour faciliter le passage au SCF, le conseil national de la comptabilité a autorisé les praticiens à utiliser le tableau de correspondance durant un an. Cette question est posée pour déterminer la manière dont les praticiens ont entrepris pour transiter du PCN au SCF. Les résultats sont montrés dans la figure suivante :

Figure 10. Utilisation du tableau de correspondance PCN/SCF selon les années



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°04:** Avez-vous procédé à une réévaluation d'actif en 2009?

Tableau 23. Réévaluation d'actif en 2009

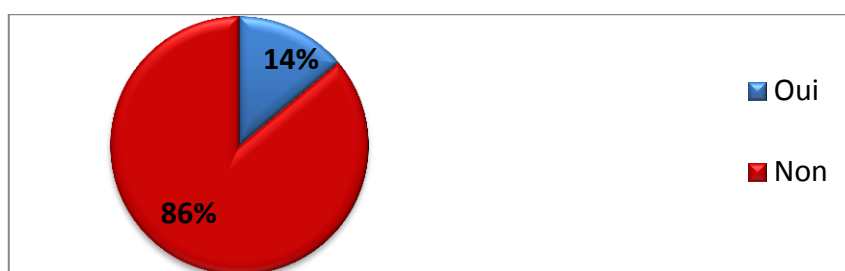
Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Oui	05	13,9%
Non	31	86,1%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Ce questionnaire vise à vérifier si les praticiens ont établi la réévaluation d'actif en 2009. Le résultat obtenus indiquent que seulement (13,9%) ayant procédé à une réévaluation d'actif, et (86,1%) de répondants l'ont pas utilisé.

La réévaluation d'actif est un acte de gestion qui facilite aux comptables d'établir un bilan d'ouverture au 1er janvier 2010 conforme à la nouvelle réglementation. Mais les résultats obtenus dévoilent que la majorité de répondants ont opté pour le basculement vers le SCF sans procéder à une réévaluation d'actif en 2009. Voir la figure n°11

Figure 11. Réévaluation d'actif en 2009



Source : le résultat de l'étude

Question N°05: Avez-vous procédé à une application rétrospective du SCF pour l'exercice comptable 2009?

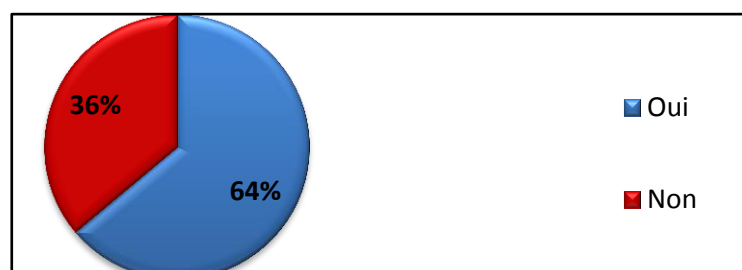
Tableau 24. Application rétrospective du SCF

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Oui	23	63,9%
Non	13	36,1%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau suivant indique le nombre de personne ayant procédé à une application rétrospective du SCF. Plus que la moitié des personnes interrogés soit (63,9%) procèdent à une application rétrospective du SCF. Voir la figure n°12.

Figure 12. Application rétrospective du SCF



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°06 :** Si vous n'avez pas procédé à une application rétrospective du SCF, Pourquoi ne l'avez-vous pas fait ?

Les informations collectées ont déterminé que plus de (36%) de répondants n'ont pas procédé à une application rétrospective du SCF ; Dont (11,1%) d'entre eux n'ont pas justifié leurs réponses. Tandis que (8,3%) de répondants ont précisé que le montant de l'ajustement n'a pas pu être déterminé. Ainsi que (11,1%) de répondants ont justifié leur non application rétrospective du SCF par l'impossibilité de déterminer les effets du changement spécifique liés à la période. Et les (5,6%) restants estiment que leur entreprise n'avait envisagé aucun programme.

La réglementation déroge à certaines entités l'application rétrospective du Système Comptable Financier dans les cas suivants :

- Lorsque le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs ne peut pas être déterminé de façon raisonnable ;
- S'il existe des dispositions transitoires qui permettent ou imposent un autre traitement ;
- Lorsque le retraitement des opérations du compte de résultat de 2009 exige des travaux que les entités ne peuvent réaliser sans grandes difficultés ;
- Si cette application rétrospective n'a pas pour effet de donner des informations pertinentes aux utilisateurs des états financiers.

D'après les résultats, seulement (8,3%) répondant ont justifié leur non application rétrospective selon la législation et d'une manière légale. Alors que les (27,8%) restants, leurs justifications sont non admis.

- **Question N°07:** Comment avez-vous comptabilisé les ajustements au bilan d'ouverture de 2010?

Les (36,1%) répondants qui n'ont pas procédé à une application rétrospective du SCF, n'ont pas établi un ajustement au bilan d'ouverture de 2010, donc les (63,9%) répondants restants ont justifié leur tenu de comptabilité de la manière suivante ;

(11,1%) de répondants ont suivi la réglementation, leurs ajustements étaient conformes à la recommandation du CNC, sans expliciter la procédure. (2,8%) de répondant expliquent que les ajustements ont été comptabilisés en impôt différé. (19,4%) de répondant ont utilisé le compte 115 pour la comptabilisation des ajustements, intitulé « réajustements liés au passage ». Alors que les (30,6%) restants ont tenu leur comptabilité pour les ajustements en utilisant le compte 11, intitulé « report à nouveau ».

Les ajustements doivent être traités comme un ajustement de solde des résultats non distribués à l'ouverture de l'exercice 2010 (imputation sur le compte report à nouveau). Il existe une méthode alternative où le montant de ces ajustements peut figurer dans un sous compte spécifique du compte 11 intitulé « Ajustements résultant de changement de méthodes comptables ».

- **Question N°08:** Parmi les éléments actifs et passifs du bilan suivant, lesquelles ont été éliminés pour l'application du système comptable financier?

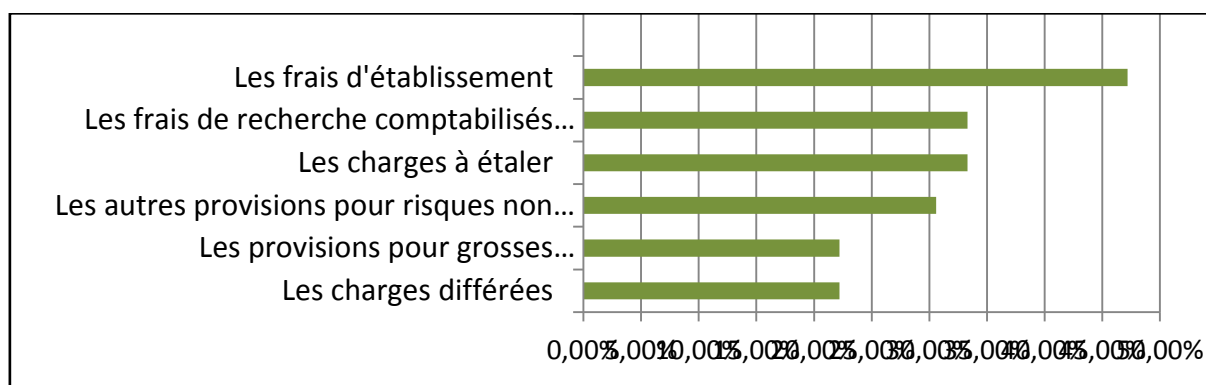
Tableau 25. Les éléments actifs et passifs du bilan

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Les frais d'établissement	17	47,2%
Les charges différées	08	22,2%
Les charges à étaler	12	33,3%
Les frais de recherche comptabilisés en immobilisations	12	33,3%
Les provisions pour grosses réparations précédemment comptabilisées	08	22,2%
Les autres provisions pour risques non admises comme provisions pour charge	11	30,6%
L'élimination de tous les éléments actifs et passifs pour le passage SCF	01	2,8%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau indique le nombre de répondants ayant sélectionné quelques éléments éliminés du bilan pour le passage au SCF. Voir la figure n°13.

Figure 13. Les éléments actifs et passifs du bilan



Source : le résultat de l'étude

L'application rétrospective du Système Comptable Financier au bilan d'ouverture implique aussi l'élimination de certain nombre d'éléments d'actifs et de passifs figurant au bilan d'ouverture et qui ne remplissent pas les conditions de comptabilisation prévues par la réglementation, et notamment :

- Les frais d'établissement, charges différées et charges à étaler;
- Les frais de recherche comptabilisés en immobilisations;
- Les provisions pour grosses réparations précédemment comptabilisées;
- Les autres provisions pour risques non admises comme provisions pour charges;
- Les éléments tels que parts de marché acquises dans le cadre d'un regroupement;

L'impact de ces retraitements est imputé sur les capitaux propres. Néanmoins, seulement (2,8%) de répondant ont sélectionné la totalité d'éléments. Voir la figure n°14

Figure 14. La non élimination de tous les éléments actifs et passifs du bilan/ SCF



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°09:** Quand- t -est ce que vous avez commencé à vous former au SCF?

Tableau 26. La période de formation sur le SCF

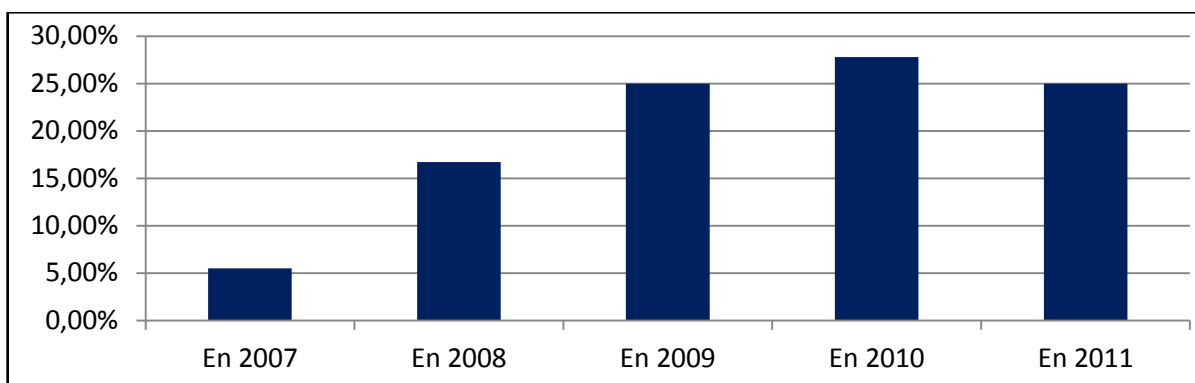
Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
En 2007	2	5,5%
En 2008	6	16,7%
En 2009	9	25%
En 2010	10	27,8%
En 2011	9	25%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau indique la première année de formation des producteurs sur le SCF. Soit (5,5%) ayant débuté leur formation en 2007, ce nombre représente une minorité de notre échantillon, (16,7%) ont commencé leur formation en 2008, soit (25%) ont débuté leur formation SCF en 2009 que 2011. Plus de (27%) sont formés en année 2010.

Selon les résultats collectés, la majorité de répondants ont commencé à se former au SCF à partir de 2010. Alors que pour son application les praticiens devaient être formés avant 2010. Et seulement peu de praticiens ont commencé à se former avant 2008 qui est la première année de l'avènement du SCF.

Figure 15. La période de formation sur le SCF



Source : le résultat de l'étude

3. Application du SCF

- **Question N°01** : Comment vous vous êtes formé en SCF ?

Tableau 27. Type de formation

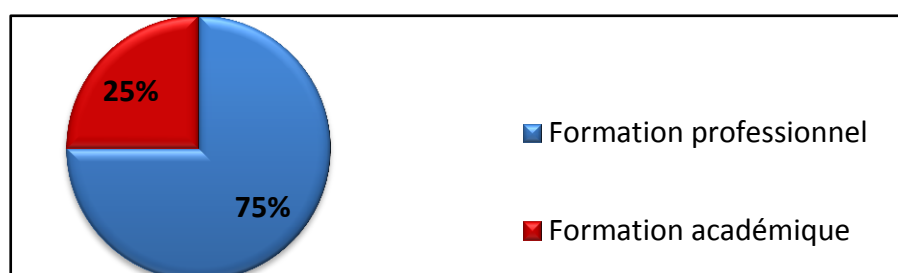
Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Formation académique	9	25%
Formation professionnel	27	75%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

La formation académique désigne tout programme prouvant la participation ou la réussite d'une formation par un certificat, attestation, ou titre de compétence. Tandis que la formation professionnelle répond à l'objectif de l'adaptation des salariés aux évolutions de leur emploi.

Ce tableau nous indique le type de formation suivi par les praticiens interrogés, soit (25%) issue de la formation académique, et (75%) ont suivi une formation professionnelle. Voir la Figure suivante

Figure 16. Type de formation



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°02**: Continuez-vous à suivre des formations sur le SCF?

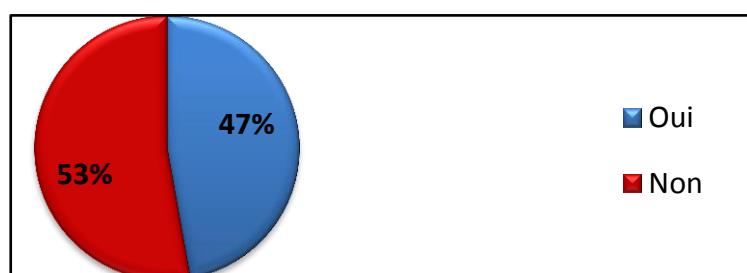
Tableau 28. Continuité de formation

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Oui	17	47,2%
Non	19	52,8%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau précédent indique le nombre de praticiens qui continuent à suivre des formations. Soit (47,2%) de répondants, et le reste se sont contentés de la première formation.

Figure 17. Continuité de formation



Source : le résultat de l'étude

- **Question N° 03:** Selon vous, le SCF s'inspire-t-il des normes IAS/IFRS?

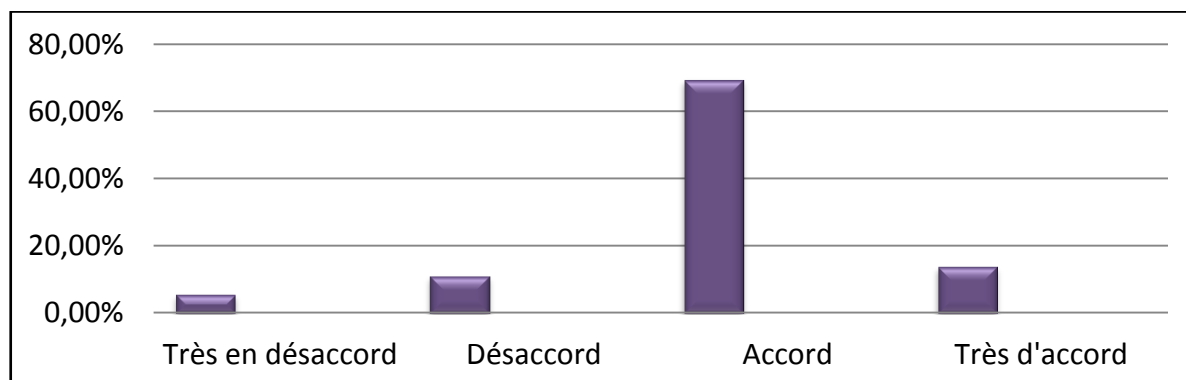
Tableau 29. Le référentiel SCF et les normes IAS/IFRS

N Valid	36
Moyenne	3,7500
Ecart type	1,02470

Source : le résultat de l'étude

La question précédente est de type échelle afin de mesurer la perception des praticiens sur l'inspiration du nouveau référentiel comptable des normes internationales. La moyenne est de (3,7500), l'élaboration de cette moyenne s'est effectuée sur une échelle de Likert de 1 à 5. En effet, les personnes interrogées étaient fortement du même avis, et se sont mis d'accord sur le niveau d'inspiration du SCF par rapport aux IAS/IFRS.

Figure 18. Le référentiel SCF et les normes IAS/IFRS



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°04 :** Quel organisme a mis en place le SCF ?

Les réponses de personnes interrogées étaient diverses : (13,9%) ont répondu par le « ministère des finances » ; d'autres praticiens soit (61,1%) indiquent le « conseil national de la comptabilité » ; et les autres se sont repartis entre (8,3%) pour le « ministère du commerce » ; le même taux pour l'organisme « logiciel de l'entreprise ».

L'organisme qui a mis en place le SCF est le ministère des finances en collaboration le conseil national de la comptabilité. Ce qui signifie que (75%) de répondants ont proposé des réponses partiellement correctes.

- **Question N°05:** Quel organisme a mis en place les IAS/IFRS?

Les réponses des praticiens interrogés se divergent entre : IASB (41,7%), union européenne (8,3%), l'Etat (5,5%), organisation internationale (16,7%), et le même taux pour l'organisme ministère des finances.

Donc seulement 41.7% ont réussi à identifier l'organisme qui a mis en place les IAS/IFRS (il s'agit l'IASB), c'est un organisme international de normalisation comptable, sa mission se résume à élaborer les normes comptables et vérifier leurs application à l'échelle mondiale.

- **Question N° 06:** Les Principes et normes comptables édictés par le SCF sont facilement applicables en Algérie?

Tableau 30. La facilité d'application du SCF

N Valid	36
Moyenne	3,0278
Ecart type	1,27584

Les résultats indiquent que la moyenne est de (3,0278) avec un écart type de (1,27584). Cela signifie que l'application du SCF est partiellement facile pour l'ensemble de l'échantillon, nous avons construit cette moyenne, en basant sur l'échelle de Likert de 1 à 5.

- **Question N°07:** Lesquels de ces principes sont édictés par le SCF?

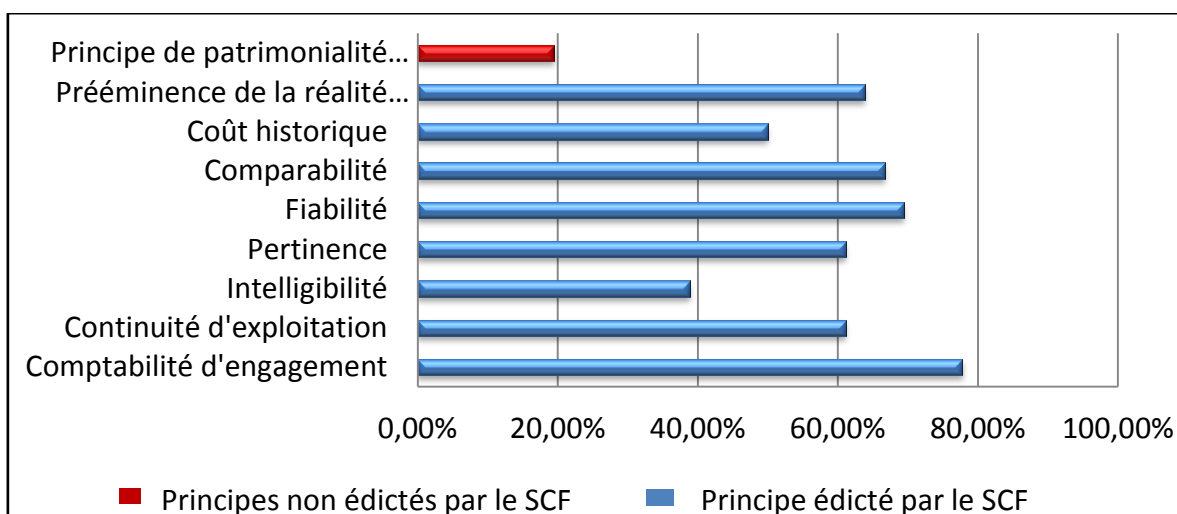
Tableau 31. Les principes édictés par le SCF et le PCN

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Comptabilité d'engagement	28	77,8%
Continuité d'exploitation	22	61,1%
Intelligibilité	14	38,9%
Pertinence	22	61,1%
Fiabilité	25	69,4%
Comparabilité	24	66,7%
Coût historique	18	50%
Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique	23	63,9%
Principe de patrimonialité du bilan	07	19,4%

Source : le résultat de l'étude

La question précédente est de choix multiple, les résultats du tableau indiquent le nombre de fois que les différents principes édictés par le SCF et le PCN ont été sélectionnés.

Figure 19. Les principes édictés par le SCF



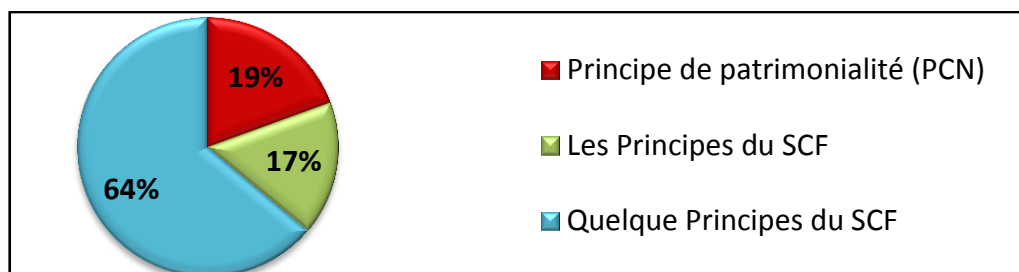
Source : le résultat de l'étude

D'après les résultats obtenus, la plupart de praticiens interrogés (63,9%) ont validé une partie des principes édictés par le SCF, sans mentionner le principe de patrimonialité édicté par le PCN, qui très important dans ce processus.

Seulement (16,7%) d'entre eux ont identifié tous les principes édictés par le SCF (les huit principes), et cela traduit leurs niveaux de maîtrise.

Sachant que (19.4%) d'entre eux ont inclut le principe de patrimonialité édicté par le PCN dans les principes du SCF, cela signifie que quelque praticiens n'ont pas abandonné les pratiques de l'ancien référentiel le PCN en ignorant les nouveaux principes édictés par le SCF.

Figure 20. La distribution de l'échantillon selon les principes édictés par le SCF



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°8:** Quels sont les nouveaux principes apportés par le SCF?

Les principes apportés par le SCF sont les suivants : Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique. ; Comptabilité d'engagement ; comparabilité ; continuité d'exploitation ; L'actif biologique ; Les impôts différés ; La juste valeur ; Contrat de location/ financement ; Intelligibilité ; Pertinence ; Fiabilité ; Prudence.

Les réponses des personnes interrogées étaient diverses, mais la majorité des réponses tournent autour de : Comptabilité d'engagement, comparabilité, continuité d'exploitation et Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.

- **Question N°9:** Quels sont les principes du PCN abandonnés lors du passage au SCF?

Les principes abandonnés par le PCN lors du passage au SCF sont le principe de patrimonialité et la comptabilité de caisse.

Les résultats obtenus indiquent que plus que la moitié des répondants ont donné la bonne réponse, le reste des répondants ont proposé des méthodes de calcul et de valorisation abandonnés lors du passage au SCF.

- Question N°10 : Comment qualifiez-vous le passage au SCF?

Tableau 32. Qualification du passage au SCF

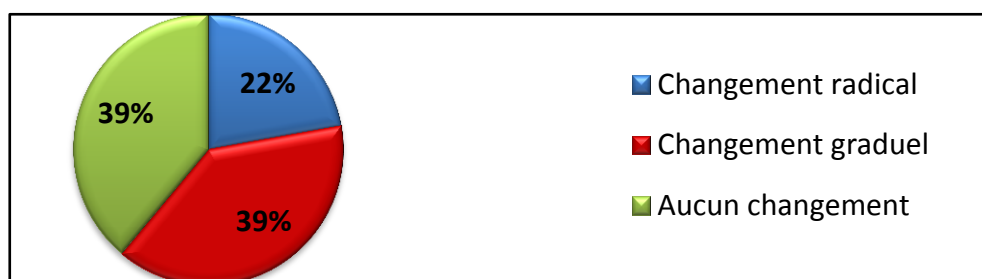
Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Changement radical	8	22,2%
Changement graduel	14	38,9%
Aucun changement	14	38,9%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

La question précédente est de choix unique ; le résultat obtenu détermine le degré de changement de pratique comptable lors de l'application du SCF.

En effet, (22,2%) de l'échantillon qualifient le passage au SCF par un changement radical. D'autre (38,9%) qualifient ce passage par un changement graduel. Et les (38,9%) restants estiment qu'il n'y a aucun changement effectué lors du passage au SCF sauf la numérotation de compte.

Figure 21. La qualification du passage au SCF



Source : le résultat de l'étude

- Question N°11: Quels sont les états financiers les plus importants selon vous?

Tableau 33. Les états financiers les plus importants

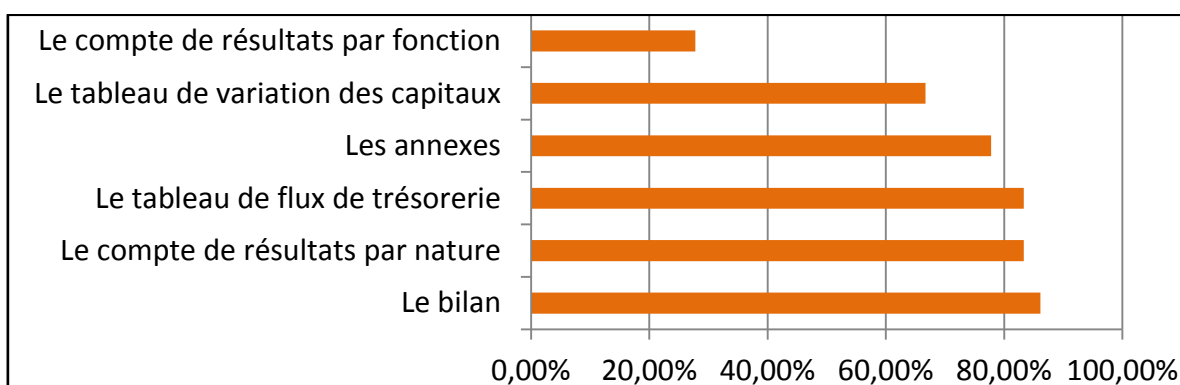
Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Le bilan	31	86,1%
Le compte de résultats par nature	30	83,3%
Le compte de résultats par fonction	10	27,8%
Le tableau de flux de trésorerie	30	83,3%
Le tableau de variation des capitaux	24	66,7%

Les annexes	28	77,8%
-------------	----	-------

Source : le résultat de l'étude

Le tableau suivant indique le classement de différents états financiers selon leur importance ; La majorité de praticiens considèrent que le « bilan », « TFT », « compte de résultat par nature » et « annexes » sont des états financiers assez importants. Suivi du « Tableau de variation des capitaux » et « compte de résultat par fonction » en dernier. Voir la figure n°22

Figure 22. Les importants états financiers



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°12:** la comptabilité analytique est-elle obligatoire selon le SCF?

Tableau 34. L'obligation de la comptabilité analytique selon le SCF

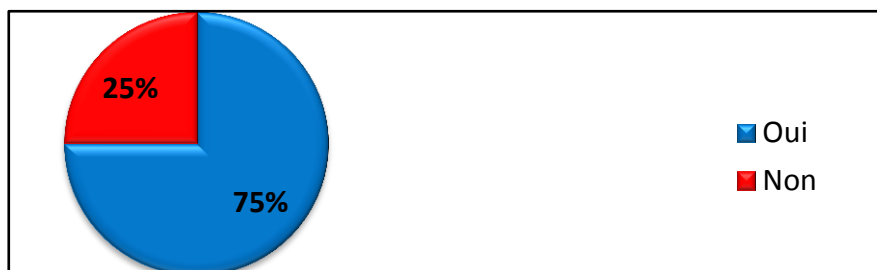
Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Oui	27	75%
Non	09	25%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Selon la réglementation, l'article 8 de la loi de finances 2017 a introduit au niveau de l'article 152 du code des impôts directs et taxes assimilées **une obligation de tenir une comptabilité analytique**. Cette obligation concerne les entreprises devant produire la documentation justifiant la politique des prix de transfert appliquée à savoir, celles visées à l'article 1.69 bis du code des procédures fiscales.

Le résultat obtenu indique le degré d'obligation de la comptabilité analytique selon le SCF. La majorité (75%) estime que la comptabilité analytique est obligatoire. Tandis que seulement (25%) estiment que la comptabilité analytique n'est pas obligatoire selon le SCF. Voir la figure suivante :

Figure 23. L'obligation de la comptabilité analytique selon le SCF



Source : le résultat de l'étude

- **Question N° 13:** La fréquence d'inventaire permanent édictée par le SCF est-elle applicable?

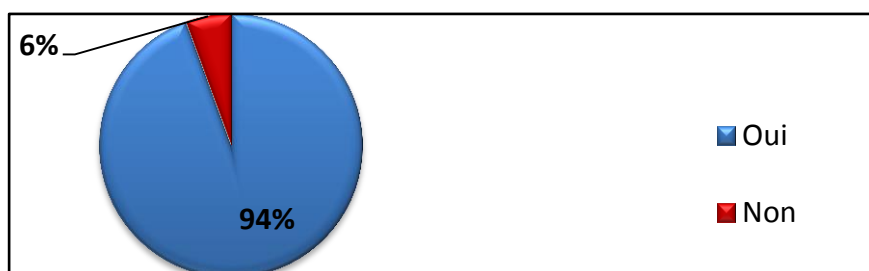
Tableau 35. Application de l'inventaire permanent par le SCF

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Oui	34	94,4%
Non	02	5,6%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau ci-dessous détermine le degré d'application de nouvelles pratiques apportées par le SCF pour la gestion des stocks. Presque la totalité soit (94,4%) de la population étudiée confirment l'application de fréquence d'inventaire permanent autorisé par le SCF.

Figure 24. Application de l'inventaire permanent par le SCF



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°14:** La fréquence d'inventaire intermittent édictée par le SCF est-elle applicable?

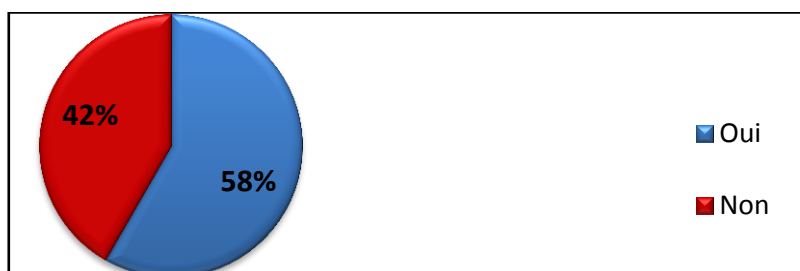
Tableau 36. Application de l'inventaire intermittent par le SCF

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Oui	21	58,3%
Non	15	41,7%
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau 36 détermine le degré d'application de nouvelles pratiques apportées par le SCF pour la gestion des stocks. Plus que la moitié de l'échantillon soit (58,3%) confirment l'application de fréquence d'inventaire intermittent selon le SCF, et (41,7%) ont infirmé son implication.

Figure 25. Application de l'inventaire intermittent édicté par le SCF



Source : le résultat de l'étude

Tableau 37. Application des fréquences des stocks édictés par le SCF

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Inventaire Permanent seulement	15	41,7%
Inventaire intermittent seulement	02	5,6%
Inventaire Permanent et Intermittent	19	52,8 %
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

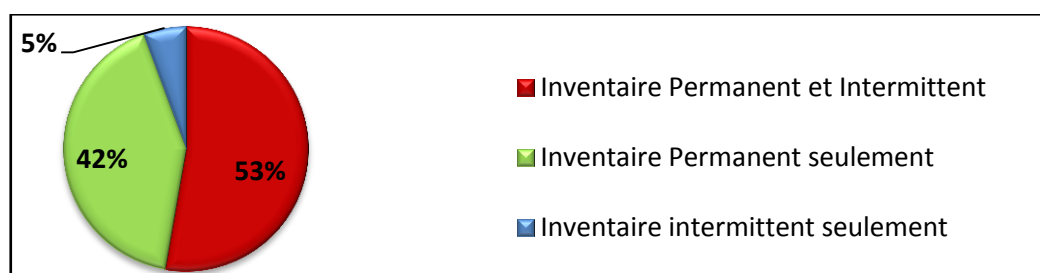
Le tableau identifie la distribution de l'échantillon selon leur application des fréquences des stocks édictés par le SCF. Le choix de la méthode de suivi en comptabilité des stocks (méthode de l'inventaire permanent ou méthode de l'inventaire intermittent) relève d'une décision de gestion.

L'application de l'inventaire permanent par le SCF sans se servir à des autres fréquences de stocks est considérée comme une pratique semi-correcte. Cela est représenté par (41,7%) de la population étudiée.

Le SCF autorise l'application de fréquence d'inventaire intermittent, selon très peu de répondants (5,6%).

Et selon 52.8% de praticiens interrogés, le SCF recommande l'application des deux fréquences de stocks, l'inventaire permanent et l'inventaire intermittent (la réponse idéale).

Figure 26. Distribution de l'échantillon selon les inventaires



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°15 :** Quelles sont les méthodes de valorisation des stocks édictées par le SCF?

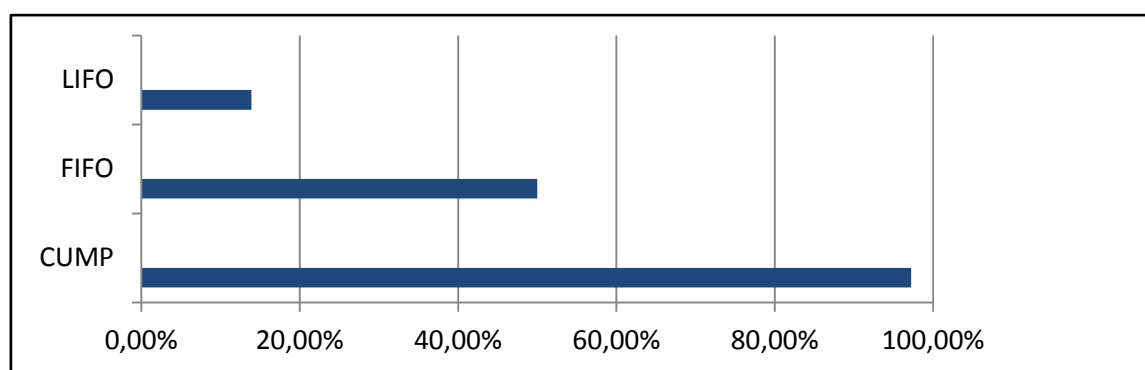
Tableau 38. Méthodes de valorisation des stocks

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
CUMP	35	97,2%
LIFO	05	13,9%
FIFO	18	50%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau ci-dessus indique les différentes méthodes de valorisation des stocks selon notre échantillon. Soit (97,2%) des praticiens considèrent que la méthode de valorisation des stocks CUMP est édictée par le SCF, (13,9%) estiment que la méthode de valorisation des stocks LIFO est édictée par ce système, et 50% indiquent que la méthode de valorisation des stocks FIFO est édictée par le même système.

Figure 27. Méthodes de valorisation des stocks



Source : le résultat de l'étude

Tableau 39. Application du SCF par les méthodes de valorisation des stocks

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
CUMP / FIFO / LIFO	05	13,9%
CUMP	16	44,4%
CUMP / FIFO	15	41,7%
Total	36	100%

Selon les résultats, (13,9%) de la population appliquent le SCF en utilisant les trois méthodes de valorisation des stocks. Cela signifie qu'ils résistent encore au nouveau référentiel en appliquant l'ancienne pratique du (PCN), car le SCF autorise seulement la méthode de CUMP et FIFO.

Les résultats indiquent qu'il existe des praticiens (44.4%) qui utilisent la méthode de valorisation des stocks CUMP sans l'utilisation des deux autres méthodes LIFO et FIFO, ce qui traduit l'application seulement d'une partie de la réglementation que le SCF autorise.

Les résultats indiquent qu'il existe des praticiens qui utilisent uniquement les méthodes de valorisation des stocks édicté par le SCF, à savoir la méthode CUMP et FIFO. Il s'agit moins de la moitié de la population connaissent les changements apportés par SCF pour la méthode de valorisation des stocks.

Selon le Journal Officiel de la république algérienne N°19 28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009 : « A l'inventaire, les biens interchangeable (fongibles) sont évalués, soit en considérant que le premier bien entré est le premier bien sorti (PEPS ou FIFO), soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ou de production (CUMP) »

Figure 28. Distribution de l'échantillon selon l'utilisation des méthodes de Stock



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°16:** La juste valeur est elle une nouveauté SCF?

Tableau 40. Le principe de la juste valeur

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Oui	29	80,6 %
Non	07	19,4 %
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau suivant renvoie sur la juste valeur comme étant un nouveau principe du SCF. La majorité estime que le principe de la juste valeur est une nouveauté du SCF. Tandis que le reste pense qu'elle n'est pas une nouveauté du SCF. Voir la figure n°29

Selon le JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19, le 28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009 : « La méthode d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est fondée en règle générale sur la convention des coûts historiques. Cependant il est procédé dans certaines conditions fixées par le présent règlement et pour certains éléments à une révision de cette évaluation sur la base de la juste valeur ».

Figure 29. Le principe de la juste valeur



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°17:** Travaillez-vous avec le principe de la juste valeur?

Tableau 41. Application du principe de la juste valeur

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Oui	12	33,3 %
Non	24	66,7 %
Total	36	100%

Source : le résultat de l'étude

Les résultats indiquent que plus de la moitié des praticiens de la comptabilité interrogés n'appliquent pas le principe de la juste valeur, et que seulement (33,3%) d'entre eux appliquent ce nouveau principe apporté des normes comptables internationales par le SCF. Voir la figure ci-dessus

Figure 30. Application du principe de la juste valeur



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°18:** A quelle catégorie d'actifs la juste valeur est-elle obligatoirement applicables?

Les réponses des personnes interrogées étaient diverses, mais la majorité des répondants ont donné des réponses selon les articles du JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19, le 28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009. Les articles suivants déterminent l'application obligatoire du principe de la juste valeur :

122-2. A la date d'entrée dans les actifs de l'entité, les actifs financiers sont comptabilisés à leur coût, qui est la juste valeur de la contrepartie donnée.

135-1. Contrats de location – financement est comptabilisé à l'actif du bilan à sa juste valeur. 121-17. Après sa comptabilisation initiale en tant qu'immobilisation corporelle, les immeubles de placement peuvent être Evalué sur la base de la juste valeur (méthode de la juste valeur).

121-19. Un actif biologique est Evalué lors de sa comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à sa juste valeur.

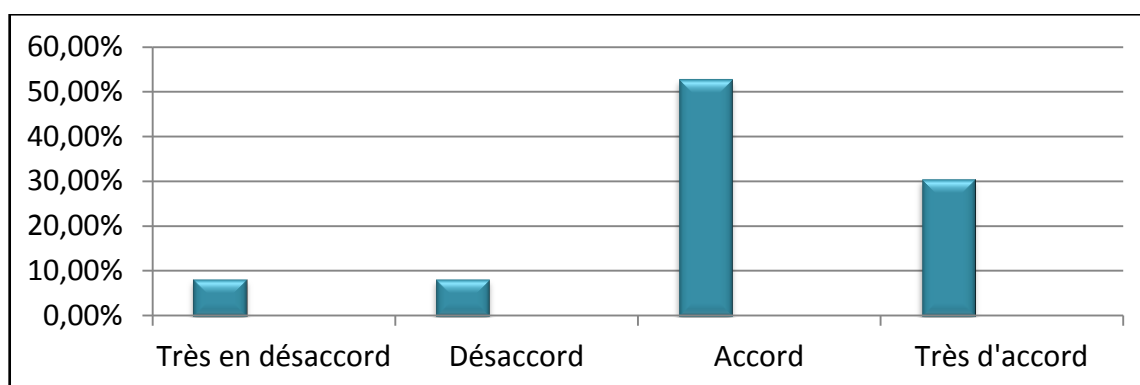
- **Question N°19:** La juste valeur est-elle un principe complexe à mettre en place?

Tableau 42. La complexité d'application du principe de la juste valeur

N Valid	36
Moyenne	3,8889
Ecart type	1,18990

Source : le résultat de l'étude

D'après les résultats de notre échelle Likert, la moyenne est de (3,8889) avec un écart type de (1,27584). Cela indique que notre échantillon est homogène et que les praticiens de la comptabilité étaient fortement d'accord sur la complexité de mettre en place le principe de la juste valeur. Ce dernier émerge d'une nouvelle idéologie « anglo-saxonne ». La complexité d'application de la juste valeur est due à l'absence d'un marché financier, au peu d'informations publiées par la bourse d'Alger en ce qui concerne les prix de produits et les valeurs des titres et des actions. Voir la figure suivante :

Figure 31. La complexité d'application du principe de la juste valeur

Source : le résultat de l'étude

- **Question N°20:** Avez-vous tenu la comptabilité dans les secteurs suivants?

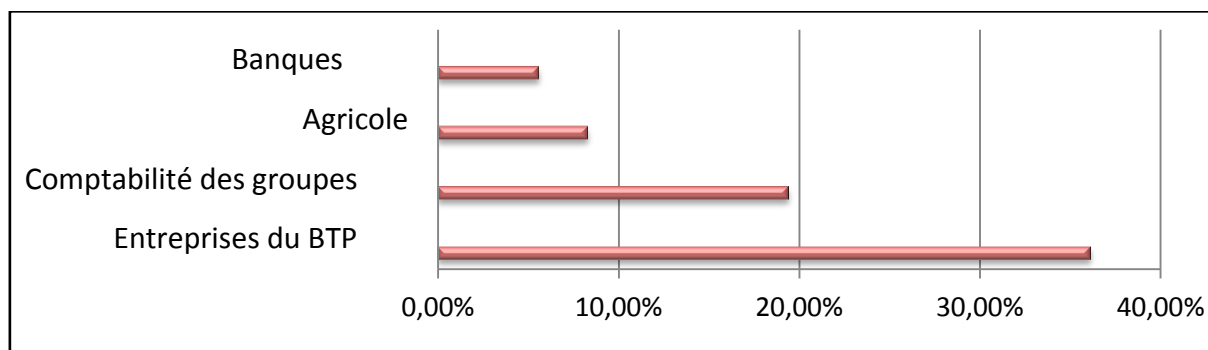
Tableau 43. La tenue de la comptabilité par secteur

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Entreprises du BTP	13	36,1%
Banques	02	5,6%
Agricole	03	8,3%
Comptabilité des groupes	07	19,4%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau suivant indique la tenue de la comptabilité par les producteurs des états financiers dans les différents secteurs.

En effet, (36,1%) des producteurs des états financiers ont tenu la comptabilité dans le secteur du BTP, suivi de (19,4%) dans le secteur de comptabilité des groupes, puis le secteur d'agricole et de banque. Tandis qu'aucun n'a tenu la comptabilité dans le secteur d'assurance. Voir la figure n°32

Figure 32. Tenue de la comptabilité par secteur

Source : le résultat de l'étude

- **Question N°21:** Avez-vous procédé à l'audit dans les secteurs suivants ?

Tableau 44. Tenue d'audit par secteur

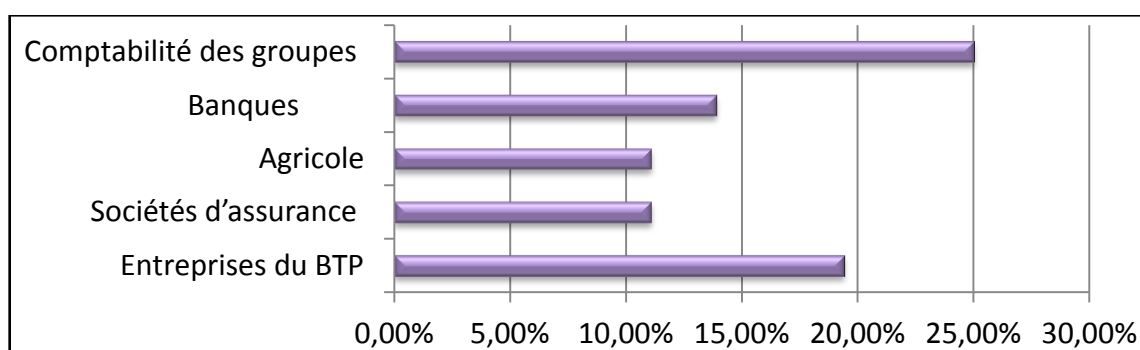
Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Entreprises du BTP	07	19,4%
Banques	05	13,9%
Sociétés d'assurance	04	11,1%
Agricole	04	11,1%
Comptabilité des groupes	09	25%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau suivant indique la tenue d'audit par les producteurs des états financiers dans les différents secteurs.

En effet, (25%) des producteurs des états financiers ont procédé à l'audit dans le secteur de comptabilité des groupes, suivi de (19,4%) dans le secteur de BTP, puis à l'audit dans le secteur de banque, d'agricole et d'assurance. Voir la figure n°33

Figure 33. La tenue de l'audit par secteur



Source : le résultat de l'étude

- **Question N°22:** Quelle est la différence entre les comptes consolidés et les comptes combinés?

Les réponses des personnes interrogées étaient diverses, mais seulement (25%) de l'échantillon ont répondu correctement.

Selon le JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19, le 28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009 :

132-1. Les comptes consolidés visent à présenter le patrimoine, la situation financière et le résultat d'un groupe d'identités comme s'il s'agissait d'une entité unique.

132-19. Les entités qui forment un ensemble Economique soumis à un même centre stratégique de décisions situé ou non sur le territoire national, sans qu'ils existent entre

elles de liens juridiques de domination, Etablissent et présentent des comptes, obligatoirement dénommés « comptes combinés », comme s'il s'agissait d'une seule entité.

Donc l'établissement des comptes combinés s'effectuent entre deux entités qui n'ont pas de liens juridiques mais qui travaillent ensemble pour achever un projet durant une période déterminée alors que les comptes consolidés s'effectuent dans la comptabilité des groupes, entre la mère et les filiales à la clôture de chaque exercice.

- **Question N°23:** Quelles sont les méthodes à suivre pour l'établissement des comptes consolidés et les comptes combinés?

Les personnes interrogées ont suggéré de différentes méthodes d'établissement des comptes combinés et comptes consolidés, mais presque la moitié (47,2%) des praticiens ont donné les bonnes réponses selon l'article 132-20 du JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19, le 28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009.

« 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 ».

- **Question N°24:** Comment est effectuée l'évaluation de l'actif biologique?

Les résultats indiquent que les élaborateurs des états financiers soit (53%) de l'échantillon effectuent l'évaluation de l'actif biologique selon la loi 121-21, qui est la suivante : « Chaque immobilisation concernée, après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, est comptabilisée à son montant réévalué, c'est-à dire à sa juste valeur à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures ».

- **Question N°25:** Quelle est la méthode utilisée pour comptabiliser les contrats à long terme selon la logique PCN?

Selon les informations collectées, la méthode utilisée par la majorité de l'échantillon soit (72%) afin de comptabiliser les contrats à long terme selon la logique PCN est la méthode à l'avancement et la méthode à l'achèvement. Cela est considéré comme une pratique correcte.

- **Question N°26:** Quelle est la méthode utilisée pour comptabiliser les contrats à long terme selon la logique SCF?

Plus que la moitié des répondants soit (56%) ont donné la bonne réponse sur la méthode à l'avancement et la méthode à l'achèvement. Cela signifie que cette catégorie de personnes interrogées connaît les changements apportés par le SCF pour la comptabilisation des contrats à long terme qui est la méthode à l'avancement.

Selon l'article 333-2 « 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) »

- **Question N°27:** Comment la base fiscale prend en compte la situation du décalage temporaire entre la constatation d'un produit et d'une charge en comptabilité?

La grande majorité des réponses se ressemblent pour cette question, soit (73%) de la population ont donné la réponse d'Impôt différé.

Selon l'article 134-1 DU JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19, le 28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009 « l'impôt différé désigne un 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 » ;

- **Question N°28:** Dans quelles situations effectuez-vous la comptabilisation des opérations de produits différés et charges différés ?

Plus que la moitié de l'échantillon soit (61%) effectuent la comptabilisation des opérations de produits différés et charges différés dans les cas suivants :

- Pour le produit différé: dans le cas des provisions congé; cas de produit à réduire.
- Pour la Charge différée: dans le cas d'un intérêt à recevoir; cas de charges à réintégrées
- A savoir que la comptabilisation des opérations de produits différés et charges différées s'effectue dans les opérations suivantes :
 - 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 à 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.

- Question N°29 : Comment comptabilisez-vous une charge et un produit actuel dont la déductibilité sur le plan fiscal se fera au cours d'exercices futurs ?

Seulement (39%) des personnes interrogées pratiquent correctement la comptabilisation de la charge actuelle et un produit actuel dont la déductibilité sur le plan fiscal se fera au cours d'exercices futurs.

Selon l'article 134-2 du JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 19, le 28 Rabie El Aouel 1430 25 mars 2009. « 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 ». Donc une charge et un produit actuels dont la déductibilité sur le plan fiscal se fera au cours d'exercices futurs se comptabilisent en impôt différé passif et impôt différé actif.

4. Autre Question : Parmi les éléments cités ci-dessous, lesquels ont pu influencer vos choix comptables ?

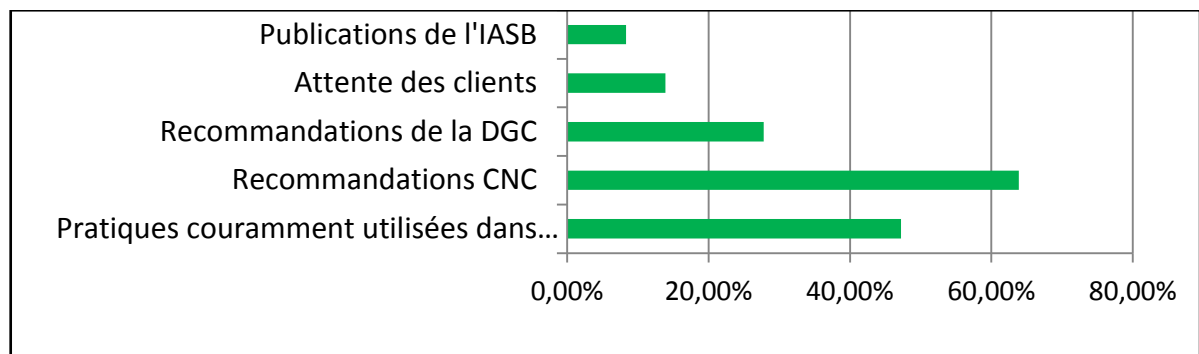
Tableau 45. Eléments de comptabilité

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Pratiques couramment utilisées dans le secteur	17	47,2%
Attente des clients	05	13,9%
Recommandations CNC	23	63,9%
Recommandations de la DGC	10	27,8%
Publications de l'IASB	03	8,3%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau suivant détermine les éléments influençant les choix comptables de notre échantillon. Soit (47,2%) expliquent leur influence des choix comptables par la pratique couramment utilisées dans le secteur. Ainsi que (13,9%) justifient leur choix comptables par les attentes des clients. Tandis que les recommandations du CNC sont représentées par (63,9%) et de la DGC pour les (27,8%). Plus les publications de l'IASB, le choix de (8,3%) de la population étudiés. Voir la figure suivante :

Figure 34. Eléments de comptabilité



Source : le résultat de l'étude

SECTION II : Analyse des résultats

La première partie de cette section porte sur les méthodes d'analyses des données utilisées afin d'appuyer nos jugements sur la section précédente. Par la suite, il s'est avéré essentiel de consacrer une partie analytique pour la discussion des résultats apportés et les constats retenus de notre étude. Quant à la troisième partie, elle est consacré à traiter les tests effectués afin d'éprouver les hypothèses de l'étude.

1. Méthodes d'analyse des données

Avant de présenter nos résultats, nous mentionnons les différents niveaux d'analyse que nous allons utiliser. Premièrement, nous allons effectuer un test de fiabilité et validité de nos échelles de mesure, il s'agit de vérifier si les échelles choisies sont fiables et cohérentes, cela a permis de ressortir comme prévu le degré d'application du système comptable financier. Ensuite, nous allons utiliser des analyses de variance (ANOVA) afin de comprendre, expliquer les analyses associatives. Par la suite, nous allons démontrer la présence ou l'absence d'association entre les variables métriques à l'aide de l'expression conditionnelle afin d'entamer la discussion de nos résultats.

Nous estimons que cette démarche méthodologique permet d'obtenir des résultats justes et fiables. Nos tests statistiques sont présentés sous forme de tableaux afin de faciliter la compréhension et de mieux visualiser le sens de la relation des variables.

1.1 Echelles de fiabilité du questionnaire

Malgré le fait que la plupart des mesures utilisées dans cette étude aient été adaptées à partir d'échelles bien établies dans la littérature, leurs propriétés psychométriques ont tout de même été évaluées. Les procédures statistiques utilisées pour valider les mesures comprenaient l'évaluation de la dimensionnalité, la fiabilité ainsi que la validité convergente.

La validité est définie comme étant la mesure qui détermine si l'échelle reflète bien la réalité (D'Astous, 2005). La vérification de la validité permet de déterminer si les différences dans les scores observés sont bien le résultat de différences réelles et non d'une erreur systématique ou aléatoire (Malhotra, 2004). Pour cette recherche, la vérification de l'homogénéité des items qui composent une échelle additive est mesurée à l'aide du coefficient de l'alpha de Cronbach (D'Astous, 2005). Il est calculé sur la base de données transversale et se veut une mesure de la cohérence interne d'une échelle

multi-items. Selon Malhotra (2004), l'alpha de Cronbach doit être supérieur à 0,70 pour être considéré valide et fiable. Certains auteurs comme Bagozzi et Yi (1988) prétendent que le seuil nécessaire pour la fiabilité des mesures à respecter est de 0,60.

Egalement, l'indice d'adéquation de l'échantillonnage a été vérifié avec un test de Kaiser-Mayer-Okin (KMO). Il nous indique dans quelle proportion des variables retenues forment un ensemble cohérent et mesure de manière adéquate et significative un concept. Cet indice doit être au dessus ou égale à 0.5 afin de conclure la pertinence de l'analyse, ce qui est le cas pour l'ensemble de nos construits (Malhotra, 2004).

Echelle « Principes édicté par le SCF » :

L'échelle des principes édictés par le SCF est composée de 9 items. Le coefficient de l'alpha de Cronbach obtenu pour cette échelle est de 0,819 ce qui est un excellent indice de la fiabilité de l'échelle.

L'analyse factorielle conduite sur les données montre que les items de la dimension sociale sont factorisable. En effet, la mesure de précision de l'échantillonnage Kaiser-Mayer-Olkin est égale à 0,639 (donc > 0.5). Dans la même lancée, le test de sphéricité de Bartlett est significatif dans la mesure où le Khi-carré est égal à 121,841 et $p = 0.000$.

Les résultats sont représentés dans les tableaux qui suivent :

Tableau 46. Alpha de Cronbach « Principes SCF »

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,819	9

Source : le résultat de l'étude

Tableau 47. Indice KMO et test de Bartlett « Principes SCF »

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,639
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	121,84
	Ddl	36
	Signification	,000

Source : le résultat de l'étude

Echelle « Facilité d'application des principes SCF » :

Ce postulat est le résultat de cohérence entre les items correspondant aux principes édictés par le SCF et l'échelle de mesure du degré de facilité de son application. Le coefficient de l'alpha de cronbach obtenu pour ces deux questions est de 0,716 ce qui est un bon indice de la fiabilité de l'échelle.

En effet, la mesure de précision de l'échantillonnage Kaiser-Mayer-Olkin est égale à 0,740 (donc > 0.5). Dans la même lancée, le test de sphéricité de Bartlett est significatif dans la mesure où le Khi-carré est égal à 108,882 et $p = 0.000$.

Les résultats sont représentés dans les tableaux qui suivent :

Tableau 48. Alpha de Cronbach « Facilité d'application des principes SCF »

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,716	9

Source : le résultat de l'étude

Tableau 49. Indice KMO et test de Bartlett « Facilité d'application des principes SCF »

Indice KMO et test de Bartlett		
Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,740
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	108,88
	Ddl	2
	Ddl	36
	Signification	,000

Source : le résultat de l'étude

Les praticiens de la comptabilité qui ont une expérience de plus de vingt ans en PCN, ont pu distinguer les changements apportés par le SCF, ainsi l'application des principes du SCF était facile par rapport aux praticiens avec dix ans d'expérience où l'application des nouveaux principes du SCF était difficile.

Echelle « Inspiration des principes SCF sur les normes IAS/IFRS » :

Ce postulat est le résultat de cohérence entre les items correspondant aux principes édictés par le SCF et l'échelle de mesure d'estimation des praticiens sur son inspiration des normes IAS/IFRS. Le coefficient de l'alpha de cronbach obtenu pour ces deux questions est de 0,747 ce qui est un bon indice de la fiabilité de l'échelle.

En effet, la mesure de précision de l'échantillonnage Kaiser-Mayer-Olkin est égale à 0,734 (donc > 0.5). Dans la même lancée, le test de sphéricité de Bartlett est significatif dans la mesure où le Khi-carré est égal à 109,174 et $p = 0.000$.

Les résultats sont représentés dans les tableaux qui suivent :

Tableau 50. Alpha de Cronbach « Inspiration des principes SCf des normes IAS/IFRS_»

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,747	9

Source : le résultat de l'étude

Tableau 51. Indice KMO et test de Bartlett « Inspiration des principes SCf des normes IAS/IFRS »

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,734
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-carré approx.	109,17
	Ddl	4
	Signification	,000

Source : le résultat de l'étude

Echelle « Application du principe de la juste valeur du SCf » :

Ce postulat est le résultat d'adéquation entre les items d'échelle correspondant au degré de complexité d'application du principe de la juste valeur édicté par le SCF. L'indice de Kaiser-Mayer-Olkin obtenu pour ces deux questions est de 0,500 ce qui est un indice acceptable de validité des échelles et une adéquation entre les items. Dans la même lancée, le test de sphéricité de Bartlett est significatif dans la mesure où le Khi-carré est égal à 4,996 et $p = 0.025$.

Tableau 52. Indice KMO et test de Bartlett « Application du principe de la juste valeur du SCF »

Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,500
Test de sphéricité de	Khi-carré approx.	4,996

Bartlett	Ddl	1
	Signification	,025

Source : le résultat de l'étude

1.2. Qualification du passage au SCF

Nous allons procéder à une analyse de variance à un facteur (Anova) en comparant la moyenne d'une variable catégoriale (nominale) et une autre variable continue (échelle ou intervalle) afin de déterminer s'il existe réellement une relation significative entre ces deux variables. Ce qui nous permettra de renforcer nos jugements préalables de la section précédente.

L'analyse de variance est généralement utilisée dans deux situations : premièrement, les plans d'expérimentation, où l'on cherche à établir une relation de cause à effet entre un facteur que l'on manipule et un phénomène observé et deuxièmement son utilité correspond à des analyses associatives, où l'on cherche à comprendre, expliquer et prédire un phénomène continu par une variable discrète (Daghfous, 2006).

Nous cherchons à accepter l'hypothèse alternative qui suppose l'existence d'une dépendance entre les deux variables à condition que le niveau de signification soit inférieur au seuil de confiance fixé à 0.05 comme marge d'erreur.

Pour ce fait, Nous allons commencer par présenter les résultats d'analyse d'ANOVA qui cherche à vérifier l'existence d'une relation entre la qualification du passage au SCF et l'expérience professionnelle. Nous supposons que les praticiens de la comptabilité qualifient leur passage au nouveau référentiel comme changement radical ou graduel ou seulement un changement dans la numérotation des comptes selon leur expérience professionnel.

Notre choix de variable « qualification du passage au SCF » comme voie de comparaison été motivé du fait que ce degré de changement estimé par ces praticiens de comptabilité expérimentés va nous donner un aperçu sur leur comportement lors de l'avènement du SCF et leur adaptation face à cette translation. Les résultats de l'analyse ANOVA sont présentés dans le tableau suivant :

Tableau 53. ANNOVA-Compréhension des comportements des comptables lors de l'avènement du SCF

ANOVA					
	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	4,613	2	2,306	4,645	,017
Intragroupes	16,387	33	,497		
Total	21,000	35			

On constate à la lecture du tableau que selon la valeur de p (0,017) est inférieure à (0,05) ce qui indique l'existence d'une relation significative entre la variable (Qualification du passage au SCF) et le facteur (expérience). Sur la base de cette analyse, nos données nous permettent de conclure que les années d'expériences professionnelles des praticiens de comptabilité influencent leur choix de qualification du passage au SCF. L'expérience professionnelle de la majorité de notre échantillon s'étale entre dix ans à vingt ans, cette catégorie qualifie le passage aux SCF comme changement graduel, ou aucun changement sauf la numérotation de compte, ce qui confirme nos deux hypothèses de l'effondrement et de la cohabitation. Ainsi pour la catégorie où l'expérience professionnelle est de plus de trente ans, qualifie le passage comme changement radicale, ce qui confirme l'hypothèse de la résistance.

1.2. Difficulté d'application du principe de la juste valeur

L'expression conditionnelle est une technique descriptive permettant d'étudier l'associativité des données en fonction d'une condition logique.

A travers ce test, nous souhaitons vérifier l'application du principe de la juste valeur conformément au nouveau référentiel SCF. Nous supposons que le nombre de praticiens de la juste valeur sont de même que les praticiens qui ont procédé à l'audit ou la comptabilité dans le secteur d'agricole, cela signifie automatiquement que l'existence d'un écart entre ces deux variables est considérée comme une pratique incorrecte du principe de juste valeur. Pour ce faire, nous avons utilisé la condition SI afin de cerner les résultats communs des deux variables choisies.

Ce résultat est calculé en comptant l'ensemble des praticiens qui estiment appliquer le principe de la juste valeur édicté par le SCF et en tenant la comptabilité ou l'audit dans le secteur agricole. Le résultat de l'analyse est présenté dans le tableau suivant :

Tableau 54. L'application de la J.V dans le secteur agricole

Désignation	Nombre de réponses	Pourcentage
Application de J.V/ Secteur agricole en tenant l'audit ou la comptabilité	04	11,1%

Source : le résultat de l'étude

Le tableau suivant détermine le taux de praticiens soit (11,1%) qui appliquent le principe de la juste valeur en tenant la comptabilité ou l'audit dans le secteur d'agricole, à savoir que (33.3%) des praticiens ont confirmé leur pratique de ce principe (voir le tableau n°41). Alors qu'en réalité le principe de la juste valeur s'applique juste dans le secteur proposé.

A partir de ce résultat, il est important de revoir correctement l'application du principe de juste valeur afin de concentrer les efforts de développement du système comptable financier à l'aide des formations continues.

Les résultats du teste ANOVA confirme que la complexité d'application du principe de juste valeur est de même niveau chez tous les praticiens de la comptabilité. Voir tableau n°55

Tableau 55. ANOVA- La complexité de l'application du principe de la juste valeur

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	6,692	3	2,231	1,665	,194
Within Groups	42,864	32	1,339		
Total	49,556	35			

Source : le résultat de l'étude

2. Discussion des résultats

Dans cette partie, nous discuterons des résultats obtenus à la section précédente afin de démontrer les similitudes et les divergences théoriques vis-à-vis de nos résultats. L'exploitation de toutes les réponses collectées à travers le questionnaire élaboré et adressé aux praticiens de la comptabilité pour comprendre les comportements des comptables lors de l'avènement du SCF et connaître le degré de son application, nous amène à dresser plusieurs constats résumés ci-dessous.

Les résultats obtenus sur la tenue de la comptabilité en 2010 démontrent que la majorité des producteurs de l'information comptable ont accepté l'avènement du SCF en 2010 sans l'utilisation ni du logiciel de basculement, ni le tableau de correspondance. Cela signifie que les praticiens ont abandonné l'ancienne pratique comptable du PCN. Les praticiens ont établi une comptabilité rétrospective du SCF durant l'exercice de 2009

qui permet de transiter de l'ancien référentiel au nouveau. Les états financiers relatifs à l'exercice 2010 ont été préparés et présentés comme si l'entité avait toujours arrêté ses états financiers en se conformant aux dispositions prévues par le nouveau système. Aussi pour assurer la comparabilité des informations relatives à l'exercice 2010 avec celles relatives à l'exercice 2009. Donc, **l'hypothèse de l'effondrement est confirmée**. Cependant, une catégorie minoritaire a utilisé le tableau de correspondance, ce qui signifie que la tenue de la comptabilité de l'exercice de 2010 s'est effectuée en PCN l'ancien référentiel comptable et en se basant sur le tableau de correspondance PCN/SCF pour transiter au SCF. Cela démontre que les praticiens ont utilisé les deux référentiels pour l'exercice 2010. De ce fait, **l'hypothèse de cohabitation est confirmée partiellement**.

Afin de vérifier le degré d'adoption du SCF par les praticiens, des analyses descriptives sont effectuées. Les résultats de notre étude s'articulaient sur les points suivants :

La majorité des répondants ont débuté leur formation sur le SCF en 2010. Tous les praticiens ont suivi des formations soit académiques, soit professionnelles pour appliquer le nouveau dispositif comptable. La formation académique désigne tout programme prouvant la participation ou la réussite d'une formation par un certificat, attestation, ou titre de compétence. Tandis que la formation professionnelle répond à l'objectif de l'adaptation des salariés aux évolutions de leur emploi.

Le SCF a introduit des changements très importants au niveau des définitions, des concepts, des règles d'évaluation et de comptabilisation mais aussi un changement de logique. Malgré le fait que les praticiens de la comptabilité soient fortement d'accord sur le fait que les principes du SCF s'inspirent des normes IAS/IFRS, plus que la moitié ont arrêté de se former sur le SCF. Ces insuffisances sur le plan de formation peuvent freiner le développement du système comptable et l'adoption des normes comptables internationales.

Pour atteindre la transition à l'économie de marché et du développement du système comptable, les praticiens de la comptabilité doivent se former instantanément sur le SCF et les normes comptables internationales qui sont en éventuelles évolutions. Du fait que la formation continue permet aux spécialistes de compléter leur formation initiale et de limiter les insuffisances ou l'inadaptation dans les entreprises. Elle permet aussi à chaque travailleur de s'adapter aux évolutions techniques, sociales, juridiques ou réglementaires.

La qualification des praticiens sur le passage au SCF était différente, une minorité qualifie la transition comme un changement radical, pour cette catégorie l'adaptation au nouveau référentiel était difficile. Car le SCF s'inspire des normes comptables internationales, il a apporté quelques nouveaux principes comptables et des méthodes de calcul et de valorisation qui reflète une autre logique comptable tout en gardant quelques principes de l'ancien référentiel comptable PCN. **L'hypothèse de la résistance est confirmée partiellement.**

Une catégorie des praticiens qualifie le passage au SCF comme un changement graduel, ce qui explique l'hybridation du SCF. Car sa constitution est établie d'une part, d'un cadre conceptuel explicite par référence au cadre comptable de l'IASB, et d'autre part, en conservant un plan comptable du PCN. Donc ces praticiens ont pu s'adapter au SCF. **L'hypothèse de l'effondrement est confirmée.**

Pour les praticiens qui qualifient le passage au SCF par aucun changement sauf numérotation de compte. Cette catégorie représente la population qui ignore les changements et nouveautés apportés à la comptabilité par le biais SCF. **L'hypothèse de la cohabitation est confirmée.**

Pour la transition du PCN au SCF, plusieurs principes de l'ancien référentiel ont été abandonnés, ainsi plusieurs nouveaux principes ont été apportés par le SCF. D'après nos résultats, une catégorie minoritaire a pu identifier les changements apportés par le SCF.

Pour l'inventaire, le SCF autorise l'utilisation de deux méthodes de valorisation des stocks à savoir : CUMP et FIFO. Plus que la moitié des praticiens ignorent les changements apportés par le SCF en appliquant la méthode de LIFO.

Par la suite, le principe de la juste valeur est un nouveau principe d'évaluation apporté par le SCF, dont la majorité des praticiens approuvent une complexité de l'appliquer. Sa mise en place consiste à remplir quelques conditions comme la présence d'un marché financier et une bourse fonctionnelle.

Les résultats ont démontré que l'application du SCF est partiellement (moyennement) facile pour l'ensemble de l'échantillon. Donc les praticiens approuvent quelques difficultés dans son application malgré que la majorité des praticiens ont adopté en 2010 le SCF ce qui a semblé engendrer l'effondrement du PCN. Ces résultats démontrent que les praticiens continuent à utiliser l'ancienne pratique comptable du PCN. Cette adoption du SCF en 2010 est due à la pratique couramment utilisée dans le secteur

ce qui explique le comportement mimétique des praticiens, ce concept déjà évoqué dans la théorie des conventions et la théorie néo-institutionnelle sociologique, ainsi aux recommandations du CNC qui renvoient à l'isomorphisme coercitif et normatif de la théorie néo-institutionnelle sociologique.

2. Tests des hypothèses

Notre objet de la recherche a été divisé en deux questions permettant de cerner la problématique. Nous allons à présent nous attacher à y répondre.

La première question de recherche ayant servi de guide à ce travail doctoral était formulée de la manière suivante : **Quelle était la réaction des praticiens lors de l'avènement du SCF ?**

La transition du PCN au SCF a été une période riche pour la pratique comptable étant donné les transformations qu'elle a générées au sein des états financiers. Ce changement a introduit une incertitude chez les praticiens de la comptabilité en modifiant la conception et la pratique comptable. Dans un contexte incertain, l'élaborateur des états financiers cherche la reconnaissance de son environnement socio-économique en adoptant des options légitimées par la communauté. Par ailleurs, il subit des pressions formelles et informelles exercées par les institutions comptables.

Dans notre étude empirique la majorité des comptables ont accepté l'avènement de la nouvelle convention et appliqué le SCF pour l'exercice de 2010. Leur réaction s'explique par l'observation des comportements des groupes appartenant à leur secteur d'activité et l'adoption d'un comportement imitatif, ce comportement les mène à retenir les conventions qu'ils estiment légitimées par la communauté. Cette démarche mimétique permet de suivre au plus près le comportement des concurrents et adopter un comportement légitime afin d'être acceptés par son environnement. D'après les résultats collectés, les réactions des praticiens renvoient aux dimensions de la dynamique conventionnaliste. La plus grande partie de notre échantillon ont appliqué le SCF en 2010, cette réaction est considérée hostile « l'effondrement ». Alors qu'une catégorie minoritaire a utilisé l'une des options proposées par le CNC pour faciliter la transition au SCF, cette réaction est considérée pacifique « cohabitation ».

La seconde question de recherche ayant servi de guide à ce travail doctoral était formulée de la manière suivante : **L'application du SCF a-t-elle influencé les pratiques comptables en Algérie ?**

L'utilisation des résultats collectés nous permet d'identifier les nouvelles pratiques comptables adoptées lors de l'avènement du SCF. Le passage du PCN au SCF s'est déroulé dans de bonne condition. Pour la majorité des comptables, le passage au SCF s'est limité à la translation des comptes PCN vers les comptes SCF en procédant à une application rétrospective du SCF pour l'exercice comptable 2009 pour faciliter l'application du SCF de l'exercice 2010. Le SCF est dépourvu d'une norme traitant son adoption pour la première fois mais le CNC a proposé des solutions et des options pour un bon passage au SCF. Lors du passage au SCF les comptables ont du se former sur le nouveau référentiel pour connaître les changements apportés. Mais la majorité des praticiens ont cessé leur apprentissage. Sachant que ce dispositif comptable s'inspire des normes comptables internationales et ces dernières ont tendance à changer, à évoluer et à se développer afin de répondre aux exigences de l'économie financière. L'arrêt de formation des praticiens stagne la transition à l'économie de marché, par exemple les comptables ont rencontré des difficultés d'appliquer certaines normes comptables du SCF comme le principe de la juste valeur et l'impôt différé dont leur application est impossible ou difficile.

Les praticiens prouvent que le SCF apporte un changement graduel et qu'il n'y a pas de changements majeurs entre le PCN et le SCF. Juste un changement de numérotation de compte. Par exemple la majorité des comptables considèrent que le principe de patrimonialité est un principe du SCF.

Ce nouveau dispositif comptable n'est pas bien adopté et appliqué par les praticiens.

Les résultats indiquent qu'il y'a une difficulté d'application de certains principes et normes du SCF, cela signifie l'existence d'une continuité d'adoption de certaines pratiques du PCN malgré l'application du nouveau dispositif par la majorité des praticiens en 2010. Les pratiques couramment utilisées par les autres praticiens du même secteur et les sentiments d'incertitudes ont mené les comptables à adopter un comportement mimétique. Les conventions comptables sont des conventions appliquées par la firme, mais aussi reconnues par la profession ; elles ont une dimension inter-organisationnelle forte. Ainsi, les praticiens ont adopté un comportement isomorphe en retenant des pratiques supposées légitimantes et suivant les recommandations du CNC, de DGC et pour répondre au attente des clients.

Après avoir abordé les deux questions précédentes et l'analyse des résultats de la recherche, nous allons confirmer les hypothèses proposées préalablement. Pour

appréhender les comportements des comptables lors la première application du SCF, nous nous sommes appuyé sur la dynamique conventionnaliste de la théorie des conventions.

Hypothèse1: Face à la nouvelle convention comptable les praticiens de la comptabilité ont adopté une politique de cohabitation. → confirmée.

Hypothèse2: Face à la nouvelle convention comptable les praticiens de la comptabilité ont adopté une politique de résistance. → confirmée

Hypothèse3: Face à la nouvelle convention comptable les praticiens de la comptabilité ont adopté une politique d'effondrement. → confirmée partiellement.

CONCLUSION

Ce cinquième chapitre nous a permis de comprendre les réactions des comptables lors de la période de transition au SCF. La mise en place de notre mode de collecte de données et d'analyse nous a conduits à dresser un panorama global de ce changement fondamental pour la pratique comptable. Il apparaît que l'usage d'un cadre conceptuel double-théorique s'est avéré primordial pour identifier les facteurs explicatifs des comportements des comptables durant l'avènement du SCF. Ainsi, les trois hypothèses ont trouvé une validation empirique sur le terrain. L'enquête réalisée nous a permis de mieux comprendre les pratiques comptables adoptées et de déterminer le degré de l'application du SCF. Grâce à l'analyse des résultats dû questionnaire, nous avons constaté que les praticiens expérimentés de la comptabilité appliquent le SCF après onze ans d'existence d'une manière relative. Cette relativité est du premierement à la sauvegarde de quelques principes et méthodes comptables de l'ancien référentiel : le principe de patrimonialité et la méthode de valorisation de stock LIFO. Et deuxièmement leur ignorance sur les changements apportés par le SCF comme le principe de comptabilité d'engagement, le principe de la juste valeur et l'actif biologique. Ce qui explique la confirmation de l'hypothèse de la cohabitation et de la résistance. Nous avons pu prouver que le PCN occupe une place importante chez les élaborateurs des états financiers et à laisser une empreinte dans la pratique comptable en Algérie. Cette dépendance au PCN est due à sa longue présence, de plus de trente ans d'existence. Les praticiens cohabitent les deux référentiels pour leur pratique comptable, cette résistance au SCF freine l'adoption des normes comptables internationales. Nous avons ainsi pu identifier les pressions subies par les préparateurs des comptes. Grâce à l'association des deux courants théoriques, nous avons pu reconnaître les éléments clés de la prise de décision lors du passage au SCF.

L'avènement du référentiel est marquée par la période d'incertitude au cours de laquelle les praticiens ont dû prendre de décisions d'adoption du SCF sans en maîtriser tous les changements apportés par ce référentiel et ce qui explique la confirmation de l'hypothèse de l'effondrement. Dans ces circonstances, les pressions exercées par les institutions comptables (IASB, CNC) et le mimétisme qui est dû aux pratiques courantes utilisées sur le terrain ainsi qu'aux attentes des clients s'avèrent décisives sur la nature des comportements retenus par comptables.

Conclusion générale

La comptabilité sert à produire des informations comptables, elle représente la situation patrimoniale de l'entreprise. Elle est bâties d'un ensemble de pratiques communément admises par les membres de la profession, afin qu'il y ait une homogénéisation de l'information comptable produite et diffusée aux parties prenantes. La comptabilité dispose d'une pluralité de conventions comptables, pour cerner les comportements des praticiens. En effet, de multiples conventions deviennent des pratiques souvent appliquées par les comptables et elles sont confrontées à la réglementation. La construction de la comptabilité ne se réalise pas de choix purement individuels. « Le comptable oriente ses actes en se référant à un ensemble de pratiques communément admises dans sa profession, les conventions comptables » (Amblard M. , 2004, p. 50). Par mesure de comparabilité, il est indispensable d'avoir un cadre d'orientation admis et reconnu par tous. Les conventions comptables constituent un ensemble de pratiques, du Système Comptable Financier aux pratiques informelles propres à chaque secteur, qui permettent de coordonner les comportements des praticiens. La comptabilité est une discipline riche dans la prises de décisions, or, il est impensable que le praticien prenne en considération et suive l'intégralité des solutions admises pour traiter un événement, c'est pourquoi il se réfère aux méthodes généralement appliquées⁵¹ par ses pairs.

La mobilisation des deux courants de recherche, la TNIs et la théorie des conventions nous a permis d'avoir un corpus théorique complet, afin d'expliquer les comportements, les différences institutionnelles et l'expérience sociale des communautés concernées. L'observation des comportements des comptables sous deux angles théoriques est une démarche novatrice. Les théories mobilisées ont démontré leurs pouvoirs explicatifs lors d'application du SCF depuis son avènement. Nous avons mis en place un cadre double-théorique qui explique les causes du changement du système comptable en Algérie (SCF), selon les facteurs endogène et exogène de la théorie des conventions et les paramètres qui ont mené à cette mutation et sont identifiés par la théorie néo-institutionnelle.

La théorie des conventions étudie le comportement des professionnels (situation d'incertitude) face à une nouvelle convention et l'évolution des conventions (la

⁵¹ COLASSE (2004) souligne que les principes comptables américains (generally accounting accepted principles), du moins à leur origine, avaient pour vocation de fixer et d'encourager l'application des conventions comptables les plus répandues et faisant consensus au sein de la communauté comptable américaine, ce qui c'est traduit par « principes comptables généralement admis ».

dynamique conventionnaliste). Ainsi, la théorie néo-institutionnaliste sociologique nous permet d'aborder la première application des normes du SCF, en prenant en considération les pressions externes supportées par les firmes ; les organismes de réglementation ou de régulation, la profession, les autres entreprises du secteur. Cependant, la négligence de la TNIs, pourraient nous aboutir à des résultats partiels et incompréhensibles. Les comportements des utilisateurs face à ce référentiel étaient différents, que la théorie des conventions les a qualifié d'hostiles et pacifique. Nous avons formulés nos hypothèses en retenant la théorie des conventions et en s'appuyant sur la dynamique conventionnaliste.

La TNIs se base sur les relations entre l'acteur ou l'organisation (prise comme un groupement d'acteurs) avec les autres organisations et institutions. Cerner dans son environnement social, culturel, commercial, économique et financier, l'acteur subit des influences institutionnelles. Par apport à ces conditions, il agit en fonction de ce qu'il prétend reconnu par l'environnement et ce pour atteindre une légitimité. La compréhension des comportements des organisations tourne au tour de la légitimité qui est un élément clef et vif du sujet car elle interprète le lien individuel et l'opinion collective dès leurs apparitions. C'est pourquoi elle est au cœur de nos deux courants de recherche la TNIs et la théorie des conventions. Ce concept de légitimité est traité différemment dans les deux théories, en termes conventionnalistes, l'analyse porte sur la légitimité de la convention alors que la TNIs met l'accent sur la légitimité de l'entité.

Cette thèse avait pour objectif de comprendre les comportements des praticiens lors de l'avènement du SCF et de son application. Pour cela, nous avons eu recours à une démarche explicative croisant un cadre conceptuel double théorique et un protocole de recherche méthodique, afin d'appréhender le phénomène de changement de référentiel comptable dans une perspective globale

Face à la nouvelle économie les utilisateurs des états financiers doivent avoir la garantie de la qualité et le minimum de transparence de l'information comptable. Car le développement de la comptabilité a causé une différenciation entre le théorique et la pratique comptable, avec les différents systèmes comptables existant, les différentes cultures comptables et les contraintes fiscales, ces interactions ont fait que l'établissement d'une meilleure compréhension de ces différences devient une évidence. Capron (1993) explique que l'évolution économique est marquée par l'internationalisation des marchés et de l'activité des entreprises, ce qui pousse les

Conclusion Générale

nations à rapprocher leurs systèmes comptables. L'économie financière exige l'unification du langage comptable par l'application des normes IAS-IFRS. L'Algérie a modifié son système comptable selon les normes comptables internationales pour y adhérer à l'économie mondiale. Car l'ancien plan comptable algérien le PCN75 reflète l'économie planifiée, où l'Etat est l'agent économique, dont l'objectif est de contrôler l'accomplissement des objectifs sociaux économiques et d'établir les statistiques. Le PCN est un outil de la planification, il présente des lacunes d'ordre conceptuel et des lacunes d'ordre technique. Le PCN ne pouvait pas répondre aux nouveaux besoins du monde économique, où la mondialisation exige la production d'une information financière comparable et fluide. C'est dans cette optique que le ministère des finance s'est lancé dans une réforme comptable.

Pour répondre au mouvement de la mondialisation de l'économie et de l'instrument comptable, le CNC a établi un système comptable conforme aux normes de l'IASB proposé par le CNC français. Les normes IAS/IFRS sont des normes qui ont connu une évolution et une acceptation considérable. Alain Burlaud et Bernard Colasse (2010), estiment que l'IASB ne manque pas de légitimité car cet organisme bénéficie d'un soutien des plus grandes économies du monde. L'Algérie a préféré adapter son référentiel par rapport aux IAS/IFRS au lieu de créer un référentiel à part entière, qui reflétait son système culturel et socio-économique. Adopter un référentiel déjà établi est un comportement mimétique qui est considéré plus judicieux et surtout moins coûteux. Convertir le PCN vers les IAS/IFRS a marqué une transformation importante qui concerne l'adoption d'un cadre conceptuel. Néanmoins, le SCF garde toujours des empreintes de l'ancien système, tel que le plan comptable. L'application partielle du référentiel de l'IASB s'explique par la théorie néo-institutionnelle sociologique, les phénomènes de l'isomorphisme coercitif, normatif et mimétique sont établis pour octroyer une légitimité. L'objectif de cet organisme est de conduire une comparabilité des états financiers à l'échelle mondiale, par le maintien de la même pratique comptable en appliquant la même normalisation comptable par les praticiens. L'influence des normes internationales sur la normalisation nationale se fait également en matière d'audit financier, l'Algérie a réagi par mimétisme lors de l'élaboration en 2016 du référentiel de normes d'audit, par l'adoption pure des normes d'audit internationales ISA de l'IFAC.

Conclusion Générale

Le SCF propose des solutions techniques à l'enregistrement comptable d'opérations ou de transactions non traitées par le PCN, ainsi l'information produite par ce référentiel est basée sur la transparence et la fiabilité ce qui renforcera la crédibilité des entreprises. Ce nouveau référentiel permet une meilleure comparabilité dans le temps et dans l'espace des situations financières. Le SCF favorise l'émergence d'un marché financier. Ce référentiel a introduit la logique anglo-saxonne dans la production de l'information comptable. On passe d'une comptabilité juridique et fiscale à un langage comptable économique pour les investisseurs, actionnaires et créanciers de l'entreprise. Néanmoins, le nouveau référentiel comptable comporte également des inconvénients : l'évaluation à la juste valeur, la prééminence de la substance sur la forme, ainsi que la comptabilisation de l'impôt différé : la non maîtrise de ces nouveaux concepts troubles la lecture des états financiers. Les normes IAS/IFRS sont produites pour répondre aux exigences d'une économie de marché, avec un marché actif et un Etat très peu dirigiste, une situation qui est loin d'être attribuée à l'Algérie. Malgré l'ambition de transiter vers l'économie de marché, l'état est le seul régulateur dans le pays. Ainsi, l'application de certains principes apportés par le SCF reste difficile tel que le principe de la juste valeur. A travers notre étude empirique nous avons pu constater les difficultés de la mise en place de ce nouveau référentiel par rapport à l'ancien système.

A notre sens l'application de la totalité du SCF, tel qu'il a été édicté prendra beaucoup plus de temps, car sa mise en œuvre dépendra du développement économique et de l'ambition des praticiens. Cette étude nous a également donné des éléments de réflexion et de recommandation pour faciliter la bonne application du système comptable financier par les entreprises. Par exemple accentuer l'apprentissage de ce nouveau référentiel en mettant en place des programmes de formation pour tous les producteurs de l'information comptable pour les étudiants en comptabilité jusqu'aux praticiens et ne pas se limiter à former seulement le personnel des entreprises. Développer des échanges avec les institutions et organismes comptables nationaux et internationaux notamment l'IASB, pour bénéficier de leurs expériences. L'objectif de ce travail de recherche est de faire comprendre que la comptabilité s'est développée tout comme aujourd'hui on parle à l'échelle mondiale de traitement de l'information financière et non pas de comptabilité de caisse qui est basée sur l'enregistrement de débit et de crédit.

Contributions de la recherche

Le travail doctoral s'est attaché à étudier l'application du SCF. Cette thèse a entièrement été consacrée à la compréhension d'un changement de référentiel comptable et logique comptable. C'est pourquoi plusieurs contributions sont à souligner. Nous avons identifié les apports de la recherche en détaillant d'abord les contributions empiriques, puis théoriques, et enfin méthodologiques.

1. Contributions empiriques

Les apports empiriques de la recherche concerne la première application du SCF, le degré d'abandon de l'ancienne pratique comptable et cerner les comportements et réactions des comptables avec l'avènement du nouveau référentiel comptable.

La contribution empirique de cette recherche doctorale repose sur l'observation et la compréhension des comportements comptables de transition. Le croisement des informations collectées auprès des différents informant a permis de décrire la transition du PCN au SCF durant les dix dernières années pour la compréhension des changements comptables.

Nous avons cernés le comportement des comptables lors du changement de référentiel, ainsi que le degré de son application par les praticiens. Nous avons déterminé le degré de l'abondant de l'ancien référentiel qui reflétait l'économie administrée et le degré d'application du SCF qui répond aux exigences de l'économie mondialisée. La description et l'explication du positionnement des comptables au sein de cette marge discrétionnaire est particulièrement intéressante pour comprendre l'application du SCF. En effet, ces choix ont une dimension stratégique incontestable car ils ont un impact sur la structure des états financiers et la production de l'information comptable. La thèse permet de comprendre : la première application du SCF et les pressions exogènes et endogènes influençant les comportements et décisions des comptables.

Notre travail doctoral de la transition du PCN au SCF peut servir la pratique comptable. Les apports de cette thèse peuvent s'avérer pertinents pour les étudiants dans leurs projets à venir et pour les praticiens pour faire évoluer leurs pratiques comptables et financières.

2. Contributions théoriques

L'observation des choix comptables sous deux angles théoriques est une démarche novatrice. Les théories des conventions et néo-institutionnelle sociologique ont démontré leurs pouvoirs explicatifs lors de la première application du SCF. Pour identifier les contributions théoriques de la thèse, nous avons montré, d'une part, la complémentarité des théories du cadre conceptuel, et nous avons proposé, d'autre part, une grille de lecture.

Pour l'adoption du SCF, nous estimons que le choix d'un seul champ théorique ne permet pas de comprendre le phénomène de manière pleine et entière. Les praticiens doivent appliquer ce référentiel selon leurs contraintes internes (structure de coûts, activité) en tenant compte des différentes parties prenantes (propriétaire, l'état, créanciers) et tout cela en conformité avec les recommandations des instances comptables (CNC- MF). C'est pourquoi, centrer l'analyse uniquement sur les institutions ou sur les contrats régissant la pratique ne nous conduirait pas à identifier tous les enjeux de sa première application. L'association de deux théories permet d'appréhender de manière globale le phénomène de changement de référentiel. Chaque approche éclaire un angle de la transition et conduit à une interprétation distincte des choix : la théorie des conventions identifie les facteurs contextuels et comportementaux des comptables et la théorie néo-institutionnelle sociologique identifie les pressions institutionnelles conduisant à l'homogénéisation des choix comptables. Ces courants théoriques conduisent le chercheur à utiliser une grille de lecture permettant d'aborder le terrain d'un angle conventionnel, et d'un angle institutionnel. Nous estimons que leur association peut s'appliquer à d'autres contextes, que ce soit en comptabilité ou dans d'autres disciplines.

3. Contributions méthodologiques

Notre travail apporte une contribution aux recherches comptables. L'outil de recueil des données établi est répandu en sciences de gestion, méthode quantitative par questionnaire. Ce choix relève de la volonté d'acquérir une vision précise de la transition du PCN au SCF.

Le processus méthodologique est marqué par l'utilisation d'un outil de traitement des données l'SPSS qui est aisément adaptable à d'autres recherches. Il offre la possibilité de convertir un ensemble d'information sous format texte en simple code qui est un atout certain lorsque l'on souhaite réaliser une analyse de contenu.

Limites de la recherche

Comme toute recherche, notre thèse n'est pas exempte de limite. Les limites de la recherche sont essentiellement de deux ordres : d'une part, méthodologique, et d'autre part, contextuelle.

Pour recueillir et analyser les données empiriques, nous avons retenu une approche méthodique unique qui est un des apports de ce travail, et peut aussi en constituer une limite. On ne peut approfondir toutes les potentialités avec une seule méthode. Par ailleurs, il nous semble approprié de souligner les limites de notre outil. Il est indispensable d'aborder le faible nombre de répondants. L'enquête par questionnaire affiche un faible taux de réponse qui correspond à trente-six répondants sur cent-trente ayant reçu le questionnaire. Ce taux de retours relativement médiocre, ne nous permet pas de généraliser les réponses obtenues et d'assurer une meilleure puissance statistique. La seconde limite de ce travail repose sur la longueur de notre questionnaire. En effet, il comporte quatre questions, ce qui apparaîtrait long pour les répondants. Nous avons voulu avoir des informations détaillées car notre étude ancre dans une période de changement normatif. Ainsi, pour notre échantillon nous n'avons pas sélectionné un secteur précis, il est composé de comptable, comptable agréé, commissaire aux comptes et expert comptable car nous avons voulu avoir une vision générale de la transition au SCF par les praticiens.

Pour les recherches avenir nous proposons de mobiliser plusieurs méthodes de collecte de données cependant, nous avons manqué de temps et d'opportunités pour intégrer une entité lors du passage au SCF. En effet, observer en temps réel l'application du SCF au sein des firmes aurait été plus pertinent et riche d'enseignements. **Un autre axe de prolongement de la recherche consiste à observer la dynamique des pratiques comptables sur plusieurs exercices par les praticiens du même secteur d'activité.**

BIBLIOGRAPHIE

- ACHAHCHAH, M. (2019). *Lean Transportation Management : Using Logistics as a Strategic Differentiator*. New York: Routledge.
- AFNOR. (2011). *Six Sigma- Méthode quantitatives dans l'amélioration de processus- partie 2 : outils et techniques*. ISO 13053-2.
- AFNOR. (2011). *Six Sigma- Méthodes quantitatives dans l'amélioration de processus-partie 1 : Méthodologie DMAIC*. ISO13053-1.
- Aglietta, M., & Rebérioux, A. (2004). *Les dérives du capitalisme financier*. Paris: Albin Michel.
- AGULIETTA, M. (2005). *Macroéconomie financier 2. Crise financier et régulation monétaire* (éd. 4). Paris: la découverte.
- AIACHE, J. M., BEYSSAC, E., CARDOT, J. M., HOFFART, V., & RENOUX, R. (2008). *Initiation à La Connaissance du Médicament* (éd. 5). Paris: MASSON.
- Aïssaoui, A. (2001). *The Political Economy of Oil and Gaz*. Algeria: Oxford University Press.
- Al-akra, M., Jahangir, A. M., & Marashdeh, O. (2009). Development of accounting regulation in Jordan. *The International Journal of Accounting* , 44 (2), 163–186.
- Al-Bastekei, H. (1995). The voluntary adoption of international accounting standards by Bahraini corporations. *Advances in International Accounting* (8), 47-64.
- Alhashim, D. D., & Garner, S. P. (1973). Postulates for Localized Uniformity in Accounting. *Abacus* , 9 (1), 62-7.
- Amable, B., & Palombarini, S. (2005). *L'économie politique n'est pas une science morale*. Paris: Raisons d'agir.
- Amblard, M. (2004, Juin). Conventions et comptabilité : vers une approche sociologique du modèle. *Comptabilité contrôle audit* , 47-68.
- Amblard, M. (2003a). Conventions et modélisation comptable. Dans M. Amblard, *Conventions et management* (pp. 61-87). Louvain: De Boeck.
- Amblard, M. (1998). La théorie des conventions : une approche renouvelée du modèle comptable ? *Actes du XIXe Congrès de l'AFC*, (pp. 1017-1030).
- Amblard, M. (May 2000). La théorie des conventions : une approche renouvelée du modèle comptable ? *21^{ème} Congrès de l'AFC*, (p. 24).
- Amblard, M. (2003b). Vers une théorie sur la dynamique des conventions. Dans M. Amblard, *Conventions et management* (pp. 139-158). Louvain: De Boeck.
- Amenkhienan, F. E. (1986). *Accounting in developing countries: a framework for standard setting*. Michigan: UMI Research Press.

- Ames, D. (2013). IFRS adoption and accounting quality: The case of South Africa. *Journal of Applied Economics and Business Research JAEBR* , 3 (3), 154-165.
- Andreff, W. (1993). *La crise des économies socialistes : la rupture d'un système*. Grenoble: PUG.
- ANTONY, J., ANTONY, F., KUMAR, M., & CHO, B. (2007). Six Sigma in service Organizations : benefits, challenges and difficulties, common myths, empirical observations and success factors. *International Journal of Quality & Reliability Management* , 24 (3), 294-311.
- Archer, M., Bhaskar, R., Collier, A., Lawson, T., & Norrie, A. (1998). *Critique Réalisme Lectures essentielles*. New York: Routledge.
- Arrow, K. (1987). Reflections on the essays. Dans Feiwel, *ARROW and the foundation of the theory of economic policy* (pp. 727-734). Chicago: NYU press.
- Askary, S. (2006). Accounting professionalism – a cultural perspective of developing countries. *Managerial Auditing Journal* , 21 (1), 102-112.
- Avenier, M. J., & Thomas, C. (2012). À quoi sert l'épistémologie dans la recherche en sciences de gestion ? *Le Libellio d'AEGIS* , 8 (4), Université Nice Sophia-Antipolis.
- Avenier, M. J., & Thomas, C. (2012). À quoi sert l'épistémologie dans la recherche en sciences de gestion ? Un débat revisité. *Le Libellio d' AEGIS* , 8 (4), 13-27.
- Ayarkwa, J., Agyekum, K., & Adinyira, E. (2011). Barriers to Sustainable Implementation of Lean Construction in the Ghanaian Building Industry. *Proceedings 6th Built Environment Conference Barriers to Sustainable Implementation of Lean Construction in the Ghanaian Building Industry*, (pp. 67-83). JHB, South Africa.
- Ayoub, S., & Hooper, K. (2009). *Les freins culturels à l'adoption des IFRS en Europe : une analyse du cas français. La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit*. Strasbourg.
- AZZEMOU, R. (2016). *Lean Manufacturing : Application aux entreprises algériennes*. Université d'Oran 2, Thèse de Doctorat en Sciences Commerciales, Oran.
- Baba Ahmed, L. (1997). L'assainissement financier des entreprises industrielles publiques en Algérie. *Revue algérienne d'économie et gestion* (1), 69-91.
- Bacoup, P. (2016). *Mise en œuvre d'un système normalisé optimisé par les démarches du Lean management*. Thèse de Doctorat à Université Grenoble Alpes, Grenoble.
- BAGLIN, G., BRUEL, O., GARREAU, A., GREIF, M., & DELFT, V. C. (2001). *Management Industriel et Logistique* (éd. 3). Paris: économica.
- Bagozzi, R. P., & Yi, Y. (1988). On the evaluation of structural equation models. *Journal of the Academy of Marketing Science* , 16 (1), 74-79.
- Bailey, D. (1995). Accounting in transition in the transitional economy . *European Accounting Review* , 4 (4), 595-623.

BALLE, M., JONES, D., CHAIZE, J., & FIUME, O. (2018). *LA STRATEGIE LEAN : Créer un avantage compétitif, libérer L'innovation, assurer une croissance durable en développant les personnes*. Paris: Groupe Eyrolles.

Barbier, M. (1999). Pourquoi et comment les recherches en gestion peuvent avoir besoin du "paradigme des conventions" ? *Cahiers de l'Artemis* , 95-127.

Barbu, E. (2006b). *Les entreprises françaises cotées face à l'harmonisation comptable internationale : une analyse néo-institutionnelle d'un long processus vers l'homogénéité*. Thèse en sciences de gestion, Université d'Orléans.

Barbu, E. (2004). *40 ans de recherche en harmonisation comptable internationale*. IAE d'Orléans, Laboratoire Orléanais de Gestion, France.

Barbu, E. (2006a). *L'application des normes IAS/IFRS par les entreprises françaises cotées : une décision sous influence institutionnelle* . Tunisie: Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution(s).

Barry, A. J. (1980). *Supplement on statement of standard accounting practice. (SSAP 16). Current Cost Accounting*. London: HFL Publishers.

Bathélot, B. (2016, 01 01). *Méthode/mode d'administration du questionnaire*. Consulté le 02 2019, sur L'encyclopédie illustrée du marketing.

Batifoulier, P., & De Larquier, G. (2001). De la convention et de ses usages. Dans Batifoulier, *Théorie des conventions* (pp. 9-31). Economica.

Baumard, P., Donada, C., Ibert, J., & Xuereb, J. M. (2003). La collecte des données et la gestion des sources. Dans Thietart, *Méthodes de recherche en management*.

Beau, C. (2005). *Décision comptable et jeux d'acteurs*. Thèse en sciences de gestion, Université du Sud Toulon-VAR.

Béaud, M. (1999). *L'art de la thèse*. Paris: La Découverte.

Belanger, L., Cote, N., & Jacques, J. (1994). *La dimension humaine des organisations*. France: édition Gaetan Morin.

Belghith, S. (2017). *Implémentation d'une démarche Lean Manufacturing et sa place dans l'amélioration et le pilotage de la performance globale d'une unité de production pharmaceutique*. Optimisation et Modernisation des Entreprises MOME, Mémoire Pour l'obtention du Diplôme de mastère professionnel. Tunis: Université Virtuelle de Tunis.

Belkaoui, A. R. (1985). *Accounting Theory*. New York: Quorum Books.

Belkaoui, A. (1984). *Théorie comptable* (éd. 2). Québec: Presses de l'université du Québec.

Belkharroubi, H. (2012). *Convergence des systèmes d'information comptable et intégration financière : Contraintes d'un processus*. Thèse de doctorat en science économique soutenue à l'université d'Oran.

Ben Njima, K. (2013). *Etude et implémentation d'une production LEAN Manufacturing*. Mémoire pour l'obtention du Diplôme de master professionnel, Université Virtuelle de Tunis, Optimisation et Modernisation des Entreprises MOME, Tunis.

Bensabeur, S. A. (2016). *Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du SCF*. Thèse pour l'obtention du titre de doctorat. Université de Tlemcen.

Bensedrine, J., & Demil, B. (1998). L'approche néo-institutionnelle des organisations. Dans Laroche, & Nioche, *Repenser la stratégie : fondements et perspectives* (pp. 85-110). Paris: Vuibert.

Bessy, C. (2002). Représentation, convention et institution : Des repères pour l'économie des conventions. *Document de travail CEE* (20), 37.

Bhaskar, R. (1998 b). La logique de la découverte scientifique. Dans M. Archer, R. Bhaskar, & A. T. Collier.

Bhaskar, R. (1978). *Une théorie réaliste de la science*. Angleterre: Harvester Press.

Bidault, F., & Jarrillo, C. (1995). La confiance dans les transactions économiques. Dans F. Bidault, P. Y. Gomez, & G. Marion, *Confiance, entreprise et société : mélanges en l'honneur de Roger Delay Termoz* (pp. 109-121). Paris: Eska.

Biencourt, O., Chaserant, C., & Reberieux, A. (2001). L'économie des conventions : l'affirmation d'un programme de recherche. Dans Batifoulier, *Théorie des conventions*. Paris: Economica.

Blake, J., Amat, O., & Moya Gutiérrez, S. (1998). The drive for quality -the impact on accounting in the wine industry. *Economic Working Paper* , 1-26.

Boateng, A. (2019). Supply chain management and lean concept in construction: a case of Ghanaian building construction industry. *Organization, Technology and Management in Construction* , 11 (1), 2034–2043.

Boisselier, P. (1991). *Genèse des cadres conceptuels comptables : quels fondements théoriques ?* Nice-Sophia Antipolis: CERAM.

Boisvert, H., & Maamar, K. (1991). *La comptabilité dans les pays en voie de développement*. Montréal: École des Hautes Études Commerciales.

Boitier, M., & Riviere, A. (May 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.

BONNET, S. (2007). *Démarche et outils d'amélioration de la performance*. Thèse pour l'obtention du Titre de Docteur en Pharmacie. Tours: Université de Tours.

Boris, E., & Lopater, C. (2008). IASB : mondialisation et gouvernance. *Les Échos* (19), 17.

Boris, E., & Lopater, C. (2008). IASB : mondialisation et gouvernance. *Les Échos* (N°19 février), 17.

Boubir, D. (2016). Conventions et principes comptables du SCF. *Revue El Moudakik* (6), 17.

- BOUDISSA, A. E. (2015). *essai d'analyse de la manutention maritime des conteneurs au port d'Alger, étude de cas : EPAL*. mémoire de master en sciences commerciales, Ecole des Hautes Etudes Commerciales, Alger.
- Bouhaba, M. (2012). *La problématique de la mise à niveau Des entreprises en Algérie*. Ecole Nationale Supérieure de la Statistique et de l'Economie Appliquée, Alger.
- Bouhou, K. (2009). L'Algérie des réformes économiques : un goût d'inachevé. *Politique étrangère* (2), 323-335.
- Bourgeois, C. (13-16 Juin 2006). Les déterminants de l'adoption par l'entreprise d'un instrument de management à la mode. *XVème Conférence Internationale de Management Stratégique*, (p. 27). Annecy-Genève.
- BOUSSAD, Z., & BENZIANE, I. (2011). Le Lean management pour conférer avantage concurrentiel et durabilité des ressources. *communications du deuxième colloque international sur : La bonne performance des organisations et des gouvernements* (pp. 41-48). Batna: Université de Batna .
- Boussoumah, M. (1982). *L'entreprise socialiste en Algérie*. Paris: Economica.
- Bouyakoub, A. (1997). Le comportement des entreprises publiques en période de transition en Algérie. *Revue algérienne d'économie et gestion* (1), 28-48.
- Boyer, R., & Orléan, A. (1991). Les transformations des conventions salariales entre théorie et histoire. *Revue économique* , 42 (2), 233-272.
- Brachet, P. (1998). *Introduction aux sciences sociales*. Paris: PUBLISUD.
- Brandt, R. F. (1962). One World in Accounting. *The Journal of Accountancy* , 114.
- BRECHET, J. P. (1994). quelques éléments de réflexion à propos des sciences de gestion. *chiers du CEREGE* (n°130), P.15.
- Briston, R. J. (1978). The Evolution of Accounting in Developing Countries. *International Journal of Accounting Education and Research* , 14 (1), 105-120.
- Brousseau, E. (2000). La gouvernance des processus de coopération. Dans Bellon, & Voisin, *La coopération industrielle*. Paris: Economica.
- Brown, P., Izan, H., & Loh, A. (1992). Fixed Asset Revaluations and Managerial Incentives. *Abacus* , 28 (1), 36-57.
- Buchanan, R. (2003). International accounting harmonization : developing a single world standard . *Business Horizons* , 46 (3), 61-70.
- Burlaud, A., & Colasse, B. (May 2010). *Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? Crises et nouvelles problématiques de la Valeur*, Nice.
- Burns, A. C., Veeck, A., Ronald, F., & Bush, S. (2018). *Etude analyses marketing, principaux concepts de l'échantillonnage* (éd. 8). Pearson.

- Cairns, D. (1990). Aid for the developing world. *Accountancy* , 105, 82-85.
- Capron, M. (1993). *La comptabilité en perspective*. Paris: La découverte.
- Capron, M. (2005). Les enjeux de la mise en oeuvre des normes comptables internationales. Dans M. Capron, *Les normes comptables internationales instruments du capitalisme financier* (pp. 5-26). La Découverte.
- Capron, M. (2005). *les normes comptables internationales: instrument du capitalisme financier*. Paris: la découverte.
- Capron, M., & Chiapello, E. (2005). Les transformations institutionnelles : l'Europe recule, l'IASB s'impose. Dans Capron, *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (pp. 49-89). La Découverte.
- Carpenter, V., & Feroz, E. (2001). Institutional theory and accounting rule choice : an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations, and Society* , 26 (7), 565-596.
- Casta, J. F. (2000). Théorie positive de la comptabilité . Dans Colasse, *Encyclopédie comptabilité, contrôle de gestion et audit* (pp. 1223 -1232). Economica.
- Casta, J. F. (2000). *théorie positive de la comptabilité*. Paris: Economica.
- Casta, J. F., & Colasse, B. (2001). *Juste valeur : Enjeux techniques et politiques*. Paris: Economica.
- Causse, G. (2012). Le SYSCOHADA face aux IFRS : Normalisation comptable. *les actes du colloque du 22-11-2012*, (pp. 159-161).
- Chamisa, E. E. (2000). The relevance and observance of the IASC standards in developing countries and the particular case of Zimbabwe. *The International Journal of Accounting* , 35 (2), 267-286.
- Charderton, R., & Taylor, P. J. (1993). Accounting Systems of the Caribbean: Their Evolution and Role in Economic Growth and Development. *Research in Third World Accounting* , 2, 45-66.
- Charron, R., Harrington, H., Voehl, F., & Wiggin, H. (2015). *The Lean Management Systems Handbook*. New York: CRC Press.
- CHASSENDE-BAROZ, E., CHEFFONTAINES, C., & FREMY, O. (2010). *Pratique du Lean : Réduire les pertes en conception, production et industrialisation*. Paris: DUNOD.
- Chatelin, C. (2004). Epistémologie et méthodologie en sciences de gestion. *Document de recherche n°2005-01* , 3-29.
- Che, Z., & Li, X. (2011). On inflation accounting in China . *Modern Applied Science* , 5 (2), 156-160.
- Chebaane, S., & Ben othman, H. (2014). The impact of IFRS adoption on value relevance of earnings and book value of equity : the case of emerging markets in African and Asian regions. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* , 145, 70- 80.
- Choi, F. S., & Mueller, G. G. (1984). *International Accounting*. New Jersey: PrenticeHall.

- Chowdhury, S. (2002). *Vous avez dit Six Sigma ?* Paris: Dunod.
- CIARNIENE, R., & VIENAZNDIENE, M. (2012). Lean Manufacturing Theory and Practice. *Economics and Management* , 17 (2), 4-37.
- Cip, W. S. (1967). Professional Practice in Developing Economics. *The Journal of Accountancy* , 123 (1), 41.
- Colasse, B. (2000). Harmonisation comptable internationale, encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit. *Economica* , 757- 770.
- Colasse, B. (2009). La normalisation comptable internationale face à la crise : Les pays émergents, Mondialisation et crise financière. *Revue d'économie financière* (95), 387- 399.
- Colasse, B. (2005). La régulation comptable entre public et privé. Dans Capron, *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (pp. 27-48). La Découverte.
- Colasse, B. (sep 2004). l'évolution récente du droit comptable. "l'actualité comptable 2004" . conférence organisée par l'association Française de comptabilité à l'ENS de Cachan, (p. 2).
- Colasse, B., & Pochet, C. (2008). *De la genèse du nouveau conseil National de la Comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ?* . 29ème congrès de l'AFC, ESSEC Cergy-Pontoise.
- Collett, P. H., Godfrey, J. M., & Hrask, Y. L. (2001). international harmonization: cautions form the Australien. *accounting horizons* , 15 (2), 171-183.
- Colmant, B., Michel, P. A., & Tondeur, H. (2013). *Les normes IAS-IFRS, une nouvelle comptabilité financière*. Paris: Pearson.
- Conseil Central B. (2012). *Recommandations relatives au transport des produits de santé sous température dirigée (5°C+/-3°C)*. Paris: Ordre national des pharmaciens.
- Couper, M., Traugott, M., & Lamias, M. (2001). Web survey design and administration. *Public opinion quarterly* , 65 (2), 230-253.
- DABLANC, L. (2016, Jan 7). *L'entrepot*. Consulté le Mai 20, 2020, sur HAL : <http://www.hal.archives-ouvertes.fr>
- Daghfous, N. (2006). *Analyse de données quantitatives en marketing*. Montréal: Québec Guérin Universitaire.
- D'astous, A. (2005). *Le Projet de recherche en marketing* (éd. 3). Paris: Eyrolles.
- D'Astous, A. (2005). *Le projet de recherche en marketing* (éd. 3). Montréal: Chenelière Education.
- Deephouse, D. (1996). Does isomorphism legitimate? . *Academy of management journal* , 39 (4), 1024-1039.
- Defalvard, H. (1992). Critique de l'individualisme méthodologique revu par l'économie des conventions. *Revue économique* , 43 (1), 127-144.

- Dejean, F., & Saboly, M. (2006). La profession comptable française : entre mimétisme et rivalité?
- Delcroix, A. (2016). *Opportunité d'introduire le Lean Management dans les Proximus Centers*. Université catholique de Louvain, Mémoire à Louvain School of Management, Louvain.
- Demaizière, F., & Combes, J. P. (2007). Du positionnement épistémologique aux données de terrain. *Les Cahier de l'Acedle* (4), 1-20.
- Démaria, S. (2008). *Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IS/IFRS : observation et compréhension des choix effectués par les groupes français*. Université Nice Sophia Antipolis. Gestion et management.
- Demaria, S., & Teller, R. (2006). Immobilisations corporelles et immeubles de placement en IFRS: le coût historique va-t-il résister à la juste valeur? *Revue Française de Comptabilité* (386), 40-44.
- Démaria, S., & Teller, R. (2006). Immobilisations corporelles et immeubles de placement en IFRS: le coût historique va-t-il résister à la juste valeur? *Revue Française de Comptabilité* (386), 40-44.
- Denzin, N., & Lincoln, Y. (1998). *Collecting and interpreting qualitative materials*. Paris: Sage.
- Desreumaux, A. (2004). Théorie néo-institutionnelle, management stratégique et dynamique des organisations. Dans I. Hualt, *Institutions et gestion* (pp. 29-48). Vuibert.
- Desreumaux, A., & Hafsi, T. (2006). Les théories institutionnelles des organisations : une perspective internationale. *Management international*, 10 (3), 1-18.
- Diggle, G., & Nobes, C. (1994). European Rule-making in The Seventh Directive as a Case Study. *Accounting & Business Research*, 24 (96), 319-334.
- Dimaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Field. *American Sociological Review*, 48 (2), 147-160.
- Dimaggio, P., & Powell, W. (1997). Le néo-institutionnalisme dans l'analyse des organisations. *Politix*, 10 (40), 113-154.
- Direction Générale de l'Intelligence Economique. (2011). *L'industrie Pharmaceutique : Etat des lieux, enjeux et tendances locales...dans le monde et en Algérie*. Rapports sectoriels, Document de travail n° 21/DGIEEP/11, Algérie.
- Djillali, A. Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS. *Séminaire 24-27 septembre 2005*. Alger: IEDF.
- Djongoue, G. (2015). *Qualité perçue de l'information comptable et décisions des parties prenantes*. Thèse pour l'obtention du titre de docteur. Université Bordeaux.
- Djoudi, K. (2009). *préface du Système comptable financier*. édition enag.
- Dos Santos, A., & Lopes Salgado Ribeiro, S. (2014). Monetary correction : a timeline about the tool use, from 1944 to 1995. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25, 334-345.

- Doupnik, T. S. (1982). Indexation: brazil's Response to Inflation. *International Journal of Accounting Education and Research* , 18 (1), 199-220.
- Doupnik, T. S., & Salter, S. B. (1995). External environment, culture, and accounting practice : a preliminary test of a general model of international accounting development. *Journal of Accounting* , 30, 189-207.
- Dufour, C., & Larivière, V. (2012, Janvier 27). *Principales techniques d'échantillonnage probabilistes et non-probabilistes– Cours 4*. Consulté le Mars 2019, sur SCI6060
- Dufour, F. I. (2013). *Réalisme critique et désistement du crime chez les sursitaires québécois : Appréhension des facteurs structurels, institutionnels et identitaires* . Thèse de doctorat, Université de Laval, Québec.
- Dupuy, J. P. (1989). Convention et common knowledge. *Revue économique* , 40 (2), 361-400.
- Durand, J. P., & Weil, R. (1997). *Sociologie contemporaine*. Paris: Vigot.
- Elabbadi, B. (2013, DEC 11). *Cours épistémologie outils méthodologiques : document pédagogique*. Consulté le 01 15, 2020, sur Business: <httpq://fe.slideshare.net/mobile/bouchraalabbadi/cours-epistemologie-outils-methodologiques>
- Emenyonu, E. N., & Gray, S. G. (1992). European community accounting harmonization; an empirical study of measurement practices in France, Germany and the UK . *accounting and business research* , 23 (89), 49-58.
- Engelmann, K. (1962). Accounting Problems in Developing Countries. *The Journal of Accountancy* , 113 (1), 53.
- Evrard, Y., Pras, B., & Roux, E. (2003). *Market* (éd. 3). Paris: DUNOD.
- Fanny, O. (2009). *L'APPROCHE LEAN : METHODES ET OUTILS APPLIQUES AUX ATELIERS DE PRODUCTION PHARMACEUTIQUE*. Thèse présentée pour l'obtention du titre de Docteur en Pharmacie, Faculté de Pharmacie de Grenoble, Université JOSEPH FOURIER.
- Favereau, O. (1989). Marchés internes, marchés externes. *Revue économique* , 40 (2), 273-328.
- Fitzsimmons, J., & Fitzsimmons, M. (2011). *Service Management ; Operations, Strategy, Information Technology* (éd. 7th). London: McGraw-Hill.
- Fligstein, N. (2008). Fields, power, and social skill : a critical analysis of the new institutionalisms . *International Public Management Review* , 9 (1), 227-253.
- Fligstein, N. (2001). Social Skill and theory of fields. *Sociological theory* , 19 (2), 105-125.
- Flower, J. (1997). The future shape of harmonization : the EU versus the IASC versus the SEC. *The european accounting review* , 6 (2), 281-303.
- Fortin, J. (1989, Septembre). Normalisation comptable : des règles discrètes qui mènent le jeu . *Annales des mines, Gérer et comprendre* , 22-32 .

- Frankel, R., & McLee, C. (1999). *Accounting diversity and international valuation*. Working paper.
- Ganassali, S., & Moscarola, J. (2004). Protocoles d'enquêtes et efficacité des sondages par internet. *Décisions marketing* (33), 63-75.
- Garrido, P., Leon, A., & Zorio, A. (2002). Measurement of formal harmonization progress : the IASC experience. *The international journal of accounting* , 37 (1), 1-26.
- Gauthier, B. (2009). *Recherche Sociale : de la problématique à la collecte des données* (éd. 5). Québec: Presses de l'université du Québec.
- GAUTIER, B., & DIRIDOLLOU, B. (1994). *VOCABULAIRE du MANGEMENT* (éd. 3). PARIS: ESF éditeur.
- Gelard, G. (1996). une réforme nécessaire de la normalisation comptable française ; quelques préalables . *revue française de comptabilité* (274), 83-87.
- Gelard, G. (2005). De l'IASB à l'IASB : un témoignage sur l'évolution structurelle de la normalisation comptable internationale. *RFC* (380), 14-16.
- Gensse, P. (1985). *Système Comptable et Variations Monétaires*. Paris: Economica.
- Gensse, P. (2003). Introduction générale. Dans M. Amblard, *Conventions et management* (pp. 13-23). Louvain: De Boeck.
- GEORGE, B., ANDREW, P. S., & MAYER, D. (2004). Discovering your authentic leadership. *Harvard Business Review* , 85 (2), 129-138.
- Gibbert, M., Ruigrok, W., & Wicki, B. (2008). Research Notes and Commentaries: What Passes as a Rigorous Case Study? . *Strategic Management Journal* , 29 (13), 1465-1474.
- Giddens, A. (1987). *Social theory and modern sociology*. Stanford: Stanford University Press.
- Giddens, A. (1984). *The Constitution of Society: outline of the Theory of Structuration*. Cambridge: Polity Press.
- Girod-Séville, M., & Perret, V. (1999). *Fondements épistémologiques de la recherche : Méthodes de recherche en management*. Paris: Dunod.
- Giugni, M. (2002). Ancien et nouvel institutionnalisme dans l'étude de la politique contestataire. *Politique et Sociétés* , 21 (3), 69-90.
- Gleeson, K. (2012). *mieux s'organiser pour gagner du temps*. Paris: Maxima.
- Gliz, A. (2000). Le probleme de l'évaluation de l'entreprise en privatisation dans un contexte de transition vers l'économie de marché . *les cahier du cread* , 54 (4), 5-33.
- Gomez, P. Y. (1997). Information et conventions : le cadre du modèle général. *Revue française de gestion* (112), 217-240.
- Gomez, P. Y. (1996). *Le gouvernement d'entreprise : modèles économiques de l'entreprise et pratique de gestion*. Paris: InterEditions.

- Gomez, P. Y. (2003). Recherche en action : proposition épistémologique pour l'analyse conventionnaliste. Dans Amblard, *Conventions et management* (pp. 257-275). De Boeck.
- Gomez, P. Y., & Jones, B. C. (2000). Conventions : An interprétation of deep structure in organizations . *Organization Science* , 11 (6), 696-708.
- GOURDIN, L. (2018). *La culture qualité au sein d'un site de production pharmaceutique*. Faculté de Pharmacie de Lille, Thèse pour le Diplôme d'état de Docteur en Pharmacie. Lille: Université de Lille.
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally . *Abacus* , 24, 1-15.
- Groupe SAIDAL. (s.d.). Consulté le Mars 20, 2020, sur SAIDAL: <http://www.saidalgroup.dz>
- Gueguen, G. (2001). *Environnement et management stratégique des PME : cas du secteur internet*. Thèse en sciences de gestion, Université de Montpellier I.
- Gueguen, G. (2000). L'administration des enquetes par internet. *9ème Conference Internationale de l'AIMS*. Montpellier.
- Hadj Nacer, A. R. (1989). *Les cahiers de la reforme tome 3*. ENAG.
- Hagigi, M., & Williams, P. (1993). Accounting, Economic and Environmental Influences on Financial Reporting Practices in Third World Countries. *Advances in International Accounting* , 2, 67-86.
- Hakki, S. I. (1992). *Inflation accounting methods and their effectiveness*. naval postgraduate school.
- Hannan, M., & Freeman, J. (1977). The population ecology of organizations. *American journal of sociology* , 82 (5), 929-964.
- Haunschild, P. (1993). Interorganizational imitation: the impact of interlocks on corporate acquisition activity . *Administrative science quarterly* , 38 (4), 564-592.
- Hawley, A. (1968). Human ecology. Dans W. A. Darity, *International encyclopedia of the social sciences (Sills)* (pp. 328-337). New-York: Mcmillan.
- Heem, G. (2000). *Le contrôle interne du risque de crédit bancaire*. Thèse en sciences de gestion, Université de Nice Sophia-Antipolis.
- HENDERSON, B. D., & LARCO, J. L. (1999). *Lean Trannformation : How to change your Business into a lean entreprise*. Oaklea Press.
- Hendriksen, E. S. (1982). *Accounting theory*. Illinois: Richard D. Irwin.
- Herrmann, D., & Thomas, W. (1995). harmonization of accounting measurement practices in the European accounting community. *accounting and business research* , 25 (100), 253-265.
- Hoarau, C. (2008). La gestion des résultats comptables : IFRS vs US GAAP. *Revue française de comptabilité* , 406 (Décembre), 20-22.

- Hoarau, C. (1995). L'harmonisation comptable internationale. Vers la reconnaissance mutuelle normative ? . *Comptabilité - Contrôle - Audit* , 1 (2), 75-88.
- Hoarau, C. (2003). Place et rôle de la normalisation comptable en France. *Revue française de gestion* , 29 (147), 33-47.
- Hofsteds, G. (1980). *Culture's consequences*. Beverly Hills: Sage Publications.
- HOHMANN, C. (2010). *Guide Pratique des 5S et du management visuel* (éd. 2). Paris: EYROLLES.
- Hohmann, C. (2012). *Lean Management : Outils, méthodes, retours d'expériences, questions/réponses*. Paris: EYROLLES.
- Holmemo, M. D.-Q., Rolfsen, M., & Ingvaldsen, J. A. (2018). Lean thinking : Outside-in, bottom-up? The paradox of contemporary soft lean and consultant-driven lean implementation. *Total Quality Management and Business Excellence* , 29 (2), 148-160.
- HOLWEG, M. (2007). The Genealogy of Lean Production. *Journal of Operations and Management* , 25 (2), 420-437.
- Hove, M. R. (1986). Accounting Practices in Development Countries: Colonialism's Legacy of Inappropriate Technologies . *International Journal of Accounting Education and Research* , 22 (1), 81-100.
- IRATEN, S. (2015). Contribution à une amélioration de la performance : vers une démarche Lean Logistique adoptée aux entreprises compétitives. *Le Manager* , 1 (1), 62-83.
- Isaac, H. (2003). Paradoxes et conventions. Dans V. Perret, & E. Josserand, *Paradoxes et organisation* (pp. 147-163). Ellipses.
- Ishikawa, K. (2007). *La gestion de la qualité : Outils et applications pratiques*. Paris: Dunod.
- Jaruga, A. (1991). Accounting issues arising in the context of the transition to market economies : the experiences of Poland, Accounting reform in central and eastern Europe . *Organisation for Economic Cooperation and Development* , 39-41.
- JEDDI, A. (2012). *Application du Lean Manufacturing a l'industrie Pharmaceutique : Notre expérience à SANOFI PARIS*. Faculté de Médecine et de Pharmacie, Thèse pour l'obtention du Doctorat en Pharmacie. Rabat: Université MOHAMMED V.
- Jones, C. S., & Sefiane, S. (1992). The use of accounting data in operational decision making in Algeria. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* , 5 (4), 71-83.
- Joshi, P. L., & Ramadhan, S. (2002). The adoption of international accounting standards by small and closely held companies : evidence from Bahrain. *The International Journal of Accounting* , 37 (4), 429 – 440.
- Kahloul, A. (2012). *contribution à l'étude du pouvoir de la profession comptable dans la normalisation internationale*. thèse pour l'obtention d titre docteur en science de gestion. Paris Dophine.

- Kaplowitz, M., Hadlock, T., & Levine, R. (2004). A comparison of web and mail survey response rate. *Public opinion quarterly* , 68 (1), 94-101.
- KATKO, N. S. (2014). *The Lean CFO : Architect of the lean management system*. Boca Raton: CRC PRESS.
- Kechidi, M. (2000). Les figures collectives de coordination de l'action : de la convention à la routine. Dans M. à. Yachir. CREAD.
- Keitany, P., & Riwo-Abudho, M. (2014). Effects of Lean Production on Organizational Performance : A Case Study of Flour Producing Company in Kenya. *European Journal of Logistics Purchasing and Supply Chain Management* , 2 (2), 1-14.
- Keynes, J. M. (1936). *Théorie générale de l'emploi, de l'intérêt et de la monnaie*. Paris: Payot.
- khaldi, I. (04 Juin 2014). *étude de la démarche du passage du PCN au SCF : cas d'une entreprise privée*. Mémoire de magiste, Université d'ORAN.
- khouatra, D. (2018). *L'intégration des normes comptables internationales IAS-IFRS dans les systèmes comptables francophones : cas du Système Comptable Financier algérien*. IAE de Lyon- Université Jean Moulin Lyon 3.
- Khouatra, D., & Merhoum, M. E. (2018). *Le Système Comptable Financier algérien entre les " Full IFRS " et la norme IFRS PME : Etude qualitative de sa mise en oeuvre par les entreprises*. Transitions numériques et informations comptables, 39ème Congrès de l'AFC, Nantes.
- Klibi, M. F. (2016). Using international standards as a complement to overcome the unachieved nature of local GAAPs : The case of a developing country. *Journal of Applied Accounting Research* , 17 (3), 356-376.
- KLYM, P. (2010, August 2). *Lean Pharma*. Consulté le juin 30, 2020, sur SlideShare: <https://www.slideshare.net/klymp000/lean-pharma.com>
- Knight, F. (1921). *Risk, uncertainty and profit*. Whashington: Beard Books.
- Koenig, G. (1993). Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles. *Revue de gestion des ressources humaines* (9), 4-17.
- Koskela, L. (1992). *Application of the new production philosophy to construction*. Stanford Universty, Technical Report. Stanford , USA: Centre for Integrated Facility Engineering.
- Kossentini, A., & Klibi, M. F. (2014). Does the adoption of IFRS promote emerging stock markets development? Evidence from MENA countries . *int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation* , 10 (3), 279-298.
- KOTLER, P., & DUBOIS, B. (2003). *Marketing Management* (éd. 11). Paris: Pearson Education.
- Krafcik, J. (1988). Triumph of the Lean Production System. *Sloan Management Review* , 30 (1), 41-52.
- LAROUSSE. (2010). *Dictionnaire de Francais* . France.

- Larson, R. K. (1993). International accounting and economic growth. An empirical investigation of their relationship in Africa. *Research in Third World Accounting* (2), 27-45.
- Lasnier, G. (2001). *Gestion industrielle et performances*. Paris: Hermes Science.
- Lawson, T., & Norrie, A. (2010). *Réalisme critique Lectures essentielles*. New York: Routledge.
- Le Moigne, J. L. (1990). Epistémologies constructivistes et sciences de l'organisation. Dans A. C. Martinet, *Epistémologies et sciences de gestion*. Paris: Economica.
- LE, S. (2017). *QUELLE PLACE ALLOUER A LA GESTION DE LA PERFORMANCE DANS L'INDUSTRIE PHARMACEUTIQUE OÙ LA QUALITE DES PRODUITS DE SANTE EST LA PRIORITE ?* Faculté de Pharmacie Institut des Sciences Pharmaceutiques et Biologiques , Thèse Pour le Diplôme d'état de Docteur en Pharmacie. Lyon: Université CLAUDE BERNARD.
- Leca, B. (2006). Pas seulement des « lemmings » : Les relations entre les organisations et leur environnement dans le néo-institutionnalisme sociologique. *Finance contrôle stratégie* , 9 (4), 67-86.
- LENDREVIE, J. L. (2014). *MERCATOR* (éd. 11). Paris: DUNOD.
- LIEVRE, P. (2007). *La Logistique*. Paris: La Découverte.
- Liker, J. K. (2004). *The Toyota Way: 14 Management Principles from the World's Greatest Manufacturer*. New York: McGraw-Hill.
- Likert, R. (1932). A Technique for the Measurement of Attitudes. *Archives of Psychology* , 140, 1-5.
- Macharzina, K. (1988). Recent Advances in European Accounting : An Assessment by Use Of The Accounting Culture Concept. *Advances in International Accounting* , 2, 131- 147.
- Malhotra, N. (2004). *Etudes marketing avec spss* (éd. 4). Pearson Education.
- Marien, B., & Beaud, J. P. (2003). Guide pratique pour l'utilisation de la statistique en recherche : le cas des petits échantillons . *Revue sociolinguistique et dynamique des langues* (1), 1-44.
- Mason, R. (1976). Discussion of the roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society* , 5 (1), 29-30.
- Maymo, V. (2007). Vers une opérationnalisation des conventions. Élaboration d'une grille d'identification pour le pilotage des processus . *XVIème conférence de l'AIMS*. Montréal.
- McComb, D. (1979). The International Harmonization of Accounting: A Cultural Dimension. *International Journal of accounting Education and Research* , 14 (2), 2-16.
- Meek, G. k. (1997). *comptabilité internationale*. Paris: Vuibert.
- Meek, G. K., & Saudagaran, S. M. (1990). A survey of research on financial reporting in a transnational context. *Journal of Accounting Literature* , 9, 145-182.

- Melton, T. (2005). The benefits of lean manufacturing : what lean thinking has to offer the process industries. *Chemical Engineering Research and Design* , 83 (6), 662-673.
- Ménard, C. (2003). L'approche néo-institutionnelle : des concepts, une méthode, des résultats. *Cahiers d'économie politique* , 1 (44), 103-118.
- Merhoum, M. E. (2017). *Impact de la 1ère application du SCF sur les états financiers : Cas d'une entreprise algérienne*. Laboratoire Management des Entreprises, Université Djillali Liabés – Sidi Belabbès Université Abdelhamid Ibn Badis, Mostaganem – UMAB.
- Merouani, S. (2007). *Le Projet du Nouveau Système Comptable Financier Algérien* . Magister. Alger: Ecole Supérieure du Commerce .
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutional organizations: Formal structures as myth and ceremony. *American Journal of Sociology* , 83 (2), 340-363.
- Mezias, S. (1990). An institutional model of organizational practice : financial reporting at the fortune 200. *Administrative science quarterly* , 35 (3), 431-457.
- Mhedhibi, K. (2010). *Analyse de l'effet de l'adoption des normes comptables internationales sur le développement et la performance des marchés financiers émergents*. thèse préparée a l'institut supérieur de comptabilité & d'administration des entreprises de l'université de la Manouba, Tunisie.
- Miller, C., & Salkind, N. (2002). *Handbook of research design and social measurement* . SAGE.
- Missonier-Piera, F. (2007). Motives for fixed-asset revaluation: An empirical analysis with Swiss data. *The International Journal of Accounting* , 42 (2), 186-205.
- Mizruchi, M., & Fein, L. (1999). The social construction of organizational knowledge : a study of the uses of coercive, mimetic, and normative isomorphism. *Administrative science quarterly* , 44 (4), 653-683.
- Montalban, M. (2010, Novembre 18). L'industrie Pharmaceutique : Ces Industries qui Gouvernent le Monde. *Revue de la Régulation* , 475-498.
- Montmorillon, B. (1999). Théorie des conventions, rationalité mimétique et gestion de l'entreprise. Dans Koenig, *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du XXIe siècle* (pp. 171-198). Economica.
- MOUBARAK, A., NADRI, I., & SABIR, M. (2017). *LEAN WAREHOUSING : Application des Principes de Lean dans la Gestion d'entrepôts*. Master spécialisé Génie Logistique, FSAC, CASABLANCA.
- Moulai, A. (1997). L'entreprise publique et le marché parallèle (Cas du ciment). *Revue algérienne d'économie et gestion* (1), 118-143.
- Moussa, I. (2009). *Evolution et adaptabilité du système comptable en Libye par rapport aux changements environnementaux*. Gestion et management, Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand I.

- NAIMI, B. (2016). *Essai d'analyse de la logistique Distribution des produits Pharmaceutique*. Mémoire de fin de cycle en vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences Commerciales, Ecole des Hautes Etudes Commerciales, Distribution et Supply Chain Management, Alger.
- NEEDLES, B., & CROSSON, S. (2011). *Managerial Accounting* (éd. 9). South-Western: Cengage Learning.
- NETLAND, T. H., & POWELL, D. J. (2017). *The Routledge Companion to Lean Management*. New York: ROUTLEDGE COMPANIONS.
- Nizet, J. (1990). *La théorie des conventions*. document de travail , Facultés Universitaires de Namur, Belgique.
- Nobes, C. W. (1983). A Judgemental International Classification Of Financial Reporting Practices . *Journal of Business Finance and Accounting* , 10 (1), 1-19.
- Nobes, C. W., & Parker, R. (1981). Comparative international accounting of Inappropriate Technologies. *International Journal of Accounting Education and Research* , 22 (1), 81-100.
- Nobes, C., & Parker, R. (2008). *Comparative International Accounting*. Pearson Education.
- Nonaka, I., & Takeuchi, H. (1995). *La connaissance créatrice*. De Boeck.
- North, D. (1991). Institutions. *Journal of economics perspective* , 5 (1), 97-112.
- OHNO, T. (1990). *L'ESPRIT TOYOTA*. Paris: MASSON.
- Oliver, C. (1991). Strategic response to institutional processes. *Academy of management review* , 16 (1), 145-179.
- Orléan, A. (1989). Pour une approche cognitive des conventions économiques. *Revue économique* , 40 (2), 241-272.
- Orléan, A. (2004b). Vers un modèle général de la coordination économique par les conventions. Dans Orléan, *Analyse économique des conventions* (pp. 49-79). Quadrige.
- Ouandelous, M. (2015). Aperçu sur la mise en œuvre du système comptable financier en Algérie . *Revue El Moudakik* (3), 15.
- Ouaras, M., & Belkharroubi, H. (2018). Evolution of assets valuation methods and convergence to IFRS: case of Algeria. *International Journal of Business & Economic Strategy* , 7, 15-22.
- Quibrahim, N., & Scapens, R. (1989). Accounting and financial control in a socialist enterprise: a case study from Algeria. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* , 2 (2), 7-27.
- Paper, X. (2003). Les limites de la normalisation comptable. *Audit et information financière* (Décembre), 1-10.
- Peavy, D. E., & Webster, S. K. (1990). Is Gaap the gap to international market? *Management Accounting* , 72, 31-35.

- Peill, E. (1999). harmonization of accounting measurement practices in the European union. preliminary empirical evidence. *communication au 22e congrés de l'european accounting association*. Bordeaux.
- Perera, M. B. (1989). Accounting in developing countries: a case for localized uniformity. *British Accounting Review*, 21 (2), 141-158.
- Perret, V., & Séville, G. (2003). Fondements épistémologiques de la recherche. Dans Thietart, *Méthodes de recherche en management*. Dunod.
- Pesqueux, Y. (2007). *Gouvernance et privatisation*. Paris: Presse universitaire de France.
- PEZZIARDI, P. (2010). *Lean management : mieux, plus vite avec les memes personnes*. Paris: Groupe Eyrolles.
- PIMOR, Y., & FENDER, M. (2008). *Logistique : Production, Distribution, Soutien* (éd. 5). Paris: DUNOD.
- Plane, J. M. (2013). *Théorie des organisations* (éd. 4). Paris: Dunod.
- Radebaugh, L. H., & Gray, S. J. (1997). *International Accounting and Multinational Enterprises* (éd. 4). (W. John, & A. Sons, Éds.) New York.
- Raffournier, B. (1997). *comptabilité internationale*. Paris: Vuibert.
- Raffournier, B. (2000). Comptabilité Internationale, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et audit. 371-382.
- Raffournier, B. (2000). Comptabilité Internationale, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et comptabilité. 371-382.
- Rebib, N. (2015). *Le défi des entreprises algériennes face à la nouvelle économie : les technologies de l'information et de la communication et l'organisation en logique réseau*. Thèse pour l'obtention du doctorat, Université de Tlemcen.
- Richardson, A. (1987). Accounting as a legitimating institution. *Accounting organizations and society*, 12 (4), 341-355.
- Rispal, H. M. (2002). *La méthode des cas : application à la recherche en gestion*. De Boeck.
- ROBERT, M., & DEVAUX, M. (1996). *STRATEGIE POUR INNOVER*. Paris: DUNOD.
- Roberts, C., Weetman, P., & Gordon, P. (1998). *International Financial Accounting : A comparative Approach*. London: Financial Times-Pittman Publishing.
- Roberts, J., & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability- understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting-organizations-and-society*, 10 (4), 379-503.
- Rostov, W. W. (1963). *Les étapes de la croissance économique*. Paris: Seuil.

- Rouveyran, J. C. (1999). *Le guide de la thèse : du projet à la soutenance*. Maisonneuve & Larose.
- ROUX, M. (2008). *Entrepôts et Magasins* (éd. 4). Paris: Eyrolles.
- Saci, D. (1991). *Comptabilité de l'entreprise et système économique : L'expérience algérienne*. Alger: Office des publications universitaires.
- Sadi, N. (2012). *Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marche*. Communication Congrès AFC. Grenoble: Ecole de Management.
- Sahraoui, A. (2011). *Comptabilité financière conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS; cours et exercices corrigés*. Alger: BERTI.
- Salais, R. (1989). L'analyse économique des conventions du travail. *Revue économique* , 40 (2), 199-240.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations*. SAGE.
- Scott, W. R. (1987). The Adolescence of Institutional Theory. *Administrative Science Quarterly* , 32 (4), 493-512.
- Scott, W. R. (1991). *Institutions and organizations*. Sage publications.
- Sebti, F. (1998). Sur l'origine des réformes économiques en Algérie et en Europe de l'Est. Une étude comparative. (11), 7-16.
- SEFRIOUI, A. (2018). *Guide de mise en œuvre du 5S-Kaizen*. Maroc: Direction des Hopitaux et des soins Ambulatoires.
- Selznick, P. (1996). Institutionalism, old and new. *Administrative Science Quarterly* , 41 (2), 270-277.
- SHARMA, S. K., GUPTA, R. D., KUMAR, A., & SINGH, B. (2011). SUPPLIER ISSUES FOR LEAN IMPLEMENTATION. *International Journal of Engineering Science and Technology* , 3 (5), 3900-3905.
- Simon, H. (1979). Rational decision making in business organizations. *The american economic review* , 69 (4), 493-513.
- Singly, F. (2005). *L'individualisme est un humanisme* . l'Aube.
- Smith, J. (2001, May 26). Redesigning health care : Radical redesign is a way to radically improve. *BMJ* , 322 : 1257-1258.
- Suchman, M. (1995). Managing legitimacy : strategic and institutional approaches. *Academy of management review* , 20 (3), 571-610.
- Suchman, M. (1995). Managing legitimacy : strategic and institutional approaches . *Academy of management review* , 20 (3), 571-610.
- Sudgen, R. (1989). Spontaneous order. *Journal of economic perspectives* , 3 (4), 85-97.

- Sutrisno, A., Vanany, I., Gunawau, I., & Asjad, M. (2018). Lean waste classification model to support the sustainable operational practice. *IOP Conference Series : Materials Sciences and Engineering* , 337 (1).
- Tahari, K. (2009). Essai d'analyse des stratégies des PME face à la globalisation : une approche néo-institutionnelle. *11ems Journées scientifiques du Réseau Entrepreneuriat, 27, 28 et 29 mai 2009*. INRPME, Trois-Rivières, Canada.
- Talahite, F. (2010). *Reformes et transformations économiques en Algérie*. Economies et finances. Paris: Université Paris-Nord.
- Tartaraj, A., & Hoxha, E. (2014). Culture, an important factor in determining the accounting system. *Interdisciplinary Journal of Research and Development* , 1 (1), 31-36.
- Tay, J. W., & Parker, R. H. (1990). Measuring International Harmonization and Standardization : a Comment . *Abacus* , 26, 71-88.
- Tay, J. W., & Parker, R. H. (1992). Measuring International Harmonization and Standardization. *Abacus* , 28 (2), 217-220.
- Temmar, H. (1983). *Théories comptables*. Algérie: OPU.
- Tezel, A., Koskela, L., & Aziz, Z. (2013). the Highways construction sector : Motivation, implementation and barriers. *The Management of Operations* , 29 (3), 247-269.
- Thietrat, A. R., & Coll. (1999). *méthodes de recherche en management* . Franc: Dunod.
- Thoma, C. (2016). L'épistémologie pour un doctorant en science de gestion. *Journée doctorale du 37ieme colloque AFC 18 mai 2016*. Université d'Auvergne.
- TOUIL, M., & BENNOUNA, S. M. (2018). L'efficacité du Lean Management dans l'amélioration de la performance et la compétitivité des entreprises algériennes. *LE MANAGER* (7), 56-65.
- Touron, P. (2002). *Apports et limites de la théorie institutionnelle des organisations, études de trois cas d'adoption de normes comptables internationales en France* . Congrès de l'AFC, Toulouse.
- Touron, P. (2002). Apports et limites de la théorie institutionnelle des organisations, études de trois cas d'adoption de normes comptables internationales en France. *Congrès de l'AFC*. Toulouse.
- TOUZET, I. (2006). *Lean management et Six Sigma ou comment concilier amélioration de la qualité et performance industrielle : Application des méthodes SMED et AMDEC au conditionnement pharmaceutique*. Thèse pour l'obtention du Titre de Docteur en Pharmacie. Rouen: Université de Rouen.
- Turrillo, B., & Walliser, E. (2001). *faire de la recherche en comptabilité financière*. Paris: Vuibert.
- Tyrrall, D., Woodward, D., & Rakhimbekova, A. (2007). The relevance of international financial reporting standards to developing countries: evidence from Kazakhstan. *The International Journal of Accounting* , 42, 82-110.

- Usunier, J. C., Easterby, S. M., & Thorpe, R. (2000). *Introduction à la recherche en gestion* (éd. 2). Paris: Economica.
- Velmuradova, M. (2004). *Epistémologies et méthodologies de la recherche en Sciences de gestion*. Note de synthèse.
- Véron, N. (2007b). *Points de vue d'investisseurs sur la mise en oeuvre des normes IFRS*. Brurgl blueprint.
- Véron, N. (2007a). *The global accounting experiment* (éd. 1). Bruegel Blueprint.
- Violet, W. J. (1983). The Development of International Accounting Standards : An Anthropological Perspective. *International Journal of Accounting Education and Research* , 18 (2), 1-12.
- Volck, N. (2009). *Déployer et exploiter Lean Six Sigma*. Paris: EYROLLES.
- Wacheux, F. (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Economica.
- Walton, P. (1996). *la comptabilité anglo-saxon*. Paris: La Découverte.
- Walton, P. (2001). *La comptabilité anglo-saxonne*. Paris: Edition La Découverte.
- Weber, M. (1995). *Économie et société (Tome 1)*. Paris: Plon.
- WHITE, R. E., PEARSON, J. N., & WILSON, J. R. (1999). JIT Manufacturing : A Survey of Implementations in Small and Large U.S Manufactures. *Management Science* , 45 (1), 1-15.
- Whittington, G. (2005). The adoption of international accounting standards in the European Union . *European accounting Review* , 14 (1), 127-153.
- Wilkinson, T. L. (1965). United States Accounting as Viewed by Accountants of Other Countries. *The International Journal of Accounting* , 1 (1), 3-14.
- Williams, H. M. (1977). Inflation, corporate financial reporting, and economic reality. *securities and exchange commission Washington,D.C* , 20549 (202), 755-4846.
- Williamson, O. (1985). *The economic institutions of capitalism*. New-York: The Free Press.
- Williamson, O. (2000). The new institutional economics: taking stock, looking ahead. *Journal of economic literature* , 38 (3), 595-613.
- Womack, J. p., & Jones, D. T. (1996). Lean thinking-banish waste and create wealth in your corporation. (S. Simon, Éd.) *Journal of the operational Research Society* , 48 (11), 1144-1150.
- Womack, J., & Jones, D. (2012). *Système lean : Penser l'entreprise au plus juste*. Paris, France: PEARSON.
- Young, T., Brailsford, S., Connell, C., Davies, R., Harper, P., & Klein, j. H. (2004, January 15). Using industrial processes to improve patient care. *BMJ* , 328 : 162-164.

Zeghal, D., & Mhedhbi, K. (2006). Analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting* , 41 (4), 373-386.

Zehria, F., & Chouaib, J. (2013). Adoption determinants of the international accounting standards IAS/IFRS by the developing countries. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science* , 18 (35), 56-62.

Zucker, L. G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual review of sociology* , 13, 443-464.

Zucker, L. G. (1977). The role of institutionalization in cultural persistence . *American sociological review* , 42 (5), 726-743.

Zucker, L. (1983). Organizations as institutions. Dans BACHARASH, *Research in the sociology of organizations*. Greenwich: JAI Press.

Textes législatifs

- Loi n° 07 du 25/11/2007 portant système comptable financier.
- Loi n° 91-08

Ordonnances

- Ordonnance n° 75/35 du 29 avril 1975 portant plan comptable national, JORA n° 37 du 9 mai 1975.
- Ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce.
- Ordonnance n° 75 - 87 du 30 décembre 1975 portant adoption des codes fiscaux.

Décrets

- Décret n°65-259 du 14 octobre 1965 fixant les obligations et les responsabilités des comptables.
- Décret exécutif n° 08-156 de la 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant système comptable financier.
- Décret exécutif n°90-101.
- Décret exécutif n°90-102.

- Annexe du système comptable financier
- Arrêté du 23 juin 1975 relatif aux modalités d'application du plan comptable national, JORA n° 24 du mardi 23 mars 1976.
- Circulaire n°1850/F/DC/CE/89/047.
- Circulaire n°635/F/ DC/CE/90/046.
- Code de commerce algérien.
- Constitution algérienne du 22 novembre 1976.
- Décision n°103/SPM/94.
- Plan comptable national, rapport de présentation, revue financière n° 1, janvier-mars 1974.
- Règlement n° 97-01 du 08/01/1997 JORA n 68 du 15 octobre 1997 relatif aux opérations sur titres.

Table des matières

REMERCIEMENT	5
LISTE DES TABLEAUX	8
LISTE DES FIGURES	10
LISTE DES ACRONYMES.....	11
SOMMAIRE.....	12
INTRODUCTION GENERALE	1
1. Contextualisation de la recherche.....	2
1.1.Position comptable algerienne.....	2
2-Problématisation de la recherche	3
2.1- L’objet de la recherche.....	3
2.2-Les questions de recherche.....	3
3-Cadre theorique	4
3.1-La théorie des conventions.....	4
3.2- La théorie néo-institutionnelle sociologique	4
3.3-Les hypothèses en présence.....	5
4-Clarification des concepts	6
4.1- Harmonisation, normalisation, quels enjeux ?	6
4.2. Norme, règle et principe : le triptyque comptable	7
4.3 Conventions et institutions	8
5-Démarches épistémologique et méthodologique.....	9
5.1. Une démarche positiviste	9
5.2. Une démarche methodique	10
6. L’organisation de la thèse.....	11
<u>CHAPITRE I</u> : Evolution du modèle comptable en algérie : une quête de convergence aux normes internationales dans un contexte de réformes économiques	14
INTRODUCTION	15
SECTION I : Reformes economiques et adaptation du referentiel comptable.....	16
1- Présentation du cadre économique général.....	16
1-1-L’entreprise et la comptabilité du temps de l’économie planifiée.....	16

1-2- Conjectures ayant amorcées les réformes économiques	24
1-3- Les réformes économiques	24
2- Les réformes comptables.....	27
2-1-Première étape des réformes comptables : adaptation du PCN (1975).....	27
2-2 Deuxièmes étapes des réformes comptables : le changement de référentiel comptable, adoption du système comptable financier (SCF 2010).....	34
SECTION II : la problématique de l'harmonisation comptable : quête de légitimité et matérialisation de l'isomorphisme.....	36
1. L'harmonisation comptable : un processus de convergence	Erreur ! Signet non défini.
1.1. Les enjeux de la convergence au référentiel comptable international.....	38
2. La problématique de l'adoption du référentiel comptable international : une convergence isomorphique	38
2.1. Les pressions sur l'organisation : une justification pour l'isomorphisme coercitif.....	42
2.2. L'isomorphisme mimétique : une réponse à l'incertitude	43
2.3. La professionnalisation comme argument de l'isomorphisme normatif	44
2.4. Eléments d'une analyse critique : la convergence aux normes internationales et les effets de l'isomorphisme	46
CONCLUSION	49
<u>CHAPITRE II</u> : La normalisation comptable internationale	51
INTRODUCTION	52
SECTION I : La normalisation comptable	54
1-Harmonisation comptable internationale et normalisation comptable au cœur du dispositif	54
1-1-HCI, normalisation et standardisation	54
2- Le processus d'harmonisation comptable en Europe	56
2-1 La 4eme directive comptable	57
2-2 La 7eme directive comptable	58
2-3 La résistance du processus d'HCE	58
2-4 Une harmonisation atteignant ses limites.....	60
2-5 La résistance de l'europe.....	61
3-L'international accounting standard board (IASB).....	62
3.1. Contexte comptable de la création de l'iasc	62
3.1.1. La naissance du FASB.....	62

3.1.2. L'harmonisation européenne	63
3.1.3. Création de l'IASC	64
3.2. L'IASC : Fonctionnement et élaboration de normes.....	64
3.2.1. Le fonctionnement de l'IASC.....	64
3.2.2. L'élaboration des normes	65
3.2.3. L'apprentissage de la normalisation à l'échelle du monde.....	68
3.3. L'IASB : le normalisateur dominant depuis 2001	69
3.3.1. L'IASC anéanti, l'IASB prend le monopole	69
3.3.2. Le passage des normes comptables vers les normes financières.....	71
4- L'IASB et FASB ; vers une reconnaissance mutuelle	71
SECTION II : La convergence de l'algerie aux normes comptables internationales.....	75
1-L'Algérie face à la mondialisation	76
2-Le cadre théorique de l'élaboration du SCF Algérien.....	77
3-Présentation du SCF Algérien	79
3-1- Le cadre juridique du SCF algérien	79
3-2 Le processus d'élaboration du référentiel comptable algérien (SCF).....	80
3.2.1 Situation de l'économie Algérienne	80
3.2.2. Le passage du plan comptable national au système comptable financier.....	81
4. Les systèmes comptables dans les pays en voie de développement.....	83
4.1 Le système juridique.....	83
4.2. La fiscalité	84
4.3. Mode de financement	84
4.4. Niveau d'inflation.....	86
4.5. Liens politiques et économiques entre pays	86
4.6. La colonisation	87
4.7. La profession comptable.....	88
4.8. Le facteur culturel.....	88
CONCLUSION	89
<u>CHAPITRE III</u> : Cadre conceptuel double theorique.....	91
INTRODUCTION	92

SECTION I : Approche conventionnaliste des choix comptables	93
1. Les origines de la théorie des conventions	93
1.1. Qu'est-ce qu'une convention ?	94
2-Cadre de réflexion de la théorie des conventions.....	95
2.1. Le contexte conventionnaliste	95
2.1.1. L'utilité de l'information et l'émergence de l'incertitude	95
2.1.2. Action individuelle dans un cadre collectif	97
2.1.3. « l'extériorisation » de la convention	98
2.2. L'action conventionnaliste	99
2.2.1. La rationalisation du processus décisionnel	100
2.2.2. La composition de la convention.....	101
2.2.3. Comportement mimétique	103
2.2.4. La légitimité de la convention	104
2.3. La dynamique conventionnelle.....	106
2.3.1. Les facteurs exogènes.....	107
2.3.2. Les facteurs endogènes.....	108
3. Les réactions face à l'alternative comptable.....	111
3.1. Les réactions de coopération	112
3.2. Les réactions d'affrontement.....	114
3.2.1. La résistance	114
3.2.2. L'effondrement.....	114
4. Discussion sur la théorie des conventions	116
4.1. Un manque d'unité préjudiciable	116
4.2. A propos du common knowledge.....	116
5. Théorie des conventions et recherches en comptabilité	117
5.1. Contributions pour la compréhension des choix comptables	118
SECTION II : Approche neo-institutionnelle des choix comptables	120
1. Apparition de la théorie néo-institutionnelle.....	120
1.1. De l'institution.....	120
1.1.1. Qu'est-ce qu'une institution ?.....	120

1.1.2. De l'institutionnalisation à la désinstitutionnalisation.....	122
2. La théorie néo-institutionnelle sociologique.....	124
2.1. Approche sociologique ou approche économique des institutions.....	125
2.2 Le cadre de réflexion de la tnis.....	125
2.2.1. La légitimation de l'organisation.....	127
2.2.2 Un comportement isomorphique	128
2.3. Les limites de la théorie néo-institutionnelle.....	132
3. Théorie néo-institutionnelle sociologique et recherches en comptabilité.....	133
3.1. De la tnis aux choix comptables.....	134
3.2. Les institutions de la normalisation comptable	135
CONCLUSION	136
<u>CHAPITRE IV</u> : Outil et methode d'investigation	137
INTRODUCTION	138
SECTION I : Le cadre methodologique de la recherche.....	139
1. Positionnement épistémologique de la recherche	139
1.1 Le positionnement du chercheur.....	140
2-Méthodologie de la recherche	141
2.1. Objectifs et hypothèses de la recherche.....	141
2.2. Le choix et la sélection de l'échantillon	143
SECTION II : Methodologie et strategie d'enquete.....	146
1. Elaboration du questionnaire	146
1.1. Structuration du questionnaire.....	146
1-2 Composition du questionnaire.....	146
2- Administration du questionnaire	151
2-1 La pré-enquête.....	152
2-2 Le choix d'administration	152
2-3 Le retour des questionnaires.....	153
3-Analyse des données	154
3-1 Phase préparatoire	154
3-2 Choix de méthode d'analyse des données d'enquête	156

CONCLUSION	157
<u>CHAPITRE V</u> : Resultats et discussion	150
INTRODUCTION	159
SECTION I :Présentation des résultats	160
1. Caractéristiques de l'échantillon	160
2. Première application du système comptable financier 2010	163
3. Application du SCF	170
4. Autre question	187
SECTION II : Analyse des résultats.....	189
1. Méthodes d'analyse des données	189
1.1 Echelles de fiabilité du questionnaire.....	Erreur ! Signet non défini.
1.2. Qualification du passage au SCF.....	Erreur ! Signet non défini.
1.3. Difficulté d'application du principe de la juste valeur	Erreur ! Signet non défini.
2. Discussion des résultats	195
3. Tests des hypotheses	198
CONCLUSION	206
CONCLUSION GENERALE	206
LIMITES DE LA RECHERCHE.....	208
BIBLIOGRAPHIE	209
ANNEXES	219
RESUME.....	227

ANNEXES

ANNEXE : LE QUESTIONNAIRE

Bonjour

Doctorante en système comptable financier et gouvernance au niveau du département des sciences de gestion de l'université d'Oran 2, je travaille sur l'impacte des conventions informelles sur les choix de la pratique comptable en Algérie. La direction de cette thèse est assurée par monsieur Hocine Belkharoubi, professeur en sciences économiques et expert comptable. Dans la perspective de la réalisation d'une recherche de nature quantitative, j'effectue actuellement une enquête sur un échantillon de comptables, de commissaires aux comptes et d'experts comptables en Algérie.

Je vous prie de répondre aux questionnements en cochant sur la réponse correspondante. Si des commentaires sont nécessaires, je vous remercie de les mettre sur la colonne réservée à cet effet. Le temps de réponse est estimé de quinze à vingt cinq minutes.

Dans un souci d'éthique et de confidentialité, les données recueillies sont entièrement anonymes et seront détruites après exploitation. Les résultats de l'enquête seront présentés d'une manière globale et synthétique.

Je tiens à vous exprimer ma gratitude pour votre contribution à la réussite de ce travail de fin de cursus de formation.

Imene MELLAL

Informations générales sur le répondant

1- A quelle corporation appartenez-vous ?

- Comptable
- Comptable agréé
- Commissaire aux comptes
- Expert comptable

Autre :

2- Quel âge avez-vous ?

- Entre 25 ans et 35 ans
- Entre 36 ans et 45 ans
- Plus de 45 ans

3- Les années d'expérience professionnelle du répondant

- Moins de 10 ans
- Entre 10 ans et 20 ans
- Entre 21 ans et 30 ans
- Plus de 30 ans

4- avez-vous travaillé en appliquant le PCN?

- Oui
- Non

5- Combien d'années avez-vous tenue la comptabilité en application du PCN?

- Moins de 10 ans
- Entre 10 ans et 20 ans
- Plus de 20 ans

Première application du Système Comptable Financier 2010

1- Avez-vous tenu la comptabilité en 2010, en utilisant le SCF ?

- Oui
- Non

2- Avez-vous tenu la comptabilité en 2010, en utilisant le logiciel de basculement?

- Oui
- Non

3- Avez-vous tenu la comptabilité en 2010, en utilisant le tableau de correspondance PCN/SCF?

- Oui
- Non

3/ B Si oui, combien d'années l'avez vous utiliser ?

- 1 an
- 2 ans

Autre :

4- Avez vous procédé à une réévaluation d'actif en 2009?

- Oui
- Non

5- Avez-vous procédé à une application rétrospective du SCF pour l'exercice comptable 2009?

- Oui
- Non

6- Si vous n'avez pas procédé à une application rétrospective du SCF, Pourquoi ne l'avez-vous pas fait ?

.....

7- Comment avez-vous comptabilisé les ajustements au bilan d'ouverture de 2010 ?

.....

8- Parmi les éléments actifs et passifs du bilan suivant, lesquels ont été éliminés pour l'application du système comptable financier ?

- Les frais d'établissement
- Les charges différées
- Les charges à étaler
- Les frais de recherche comptabilisés en immobilisations
- Les provisions pour grosses réparations précédemment comptabilisées
- Les autres provisions pour risques non admises comme provisions pour charge

9- Quand avez-vous commencé à vous former au SCF?

- Depuis l'année de 2007
- Depuis l'année de 2008
- Depuis l'année de 2009
- Depuis l'année de 2010
- Depuis l'année de 2011
- Autre :

Application du SCF

1- Comment vous vous êtes formé en SCF ?

- Formation Académique
- Formation Professionnelle

Autre :

2- Continuez-vous à suivre des formations sur le SCF ?

- Oui
- Non

3- Selon vous, le SCF s'inspire des normes IAS/IFRS ?

- Tout à fait en désaccord
- Désaccord
- Ni d'accord, ni désaccord
- D'accord
- Tout à fait d'accord

4- Quel organisme a mis en place le SCF ?

.....

5- Quel organisme a mis en place les IAS/IFRS ?

.....

6- Les principes et normes comptables édictés par le SCF sont-ils facilement applicables en Algérie ?

- Tout à fait en désaccord
- Désaccord
- Ni d'accord, ni désaccord
- D'accord
- Tout à fait d'accord

7- Lesquels de ces principes sont édictés par le SCF ?

- Comptabilité d'engagement
- Continuité d'exploitation
- Intelligibilité
- Pertinence
- Fiabilité
- Comparabilité
- Coût historique
- Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique
- Principe de patrimonialité du bilan

8 -Quels sont les nouveaux principes apportés par le SCF ?

.....

9 -Quels sont les principes du PCN abandonnés lors du passage au SCF ?

.....

10- Comment qualifiez-vous le passage au SCF?

- Changement radical
- Changement graduel
- Aucun changement sauf la numérotation des comptes.

11- Quels sont les états financiers les plus importants selon vous ?

- Le bilan.
- Le compte de résultats par nature
- Le compte de résultats par fonction
- Le tableau de flux de trésorerie
- Le tableau de variation des capitaux
- Les annexes

12- la comptabilité analytique est-elle obligatoire selon le SCF

- Oui
- Non

13- la fréquence d'inventaire permanent édicté par le SCF est-elle applicable ?

- Oui
- Non

14- La fréquence d'inventaire intermittent édicté par le SCF est-elle applicable ?

- Oui
- Non

15- Quelles sont les méthodes de valorisation des stocks édictées par le SCF ?

- CUMP
- LIFO
- FIFO

16- la juste valeur est elle une nouveauté SCF ?

- Oui
- Non

17- travaillez-vous avec le principe de juste valeur?

- Oui
- Non

18- A quelle catégorie d'actifs la juste valeur est elle obligatoirement applicables ?

.....

19- La juste valeur est-elle un principe complexe à mettre en place?

- Tout à fait en désaccord
- Désaccord
- Ni d'accord, ni désaccord
- D'accord
- Tout à fait d'accord

20- Avez-vous tenu la comptabilité dans les secteurs suivants ?

- Des entreprises du BTP
- Des banques
- Des sociétés d'assurance
- Agricole
- Comptabilité des groupes

21- Avez-vous procédé à l'audit dans les secteurs suivants ?

- Des entreprises du BTP
- Des banques
- Des sociétés d'assurance
- Agricole
- Comptabilité des groupes

22- Quelle est la différence entre les comptes consolidés et les comptes combinés ?

.....

23- Quelles sont les méthodes à suivre pour l'établissement des comptes consolidés et les comptes combinés ?

.....

24- Comment est effectuée l'évaluation de l'actif biologique ?

.....

25- Quelle est la méthode utilisée pour comptabiliser les contrats à long terme selon la logique PCN ?

.....

26- Quelle est la méthode utilisée pour comptabiliser les contrats à long terme selon la logique SCF ?

.....

27- Comment la base fiscale prend en compte la situation du décalage temporaire entre la constatation d'un produit et d'une charge en comptabilité ?

.....

28- Dans quelles situations effectuez-vous la comptabilisation des opérations de produits différés et charges différés ?

.....

29- Comment comptabilisez-vous une charge actuelle et dont la déductibilité sur le plan fiscal se fera au cours d'exercices futurs ?

.....

Autre question :

1- Parmi les éléments cités ci-dessous, lesquels ont pu influencer vos choix comptables ?

- Pratiques couramment utilisées dans le secteur
- Attente des clients
- Recommandations CNC
- Recommandations de la DGC
- Publications de l'IASB

"Conventions comptables et pratiques de la comptabilité dans le contexte de changement de référentiel. Etude d'un échantillon d'entreprise en Algérie"

Résumé :

L'Algérie a entrepris des réformes économiques et comptables pour répondre aux exigences de l'économie de marché. L'établissement d'un nouveau système comptable appelé Système Comptable Financier qui s'inspire des IAS/IFRS répond à son ouverture internationale. L'Algérie a entrepris un mouvement de convergence aux normes comptables internationales sous le prisme de l'isomorphisme. Le changement du système comptable a engendré de l'incertitude chez les praticiens de la comptabilité. Comprendre les réactions des praticiens lors de l'avènement du SCF et mesurer le degré de son application est l'objectif de notre recherche. Les résultats collectés ont déterminé les insuffisances de la pratique comptable en appliquant le nouveau référentiel SCF. Cette résistance au changement s'explique par la maintenance des pratiques comptables de l'ancien référentiel comptable (PCN) et le manque d'apprentissage sur le (SCF).

Mots clés : réformes économiques, réformes comptables, PCN, SCF. IFRS, convention, isomorphisme

"Accounting conventions and accounting practices in the context of a change of repository. Study of a sample of companies in Algeria"

Abstract :

Algeria has undertaken economic and accounting reforms to meet the demands of the market economy. The establishment of a new accounting system called the Financial Accounting System which is inspired by IAS / IFRS responds to its international openness. Algeria has embarked on a movement of convergence with international accounting standards through the prism of isomorphism. The change in the accounting system has created uncertainty among accounting practitioners. Understanding the reactions of practitioners to the advent of CFS and measuring the degree of its application is the goal of our research. The results collected determined the inadequacies of accounting practice by applying the new SCF reference system. This resistance to change is explained by the maintenance of accounting practices of the old accounting reference (PCN) and the lack of learning on the (SCF).

Keywords: economic reforms, accounting reforms, PCN, SCF. IFRS, convention, isomorphism

العرف المحاسبي و الممارسة المحاسبية في سياق تغير المرجع. دراسة عينة من الشركات بالجزائر

الملخص:

قامت الجزائر بإصلاحات اقتصادية ومحاسبية لتلبية متطلبات اقتصاد السوق. إن إنشاء نظام محاسبة جديد يسمى نظام المحاسبة المالية مستوحى من IAS / IFRS يستجيب لانفتاحه الدولي. شرعت الجزائر في حركة تقارب مع معايير المحاسبة الدولية من خلال منظور التماثل. أدى التغيير في نظام المحاسبة إلى عدم اليقين بين ممارسي المحاسبة. إن فهم ردود أفعال ممارسي المحاسبة خلال ظهور النظام المحاسبة المالية وقياس درجة تطبيقه هو هدف بحثنا. حددت النتائج التي تم جمعها أوجه القصور في ممارسة المحاسبة من خلال تطبيق النظام المرجعي الجديد SCF. يتم تفسير هذه المقاومة للتغيير من خلال الحفاظ على الممارسات المحاسبية للمرجع المحاسبي القديم PCN SCF.

الكلمات المفتاحية: الإصلاحات الاقتصادية، الإصلاحات المحاسبية، PCN، SCF. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الاتفاقية، التماثل.