



Université d'Oran 2 -MOHAMED BEN AHMED-
Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de
Gestion

THESE

Pour l'obtention du diplôme de Doctorat en Sciences.
Es Sciences Commerciales

**« Etude critique des normes IAS/IFRS et leur impact sur la
production de l'information de gestion dans l'entreprise
algérienne. »**

Présentée et soutenue publiquement par:
recherche.

Mme. AMARI Badiâa.

Directeur de

Dr. FEKIH Abdelhamid

Devant le jury composé de :

CHOUAM Bouchama	Professeur	Université d'Oran 2	Président
FEKIH Abdelhamid	MCA	Université d'Oran 2	Rapporteur
AMRANI Abdenour Kamar	Professeur	Université de Sidi Bel abbés	Examineur
CHENINI Abderrahmane	Professeur	Université de Mascara	Examineur
BOUDI Abdelkader	Professeur	Université de Bechar	Examineur
BOUYACOUB Abdelkrim	MCA	Université d'Oran 2	Examineur

Année 2016.

Remerciements.

J'aimerais tout d'abord remercier mon directeur de thèse, Monsieur FEKIH Abdelhamid, pour m'avoir appris ce qu'est la persévérance et à être plus autonome tout au long de ce travail de recherche. Nonobstant, sa relecture finale méticuleuse de chacun des chapitres m'a sans aucun doute permis de préciser mon propos. Ses orientations, son sens aigu du détail et du parfait ont été pour moi d'un secours inestimable. Je remercie également les membres du jury pour m'avoir fait l'honneur d'adosser leurs noms à côté du mien sur ma thèse, et de donner sens à mes propos par leur clairvoyance objective et savante.

Je remercie également toutes les personnes des entreprises étudiées pour m'avoir ouvert les portes de leurs entreprises sans aucune limite. Mais c'est surtout vers l'ensemble des salariés comptables rencontrés que se tourne ma gratitude. M'ayant donné leur accord pour participer à cette enquête, ils ont joué le jeu de l'entretien, et cela bien souvent sans compter leur temps. Je tiens tout particulièrement à les saluer tous.

J'adresse aussi mes remerciements aux personnes que je nomme « ressources » dans ma thèse et qui m'ont permis de concrétiser cette thèse après un long et fastidieux travail de recherche.

Ces remerciements ne peuvent s'achever, sans une pensée pour mon premier fan (et correcteur des fautes d'orthographe de cette thèse !) : mon cher époux, le Professeur REGUIEG ISSAAD Driss. Sa présence et ses encouragements sont pour moi les piliers fondateurs de ce que je suis et de ce que je fais.

Dédicaces.

A cœur vaillant rien d'impossible.

A conscience tranquille tout est accessible.

Quand il y a la soif d'apprendre.

Tout vient à point à qui sait attendre

Quand il y a le souci de réaliser un dessein.

Tout devient facile pour arriver à nos fins.

Malgré les obstacles qui s'opposent.

En dépit des difficultés qui s'interposent.

Les études sont avant tout Notre unique et seul atout

Je tiens à dédier ce modeste travail à mon compagnon de tous les jours, mon époux, qui n'a cessé de croire en moi, et qui a toujours été là pour moi. A mes parents, HADJ DJELLOUL et HADJA KHEIRA, qui se sont sacrifiés pour que je puisse étudier. A mon fils BENYSSAAD et à ma fille SARA qui animent ma volonté et éclairent ma vie. A mes frères et sœurs et tous ceux qui portent les noms de AMARI et de REGUIEG ISSAAD.

Badiâa.

Sommaire.

titre.	page.
INTRODUCTION GENERALE	1
Chapitre 1: PERSPECTIVE HISTORIQUE ET GENESE DES NORMES COMPTABLES IAS/IFRS.	12
Introduction.	
Section 1. : Les modalités d’application des IAS/IFRS dans les entreprises.	13
Section .2 IAS/IFRS et représentation de l’entreprise.	19
Section 3 : interface droit comptable / normalisation comptable à l’international.	
Section 4 : les pratiques comptables sous IAS/IFRS et leur appropriation.	24
CONCLUSION DU CHAPITRE.	28
	32
Chapitre 2 : LE CADRE THEORIQUE ET CONCEPTUEL DES CONDITIONS D’APPLICATION DES IAS/IFRS DANS LES ENTREPRISES.	33
Introduction.	
Section 1 : L’APPROPRIATION DES IAS/IFRS DANS DIVERS COURANTS THEORIQUES.	34
Section 2 : LA DI FFUSION DES IAS/IFRS COMME INNOVATION MANAGERIALE.	41
Section 3 : La théorie de l’agence dans l’étude du fonctionnement de l’organisation.	47
Section 4 : l’appropriation des IAS/IFRS selon la théorie socio-économique.	54
CONCLUSION DU DEUXIEME CHAPITRE	76
Chapitre 3 : PRODUCTION DE L’INFORMATION COMPTABLE ET SYSTEME D’INFORMATION COMPTABLE.	77
Introduction :	78

Section1 : Les principes et conventions comptables.	78
Section 2 : Les méthodes, règles et procédures :	82
Section 3 : Systèmes d'information et comptabilité.	86
Section 4 :L'évolution des activités comptables.	101
CONCLUSION DU CHAPITRE	106
CHAPITRE 4 LE SYSTEME COMPTABLE ALGERIEN, SES ACTEURS, SES ORGANES ET SES REFORMES.	108
Introduction.	109
Section 1. Le système comptable algérien et sa genèse.	115
Section 2. les réformes comptables en Algérie	119
Section 3 : les réformes comptables en Algérie	122
Section 4 : le nouveau système comptable national	124
Section 5 : règles d'évaluation et de comptabilisation et cadre conceptuel du nouveau système comptable national.	141
Section 6 : quelques impacts de l'application du système comptable d'entreprise sur les entreprises algériennes.	149
Conclusion du chapitre	149
Chapitre 5 : NORMES COMPTABLES IAS/IFRS ET COMPORTEMENTS DES AGENTS COMPTABLES INTERNES DANS LES ENTREPRISES ALGERIENNES.	150
Introduction.	151
Section1: Les aspects techniques inhérents à l'application des IAS/IFRS dans les entreprises algériennes de notre échantillon.	160
Section 2 : effets des pratiques comptables en IAS/IFRS sur la lisibilité comptable.	164
Section 3 : l'étude empirique.	185
Section 4 : intérêt pour la compréhension des comportements adoptés par les acteurs comptables internes des entreprises de l'échantillon.	196
Conclusion du chapitre.	196
CONCLUSION GENERALE	197

Liste des schémas et figures.

Numéro.	Intitulé.	Page.
01	le modèle conceptuel de la thèse.	9
02	les mécanismes d'appropriation des IAS.	29
03	La classification de Gray selon le système de la réglementation des pays.	35
04	La classification selon les normes en matière de traitement et de divulgation.	36
05	Le modèle d'acculturation de BERRY.	40
06	L'hypothèse fondamentale de la théorie socio-économique.	55
07	L'intervention socio-économique pour améliorer la mise en œuvre stratégique.	61
08	La gestion opérationnelle dans la mise en œuvre des IAS/IFRS.	62
09	L'articulation des outils de pilotage.	63
10	Le champ théorique de la recherche sur l'appropriation des IFRS.	76
11	Processus de traitement comptable.	83
12	Les opérations comptables.	84
13	La classification des systèmes d'information comptables selon Nobes.	88
14	Organisation-type d'une comptabilité informatisée	101
15	L'inventaire arborescent des équipements et installations.	155
16	La cartographie des fonctions impactées par la norme IAS 36	157
17	Modèle stochastique catégories arguments – comportement des acteurs comptables internes.	170
18	Modèle stochastique juxtaposé catégories/ arguments – comportement des acteurs comptables internes.	174
19	L'échange individu/Organisation d'Adams (1965).	176
20	La justice organisationnelle.	179

Liste des tableaux.

Numéro.	Intitulé.	Page.
01	Quelques recherches sur la thématique ayant trait à notre problématique.	6
02	Convergence des systèmes d'informations comptables.	88
03	Les architectures comptables.	99
04	Révision contractuelle nécessaire à la détermination de l'acteur économique disposant du contrôle économique du bien.	153
05	La valeur inscrite aux états financiers et ses variables dépendantes.	154
06	Les comportements de management du comptable en IFRS.	156
07	Risques associés à l'ambiguïté clients – fournisseurs.	161
08	Quelques risques associés à la sur protection.	163
09	Décompte et fréquences des interviews par sujets groupés.	169
10	Décompte et fréquences par sujets individuels.	171
11	Comparaison de l'ordre d'importance selon les deux méthodes d'interview groupée et individuelle.	173
12	Identifications des comportements opportunistes en fonction de l'injustice.	184
13	Répartition des répondants parmi les Acteurs Comptables Internes des entreprises de l'échantillon.	187
14	Valeurs observées Y/X1	193
15	Valeurs observées Y/X2	194
16	Valeurs redimensionnées Y/X1	194
17	valeurs redimensionnées Y/X2	195

« ...la comptabilité des choses.....se fait ainsi, avec l'homme. »

Les avis, opinions et autres conclusions que contient cette thèse, n'engagent que l'auteur.

INTRODUCTION GENERALE :

Dans cette partie nous nous attèlerons à présenter les raisons qui nous ont motivé à réaliser un travail de recherche portant sur la question des normes comptables IAS/IFRS ainsi que leur application dans le contexte des entreprises algériennes. Nous traiterons ensuite l'éventualité d'une production d'informations comptables de gestion à partir de ces normes.

Nous présentons notre modèle conceptuel dans un sens où nous positionnons l'objet et le champ de notre recherche doctorale, puis nous balisons le cadre théorique, méthodologique et épistémologique qui ont structuré ce travail de recherche.

Enfin, nous répondrons dans une restitution méthodologique le construit et la mise en œuvre de notre thèse.

La pertinence de ces nouvelles normes comptables internationales, leur clarté et la transparence de leur communication, reposant sur une standardisation des producteurs, d'informations comptables exige des prédispositions organisationnelles et mentales de la part des personnels comptables des entreprises, c'est-à-dire les acteurs comptables internes (ACI).

Le choix des normes IAS / IFRS avancées par l'IASB pourrait permettre une *gestion des données comptables dont l'interprétation serait croissante avec le degré de flexibilité et d'imprécision de la norme*¹.

1 EXPOSE DES MOTIFS DE LA RECHERCHE

les IFRS, présentées et étudiées selon les techniques comptables, font l'objet d'une rationalisation gestionnaire. Ainsi, la comptabilité se rapproche de plus en plus du champs de la gestion. Cependant, notre démarche quant à elle, elle se construit autour des **acteurs comptables** (ACI) impliqués dans la manipulation comptable des normes comptables IAS/IFRS. Ainsi, nous puisons les raisons de notre motivation dans notre problématique qui dépasserait les seuls impératifs de la simple comptabilité et va s'étendre vers d'autres aspects liés à la vie de l'entreprise. Cela suppose l'intégration de la dimension culturelle, organisationnelle et managériale. En effet, ces aspects tels qu'ils se présentent à la comptabilité et ses pratiques peuvent en effet apporter une dimension supplémentaire à la mise en place de ces normes. Il est ainsi préférable de les anticiper et de les inclure dès la phase amont du projet de conversion des comptes en IAS/IFRS ². nous restons intimement

¹ Hoarau Christian, "La Convergence IFRS – USGAAP : vers une hybridation des modes de normalisation?", p 87 – 91, In Veron N ; et al., "Les points de vue des investisseurs sur l'adoption des normes IFRS", Recueil d'opinions, Editions AFG et FFSA, 2004, 105p.

² Hofstede G., « Vivre dans un monde multiculturel », Les éditions d'organisation, 1994, 351p.

convaincus que l'introduction de ces normes impactera des dimensions qui dépasseraient de loin le simple périmètre de la fonction comptable pour aller influencer les aspects liés aux comportements des acteurs comptables internes, qui ont des interprétations sur les plans organisationnel et managérial en vue d'une meilleure appropriation des normes comptables IAS/IFRS.

Notre recherche doctorale porte donc sur les conditions d'utilisation des normes comptables IAS/IFRS conjuguées à la production d'informations comptables et financières et la potentialité que cela aurait sur les comportements des personnels comptables (ACI).

L'usage des normes IAS / IFRS obéirait – il à un déterminisme de la normalisation comptable stricte et simple ? ou à contrario, à une logique de conduite de changement organisationnel ?.

Le nombre de recherches est encore limité sur la problématique d'appropriation des IAS/IFRS par les acteurs comptables internes des entreprises. La revue de la littérature, surtout celle de nature académique nous a permis de localiser certaines études assez proches de la notre, en termes de leurs intérêts à la question des normes IAS/IFRS. Nous avons en effet observé une quantité importante de recherches sur la qualité de l'information comptable et sur la technique comptable, mais un nombre beaucoup plus réduit sur les acteurs utilisateurs de la comptabilité version normes IAS/IFRS, et encore moins, sur les comportements opportunistes chez les acteurs comptables internes (ACI) à la suite du recours à ces normes.

Ce déterminisme du langage comptable sur les conditions de production de l'information est omniprésent dans les principes du référentiel comptable international. Cependant, les entreprises veulent également comprendre en quoi ce langage comptable leur permettra une amélioration de leur mode de fonctionnement.

Les IAS/IFRS s'insèrent dans un espace tétra-normatif³. *« ...Cet espace est composé des quatre pôles de normalisation (IFRS, OMC, OIT, ISO) qui ont en eux-mêmes et individuellement un effet structurant sur les comportements et les stratégies des acteurs des entités. ...La combinaison de ces pôles peut aussi conduire à une érosion continue de la qualité des comportements. Il est donc crucial que l'intégration des quatre pôles normatifs soit cohérente et que ces pôles soient compatibles entre eux pour éviter des effets néfastes sur*

³ Savall Henri et Zardet V. "Tetranormalisation, défis et dynamiques" Edition Economica, 2005,195p.

les différentes opinions ou publications d'informations financières. ».⁴ De ce fait, les IAS/IFRS deviennent ainsi la cible d'une "rationalisation gestionnaire"⁵.

2 ENVIRONNEMENT DE NOTRE RECHERCHE :

Après avoir réalisé et soutenu un Magister portant sur la question de production des informations comptables non normatives dans les entreprises algériennes en 2006, il était logique, voir impératif de continuer sur cette lancée. Ainsi, est venue l'idée de m'intéresser à l'apport des normes IAS/IFRS, nouvellement introduits dans notre système comptable dans le processus de production des informations comptables de gestion.

Ainsi donc, cette thèse n'est autre que le prolongement naturel de notre réflexion déjà engagée sur la question. Notre travail, assez légitimement est ne correspond pas à un opportunisme mais une profonde croyance de notre part dans le bien-fondé d'une telle recherche.

les sciences de gestion sont les sciences de l'action. Ils requièrent le temps, les ressources et la volonté pour réussir à réaliser un travail de recherche doctorale et ils s'appuient sur un double ancrage : l'épreuve du terrain et le travail épistémologique⁶.

3 Notre positionnement par rapport à d'autres recherches.

Notre revue de la littérature nous a permis d'identifier des travaux de certains chercheurs qui se sont intéressés à la question des normes comptables.

Ces travaux soulignent l'importance de la technique comptable. Ils abordent peu l'importance de l'acteur dans le processus d'élaboration et de présentation de l'information comptable de gestion et financière.

Le tableau ci-dessous restitue l'objet de ces travaux de recherche :

Auteurs et année de la thèse.	Intitulé de la thèse et établissement.	Principaux résultats
Randa Maghraoui (2008).	« Normes internationales, asymétrie d'information et contenu informatif des chiffres comptables », Université de Genève,	Interrogation sur la valeur ajoutée informationnelle des états financiers en normes IFRS dans les entreprises allemandes. Il y a une réduction de l'asymétrie d'information, en particulier entre investisseurs surtout au niveau des

⁴ Hoarau Christian et Teller Robert, « IFRS : Les normes comptables du nouvel ordre économique global ? », Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, numéro thématique décembre 2007, p 3 à 20.

⁵ David Albert, "Outils de gestion et dynamique de changement" Revue Française de Gestion, 1998, p44-59

⁶ Maghraoui Randa « Normes Internationales, Asymétrie d'Information et Contenu Informatif des chiffres comptables » Thèse de doctorat de Sciences de Gestion, Directeur de recherche Pascal Dumontier, Université Genève, janvier 2009.

<p>Pierre Teller (2007),</p>	<p>« Une présentation formelle des normes comptables », Universite de Nice,</p>	<p>adopteurs contraints. Lors de l'adoption des IFRS, les firmes allemandes n'ont pas bénéficié immédiatement d'une phase d'apprentissage. La durée de la phase d'apprentissage est d'autant plus longue que l'environnement informationnel de la firme est pauvre ou que ses chiffres comptables sont peu informatifs.</p> <p>Construire une représentation formelle des normes comptables, en produisant une ontologie des notions de comptabilité ainsi qu'un schéma de la syntaxe générale des normes IFRS. Doter l'information financière d'un support mieux adapte aux nouvelles technologies de l'information et de la communication, ainsi qu'aux techniques de data mining. Essai de migration de l'écriture sur des cahiers de comptes à la numérisation.</p>
<p>Didier Bensadon (2007),</p>	<p>« La consolidation des comptes en France (1929-1985) : Analyse du processus d'introduction et de diffusion d'une technique comptable, Université de Nantes,</p>	<p>Analyse du processus d'introduction de la consolidation des comptes dans un groupe industriel pour de finir les conditions d'émergence de cette technique comptable et pour montrer les difficultés de mise en œuvre. Des craintes que suscite la consolidation vis-à-vis des créanciers, des actionnaires et groupes concurrents. Consolidation des comptes, un moyen de contrôle des filiales par les dirigeants.</p>

<p><i>Slim Soud (2007),</i></p>	<p>« Gestion du résultat comptable, une étude réalisée après l'introduction du référentiel IAS/ IFRS dans le contexte français », Paris XIII Villetaneuse,</p>	<p>Recherche examinant la relation entre l'indépendance du conseil d'administration et la gestion du résultat et ce pour le cas des sociétés françaises cotées a la bourse de Paris qui ont appliqué les normes comptables internationales de l'International Accounting Standard Board (IASB) Une proportion élevée d'administrateurs externes indépendants contraint le dirigeant a s'engager dans une gestion des résultats.</p>
<p><i>Besma Chouchane (2005),</i></p>	<p>« Normes comptables internationales et culture des acteurs de la comptabilité », IAE – Paris I,</p>	<p>Etudier si le système comptable adopté en 1997 en Tunisie dans un souci d'harmonisation avec le référentiel international, est pertinent par rapport au contexte culturel local. Souligne l'importance de la culture dans l'élaboration du système comptable.</p>
<p><i>Thi Hong Phu Dao (2006),</i></p>	<p>« Modèle technique de contrôle externe de la conformité aux normes IFRS (<i>IFRS enforcement</i>) », Angers/ ESSEC,</p>	<p>Recherches sur les aspects techniques de vérification de la conformité aux IFRS : élaboration d'un modèle technique de vérification de la conformité aux IFRS a utiliser par la deuxième ligne de contrôle externe constituée par les autorités de surveillance. Le modèle constitue un outil efficace pour relever les zones importantes de risque de non-conformité aux IFRS. En outre, l'utilisation du modèle pourrait aider a sensibiliser les contrôleurs a l'analyse des risques.</p>

<p><i>Philippe TOURON, (2006)</i></p>	<p>« Douze cas d'adoption de normes comptables alternatives sur la période 1970 – 1995 : de la théorie de l'agence a la légitimité institutionnelle », Groupe HEC Paris,</p>	<p>Recherche axée sur les raisons qui conduisent les entreprises a adopter des normes comptables alternatives alors qu'elles ne sont pas obligées – au sens légal du terme – de le faire. Théorie de l'agence justifiant en partie l'adoption de normes alternatives sans qu'elle puisse expliquer les raisons qui conduisent les entreprises a adopter un système de normes alternatives. Théorie institutionnelle expliquant la diversité des modalités d'adoption...</p>
<p><i>Toubache Chakib</i></p>	<p>Normalisation comptable internationale et réforme comptable en Algérie. University d'Oran.</p>	<p>ce mémoire de Magister retrace les moments forts dans l'adoption des normes comptables IAS/IFRS à l'international et questionne les conditions de son applicabilité dans le contexte algérien.</p>

Tableau 1 : quelques recherches sur la thématique ayant trait à notre problématique.

Source : l'auteur.

La revue de la littérature effectuée nous a permis de cibler quatre types de ressources utilisées dans la conduite des recherches en matière d'introduction et d'usage des normes comptables IAS/IFRS. Il s'agit de ressources type *diagnostics socio-économiques*, de type *analyses financières*, de type *production d'informations comptables* et de type *réalisation d'audits*.

Cela nous a permis en outre de cerner les modalités d'application des IAS/IFRS dans les entreprises et leur fonctionnement souhaitable dans les différentes organisations.

Les ressources ont pour principal rôle de décrire et d'expliquer l'appropriation des IAS/IFRS par les entreprises.

Pour notre part, nous estimons proposer une approche dans laquelle nous plaçons les acteurs comptables internes au centre de la problématique de l'usage, donc de capitalisation des IAS /IFRS et des comportements qu'ils pourraient adopter lors de la production des informations comptables de gestion.

Le concept d'appropriation est donc fondamental dans notre problématique que nous développerons ci-dessous. En effet, l'imprégnation des normes IAS/IFRS de cette exigence d'appropriation se justifie par les facteurs suivants :

- Une intégration sociale significative de l'usage des normes IAS/IFRS dans l'environnement quotidien des acteurs comptables internes est une nécessité.

- Les normes IAS/IFRS sont vécues au début comme une véritable innovation par les acteurs comptables internes surtout en matière de production des informations comptables de gestion.
- L'appropriation des normes IAS/IFRS s'inscrit dans le cadre d'un processus relationnel et organisationnel complexe qui peut donner lieu à des comportements nouveaux chez les acteurs comptables internes.
- Les indicateurs à construire pour gérer le processus d'appropriation sont fonction de l'évolution des représentations individuelles et sociales des acteurs.

Ainsi donc, La définition de l'appropriation des IAS/IFRS se résume pour nous comme suit :
« un processus par lequel les acteurs organisationnels intègrent les normes IAS/IFRS, par la collaboration avec les départements opérationnels, dans leur environnement de travail pour une adaptation permanente aux objectifs visés par le référentiel IFRS. »

Cela suppose une totale reconsidération des rapports entre conception, usage des normes IAS/IFRS et leur usage dans la production des informations comptables de gestion. Cette reconsidération est abordée en fonction de la question générale de la recherche c'est-à-dire de la problématique de notre recherche.

4 La problématique et les hypothèses de notre recherche.

La diffusion des pratiques comptables fondées sur l'usage des nouvelles normes IAS/IFRS révèle de profondes mutations des systèmes organisationnels et managériaux des entreprises en général et les entreprises algériennes en particulier. Dans ce nouveau défi, que nos entreprises doivent relever, les normes IAS/IFRS peuvent apparaître comme un réel instrument de production de l'information comptable non normative et de mise en œuvre d'un système d'information comptable de gestion.

A cet effet, nous nous intéresserons aux motivations qui agissent sur le continuum : production- contrôle- communication des informations comptables de gestion à partir des normes IAS/IFRS.

La problématique de notre recherche est formulée comme suit:

les normes comptables IAS/IFRS et leur appropriation par les acteurs comptables internes pourrait elle contribue à améliorer la production d'informations comptables de gestion ?et si tel est le cas, cette nouvelle charge de travail, va-t-elle donner lieu à l'émergence de comportements opportunistes de la part des acteurs comptables internes ?

Pour répondre à cette question nous allons utiliser la méthodologie de recherche proposée par **H. Savall et V. Zardet**⁷. Pour ces auteurs, cette réponse est en effet énoncée au travers d'une hypothèse centrale décomposée en un ensemble d'hypothèses articulées, dénommé corps d'hypothèses.

L'hypothèse centrale de notre recherche : Dès l'instant où l'affirmation est formulée dans l'hypothèse centrale, nous nous engageons dans un travail qui exige un raisonnement scientifique de démonstration et de validation. A ce stade, nous formulons l'hypothèse centrale sous deux formes complémentaires : une hypothèse maximale, qui correspond à notre souhait à confirmer totalement notre recherche, et une hypothèse minimale qui le tempèrerait. l'hypothèse centrale minimale :

Pour réussir, le référentiel des normes IAS/IFRS suppose l'existence d'un état de collaboration et de non résistance chez le personnel comptable (acteurs comptables internes).

l'hypothèse maximale : son rôle est de montrer notre ambition scientifique à plus long terme.

La production de l'information comptable de gestion étant une charge supplémentaire pour les acteurs comptables internes pourrait être la cause de l'adoption de comportements opportunistes par ces mêmes acteurs.

5 LE MODELE CONCEPTUEL DE NOTRE RECHERCHE :

Le processus d'introduction d'une forme de comptabilité centrée sur des principes évolutifs et complexes, nous conduit à dépasser les théories normatives traditionnelles de la comptabilité car elles ne s'intéressent guère à la réalité des pratiques pour vérifier leurs assertions⁸. Ce faisant, nous mobilisons une théorie intégrative pour expliquer le processus d'ancrage des IFRS dans le comportement des acteurs : la théorie socio-économique des organisations. Cependant, à cette théorie de repérage, se greffent d'autres théories au cours du processus exploratoire de démonstration de découvertes ou d'inventions. La conception d'une représentation théorique de l'objet de recherche est en effet le fruit de multiples influences. La théorie socioéconomique et la théorie de l'agence, seront cependant considérées comme motrices dans nos travaux. Ce sont des "théories de repérage" c'est-à-dire des théories qui composent notre boîte à outils de base. Ces théories ont pour objectif de produire des

⁷ H. Savall et V. Zardet Op.Cit

⁸ Richard Jacques, Collette Christine, "Système comptable français et normes IFRS", Edition DUNOD, Collection SUP, 7ème édition, mars 2005, 636p.

représentations au moins partiellement inédites des réalités empiriques sur lesquelles nous travaillons"⁹.

Le positionnement théorique de la recherche peut s'exprimer par le modèle conceptuel suivant :

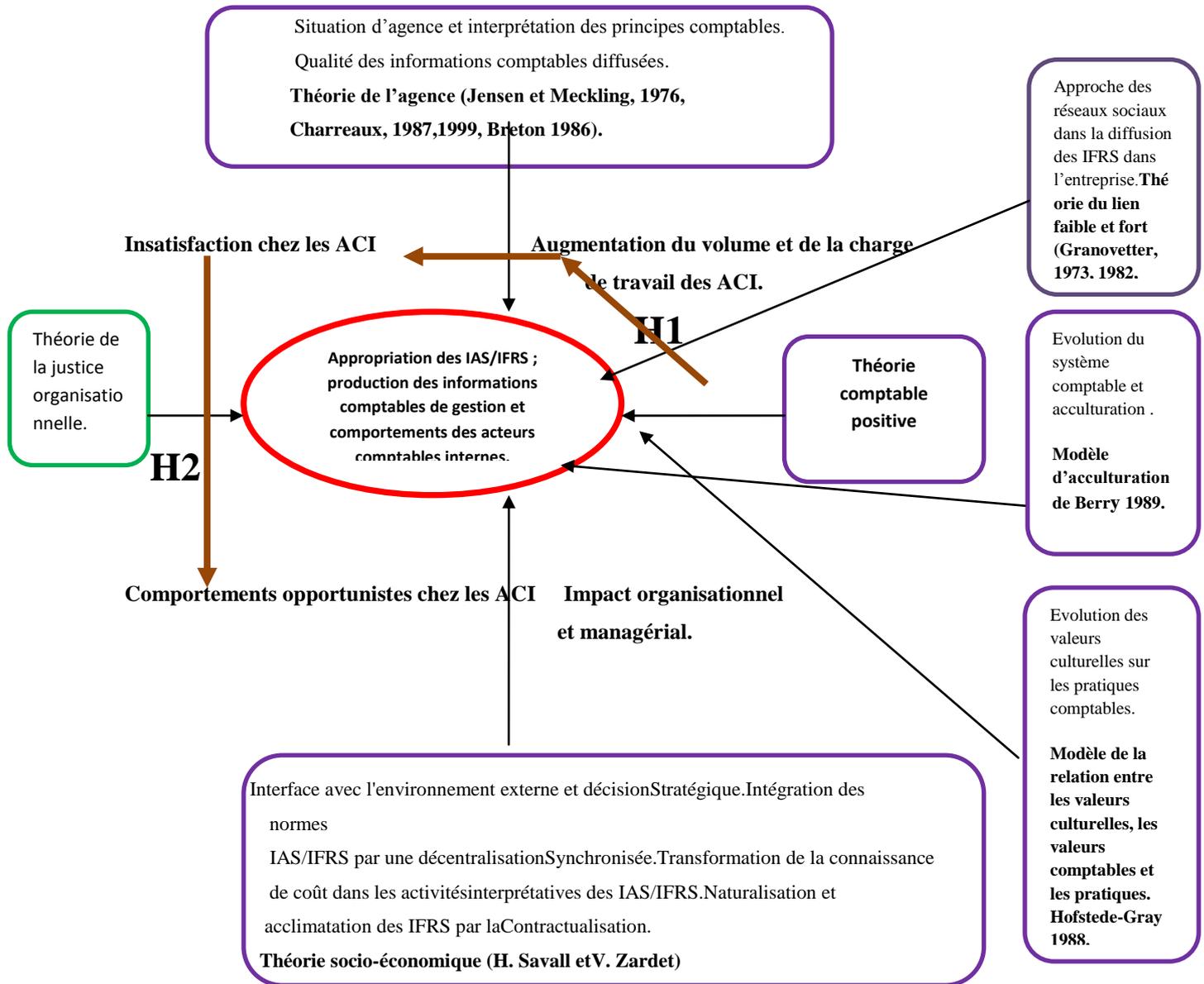


Figure 1 : le modèle conceptuel de la thèse.

Source : l'auteur.

⁹ David Albert, "Les connaissances en sciences de gestion : devons nous choisir entre actionnabilité et scientificité ?" CD Rom, Volume tome 2, Congrès ISEOR et Academy of Management, sur les Méthodes de recherche « Traversée des frontières entre méthodes de recherche qualitatives et quantitatives », 18-20 mars 2004, Lyon, avec le concours de la Région Rhône-Alpes, p 81 à 104..

6 METHODOLOGIE DE RECHERCHE :

Nous avons choisi de construire notre recherche en combinant deux logiques : un raisonnement hypothético-déductif et un raisonnement logico-inductif.

Le recours à ces deux modes de raisonnement s'inscrit dans un processus de va et vient continu entre la littérature sur la question et les concepts de notre modèle conceptuel, nos hypothèses et le terrain (échantillon composé des acteurs comptables internes de quelques entreprises algériennes). L'intérêt d'une telle démarche et de pouvoir confronter nos hypothèses au terrain, et donc de pouvoir avancer d'autres hypothèses.

Dans cette entreprise méthodologique, nous avons jugé utile de n'exclure aucune forme de raisonnement.

Dans le raisonnement inductif, le développement d'une théorie comptable passe par l'observation préalable des pratiques comptables. Dans ce type de raisonnement, nous cherchons à formuler des hypothèses et à découvrir des régularités à partir de l'observation empirique de l'objet de recherche. Notre littérature par rapport à ce type de raisonnement est très large.

Dans le raisonnement déductif, nous posons nos hypothèses que nous confrontons à l'observation scientifique (littérature et/ou terrain) pour en déduire logiquement une règle de connaissance.

Le raisonnement adductif quant à lui, il nous permet d'intégrer, la situation étudiée. Nous tirons des postulats à partir de l'observation pour ensuite les tester et les discuter **Koenig G., 1993**¹⁰.

7 ORGANISATION DE NOTRE THESE

Notre thèse s'articule autour de cinq chapitres majeurs. Dans un premier chapitre qui est dédié à la présentation de la perspective historique de la normalisation comptable et à la genèse des normes comptables IAS/IFRS nous allons remonter dans le temps les moments forts et les étapes les plus déterminantes dans l'apparition des normes IAS/IFRS. le chapitre deux, quant à lui, traite des conditions d'application des normes comptables IAS/IFRS dans l'entreprise économique et met en relief le cadre théorique et conceptuel de ces applications.

Dans le chapitre trois, nous nous atelons à décrire les conditions de la production de l'information comptable et le rôle du système d'information comptable dans le processus de la production de l'information de gestion.

¹⁰ Koenig Gerard, « *Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles* », Revue de Gestion de ressources humaines, n°9, 1993, 17p.

Le chapitre quatre, s'intéresse aux principales caractéristiques du système comptable algérien, à ses acteurs, ses organes et à ses réformes. Enfin, dans le chapitre cinq, il est question de notre étude empirique où nous développons notre réflexion et notre analyse autour des conditions managériales et organisationnelles produites sous l'impulsion des normes comptables IAS/IFRS et nous apprécions les comportements des agents comptables internes à la suite de la croissance de leurs charge de travail sous l'effet d'une demande sans cesse croissante en matière d'information comptable de gestion. L'étude empirique est réalisée en deux temps : dans un premier temps, et au travers d'une étude qualitative nous définissons les causes de l'émergence des comportements opportunistes chez les ACI. Quant à l'étude quantitative, elle nous a permis de mesurer et de hiérarchiser les facteurs explicatifs de tels comportements.

Chapitre 1:
PERSPECTIVE HISTORIQUE ET GENESE
DES NORMES COMPTABLES IAS/IFRS.

Introduction :

Ce chapitre a pour ambition de caractériser les traits principaux des IFRS pour mieux saisir leurs objectifs à cet effet, nous nous consacrerons, dans un premier temps, à l'analyse des IFRS à partir d'un déterminisme historique. Ensuite nous présenterons le contexte de la normalisation des principes d'informations financières et la manière dont ces principes sont intégrés dans le droit comptable. Enfin, nous montrerons que la perception qu'ont les acteurs nous oriente vers une modalité d'application des IFRS axée sur le concept d'appropriation.

Section 1. : Les modalités d'application des IAS/IFRS dans les entreprises.

1.1 le déterminisme historique dans L'analyse des normes IAS/IFRS.

Nous examinons ici le positionnement des IFRS dans la démarche de normalisation comptable et dans les modèles d'entreprise.

1.1.1 Les IAS/IFRS dans l'évolution de la normalisation comptable.

Le développement, surtout à partir des années 1860, des sociétés par action avec en corollaire les marchés des capitaux nécessite l'élaboration d'instruments de mesure et de comptabilisation des transactions économiques et d'instruments d'information des actionnaires. Si les auteurs se rejoignent sur cette nécessité, la question de la démarche d'élaboration les divise fondamentalement en deux écoles : école inductive et école déductive. La présentation succincte de ces écoles nous permet d'appréhender le positionnement des IAS/IFRS par rapport à l'évolution de la pensée comptable.

1.1.1.1 normalisation comptable par induction.

Pour les représentants de l'école inductive dont Littleton, la construction du modèle comptable se fait empiriquement. La démarche suivie part de l'observation des pratiques comptables pour arriver à ce qu'une règle comptable soit acceptable par l'ensemble des destinataires de l'information comptable. Dans une telle démarche, nous pensons que la normalisation comptable a nécessairement un cadre conceptuel implicite.

De la crise de 1929 jusqu'à la création en 1973 du FASB, la normalisation américaine était très inductive. Les Lois boursières de 1933-34 (New Deal) créent une autorité politique de surveillance et de régulation des marchés de capitaux, la SEC, et lui confient la mission de produire des normes comptables pour toutes les sociétés cotées¹¹. À partir de 1973, date de création de l'IASC, le FASB se donne une théorie en élaborant des normes de manière

¹¹ Vaujany F.X, et al. « De la conception à l'usage. Vers un management de l'appropriation des outils de gestion » : Ouvrage Collectif 2005, EMS éditions, 282p.

déductive et moins inductive. L'objectif est en effet d'insérer plus de rigueur et de cohérence dans les normes, afin d'aider les investisseurs dans leur prise de décision.

Globalement, jusqu'au début des années 1970, la Grande Bretagne ne disposait pas d'un cadre conceptuel. C'est à partir de 1974 que le groupe de travail de l'ASC a remis un rapport sous la forme d'un document de discussion qui allait devenir le cadre conceptuel britannique officieux, jusqu'à ce que l'IASB publie un nouveau document, dans les années 1990¹².

La démarche de normalisation comptable par induction cède donc peu à peu du terrain, essentiellement dans les pays anglo-saxons, par rapport à la démarche déductive.

Le point suivant présente la démarche déductive et son incidence sur la normalisation comptable internationale (IFRS).

1.1.1.2 normalisation comptable par déduction.

Les tenants de la démarche déductive ont une approche normative de la comptabilité¹³. Ils se réfèrent à ce que devrait être la comptabilité. Dès lors, il y a une nécessité d'affirmation d'un cadre conceptuel à partir duquel le FASB. Le Financial Accounting Standard Board est un organisme indépendant de la profession libérale alors que les normes comptables précédentes émanent de l'organisme AICPA, accounting Institute of Certified Public Accountants ou ordre des experts-comptables américains qui avait créé le Committee on Accounting Procedures (1938 à 1959) et l'Accounting Principles Board (1959 à 1973).

Le normalisateur développe des normes comptables. Telle fut l'orientation, des 1969, du normalisateur britannique et à partir de 1973, du normalisateur américain (FASB).

La réorientation de la normalisation de la comptabilité anglo-saxonne vers une approche déductive se matérialise par la définition d'un cadre conceptuel. A ce jour, le cadre conceptuel de l'IASB ou du FASB est d'ailleurs perçu comme étant un élément important de la comptabilité anglo-saxonne même si ce cadre est relativement récent car il est apparu aux Etats-Unis dans les années 70¹⁴.

Cette réorientation coïncide avec la création de l'ancêtre de l'IASB. Ce faisant, les professionnels comptables, majoritairement anglo-saxons, à l'initiative de la création de l'IASB baignent dans un environnement caractérisé par :

- Le mouvement en faveur de la limitation de la dimension politique, par la mise en place d'un dispositif indépendant et accepté par la communauté financière¹⁵

¹²Walton Peter - Revue Française de Comptabilité n° 396, 02/2007, p. 5.

¹³Degos J-G et Mattessich R., « La littérature comptable francophone (1900-1950) et les risques d'une période chaotique » Cahier de Recherche CRECCI n°5, 2003, p 1 à 28.

¹⁴Walton Peter - Revue Française de Comptabilité n° 396, 02/2007, p. 5.

¹⁵SY Issiaga, «La conception des états financiers : vers une hybridation des modes

- Les travaux du groupe de travail de l'Accounting Standards Committee statuant sur la question du cadre conceptuel de la comptabilité britannique.

- L'élaboration des normes américaines à partir d'un cadre conceptuel.

Dans la démarche de la normalisation, l'IASB a donc résolument choisi l'approche déductive dans le processus d'élaboration des normes comptables internationales.

Dans cette démarche, le rôle des comptables est de rendre compte de la réalité et non de la changer. Selon nous, dans cette démarche, l'acteur comptable est inerte.

La liaison norme-acteur est donc considérée dans notre thèse comme le critère fondamental de la fidélité des états financiers sous IAS/IFRS aux faits représentés.

1.1.1.3 place des IAS/IFRS dans la pensée comptable :

Un retour sur quelques dates marquantes dans l'histoire de la comptabilité est nécessaire pour comprendre le phénomène des normes comptables IAS/IFRS. Mais, devant la pluralité des auteurs, des théories comptables et de la durée d'investigation, le choix d'une revue de littérature ciblée et représentative s'impose dans la mise en perspective historique des IFRS. Notre choix s'est donc porté sur quelques auteurs plutôt que sur une analyse de l'ensemble des grands auteurs en comptabilité. Ainsi, entre les débuts de la comptabilité et l'application des IFRS partout dans le monde, nous avons inscrit la normalisation comptable internationale dans l'histoire de la comptabilité à partir des faits marquants suivants:

□□ La codification, en 1494, de la comptabilité en partie double par Luca Pacioli confère à la comptabilité un instrument de gestion de la relation d'agence entre apporteurs des capitaux et gestionnaires. Ce rôle d'intermédiation de la comptabilité entre ces parties prenantes demeure permanent dans tous les référentiels comptables.

□□ Les ouvrages de Mathieu de La Porte, comme ceux d'André, d'Irson, de Pourrat, de Barreme cherchent selon **Levasseur Michel (1989)**¹⁶ à dégager des règles générales censées s'appliquer au sein d'un cadre que l'on cherche à cerner de façon précise. Les normes IFRS suivent cette idée en édictant, globalement, des principes et un cadre conceptuel.

□□ Jacques Savary, dans son livre du « Parfait négociant » de 1675 (cité par Lemarchand Y., 2005), péécrit une règle comptable, la notion de prudence, non totalement remise en cause par les IFRS. Dans cette conception de la notion de principe de prudence, J. Richard (1994, cite par Lemarchand Y., 2005) identifie en effet une prise en compte des pertes potentielles sur des actifs non réalisés. D'autre part, en introduisant une périodicité annuelle, J. Savary

d'évaluation des actifs ? », Communication, 1er congrès transatlantique de comptabilité, audit, contrôle de gestion, gestion des coûts et mondialisation, IIC-ISEOR, Lyon, 2007, 15p.

¹⁶ Levasseur Michel, « Information financière et marchés financiers », Economica, Encyclopédie de gestion, sous la direction de Patrick Joffre et Yves Simon, 1989, p 1511 à 1532.

édicte une règle qui permet de déprécier les marchandises démodées et recommande de déprécier les marchandises dont la valeur de marche a diminué.

□□ La science des comptes d'Adolphe Guilbault et Eugène Leautey de 1889 élabore une théorie mathématique de la comptabilité ; avec comme ambition de créer un langage comptable adossé à des principes raisonnables et d'établir un format et un contenu uniformes pour le bilan¹⁷. Dans cette contribution, apparaît le principe de comparabilité des états financiers sous IFRS.

□□ La théorie actuarielle prudente de **Simon (2010)**¹⁸, qualifiée de lointain ancêtre de l'IAS, (dépréciation d'actif), par **Richard et Boukri (20037)**¹⁹, est progressivement préférée par les actionnaires en raison notamment de l'introduction de la valeur d'usage dans le calcul des dépréciations des immobilisations. Cependant, Simon limite la portée de sa théorie en ne proposant que la comptabilisation des moins-values et non celle des plus-values découlant de la fluctuation de la valeur. Dans le prolongement de cette limitation, l'auteur refuse l'existence d'un bilan objectif fondé sur la seule utilisation des valeurs de marché (ou de réalisation) **Richard et Collecte, (2005)**²⁰ qui prévalait à cette époque. En luttant contre ce principe, il introduit notamment la distinction entre les biens évalués à la valeur d'usage, essentiellement les immobilisations, et les biens évalués à leur valeur de réalisation, essentiellement les stocks. Le recours au principe de la mort s'en trouve limité dans les IFRS même si, comme l'affirme un certain nombre d'auteurs d'aujourd'hui, il y a dans les IFRS, un relâchement du principe de prudence par rapport aux réglementations comptables européennes **Capron, (2005)**²¹, **Richard, (2005)**²². Au début du XXI^e siècle, sous la poussée d'actionnaires encore plus "désireux" de résultats à court terme, les normes IASB achevent la construction d'un capitalisme comptable actionnarial²³. On note, par exemple, la prise en compte, pour certains actifs, des moins-values et des plus values potentielles.

□□ La théorie dynamique en coût historique de Schmalenbach de 1908 conçoit le bilan comme un réservoir de coûts à répartir (ou amortir). Mais, comme pour Simon, l'ambiance

¹⁷ Colasse B., Durand R. "French accounting theorists of the twentieth century", in J.R. Edwards, *Twentieth-century Accounting Thinkers*, Routledge, London, 1994, p 43 -44.

¹⁸ Simon Christian, « Le passage aux normes comptables IFRS : impacts organisationnels sur le périmètre de la fonction comptable et financière », these soutenue à l'université Paris Dauphine le 3 décembre 2010, sous la direction de Anne Pezet.

¹⁹ Richard Jacques & Boukari Mariam, « Les incidences comptables du passage des Groupes

Français cotes aux IFRS », *Revue Comptabilité – Contrôle – Audit*, N° Thématique Décembre 2007, p. 155-170.

²⁰ Richard Jacques, Collette Christine, "Système comptable français et normes IFRS", Edition DUNOD, Collection SUP, 7^e édition, mars 2005, 636p.

²¹ Capron Michel et al., « *Les normes comptables internationales, Instrument du capitalisme financier* », édition La découverte, Collection Entreprise & Société, novembre 2005, 189p.

²² Richard Jacques, « L'Union Européenne mise aux normes américaines – Une comptabilité sur mesure pour les actionnaires », *Le monde Diplomatique*, novembre 2005, p26-27.

²³ Richard Jacques, Collette Christine, "Système comptable français et normes IFRS", Edition DUNOD, Collection SUP, 7^e édition, mars 2005, 636p.

prudente de son époque a, vraisemblablement, joué dans son retrait par rapport aux principes qu'il énonce notamment au niveau de l'activation et de l'étalement des frais de recherche interne, et au niveau des frais d'établissement. Il refuse, comme Simon, l'activation de ces frais **J. Richard, (2005)**²⁴. L'activation des frais de recherche interne reste également empreinte des conditions strictes des normes IFRS. L'auteur se différencie, cependant, des principes IFRS sur sa proposition d'activation et d'amortissement, sur une durée de 10 ans, du goodwill acquis. Sa théorie comptable en coût historique n'a pas eu non plus la faveur du normalisateur comptable international. Des les années vingt, des auteurs comme Dumarchey ou Schmidt (1921) soulèvent déjà la question de la pertinence du coût historique par rapport à une vision dynamique de la situation de l'entreprise. Le débat relatif au coût historique ne date donc pas de la période d'élaboration des IFRS.

□□ La théorie positive de la comptabilité de Jean Dumarchey (1914, 1925, 1926) est connue pour la place qu'elle donne au bilan et à la valorisation des postes du bilan. L'affirmation que la comptabilité c'est le bilan, le rattache à la théorie patrimoniale de la comptabilité²⁵. Le patrimoine est davantage représenté par le bilan que par le compte de résultat. Pour Dumarchey, le rôle du bilan est de montrer la situation à venir de l'entité, notamment en termes de flux de trésorerie pour le capital roulant et le capital disponible. En privilégiant la primauté du bilan, Dumarchey propose un modèle d'évaluation de l'entreprise implicitement fondé sur la valeur pour les propriétaires.

D'ailleurs, comme dans la réflexion de Dumarchey, des auteurs d'aujourd'hui **Casta, Colasse et al (2003)**²⁶, **Richard Jacques et Collette, (2005)**²⁷. Il ne s'agit pas de la théorie contractuelle statistico-empirique de **Watts et Zimmerman -Positive Accounting Theory-, (2001)**²⁸ développée dans les années 1980 et 1990. **Danjou (2003)**²⁹, considère que la valorisation d'actifs à la juste valeur permet de suivre l'exposition aux risques de l'entreprise et de limiter la latitude comptable du dirigeant. L'auteur soulève aussi des questions fondamentales, comme celles de la définition de l'actif, de l'amortissement et de la valorisation des éléments du bilan, qui sont actuellement toujours discutés dans le cadre de l'harmonisation comptable internationale.

²⁴ Richard Jacques, OpCit.

²⁵ Colasse B et al. « Les grands auteurs en comptabilité », Collection les grands auteurs, édition EMS, mars 2005, 312p.

²⁶ Casta Jean Francois, Colasse Bernard & al., "Juste valeur : Enjeux techniques et politiques", *Economica*, 2001, 323p.

²⁷ Richard Jacques, OpCit.

²⁸ Watts R. & Ziermmermann J. « Towards a positive theory of the determination of accounting standards » *The Accounting Review*, vol. III, 1978, p 112 a 134.

²⁹ Danjou, P. (2003). « Reflexions a propos de la juste valeur : l'ambition des comptables n'estelle pas demesuree ? » *Revue d'economie financiere*, N° 71, 2003, p 173-194.

□□L'affirmation selon laquelle la plus importante responsabilité de l'entité en matière de comptabilité est de fournir l'information aux investisseurs, a fortement contribué à augmenter l'influence de Paton et Littleton (1940), cités par **Degos J. G. et Mattessich G. J. (2003)**³⁰ dans l'écriture du référentiel IFRS. En effet, Littleton a toujours cherché, comme c'est le cas des normalisateurs comptables actuels, à faire de la comptabilité un instrument de gestion particulièrement adapté à la vie des affaires.

□□La théorie de la comptabilité continuellement actuelle, fait de Raymond John Chambers le précurseur de la comptabilité en juste valeur ³¹ à laquelle se réfèrent les IFRS. Chambers préconise en effet d'assimiler la valeur spécifique d'un bien à son prix de cession. Pour Chambers, seul le prix de cession peut délivrer des informations sur la compétitivité financière des entités ³².

Les implications de cette préconisation sont notamment :

- une atteinte au principe de prudence dès lors que le prix de cession du bien est supérieur à sa valeur comptable.
- la négociabilité des actifs sur un marché qui devient une condition de leur valorisation au bilan. Les actifs à long terme, difficilement négociables, notamment les incorporels, y trouvent difficilement leur place.
- La place de l'estimation comptable (dépréciations) qui s'en trouve réduite par le mode d'évaluation en valeur de marché. En revanche, en l'absence de valeur de marché, les états financiers peuvent être construits à partir des modèles d'évaluation.

Cette préconisation a fait l'objet de multiples reproches, qui sont d'ailleurs les mêmes que pour les IFRS : caractère pro cyclique de la comptabilité en valeur de cession ou de marché, affectation d'une valeur nulle à des biens comme actifs potentiellement générateurs de profits (potentiel humain), ignorance de la complémentarité qui existe entre les actifs.

□□Le modèle comptable de D. Solomons part de l'idée que seul le propriétaire pourrait apprécier la perte qu'il subirait s'il venait à être privé d'un actif. De ce fait, il définit la valeur d'un actif comme l'équivalent monétaire de son potentiel à servir, ce qui conceptuellement équivaut à la valeur actualisée des flux de trésorerie³³.

Solomons aborde donc son modèle en se centrant notamment sur le concept de valeur pour

³⁰ Degos J-G et Mattessich R., « La littérature comptable francophone (1900-1950) et les risques d'une période chaotique » Cahier de Recherche CRECCI n°5, 2003, p 1 à 28.

³¹ Op. Cit

³² Il écrit (cite par Colasse B., 2005) « ... la seule caractéristique financière qui soit à un moment donné pertinente par rapport à l'ensemble des actions possibles sur les marchés est le prix de cession sur le marché, le prix de réalisation d'un quelconque ou de tous les biens détenus. On peut considérer le prix de réalisation comme équivalent monétaire courant ».

³³ Coriat Benjamin et Weinstein Olivier, "Les nouvelles théories de l'entreprise", Edition livre de poche Références, août 1997, 218p.

le propriétaire. Il construit son modèle en désignant les investisseurs comme les destinataires privilégiés de l'information comptable et en considérant cette dernière comme l'objet fondamental de la comptabilité. L'influence de ce modèle est donc implicitement insérée dans les IFRS dans la mesure où nous relèverions le même objectif assigné à la comptabilité et où les investisseurs sont considérés comme les destinataires privilégiés des états financiers sous IFRS. Ces différents modèles, surtout anglo-saxons, ont constitué en quelque sorte les référents théoriques de l'écriture comptable sous IAS/IFRS.

Ces modèles théoriques nous montrent que les IFRS, dans les contextes culturels des états nations, peuvent aboutir à une évolution du modèle d'entité. Le point suivant examine le modèle d'entité pouvant être associé aux IFRS.

Section .2 IAS/IFRS et représentation de l'entreprise.

Dans chaque référentiel comptable, il y a, soit implicitement soit explicitement, un modèle d'entreprise, généralement rattaché à un modèle comptable. L'intérêt de la mise en évidence du modèle d'entreprise s'explique par le fait que les acteurs représentés dans les modèles n'ont pas toujours le même rôle ni la même importance dans le processus de production de l'information financière et comptable.

2.1 Le modèle comptable dans le capitalisme relationnel.

Selon ces auteurs, dans le capitalisme relationnel, le financement des entreprises se fait par les banques commerciales et l'Etat. Dans ce type de capitalisme, ce sont les relations entre individus qui prédominent dans l'allocation des financements externes des entreprises. Le modèle comptable qui en résulte est associé à l'entité-entreprise (going concern) dont les principes permettent selon **J. Richard, (2005)** ³⁴« de dégager le processus économique spécifique de la firme de toute référence aux marchés externes, qu'ils soient des facteurs ou des produits ». Dans ce modèle, nous entrevoyons celui de l'ingénierie du gouvernement de l'entreprise de Pesqueux, c'est-à-dire un modèle d'entreprise processus. Ce modèle est en effet gouverné par références techniques et notamment aux compétences techniques des acteurs. Ce modèle conçoit l'entreprise comme un élément du tissu macro-économique et renvoie implicitement à trois modèles d'entreprise ³⁵ :

- **Un modèle économique fonctionnel** relié à la notion d'entreprise-entité où les acteurs représentés sont plus nombreux que dans les autres modèles.

³⁴ Richard Jacques, « L'Union Européenne mise aux normes américaines – Une comptabilité surmesure pour les actionnaires », Le monde Diplomatique, novembre 2005, p26-27.

³⁵ Hoarau Christian, "L'avenir de la normalisation à la française", table ronde du centre de recherche CREFIGE, Cahier de recherche n°9201, 1992, 16p.

- **Un modèle de représentation juridique de l'entreprise** relié à la théorie de la propriété avec l'affirmation du principe de patrimonialité.
- **Un modèle axé sur une représentation financière** de l'entreprise, qui est appréhendé au niveau du groupe.

Dans ce modèle d'entreprise, nous constatons que le rôle des techniques comptables est prépondérant. La comptabilité est, dans ce cas, l'algèbre du droit. Or, la comptabilité en IFRS fait largement référence à la notion de juste valeur. Le concept de « juste valeur », nous permet de conclure que l'influence des facteurs historiques et culturels du capitalisme relationnel et son modèle d'entreprise s'est avérée minimale lors de l'élaboration du référentiel comptable international (IFRS). Examinons maintenant, l'influence du capitalisme contractuel dans le processus d'élaboration des IFRS.

2.2 Le modèle comptable dans le capitalisme contractuel.

Dans ce capitalisme contractuel, que nous rattachons au modèle anglo-saxon, le financement externe des entités se fait de manière anonyme. Dès lors, la régulation du financement conduit à évaluer les actifs à leur valeur de réalisation individuelle. Cette évaluation est effectuée en fonction de la valeur de marché ou d'usage des actifs et renvoie à un paradigme néo-classique de firme inerte. Si nous forçons un peu le trait, l'entité n'est en effet qu'une somme d'actifs revendables individuellement. L'organisation de la firme ou l'action combinatoire des actifs n'apporte pas une contribution à la création de valeur. La perspective qui est ici privilégiée est une perspective managériale et financière plutôt à « court terme ».

La négociabilité des actifs sur un marché devient une condition de leur valorisation au bilan.

En présence d'un tel mode d'évaluation des actifs, le modèle comptable est à mettre en relation avec une gouvernance d'entreprise axée sur la propriété (shareholders). Les propriétaires (ou actionnaires) veulent en effet connaître l'état réel de leurs actifs à tout instant. De ce fait, la comptabilité est à centrer sur la réalité financière. Ce caractère financier est largement explicité dans les IFRS. La comptabilité en IFRS se veut en effet une représentation de la réalité économique en l'évaluant à partir des données du marché. Dans les IFRS, l'investisseur jouit, par ailleurs, d'une primauté par rapport aux autres parties prenantes (stakeholders).

Les facteurs historiques et culturels qui sont à l'origine de la normalisation comptable internationale (IFRS) proviennent donc, globalement, du modèle contractuel anglo-saxon dans lequel on dissocie la normalisation comptable et le contexte réglementaire qui l'encadre. L'Etat ne joue, dans ce modèle, qu'un faible rôle, en comparaison avec les systèmes comptables nationaux ou réglementaires. Après cette mise en perspective historique de la

normalisation comptable, nous allons maintenant décrire le contexte de la production de l'information financière et mettre en évidence les nouveaux acteurs dans la normalisation de l'information financière.

2.3 raisons de l'internationalisation des normes comptables IAS/IFRS :

Le choix des IFRS s'explique par des facteurs contextuels et par le souhait des pays d'avoir une information financière standardisée.

Nous présenterons d'abord le contexte de la normalisation internationale avant d'examiner la démarche d'introduction des normes IFRS en Algérie.

2.3.1 le contexte international.

La normalisation comptable internationale est le résultat ou l'aboutissement d'un vaste mouvement de l'évolution de la finance internationale. Cette évolution, qui se caractérise par un effet de mode en « tion » (globalisation, titrisation, dérégulation, désintermédiation, marchandisation, mobilisation...), s'accompagne d'une harmonisation des principes comptables. Les états financiers sont en effet considérés, par les acteurs de la finance internationale (investisseurs, gérants de fonds), comme une base de prise de décisions raisonnables **Chang et Most, (1981)³⁶, et Sranon-Boiteau, (1998)³⁷.**

Dans un premier point, nous allons faire ressortir les mutations du système financier, avant de mettre en évidence les acteurs qui influent sur la démarche de la normalisation internationale.

2.3.2 Les mutations des systèmes financiers.

Le développement des marchés financiers (finance directe) se fait en quelque sorte au détriment du système monétaire (banques et intermédiation financière) ; l'utilisation de l'information comptable ne devait donc contenir aucun risque de privation des opportunités d'investissement dans les sociétés cotées. Les marchés financiers sont désormais le principal lieu d'échange entre l'offre et la demande d'information comptable en raison de l'évolution de la finance internationale. Selon **Dufloux C. (1998)³⁸**, cette évolution s'explique notamment par :

□ □ **Le mouvement international de « dérégulation »**, terme anglais traduit en français par la déréglementation : autorisation de produits financiers interdits avant les années 1980, création des marchés à terme d'instruments financiers (Financial futures) et des options.

³⁶ Chang LS & Most K.S., "International Comparison of investor Uses of Financial Statements", International Journal of Accounting Education and Research, 1981, p 43-60.

³⁷ Sranon-Boiteau C., « De l'utilisation de l'information comptable par les analystes financiers français », Thèse de doctorat en sciences de gestion, Université Paris IX-Dauphine et ESSEC, 1998.

³⁸ Dufloux Claude, « Finance de marché, Contexte et techniques des marchés financiers internationaux », Cahier INTEC, 1998-1999, 87 p.

□□ **La mondialisation des marchés des capitaux** : directeurs financiers et investisseurs peuvent intervenir dans tous les pays où se développe la finance directe. *"Avec la mondialisation des marchés financiers s'est développée peu à peu une demande de normalisation de la communication et non de la production comptable A. Burlaud, (2007)"*³⁹.

□□ **La globalisation des marchés**, dont une définition est donnée par le rapport du commissariat général au plan citée par **Dufloux, (1998)**⁴⁰ : « *c'est un phénomène qui traduit une complète intégration, à la fois temporelle et spatiale, des diverses composantes du système financier international : entre opérations à court terme et opérations à long terme, entre opérations certaines et conditionnelles, entre marchés domestiques et internationaux. La globalisation repose largement sur des processus très sophistiqués de désintégration et de recombinaison ou de redistribution des principaux paramètres caractéristiques des actifs financiers* ».

□□ **L'innovation permanente dans les marchés financiers** qui se traduit, a la fois, par une création productive et par une imagination commerciale, le second aspect supplantant le premier lorsque celui-ci ne peut plus être amélioré. L'évolution des marchés financiers dans les pays de l'OCDE conduit à la réduction du rôle du financement intermédiaire (flux financiers intermédiaires sur l'offre totale des fonds prêtables) et à un recours croissant à la finance directe. Dans la finance directe, les banques ne sont en effet plus le seul relais possible entre les apporteurs de capitaux et les bénéficiaires (ou emprunteurs). Ces mutations du mode de financement se sont traduites par :

□□ **une mobilisation des flux financiers** (securitization), c'est-à-dire une nette croissance de la part des emprunts effectués par le biais d'émissions de titres négociables.

□□ **une titrisation (security)**, c'est-à-dire le remplacement des ventes à crédit par l'émission et le placement de titres négociables.

□□ **une marchandisation**, c'est-à-dire une intervention active des banques sur le marché des capitaux en acquérant des titres émis par des agents non financiers et en pratiquant une gestion active (liability management) de leur passif (émission de titres).

L'émergence de cette nouvelle forme d'intermédiation bancaire implique, sur le plan comptable, la mise en œuvre de normes comptables valables sur les principales places boursières mondiales. Les systèmes comptables nationaux pouvaient en effet conduire à des aménagements des résultats et des capitaux propres **Marois et Bompont, (2004)**⁴¹. Les

³⁹ Burlaud Alain, "Faut-il un droit comptable pour les PME ?", Journée de Recherche CNAM sur les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, septembre 2007, p 1 à 18.

⁴⁰ Dufloux Claude, OpCit.

⁴¹ Marois, B. ; Bompont, P., « Gouvernement d'entreprise et communication financière ». Economica, 2004. p 117-122.

différences de règles comptables d'un pays à un autre **Nobes et Parker, (2004)**⁴² peuvent permettre la pratique du « vagabondage comptable » **Barbu, (2004)**⁴³ ou, au mieux, de réaliser des rapprochements coûteux et perturbants pour les entreprises qui souhaitent accéder à d'autres marchés financiers **Danjou, (2003)**⁴⁴. En conséquence, la présentation des états financiers selon différents jeux de référentiels comptables s'inscrirait dans le mouvement inverse de l'évolution de la finance internationale.

L'harmonisation des référentiels comptables devient donc un facteur de cohérence avec le développement des marchés financiers.

Les places boursières s'impregnent donc de plus en plus de la culture IFRS avec comme résultats attendus : une réduction des risques d'investissements et du coût du capital, l'encouragement et la facilitation des investissements internationaux et une allocation de l'épargne plus efficace. Cette culture IFRS est en cours de propagation, à en juger par l'utilisation actuelle et prévisionnelle des IFRS dans le monde.

Le langage comptable en IFRS est donc de plus en plus utilisé sur les marchés financiers.

Les mutations des marchés financiers ont ainsi donné lieu dans les pays les plus avancés, à une certaine homogénéisation des règles comptables au travers d'un double processus d'interpénétration et d'effacement des frontières entre les normalisateurs comptables nationaux.

2.3.3 L'information financière, une donnée à harmoniser :

L'une des toutes premières tentatives d'harmonisation de l'information comptable transmise aux marchés financiers date de l'époque de la création de l'organe IASC (devenu IASB) chargé de l'élaboration des normes comptables internationales **Ohanessian R. Pignatel I., (2005)**⁴⁵. Après la création de l'IASC, l'Union Européenne se lance dans le processus d'harmonisation de l'information comptable diffusée aux marchés financiers et quelques années plus tard, c'est l'ONU qui s'empare du sujet de la normalisation comptable internationale.

⁴² Nobres C. et Parker R., « Comparative international accounting », Financial Times Prentice Hall, England, 6ème et 8ème édition, 2004.

⁴³ Barbu, E. « L'harmonisation comptable internationale : d'un vagabondage à l'autre. » Comptabilité, Contrôle, Audit. Tome 10, Juin 2004, p. 37-61.

⁴⁴ Danjou, P. (2003). « Reflexions à propos de la juste valeur : l'ambition des comptables n'est-elle pas démesurée ? » Revue d'économie financière, N° 71, 2003, p. 173-194.

⁴⁵ Ohanessian Robert, Pignatel I., « Normes IFRS et politique de communication financière : vers un nouveau contenu informationnel ? » Cahier de Recherche n°20 – 2005, 13 p.

Cependant, ces directives n'ont pas produit une homogénéisation des règles et des pratiques comptables à l'international.

Section 3 : interface droit comptable / normalisation comptable à l'international.

Les enjeux induits par l'émergence des normes comptables IAS/IFRS ne se limitent pas à une simple problématique de duplication des normes comptables de l'IASB. Les incidences sur le droit comptable des états nations est plus qu'avérée.

3.1 Les acteurs de la normalisation comptable.

Le prédécesseur de l'IASB déclarait en 1999 (cite par Thi Hong Dao) *"identifier et éliminer toutes les non-conformités avec les normes IAS par les préparateurs des états financiers... est de la responsabilité des auditeurs, des organismes professionnels de la comptabilité, de l'IFAC et d'autres organismes tels que l'OICV. L'IASB n'a pas de pouvoir ou d'autorité légale pour cela"*. De même, Watts et Zimmerman (cités par Colasse 2001) constatent que la « *comptabilité et les normes comptables sont un produit social résultant de l'influence, voire des pressions exercées par diverses parties prenantes (organismes de contrôle, administrations fiscales, comptables, normalisateurs, dirigeants d'entreprises etc....)* ».

Les acteurs à l'origine de ce phénomène sont principalement :

□□ **Les normalisateurs**, c'est-à-dire les concepteurs et producteurs des normes appliquées par les entreprises. L'IASB, organisme privé, indépendant, dont le siège social est établi à Londres, finance par l'IASB Foundation et compose de 14 membres, s'appuie sur 2 instances (SACet IFRIC) lors de l'élaboration et de l'approbation des IFRS. D'autres acteurs participent également à la production des normes par l'intermédiaire d'exposes-sondages (*exposure draft*), d'énoncés des principes (*statement of principles*) ou du document pour discussion (*discussion paper*) et d'auditions publiques.

□□ **Les politiques**, c'est-à-dire les acteurs décidant de l'applicabilité du référentiel sur un territoire donné ou du label mondial (OMC, Banque mondiale). En Europe, « le bras armé » des acteurs politiques est l'ARC et le Conseil du Parlement européen intitulé "Comité de réglementation avec contrôle".

□□ **Les régulateurs** dont essentiellement l'OICV130. La reconnaissance des IFRS par les acteurs du marché a en effet renforcé la pertinence du choix de l'UE pour l'application des IFRS.

□□ **Les entreprises cotées**, Cependant, le rôle de ces entreprises ne se limite pas à la conception des états financiers sous IFRS, elles jouent également un rôle important dans la finalisation des normes en révision ou en préparation.

Ces rôles qu'exercent les entreprises favorisent le phénomène de mimétisme intraorganisationnel.

Avant la publication des normes IFRS, l'IASB peut également effectuer des tests sur le terrain (entreprises).

3.2 les modalités d'application des normes IAS/IFRS.

La mise en évidence de la perception des IFRS peut nous permettre de saisir une des modalités d'application des IAS/IFRS.

Le changement de paradigme induit par les IFRS modifie la perception qu'en ont les parties prenantes. Nous présentons ici sommairement les éléments qui traduisent la perception des acteurs de l'organisation **Ledouble, (2005)** ⁴⁶.

3.2.1 Le renforcement de la confiance des investisseurs envers l'information comptable et financière.

L'objectif des IFRS vise à renforcer la confiance des tiers à l'égard des entités au travers de la fourniture d'informations comptables et financières utiles à la prise de décisions d'investissements et de crédits. Cependant, les IFRS ne traitent pas de la façon dont les acteurs réalisent cet objectif.

Elles posent, seulement, un certain nombre de postulats tels que :

- Les utilisateurs des états financiers sous les IAS/IFRS ont une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et ils savent lire un rapport financier.
- Les utilisateurs des états financiers sous IAS/IFRS examinent et analysent l'information comptable et financière de façon raisonnablement approfondie.
- Les préparateurs des états financiers sous IAS/IFRS font preuve de diligence lorsqu'ils appliquent une obligation d'information financière.

En posant ces postulats, le cadre conceptuel de l'IASB se situe, en quelque sorte dans un paradigme néo-classique de *firme inerte*. Le modèle qui sous-tend ce paradigme relevé, selon nous, d'une approche contractuelle et patrimoniale de l'entité. Les rapports contractuels avec les autres acteurs demeurent en effet dépendants de l'objectif de création de valeur pour les actionnaires. Dans cette perspective, les IFRS s'appuient sur un principe managérial qui consacre la place de l'actionnaire dans les préoccupations stratégiques de l'entité. En ce sens, l'application des IFRS peut être perçue comme légitime c'est-à-dire en cohérence avec un système de symboles partagés par les acteurs de l'entité. Les IFRS permettent ainsi d'accéder, progressivement, à la définition d'un bien commun. Ce bien représente, en effet, les intérêts de

⁴⁶ Leboule D., "La comptabilité est-elle encore l'algèbre du droit ?" Revue Française de comptabilité, n°380, 2005, p 18 à 21.

tous les membres de l'organisation (personnel, créanciers, fournisseurs, actionnaires, etc.). Nous nous situons donc dans une lecture du cadre de l'IASB qui traite de l'objectif de l'information financière en termes d'information utile à un large éventail d'utilisateurs aux fins de prises de décisions économiques.

Le format de publication retenu par les entités, et plus spécifiquement les sociétés cotées, tend d'ailleurs vers une information comptable et financière utile à un large éventail d'utilisateurs.

3.2.2 Les principes des IAS/IFRS

Le référentiel IFRS se base globalement sur des principes généraux et renonce généralement à la définition des règles précises et détaillées. Le recours au principe de « *substance over form* »⁴⁷ en est une illustration. Dans ce principe, c'est la réalité économique qui prédomine sur l'apparence juridique. Par exemple, la qualification d'un contrat de location dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat. De même, lorsque l'entreprise conserve une obligation en raison d'une exécution non satisfaisante, non couverte par les clauses de garantie normales sur un bien, le chiffre d'affaire ne doit pas être reconnu, même s'il y a eu transfert de propriété. L'appréhension de cette réalité conduit les acteurs à un raisonnement en fonction de l'esprit des IFRS.

Dans ce mode de raisonnement, la comptabilité devient à la fois le contenant et le contenu des conflits apparaissant entre acteurs. Dans son rôle de contenant, la comptabilité est le receptacle des instruments de mesure des relations sociales. Les conflits naissant de l'activité d'interprétation des opérations économiques sont intrinsèquement inhérents à des normes fondées sur les principes, telles que les IFRS. L'esprit d'une norme est en effet difficilement saisissable de la même manière par tous les acteurs impliqués dans sa mise en oeuvre. Toute norme d'information est donc sujet à discussions, débats, tant dans les rapports entre acteurs internes que dans ceux entre acteurs internes et externes. L'IASB limite cependant le conflit en posant implicitement le postulat suivant :

Des normes comptables fondées sur les principes permettent aux managers de fournir au marché des informations financières qui proviennent de leur connaissance documentée de l'entité et des opérations économiques de l'entité.

3.2.3 L'usage du principe de prudence dans les IFRS.

La comptabilité comme moyen de preuve d'une opération est rendue délicate en IFRS. Différents cas de figure permettent de saisir cette difficulté.

□ □ D'abord, la représentation comptable définie par les IFRS est marquée par la substance économique des opérations et non par leur nature juridique. Le rôle de la comptabilité dans

⁴⁷ La substance avant la forme.

la mise en oeuvre de la sécurité juridique des acteurs subit donc une modification portant notamment sur les éléments suivants :

- Tiers non directement informés du montant réel des passifs comme l'exige le droit des sociétés.

- Accentuation de la divergence entre la valeur des éléments mentionnés au bilan de l'entreprise et le patrimoine juridique au sens de la valeur d'inventaire recouvrée lors de la mise en oeuvre du droit des entreprises en difficulté. Pour **Teller M (2007)**⁴⁸, ces modifications entraînent une sorte de déconnexion entre le droit et son traitement comptable avec comme corolaire une remise en question de la valeur probatoire de la comptabilité.

□□ Les normes d'information financière se placent du point de vue de l'utilisateur final.

□□ La normalisation des principes comptables s'accompagne d'une abondance de règles comptables.

□□ Le principe de la juste valeur accentue le recours au jugement des faits économiques et aux événements futurs. Selon ce principe, la valeur des actifs est fonction de l'estimation des flux de trésorerie anticipés actualisés.

Le recours à ces éléments est de nature à modifier la perception des acteurs lors de la mise en oeuvre des IFRS. Leur vision se construit désormais autour d'une approche « patrimoniale de marché » qui nécessite un système de comptabilisation ouvert à de nouvelles formes de communication et de collaboration.

3.2.4 Un système de comptabilisation à base de communication et de collaboration.

Comme le souligne **Vassal. J (1978)**⁴⁹, dans tout système de traitement de données on recherche en fait l'amélioration des comportements des individus et des groupes. Le statut donné au langage comptable et financier ne se limite pas d'ailleurs à une simple traduction des principes IAS/IFRS, il crée une relation au monde de la communication comptable et financière.

Le langage financier, représenté par les états financiers sous IFRS, participe ainsi à une double exigence : informer les acteurs internes et externes et structurer les relations entre les

⁴⁸ Teller M, « Les normes IFRS : vers un schisme juridique », Bulletin Yoy Bourse, Vol.06, 2007 n°155, p 705-713.

⁴⁹ Vassal J., "Contrôle de gestion et styles de commandement" Revue Française de gestion, janvier et février, 1978, p 14-22.

membres de l'organisation. Il est à la fois support de représentation des acteurs et outil d'élaboration de ces memes représentations **Girin. J, (1990)**⁵⁰.

Les états financiers sont ainsi la résultante d'un long processus de négociation entre acteurs même si leur rôle est faiblement valorisé dans l'information finomptable et financière.

Ce processus de négociation permet d'éclairer le contexte de production du lien social. Afin de comprendre ce lien social, nous inscrivons les pratiques comptables en IFRS dans une approche d'appropriation.

Section 4 :les pratiques comptables sous IAS/IFRS et leur appropriation.

Divers auteurs ont étudié le concept de l'appropriation. Il s'agit notamment de , **M. Girod-Seville (1996)**⁵¹ pour le processus d'appropriation de la mémoire organisationnelle, de **A. Mayere et MC. Monnoyer (1996)**⁵² pour l'appropriation des téléphones mobiles, de **J. Digout (1997)**⁵³ et de **Alter (2000)**⁵⁴ pour l'appropriation de l'innovation, de **M. Plaisent et al. (1997)**⁵⁵ et de **FX. Vaujany (2005)**⁵⁶ pour l'appropriation des TIC, de **S. Proulx (2001)**⁵⁷ pour l'appropriation d'une culture numérique. De ces courants, nous dégageons plusieurs sens au mot appropriation :

- Fait de rendre applicable les IFRS dans l'organisation.
- Action d'adapter les principes IFRS à l'information des investisseurs actuels et potentiels.
- Processus par lequel les acteurs intègrent les principes IFRS dans leurs comportements familiers et les adaptent a leurs besoins quotidiens.
- Processus itératif qui permet d'enchaîner accès aux évènements, formation des acteurs et pratique comptable par l'ensemble des acteurs.
- Intégrateur de l'activité d'interprétation des IAS/IFRS, de la technique d'évaluation et de

⁵⁰ Girin J., "Probleme du langage dans les organisations", in J-F. Chanlat (eds), *L'individu dans l'organisation, les dimensions oubliées*, edition Eska : Presse Universitaire de l'Universite Laval, 1990.

⁵¹ Girod-Séville M., "La mémoire organisationnelle", *Revue ... et le marketing international*, Revue Française de Marketing, n°156,1,1996.

⁵² M-C. Monnoyer, « Le concept de réseau : anecdotes, réalités, intérêts et servitudes » in *Le management territorial sous la direction de S. Decoutère, Jean Ruegg et Dominique Joye*. Presses polytechniques et universitaires romandes,1996.

⁵³ J. Digout (1997), "Nouvelles technologies de l'information et de communication (NTIC) dans les entreprises : appropriation de l'innovation", *Revue gestion*.

⁵⁴ Norbert Alter "L'INNOVATION ORDINAIRE" Puf / Sociologies 2000, in *LES FICHES DE LECTURE de la Chaire D.S.O.*

⁵⁵ M. Plaisent, P. Bernard, C. Zuccaro et S. Favreau, (1997), *L'appropriation des nouvelles technologies de communication*, Presses de l'université du Québec.

⁵⁶ Vaujany F.X, et al. « De la conception a l'usage. Vers un management de l'appropriation des outils de gestion » : Ouvrage Collectif 2005, EMS editions, 282p.

⁵⁷ Proulx Serge, « Usage des technologies d'information et de communication : reconsiderer le champ d'étude ? » Actes du Congrès national des sciences de l'information et de la communication, UNESCO, Paris, 2001.

comptabilisation, et des acteurs impliqués dans la mise en oeuvre des IFRS.

Différents sens peuvent donc être retenus, mais nous n'en dégageons, par souci de simplification, qu'une seule définition pour la suite de notre thèse, à savoir :

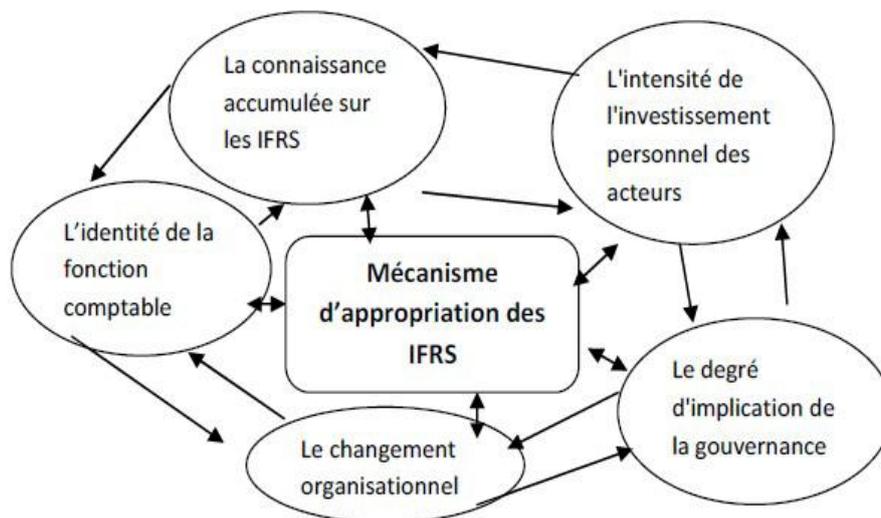
« *L'appropriation des normes IAS/IFRS est un processus par lequel les parties prenantes de l'entité intègrent les principes des IAS/IFRS dans leur environnement de travail pour une adaptation permanente aux objectifs visés par le normalisateur.* »

Cette définition confère aux acteurs un rôle actif à l'égard de l'activité d'interprétation des principes fondamentaux des IAS/IFRS. Ce nouveau rôle s'exerce dans un environnement turbulent nécessitant la compréhension des mécanismes et des facteurs d'appropriation.

4.1 Les mécanismes d'appropriation des normes IAS/IFRS :

L'appropriation des IFRS est étroitement liée à cinq dimensions. Leur relation est schématisée dans la figure n°2 . Cette figure exprime l'idée que le mécanisme d'appropriation s'inscrit dans un processus heuristique. Les dimensions s'enchaînent les unes après les autres, comme le feraient des maillons, chacune correspondant à un espace temps du processus d'appropriation des IFRS

Figure n°2 : les mécanismes d'appropriation des IAS..



Grimand Amaury & al., « L'appropriation des outils de gestion : vers de nouvelles perspectives théoriques ? », Presse Universitaire de Saint-Etienne, 2006, 258p.

□□ **mécanisme 1** : L'identité de la fonction comptable prise dans un sens de reconnaissance du vécu dans les états financiers et comptables sous IFRS. L'appropriation est considérée comme un mécanisme de construction identitaire des individus **O. Brunel et D. Roux**,

(2006)⁵⁸. Il est, en effet, important que les acteurs comptables puissent se reconnaître, en termes de responsabilités et d'intérêts, dans les états financiers. Cette reconnaissance s'explique par le fait que les schémas de raisonnements, qui conduisent à l'élaboration des états financiers, s'inscrivent dans des schémas interprétatifs des principes IFRS.

□□ **mécanisme 2** : La connaissance accumulée sur les IFRS. L'expérience que peuvent avoir les acteurs des IFRS varie en fonction de leur expertise et de leur positionnement dans l'organisation.

□□ **mécanisme 3** : L'intensité de l'investissement personnel des acteurs. Les IFRS n'ont de sens que par leur inscription dans l'activité humaine. Elles sont investies par des acteurs qui impriment leur vision. Cela est rendu possible au prix d'une adaptation permanente aux évolutions des IFRS. Lors du processus d'implantation et de maintenance des IFRS, le comptable-objet passif est inopérant. Il s'investit en effet dans l'activité d'interprétation des principes, dans la montée en compétence comptable des acteurs noncomptable et dans le dispositif de communication de l'entreprise.

□□ **mécanisme 4** : Une stratégie nouvelle activée par le degré d'implication de la gouvernance. Généralement, dans les organisations observées, les IFRS sont appliquées selon un modèle linéaire d'innovations (**Latour, 1992**)⁵⁹ c'est-à-dire que la gouvernance ou la direction est en position d'extériorité par rapport au processus d'introduction des IFRS.

En effet, ces derniers ne mesurent pas l'importance des IFRS dans la stratégie de l'organisation.

□□ **mécanisme 5** : Le changement organisationnel induit par la modification des comportements des acteurs et des relations entre eux. Dans la thèse de **Houze (2001)**⁶⁰, l'auteur borne la période d'appropriation d'une technologie de l'information et de la communication par deux périodes, caractérisées chacune par la stabilité de leurs routines. La situation de départ dans notre cas est globalement le moment où les IFRS sont imposées aux entreprises. Et le processus d'appropriation prend fin dès lors que les principes des IFRS sont intégrés et stabilisés dans les routines de tous les acteurs participant à la mise en œuvre des IFRS. Durant cette période, les acteurs sont nécessairement en phase d'apprentissage. Cela peut entraîner une modification des connaissances et/ou une modification des comportements.

⁵⁸ Brunel, O. & Roux, D., 2006. L'appropriation des produits par le consommateur : proposition d'une grille d'analyse. In A. Grimand, ed. L'appropriation des outils de la gestion. Vers de nouvelles perspectives théoriques ? Publications de l'Université de Saint-Etienne, pp. 83-104.

⁵⁹ Latour B., "Amaris ou l'amour des techniques", Collection Anthropologie des sciences et des techniques, La découverte, 1992, 241p.

⁶⁰ Houze Emmanuel, « L'appropriation d'une technologie de l'information et de la communication par un groupe distant » Thèse de doctorat en sciences de l'information et de la communication, Université de Montpellier 2, 2001, p 4.

La dimension du changement est ainsi nécessairement reliée à la dynamique d'appropriation des normes IFRS.

Il se dégage de ces dimensions, que le moment de l'appropriation devient l'aboutissement du processus d'application des IFRS dans l'entreprise dès lors qu'il y a prise en compte des facteurs d'appropriation.

4.2 Les facteurs facilitant l'appropriation des IAS/IFRS.

Ces facteurs sont trois, ou, selon **Serge Proulx (2001)**⁶¹, trois conditions doivent être réunies pour avoir une appropriation effective d'une technologie.

□□ **Une maîtrise cognitive et technique des IFRS.** Le sens de la notion de maîtrise que nous retenons est celui de la connaissance, de l'usage et de l'utilisation des IFRS par les acteurs. En effet, *"dans le connaître, la conscience attire à soi son objet, [les IFRS], et se l'incorpore. Le connu se transforme en moi, devient ma pensée et par la même accepte de recevoir son existence de moi seul"* **O. Brunel et D. Roux, (2006)**⁶². La maîtrise du référentiel IFRS c'est-à-dire son intégration à soi et à l'environnement immédiat de l'acteur, s'opère par sa capacité à exercer un contrôle et des responsabilités sur le produit des IFRS : les états financiers.

□□ **Une intégration sociale significative de l'usage des IFRS dans l'environnement quotidien des acteurs.** Le lien social est pris ici comme un des piliers de la mise en œuvre des IFRS. En effet, l'acteur comptable perçoit et conçoit les états financiers sous IFRS en fonction de ce que les membres de l'organisation lui communiquent. Ce nouveau rapport avec les autres acteurs fait ainsi entrer les acteurs et l'organisation dans une culture du travail collaboratif.

□□ **Un geste de création dans l'interprétation des IFRS encadré par le commissaire aux comptes.** Le geste est saisi ici dans sa dimension interprétative. Au lieu d'apparaître comme un acte réflexe, mécanique, les principes des IFRS plongent en effet les acteurs dans les profondeurs de leurs opacités. Les impressions et les commentaires qui affleurent à l'issue de cette plongée avancent d'une même voix : les idées de complexité, de l'absence de modalités pratiques. Dans une telle situation, les acteurs convoquent le sensible dans une approche réflexive. En effet, le geste manifeste une intention, implique une lecture à plusieurs niveaux : acteurs non-comptables, acteurs comptables, auditeurs internes et externes, gouvernance d'entreprise, etc. L'intention est prise ici comme une manière d'être en relation avec les autres acteurs. L'initiateur du geste s'inscrit, dans ce cas, dans une praxis, c'est-à-dire dans une quête de sens. La lecture à plusieurs niveaux, quant à elle, vise une expertise, une réalisation aboutie.

⁶¹ Op.Cit.

⁶² Op.Cit.

CONCLUSION DU CHAPITRE

Dans ce chapitre, nous avons tout d'abord situé les IAS/IFRS dans une perspective historique. Ceci nous a permis de montrer que les acteurs appliquant les IFRS se réfèrent à un modèle comptable globalement axé sur le modèle anglo-saxon. En effet, l'IASB élabore les normes d'information financière à partir d'une approche déductive et se réfère à un modèle d'entité orienté vers le propriétaire (shareholders) d'actifs.

Les raisons qui conduisent les entités à adopter un modèle comptable significativement différent ont été mises en évidence dans la deuxième partie du chapitre.

Les notions de finance directe (ou financiarisation de l'économie) et d'intégration du marché financier ont été identifiées comme étant les principaux facteurs explicatifs de la demande de normalisation de la communication comptable et financière. En présence de ces deux facteurs, il devient plus important de normaliser les principes d'information comptable et financière. Cependant, la manière dont on applique les IFRS dans les entités (processus de production et mode d'alimentation des états financiers, organisation de la comptabilité...) n'a pas été suffisamment traitée par les principes IFRS.

Dans la troisième partie, nous avons abordé la manière d'appliquer les IFRS. Nous avons d'abord mis en évidence la perception qu'ont les acteurs de l'objectif et des principes de l'information comptable et financière. Il se dégage des concepts nouveaux et des pratiques prioritairement axés sur l'esprit des IFRS. Les pratiques s'inscrivent maintenant dans une approche interprétative des règles comptables nécessitant une élaboration des états financiers à partir d'informations produites par les différentes fonctions de l'entreprise.

L'information comptable et financière sous IFRS s'appuie donc sur les acteurs internes des organisations.

Ce sont eux qui interprètent et saisissent l'esprit des IFRS à partir d'une intégration des principes IFRS dans leurs propres pratiques comptables.

Chapitre 2 :
LE CADRE THEORIQUE ET CONCEPTUEL
DES CONDITIONS D'APPLICATION DES
IAS/IFRS DANS
LES ENTREPRISES.

Introduction :

Ce chapitre met en avant les principaux courants de recherche mobilisés pour étudier la mise en oeuvre des IAS/IFRS dans les entreprises.

Nous présenterons d'abord divers courants théoriques dans le but d'enrichir la compréhension de l'appropriation des IAS/IFRS par les acteurs. La théorie de l'agence, se focalisera sur les problématiques de coordination contractuelle. La théorie socio-economique, met surtout en avant la manière dont se crée une dynamique de collaboration entre des parties prenantes évoluant dans un environnement tétra-normalisé. Enfin, La théorie positive de la comptabilité qui occupe, un rôle central dans le processus de construction de la recherche comptable pour démontrer que la recherche comptable a acquis désormais un statut et une reconnaissance scientifique.

Section 1 : L'APPROPRIATION DES IAS/IFRS DANS DIVERS COURANTS THEORIQUES :

Les IFRS sont difficiles à appréhender en raison notamment de leur complexité et surtout de la nouveauté qu'elles véhiculent pour les acteurs. Dans un premier temps, nous verrons que les IFRS à boutissent à une évolution de la pensée comptable.

1.1.1 L'adoption du référentiel IAS/IFRS selon le contexte culturel.

1.1.1.1 L'influence des valeurs culturelles sur les pratiques comptables

La relation entre les valeurs culturelles, les valeurs comptables et les pratiques **Gray, (1988)**⁶³ fournit un cadre d'explication des différences internationales entre les systèmes comptables. Cette relation peut servir de base à l'élaboration des normes comptables de l'IASC **Dussault, (1994)**⁶⁴. En partant de la relation entre les valeurs culturelles **de Hofstede (1987)**⁶⁵ et les valeurs comptables, le cadre théorique de Gray permet en effet de comprendre l'influence de la culture sur le système comptable (figure n°1 et figure n° 3). La figure n° 3 montre une classification des pays en fonction de 4 critères : le professionnalisme, la flexibilité, la régulation par la loi, l'uniformité.

L'association de la flexibilité et du degré de professionnalisme fait apparaître un système comptable qui accorde une certaine souplesse dans la pratique comptable et qui est régulé par une profession autonome, même si le caractère obligatoire de la normalisation semble

⁶³ Gray S. J., «Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally » Abacus, vol. 24, n°1, 1988, p 1 à 15.

⁶⁴ Dussault C., "Etude empirique de l'influence de la culture sur la comptabilité", Actes du Congrès de l'AFC, 1994, p 115 à 128.

⁶⁵ Hofstede G., "Relativité Culturelle des pratiques et théories de l'organisation", Revue française de gestion, septembre-octobre 1987, p10-21.

paradoxalement se renforcer. Dans ce cadran, les pratiques comptables se déploient en fonction des circonstances ou des situations perçues.

Figure n° 3: La classification de Gray selon le système de la réglementation des pays.

Source : Gray S. J., «Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally » Abacus, vol. 24, n°1, 1988, p 11.

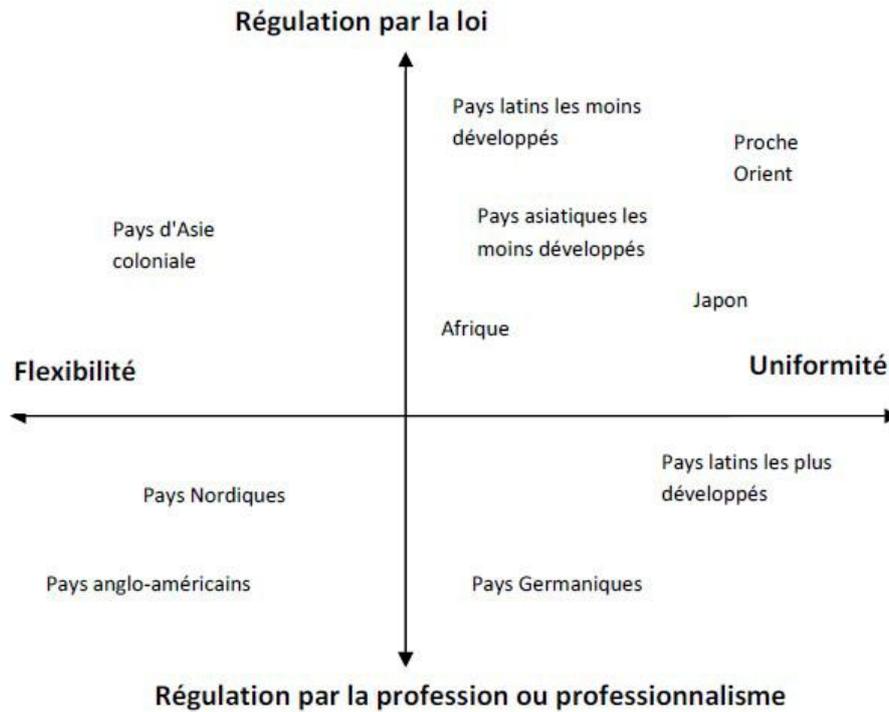
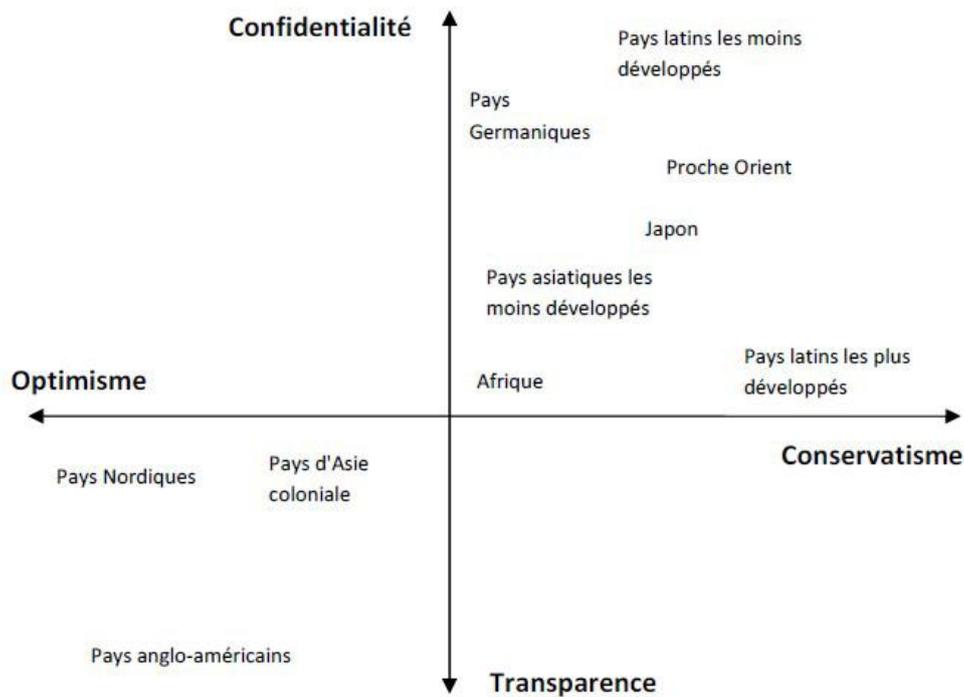


Figure n° 4: La classification selon les normes en matière de traitement et de divulgation.

Source : Gray S. J., «Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally » Abacus, vol. 24, n°1, 1988, p 12.



Le système comptable est également axé sur une vaste autoréglementation et un moindre besoin d'intervention du gouvernement. Nous retrouvons ici les pays anglo-américains qui ont adopté un système comptable axé sur l'individualisme. **Hofstede (1980)**⁶⁶ classé d'ailleurs les Etats-Unis comme premiers sur l'échelle de l'individualisme. Dans un tel système comptable, **Gray (1988)**⁶⁷ associe :

□ □ positivement la valeur culturelle d'individualisme et la valeur comptable de professionnalisme, c'est-à-dire que la régulation par la profession privilégie le jugement professionnel individuel et la production des règles par une profession autonome, tout comme

⁶⁶ OpCit.

⁶⁷ OpCit.

le système comptable en norme IFRS. Ces dernières accentuent le recours au jugement professionnel et le rôle d'une autorité comptable privée.

□ □ négativement la régulation par la profession (professionnalisme) et la valeur culturelle de contrôle d'incertitude. Un degré élevé de régulation par la profession caractérise les valeurs comptables du système comptable des pays anglo-américains. Il en est de même des systèmes comptables à faible degré de contrôle d'incertitude. Selon **Hofstede, (1994)**⁶⁸, les systèmes comptables des pays (USA par exemple) à faible degré de contrôle d'incertitude sont en effet de nature pragmatique et adaptable aux circonstances. Dans le système comptable en IFRS, nous retrouvons ce caractère adaptable dans la mesure où les pratiques comptables cherchent à cerner l'esprit de la norme et non la règle.

□ □ négativement la valeur culturelle de distance hiérarchique et le professionnalisme. Dans les pays où l'indice de distance hiérarchique est faible, soit de 40 aux États-Unis **Hofstede, (1987)**⁶⁹, le recours au jugement individuel des acteurs - c'est-à-dire à la régulation par la profession - est soutenu. Dans ce dernier cas, nous rattachons la production de l'information comptable à l'autorité de la direction alors que l'application des IFRS nécessite une décentralisation au niveau de l'individu.

L'association du degré de professionnalisme et de la valeur comptable d'uniformité permet de classer les pays qui font référence à une application permanente de procédés comptables uniformes, tout en confiant la mise en place du système comptable à un organisme privé et/ou d'intérêt public. Les pays classés dans ce cadran ont tendance à réduire l'étendue du jugement professionnel lors de l'application du système comptable. Pour les pays qui ont une préférence pour l'uniformité, **Gray (1988)**⁷⁰ établit d'ailleurs une relation positive entre le contrôle d'incertitude, le collectivisme et la distance hiérarchique.

⁶⁸ Hofstede G., «Vivre dans un monde multiculturel » Les éditions d'organisation, 1994, 351p.

⁶⁹ OpCit.

⁷⁰ OpCit.

A ce titre, **Nobres, (2004)**⁷¹ montre d'ailleurs que l'attitude prudente est très élevée dans les pays d'Europe Continentale comme l'Allemagne et la France et plus faible au Royaume-Uni et aux Etats- Unis. Ces pays ont également une préférence pour la restriction des informations en direction de ceux qui sont impliqués dans la gestion et le financement de l'entreprise. **Gray (1988)**⁷² ont d'ailleurs montré la présence d'une relation inverse (négative) entre le nombre d'informations divulguées et le degré de confidentialité dans la culture du pays. Dans le deuxième quadrant, sont classés les pays qui privilégient une diffusion de l'information à un large public (marchés financiers) et qui pratiquent des mesures comptables fondées sur la valeur actuelle et future des transactions économiques, comme c'est d'ailleurs le cas dans les normes IFRS. Les états financiers sous IFRS sont en effet prioritairement évalués selon le principe de la juste valeur et sont destinés à être diffusés à un large public.

Dans un tel système comptable, un individu qui désire connaître une information sur l'entreprise, contracte directement l'entreprise ou indirectement via les intermédiaires financiers. Des développements précédents, il apparaît que l'application des IFRS en Europe Continentale, équivaut à l'adoption des valeurs culturelles des pays anglo-saxons. Certes, pour **MacArthur J.B (1996)**⁷³ les valeurs culturelles nationales ont une influence sur les commentaires comptables, mais la voie de la reconnaissance mutuelle normative demeure non suivie **C. Hoarau, (1995)**⁷⁴ par les normalisateurs. Les pratiques comptables et les valeurs culturelles de pays, vont donc évoluer vers une comptabilité anglo-saxonne caractérisée par :

- un système comptable de nature pragmatique et adaptable aux circonstances (avec un faible indice de contrôle d'incertitude).
- un système comptable axé sur la décentralisation de l'autorité (avec un faible indice de distance hiérarchique).
- un système comptable axé sur le jugement individuel (avec un fort recours à l'individualisme).
- un système comptable régulé par la profession (avec un rôle accru des professionnels dans la normalisation comptable)

⁷¹ Nobres C. et Parker R., « Comparative international accounting », Financial Times Prentice Hall, England, 6ème et 8ème édition, 2004.

⁷² Gray S. J., « Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally », Abacus, vol. 24, n°1, 1988, p 1 à 15.

⁷³ MacArthur J. B., « An investigation into the influence of cultural factors in the international lobbying of the International Accounting Standards Committee: The Case of E32, Comparability of financial statements », International Journal of Accounting, Vol. 31, 1996, n°2, p213.

⁷⁴ Hoarau Christian, « L'harmonisation comptable internationale : vers la reconnaissance mutuelle normative » Revue Comptabilite, Controle Audit, Tome 1, Vol 2, 1995, p 75 – 88.

- un système comptable accordant une certaine souplesse dans la pratique comptable (avec un faible degré d'uniformité).
- un système comptable axé sur une mesure des transactions économiques moins prudente (avec un faible degré de conservatisme)
- un système comptable orienté vers la transparence (avec une diminution de la valeur de secret ou de confidentialité).

Les acteurs des pays adoptant ces caractéristiques sont nécessairement conduits à un processus d'acculturation. Des lors, nous pouvons utiliser le modèle théorique d'acculturation de **Berry (1989)**⁷⁵ pour décrire les différentes possibilités d'adaptation des acteurs au modèle comptable anglo-saxon.

1.1.1.2 L'évolution des pratiques comptables et acculturation.

La mobilisation du terme d'acculturation est un facteur explicatif des changements des pratiques comptables introduites par l'adoption des IFRS. D'abord, rappelons que diverses propositions du terme acculturation ont été proposées :

- En psychologie sociale, le terme désigne « *un processus d'apprentissage par lequel un enfant reçoit la culture de l'ethnie ou du milieu auquel il appartient* » (Redfield, Linton, Herskovits, 1936, cités par **Chouchane B., (2005)**⁷⁶).
- Le « Social Science Research Council » a élaboré en 1936 (cité par **Chouchane B., (2005)**⁷⁷ une définition du mot acculturation en ces termes : « *l'ensemble des phénomènes résultant du contact direct et continu entre des groupes d'individus de cultures différentes avec des changements subséquents dans les types de culture originaux de l'un ou des autres groupes* ».
- Le modèle de Berry (1989) appréhende la notion d'acculturation en proposant des options d'adaptations auxquelles il associe un degré relatif du changement culturel et comportemental. La figure n°5 résume son modèle.

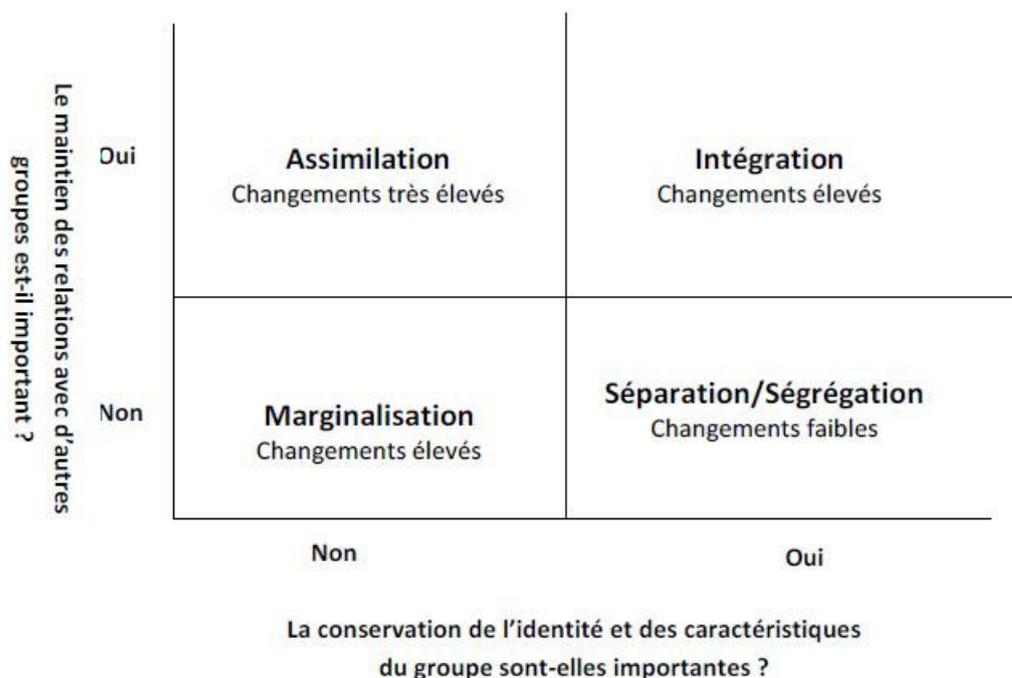
⁷⁵ Berry J. W., « Acculturation et adaptation psychologique », in Retschistsky J., Bosseil-Lagos M. et Dasen P., « La recherche interculturelle », Tome 1, Paris l'Harmattan, 1989, p 135 – 145.

⁷⁶ Chouchane Besma, "Normes Comptables Internationales et Cultures des acteurs de la Comptabilité : cas de la Tunisie, Thèse de doctorat en sciences de Gestion, IAE – Université Paris I Pantheon Sorbonne, 2005, 362 p.

⁷⁷ OpCit.

Figure.5 Le modèle d'acculturation de BERRY.

Source : Berry J. W., « Acculturation et adaptation psychologique », in Retschistsky J., Bosseil-Lagos M. et Dasen P., « La recherche interculturelle », Tome 1, Paris l'Harmattan, 1989, p 71.



De ces diverses propositions de la notion d'acculturation, nous utilisons les options proposées par Berry (1989) pour mieux saisir les changements dans le fonctionnement interne des entreprises. Pour cela, nous allons recourir aux quatre options qui ont été proposées par l'auteur dans le modèle ci dessus.

□ **L'option marginalisation** se caractérise par une déculturation, c'est-à-dire que l'individu ou le groupe n'éprouve aucun intérêt à maintenir une relation avec un autrui ou à conserver son identité. Dans un tel cas, l'application des IFRS est probablement réalisée de manière hétérogène. Nous pouvons alors parler d'une application non articulée au collectif de l'entreprise, et, au niveau du collectif, d'un rejet de la culture comptable anglo-saxonne.

□ **L'option séparation** préserve l'indépendance fonctionnelle des groupes ou des individus mais tout en maintenant un minimum d'échange. Dans cette option, les autres fonctions opérationnelles évitent l'interaction avec la fonction comptable-pilote. Au niveau du groupe d'acteurs –TPE et PME notamment- cela se manifeste par un désintérêt de la participation au processus de normalisation et par un essai de préservation des pratiques comptables.

□ **L'option assimilation** appliquée au processus d'interprétation des principes IFRS consiste

en la signature matérielle ou non d'un contrat unilatéral. Dans ce contrat, un groupe peut en effet adopter l'identité et la culture de l'autre. Dans ce cas, les autres fonctions opérationnelles de l'entreprise adoptent par exemple les deux traits distinctifs de la fonction comptable : *le principe de déontologie et le principe de la sécurisation de la piste d'audit*.

L'adoption de ces traits par les autres fonctions opérationnelles peut s'expliquer par le fait que leurs pratiques sont en dysfonction et gênent la lecture de la performance organisationnelle.

□ **L'option intégration** entraîne l'assimilation structurelle des cultures. Cette option exige en effet une interaction et une adaptation des cultures et une contribution mutuelle de deux groupes **London, (1967)**⁷⁸. Au niveau de l'application des IFRS, nous matérialisons ce phénomène par une collaboration entre les différentes fonctions sans qu'il y ait nécessairement une perte d'identité, c'est-à-dire que les spécificités-métiers de chaque fonction sont conservées dans la relation de collaboration. Cela conduit à un changement dans les deux groupes (fonction comptable et autres fonctions opérationnelles). Au niveau macro, les comptables incorporent l'esprit de la culture comptable anglo-saxonne tout en conservant leur culture d'origine.

L'option intégration est donc celle qui permet de maintenir l'identité des participants à l'élaboration des états financiers tout en accordant un rôle accru à la notion de collaboration. Ce faisant, nous positionnons l'appropriation des IAS/IFRS dans l'option intégration de Berry.

Section 2 : LA DIFFUSION DES IAS/IFRS COMME INNOVATION MANAGERIALE :

Dans ce point, nous posons le postulat que la mise en oeuvre des principes IFRS est la résultante d'une innovation managériale. De ce fait, nous examinerons d'abord le processus de diffusion des innovations, puis nous aborderons successivement l'approche des réseaux sociaux dans la diffusion des IFRS et l'institutionnalisation ou la routinisation des pratiques.

2.1 Le processus de diffusion des innovations managériales.

Comme dans tout processus, nous cherchons à connaître par quels canaux et dans quel délai une innovation se diffuse à l'ensemble des membres d'un système social **Degenne et Forsé, (2004)**⁷⁹. Cette diffusion peut être fonction :

⁷⁸ London H., « Liberalizing the white Australia policy: Integration assimilation or cultural pluralism? », Australian Outlook, vol. 21, 1967, p. 38 – 346.

⁷⁹ Degenne A. et Forsé M. « Les Réseaux sociaux », 2ème édition, Paris, Collection U, Armand Colin, 2004, p 185-186.

- de la perception des adoptants, du type de décision, de l'information transmise, de la nature du système social au sein duquel l'innovation est diffusée, et des efforts fournis par les acteurs du changement **Alcouffe et al.(2003)**⁸⁰.

- de la présence d'employés qualifiés, de la diffusion par contagion et de la diffusion hiérarchique **Alcouffe & al, (2003)**⁸¹.

- de la compatibilité de l'innovation avec les valeurs existantes, des normes, de la culture d'entreprise, de la complexité (difficulté à apprendre) et de l'observabilité du système **Rogers (1995)**⁸².

- de l'adoption par les hauts dirigeants (étape primaire), puis de l'acceptation de l'innovation par les individus **Gallivan, (2001)**⁸³.

Dans le cadre des IFRS, nous recourons aux processus de changement de Gallivan. Cet auteur met en avant trois facteurs de médiation entre l'adoption par les hauts dirigeants et l'acceptation par les membres de l'organisation :

- Les interventions managériales, c'est-à-dire les actions et les ressources disponibles pour faciliter l'acceptation de l'innovation par les membres de l'organisation.

- Les normes subjectives, c'est-à-dire les croyances des acteurs au sujet de l'innovation.

- Les conditions propices qui font référence aux attributs spécifiques de l'innovation (contexte, tâche, structure organisationnelle).

Ces facteurs de médiation permettent de mesurer l'innovation organisationnelle **Wolfe (1994)**⁸⁴ c'est-à-dire la propension d'une organisation à adopter un nombre élevé d'innovations plus rapidement que les autres organisations de son secteur et sur une période de temps donnée **Subramanian, (1996)** cité par **S. Alcouffe, (2006)**⁸⁵. Cette mesure se fait, selon la philosophie des IFRS, indépendamment du contexte dans lequel l'innovation est appliquée car l'idée à l'origine de l'innovation bénéficie d'un à priori favorable. Ce faisant, les principes IFRS sont bons et ne demandent qu'à trouver des clients aptes à les appliquer. Leur diffusion est donc conceptuellement un phénomène linéaire caractérisé par un enchaînement irréversible d'étapes successives.

⁸⁰ Alcouffe S., Berland N. et Levant Y., «Les facteurs de diffusion des innovations manageriales en comptabilite et controle de gestion : une etude comparative » Revue Comptabilite-Controle-Audit, Mai 2003, p. 7 – 26.

⁸¹ OpCit.

⁸² Rogers R.M., "Diffusion of innovations", 4eme edition, New York, The Free Press, 1995.

⁸³ Gallivan M.J., "Organizational aoption and assimilation of complex technological innovations: development and application of a new framework", Database Advanced Information Systems, 3, 2001, p. 51 – 85.

⁸⁴ Wolfe R.A., « Organizational innovation: review, critique and suggested research directions », Journal of Management Studies, 31, 1994, p. 405 – 431.

⁸⁵ OpCit.

Cependant, en raison de la complexité des normes IAS/IFRS (difficulté à apprendre) et de l'incomplétude de leurs caractéristiques, le processus d'application des IFRS est nécessairement contextuel et organisationnel. Il y a en effet un enchevêtrement de la technique et du social dans le processus de diffusion de l'innovation. **Bernoux (1995)**⁸⁶ note d'ailleurs que « *l'idée qu'un fait, fût-il génial comme telle invention technique, n'a pas d'intérêt intrinsèque en lui-même, et ne porte de force que dans la mesure où il est mis en chaîne ou en réseau avec un ensemble d'éléments, des acteurs/actants, et que ce sont ceux-ci qui vont lui donner vie. L'essentiel est la relation entre ces actants* ». La mise en relation est traduite par l'auteur à partir de quatre étapes :

- le temps de la contextualisation, en dressant conjointement la liste des actants/acteurs et les enjeux
- le moment de la traduction, par la définition d'un langage recevable par tous les acteurs
- la matérialisation d'un bien commun à tous les acteurs à partir de la négociation et de l'enrôlement des actants
- la solidification du réseau.

Il en résulte que l'effort collectif compte autant que la technicité sous-jacente aux IFRS. La technique comptable en IFRS tolère d'ailleurs mal le désordre organisationnel. Le fonctionnement huile de l'organisation devient désormais un pré-requis de la qualité des états financiers et comptables. Ce fonctionnement relève de registres tels que la confiance, l'engagement interpersonnel, le respect de règles tacites et le partage de connaissances formelles et informelles. Ainsi, les acteurs de l'organisation sont liés entre eux au travers de réseaux qui sont construits et maintenus dans le but de concevoir et de diffuser les états financiers sous IFRS. Les modes de structuration et de régulation en vigueur dans ces réseaux sont fonction, entre autres, des liens entre les acteurs et des caractéristiques formelles de la structure.

2.2 L'approche des réseaux sociaux au niveau de la diffusion des IFRS.

L'analyse de la diffusion des IFRS dans les organisations sous la perspective des réseaux sociaux peut se révéler fructueuse dans notre recherche. Différentes raisons peuvent être évoquées :

□□ Les individus peuvent avoir accès à des informations et à des ressources au-delà de celles disponibles dans leurs propres cercles sociaux **Granovetter, (1982)**⁸⁷. Dans sa théorie des

⁸⁶ Bernoux Philip, « La sociologie de l'entreprise » Paris, Points Seuil, 1995, p 160.

⁸⁷ Granovetter M. « The strength of weak ties : A network theory revisited » in P.V. Marsden and Nan Lin, eds, Social Structure and Net Work Analysis, Beverly Hills, Sage, 1982, p.113.

liens faibles, l'auteur explique en effet le lien entre les membres de l'organisation par une combinaison de l'intensité émotionnelle, du temps passé ensemble, de l'intimité et de services réciproques **Granovetter, (1973)⁸⁸**. Ces liens faibles peuvent aussi être un des piliers de la certification des états financiers sous IFRS dans la mesure où ils sont générés par une division du travail vivement recherchée par les auditeurs légaux et contractuels.

Cependant, une quantité importante de liens faibles peut entraîner une nette mobilisation d'un temps collectif et une réduction de l'utilité des contacts, et donc une faible probabilité de faire apparaître de nouveaux savoirs. Par ailleurs, les liens faibles supposent que l'incertitude et l'insécurité sont relativement faibles **Preey-Smith et Shalley, (2003)⁸⁹**. Dans une telle hypothèse, les pratiques comptables sous IFRS sont figées et s'appuient sur des procédures routinières.

□ □ L'interprétation des principes comptables s'accompagne de l'incertitude et de la précarité des acteurs. De ce fait, les individus ont recours aux liens forts afin de minimiser la zone d'incertitude. Pour **Krackhardt (1992)⁹⁰**, les liens forts sont en effet les jalons de la confiance et peuvent réduire la résistance au changement. La combinaison des trois qualités qui caractérisent ces liens (l'interaction, l'affection, le temps) permet en effet de générer de la confiance et de décourager la malveillance. La montée de dispositifs de vigilance et de surveillance est d'ailleurs une nécessité imposée par la comptabilité financière. Ce faisant, le recours aux liens forts apporte une régularité des comportements quotidiens sur des problématiques de flux de travail du fait notamment de leurs composantes confiance et affectivité. D'une part, la composante affective permet en effet de comprendre le lieu et les relations de pouvoir en ce sens qu'elle est définie comme une capacité d'action **Crozier M. Friedberg E. (2000)⁹¹**. D'autre part, la confiance est une ressource importante dans les pratiques comptables. Cependant, ces deux composantes (confiance et affectivité) sont généralement opératoires dans des relations entre individus appartenant à une même unité organisationnelle. **Granovetter (1973)⁹²**, cite par **Masquefa, B., (2005)⁹³** note d'ailleurs qu'«

⁸⁸ Granovetter M. "The strength of Weak Ties", *American Journal of Sociology*, 78, 1973, p. 1360 – 1380.

⁸⁹ Preey-Smith J.E. & Shalley C.E., « The social side of creativity: A static and dynamic social network perspective », *Academy of Management Review*, 28, 1, 2003, p 89 – 107.

⁹⁰ Krackhardt D., « The Strength of Strong Ties: The importance of Philos in Organizations » in chapter 8 of *Networks and Organizations: Structure, Form, and Action*, Eds. Nohria and Eccles, Boston, Harvard Business School Press, 1992.

⁹¹ Crozier M. et Friedberg E. « Organisations et action collective. Notre contribution à l'analyse des organisations », 1995, in M. Crozier, "A quoi sert la sociologie des organisations ?", Tome 1, *Theorie, culture et société*, Edition Seli Arslan, 2000, p. 130 -160.

⁹² OpCit.

un lien fort n'est pas un pont.... Mais il peut être un pont, seulement si aucune des parties liées à lui n'a d'autres liens forts, ce qui est improbable dans un réseau social de n'importe quelle taille (bien que possible dans un petit groupe) ».

Ainsi, dans les grands réseaux sociaux, comme ceux appliquant les IFRS, il faut privilégier la complémentarité entre les liens forts et les liens faibles. La théorie de l'intégration de Fararo et Skvoretz (1987, cité **dans Degenne et Forse, (2004)**⁹⁴ confère d'ailleurs aux premiers (liens forts) le rôle de l'intégration locale et aux seconds, celui de l'intégration globale. La subjectivité relative à l'activité d'interprétation des principes IFRS pousse en effet vers l'adoption des liens faibles car ils facilitent l'accès à l'information. Les liens forts demeurent également importants notamment dans le processus de consolidation de la confiance que nécessitent les pratiques comptables.

La mobilisation des réseaux sociaux peut donc aider les comptables IFRS à soutenir, dans la durée, la coopération entre les sous-unités et celle qui existe entre les acteurs d'une unité. Cette mobilisation aide à contribuer à la routinisation ou à l'institutionnalisation des pratiques.

2.3 L'institutionnalisation et/ou la routinisation des pratiques.

L'application des IFRS est similaire d'une organisation à une autre selon le modèle de l'isomorphisme institutionnel **DiMaggio et Powell, (1983)**⁹⁵. Du fait de la quête de légitimité qu'opère toute entreprise souhaitant attirer des investisseurs, les pratiques comptables en IFRS se diffusent rapidement par le phénomène d'isomorphisme, par mimétisme ou de façon coercitive discursive **DiMaggio et Powell (1983)**⁹⁶ et par le phénomène de mode **Abrahamson, (1996)**⁹⁷. Dans le premier cas, des contraintes de nature coercitive, normative et mimétique forcent l'unité à copier les modes de fonctionnement (structures et comportements) des organisations estimées rentables et légitimes. Dans le second cas, des gourous de la finance (investisseurs, commissaires aux comptes, cabinets comptables) insufflent des pratiques considérées à priori et à posteriori comme rationnelles et progressistes du fait de l'effet de masse causé par le nombre d'organisations ayant adopté leur prescription. Dans les deux cas, l'action organisationnelle est considérée ici comme une donnée exogène. L'organisation tend alors à être passive face aux problèmes d'homogénéisation au sein d'une

⁹³ Masquefa Bertrand, « L'implantation d'une innovation manageriale en comptabilité de gestion : une approche par les réseaux sociaux », Thèse de doctorat es Sciences de Gestion, Directeurs Robert Teller et Laurence Saglietto, Université Nice, Décembre 2005, 341p.

⁹⁴ OpCit.

⁹⁵ DiMaggio & Powell, "The iron-cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Journal of Sociology*, vol. 48, 1983, p 147 – 160.

⁹⁶ OpCit.

⁹⁷ Abrahamson E., "Management fashion", *Academy of Management Review*, vol. 21, n°1, 1996, p 254 a 285.

aire de vie institutionnelle reconnue, avec le risque d'apparition, à l'intérieur de l'organisation, de comportements parfois irrationnels.

Dans un tel cas, se pose la question de la légitimation. Il s'agit en effet de *"légitimer les nouvelles pratiques, de les intégrer dans les structures et croyances organisationnelles pour que les acteurs se les approprient"* **Abrahamson, (1996)**⁹⁸. Les IFRS sont alors soumises au jugement des membres de l'organisation. Il leur appartient en effet d'estimer l'acceptabilité du nouveau référentiel comptable même si, selon **Capron (2005)**⁹⁹, les normes comptables ont une reconnaissance et une confiance socialement bien assises. Mais, la légitimité *"implique à la fois le modelage des comportements en fonction de croyances sur ce qui est approprié et le façonnage du savoir en fonction des croyances dominantes sur ce qui constitue la réalité sociale"* **Capron (2005)**¹⁰⁰. À ce propos, **Granlund (2001)**¹⁰¹, note d'ailleurs que les gens résistent au changement social, c'est-à-dire au changement dans leurs relations humaines qui accompagne souvent l'innovation technologique. Ils ne résistent pas au changement technique.

La légitimation peut donc aboutir à des modes de comportements institutionnalisés ou à la routinisation des pratiques dès lors que le facteur humain transparaît dans le modèle d'appropriation des IFRS. La routinisation des pratiques par des règles et des routines peut institutionnaliser les comportements à partir du modèle de **Burns et Scapens (2000)**¹⁰² :

- Encodage des principes institutionnels des règles et routines
- Action des acteurs sur les routines et les règles pour encoder les principes institutionnels.
- Apparition d'une forme de comportement répété conduisant à la reproduction de routines.
- Institutionnalisation des règles et des routines qui ont été reproduites à travers le comportement des acteurs individuels.

Ce processus d'institutionnalisation ainsi décrit se lie au temps en façonnant les actions période après période dans le but de comprendre et de consolider les habitudes des membres de l'organisation. Cependant, ce processus lui-même est une innovation managériale au niveau du processus d'évaluation, de comptabilisation et de communication de l'information comptable et financière. Ceci requiert de comprendre les relations de collaboration entre acteurs. C'est l'objet du point suivant.

⁹⁸ OpCit.

⁹⁹ Capron Michel et al., « *Les normes comptables internationales, Instrument du capitalisme financier* », édition La découverte, Collection Entreprise & Société, novembre 2005, 189p.

¹⁰⁰ OpCit.

¹⁰¹ Granlund M, "Towards explaining stability in and around M management accounting systems", *Management Accounting Research*, 2001, 12, p 141 à 166.

¹⁰² Burns J., Scapens R.W., "Conceptualising management accounting change: An institutional framework", *Management Accounting Research*, 2000, 11, p 3 à 25.

Section 3 : La théorie de l'agence dans l'étude du fonctionnement de l'organisation.

Dans la théorie de l'agence, l'entreprise est perçue comme un noeud de contrats où l'entreprise est réduite à un modèle principal-agent. Ces contrats servent de cadre d'analyse à l'appropriation des IFRS dès lors qu'on s'intéresse au management de la relation IFRS acteurs.

Nous partons en effet du postulat suivant :

Lors de la mise en oeuvre des IAS/IFRS, les acteurs comptables internes ont des objectifs contradictoires avec ceux des autres fonctions opérationnelles (agents). Les acteurs comptables sont aussi les agents de la gouvernance.

3.1 Les fondements de la théorie de l'agence.

La théorie de l'agence repose sur deux hypothèses comportementales. D'une part, les individus cherchent à maximiser leur utilité dans la relation contractuelle, et d'autre part, ils sont susceptibles de tirer profit de l'incomplétude des contrats **G. Charreaux, A. Couret, P. Joffre et ali., (1987)**¹⁰³. Ces hypothèses ont généralement comme fondements la contractualisation, l'hypothèse d'efficacité des marchés et la réticence de l'individu au risque.

3.1.1 La conception contractuelle de l'entité.

La relation d'agence définie par **Ross (1973)**¹⁰⁴, **Jensen et Meckling (1978)**¹⁰⁵ et par **Sunder S., (1997)**¹⁰⁶ s'oriente pour ces différents auteurs vers le même concept : une firme considérée comme un noeud de contrats sans existence en tant que personne morale agissante. **Jensen et Meckling (1978)**¹⁰⁷ et **Sunder S. (1997)**¹⁰⁸ entendent cependant la définition de la relation d'agent à toute forme de coopération.

Jensen et Meckling (1976) définissent en effet la relation d'agence comme "*un contrat dans lequel une ou plusieurs personnes (principal ou principaux) a recours aux services d'une autre personne (agent) pour accomplir une tâche quelconque en son nom, ce qui implique une délégation de nature décisionnelle à l'agent*". Appliquée à la comptabilité financière, la relation d'agence connaît un profond renouvellement grâce à la théorie positive de la

¹⁰³ Charreaux G., Couret A., Joffre P., et al. « *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise* » Paris, Economica, 1987.

¹⁰⁴ Ross S.A. « The Economic Theory of Agency: the Principal's Problem », *American Economic Review*, vol. 63, n°2, 1973, p 134 a 139.

¹⁰⁵ Jensen M. & Meckling W. "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure", *Journal of Financial Economics*, vol. 3, 1978, p 305 a 339.

¹⁰⁶ OpCit.

¹⁰⁷ OpCit.

¹⁰⁸ Sunder S. « *Theory of Accounting and Control* », South – Western College Publishing, Cincinnati, Ohio, 1997, 212p.

comptabilita **Watts & Ziemmermann, (1978)**¹⁰⁹. Ce dernier courant théorique cherche à expliquer le comportement des entités (entreprises) en matière comptable à partir de l'hypothèse selon laquelle les décisions prises dans ce domaine répondent, comme toutes les autres, à l'objectif de maximisation de l'utilité. Globalement, l'apport de la théorie de l'agence est d'avoir permis de dire que les relations contractuelles au sein de l'entreprise et, à un degré moindre, les coûts politiques peuvent influencer sur les choix comptables **B. Raffournier, 1990)**¹¹⁰.

En raisonnant sur l'esprit de la règle comptable, les principes IFRS accèdent en effet la théorie de l'agence, au niveau de l'influence des relations d'agence au sein de l'entité et des coûts politiques que celle-ci subit dans les choix de nature comptable. La comptabilité en IFRS peut donc se situer dans une vision normative de la théorie de l'agence avec comme champ d'investigation privilégié les relations de coopération entre les individus de l'entité.

Dans ce cadre, les IFRS s'inscrivent dans une théorie qui prolonge la théorie de l'agence : la théorie contractuelle des organisations **Charreaux (1999)**¹¹¹. Dans la vision contractuelle de l'organisation, **Charreaux (1999)**¹¹² considère en effet l'organisation comme *"un ensemble de contrats implicites ou explicites, qui régissent les relations aussi bien entre les agents internes à l'organisation, qu'entre ceux-ci et les tiers"*. Ainsi, l'auteur contribue aux contrats internes un rôle de spécification des droits de chaque agent et des systèmes de surveillance et d'évaluation. Selon cette perspective, les relations d'agence sont gouvernées par le fonctionnement des structures et non uniquement par la forme de la relation entre actionnaires et dirigeants. Les relations entre supérieurs et subordonnés prennent ainsi tout leur sens. La théorie des transactions et des structures informelles au sein des organisations **Breton et Wintrobe, (1982)**¹¹³ explicite ces relations en recourant à la notion de confiance. La confiance est traitée dans la relation contractuelle comme un résultat du calcul économique des acteurs. Autrement dit les acteurs choisissent le niveau de la confiance par un calcul économique en fonction notamment du prix qu'ils peuvent obtenir de leurs services aux acteurs supérieurs. Dans ce modèle contractuel, il y a une endogénéisation de la confiance en vue de l'interprétation des principes IFRS. Ce modèle intègre implicitement l'efficacité du marché et l'individu utilitariste.

¹⁰⁹ OpCit.

¹¹⁰ Raffournier Bernard, "La théorie positive de la comptabilité : une revue de la littérature", In *Economie et Sociétés*, Série Sciences de Gestion, n°16, 11/1190, p. 137-166.

¹¹¹ Charreaux Gerard, « La théorie positive de l'agence : lectures et relectures » in *de nouvelles théories pour gérer l'entreprise du 21ème siècle*, Economica, 1999, p. 61 – 141.

¹¹² OpCit.

¹¹³ Breton, A. et Wintrobe, R.: *The logic of bureaucratic conduct*, Cambridge University Press, 1982.

3.1.2 L'efficacité des marchés.

Le calcul économique est constamment effectué par les acteurs impliqués. Ce calcul s'opère dans un marché efficient qui peut conduire à l'apparition d'un passager clandestin (free rider) si le principe IFRS à interpréter ne se rattache pas à un acteur identifié. Dans la théorie de l'agence, seul un marché efficient peut permettre de résoudre efficacement le problème des passagers clandestins. Ce marché canalise donc dans la bonne direction des comportements guidés par l'intérêt individuel. Divers facteurs expliquent cette canalisation :

□ □ **L'efficacité des marchés en tant que vecteurs d'informations** : en effet, tous les acteurs ont en leur possession les informations financières (efficacité semi-forte) et ces informations sont connues de tous les acteurs du marché (efficacité forte).

□ □ **Le marché se référant à un ensemble d'informations spécifiques** : les cours des actions sont en effet fonction des anticipations rationnelles des investisseurs et du fait que ces derniers utilisent l'information disponible pour forger ces anticipations **Fama, (1980)**¹¹⁴. Cela revient à considérer que les prix des actifs évoluent avec les modifications des croyances des investisseurs. Cependant, quelques investisseurs ayant un impact réel sur la demande de titres peuvent suffire pour qu'il y ait efficacité des marchés **Beaver, (1968)**¹¹⁵.

Avec l'hypothèse de l'efficacité des marchés financiers, les rapports annuels ne peuvent donc contenir continuellement des opportunités.

3.1.3 L'unité d'analyse de la relation contractuelle : l'interface individu/risque.

Les hypothèses de la théorie de l'agence font référence aux agents qui, seuls, disposent de capacités d'action. Les agents, guidés par leurs intérêts personnels, interviennent cependant dans un marché supposé efficient. Le niveau d'analyse de la relation se centre donc sur l'individu **Jensen (1983)**¹¹⁶ en évitant, comme les marginalistes, de parler de l'organisation.

L'individu est alors considéré, dans ce cas, comme un être rationnel qui maximise son plaisir (utilité) et minimise sa peine (inutilité). En d'autres termes, l'individu maximise sa fonction d'utilité par des rendements ou des espérances de gains élevés avec un risque moindre. Ce qui signifie que l'analyse des principes IFRS doit être conduite à partir de l'étude des comportements individuels et de leurs interactions. Les états financiers et comptables sont une

¹¹⁴ Fama E.F., « Agency problems and the theory of the firm », Journal of Political Economy, vol. 88, n°2, avril 1980, p 288 – 307.

¹¹⁵ Beaver W., « The Informational Content of Annual Earnings Announcements », Journal of Accounting Research, Supplement, 1968, p. 67.

¹¹⁶ Jensen M.C., « Organizational Theory and Methodology », Accounting Review, vol. 58, n°2, 1983, p 319-339.

résultante de l'agrégation, au travers des effets émergents ou effets de composition, des actions individuelles. Dans cette vision, les principes IFRS s'inscrivent dans le cadre de l'individualisme méthodologique découlant de l'homoeconomicus de la théorie économique standard, c'est-à-dire du marginalisme.

Ainsi, seule l'appropriation individuelle des IFRS peut susciter une application pertinente des IFRS, et la relation contractuelle entre acteurs est la méthode la plus simple et la plus efficace pour collecter l'information nécessaire à la production des états financiers. La relation contractuelle est cependant intrinsèquement liée aux conflits d'agence en raison de la rationalité des personnes et de l'incomplétude des contrats. Le point suivant examine l'origine et le mécanisme de résolution des conflits.

3.1.4 L'origine et le mécanisme de résolution des conflits.

Après l'identification des origines des conflits, nous montrons que la coopération des acteurs, que nécessite l'interprétation des principes IFRS, oblige les individus à déployer des contrats de participation incitatifs afin d'atténuer les conflits nés de la relation d'agence.

3.1.4.1 L'origine des conflits dans la théorie de l'agence.

Selon **Charreaux (1987, 1999)**¹¹⁷, les problèmes qui sont susceptibles de se poser dans la relation d'agence portent sur la divergence d'intérêt entre le principal et l'agent, sur l'existence d'incertitudes et d'imparfaite observabilité des efforts de l'agent (risque d'aléa moral), sur l'existence d'un coût d'établissement et d'exécution des contrats et enfin sur le partage des risques.

La théorie de l'agence pose ainsi comme hypothèse implicite le fait que les éléments de compréhension du fonctionnement des organisations sont essentiellement liés à la structure formelle, c'est-à-dire aux structures définissant l'autorité ou la hiérarchie.

Il en résulte des problèmes ou des conflits du fait de l'incertitude non probabilisable et du comportement non nécessairement efficace des acteurs impliqués dans la mise en œuvre des IFRS. Ces conflits prennent racine dans la possibilité d'un comportement déviant par rapport aux intérêts du principal (l'acteur de la fonction comptable).

Le sociologue Crozier affirme d'ailleurs que l'organisation est, de manière structurelle et inhérente, un lieu de conflit. De même **Perroux (1975)**¹¹⁸, dans sa théorie de l'unité active, considère que l'organisation est soumise à la dialectique conflit-coopération. L'organisation

¹¹⁷ OpCit.

¹¹⁸ Perroux François, « Unites actives et mathématiques nouvelles : revision de la théorie de l'équilibre général », Paris, Dunod, 1975.

est ainsi un mode de résolution des conflits au travers de la coopération. Ce mode de résolution, dans la théorie de l'agence, s'articule autour des mécanismes de contrôle.

3.1.4.2 Les mécanismes de résolution des conflits.

Dans la mise en oeuvre des IFRS, l'objectif est de réduire la « perte résiduelle » induite par la coopération **Charreaux, (1999)**¹¹⁹ des acteurs impliqués en raison de l'impossibilité, dans le mode réel, d'éliminer tous les conflits. La théorie de l'agence répond à cet objectif par les mécanismes de contrôle (surveillance notamment). En cas de défaillance ou d'insuffisance de ces mécanismes, la théorie de l'agence postule à l'existence d'un opportunisme des agents.

Dans le mécanisme de surveillance, le principal cherche à s'assurer que son agent gère la mission conformément à ses intérêts. Par exemple, le comptable fait appel au responsable hiérarchique du salarié impliqué pour l'évaluation de la performance de celui-ci. Il peut également surveiller l'agent ou les contrats tissés au sein de l'entreprise en recourant au domaine de compétences d'un consultant interne. Celui-ci collecte et gère les dysfonctionnements repérés lors des relations de collaboration entre les différents partenaires. L'agent cherche à mettre en confiance le principal en émettant des signaux de collaboration. L'un de ces signaux se repère au travers des savoir-faire particuliers de la grille de compétences comme par exemple des compétences comptables et déontologiques.

La mobilisation des mécanismes de contrôle s'inscrit dans la volonté de rechercher un « équilibre organisationnel ». Cet équilibre résulte pour **Aoki (1984)**¹²⁰ d'un jeu coopératif dans la mesure où tous les partenaires ont intérêt à la pérennité des firmes.

Des auteurs comme Breton (1986) affirment cependant que les mécanismes de contrôle définis au niveau de la structure formelle sont insuffisants dans la résolution des conflits.

D'après cet auteur, la structure formelle posée par l'hypothèse implicite de la théorie de l'agence remplit seulement les fonctions suivantes :

- Définir les niveaux où sont élaborés les objectifs dans une acception opérationnelle et notamment, préciser les demandeurs et offreurs de services informels dans les réseaux de confiance verticaux
- Réguler et contrôler la confiance au sein des réseaux en définissant les territoires et les frontières
- Servir de substitut à la structure informelle quand par exemple les supérieurs (comptables pilotes) manquent de capacité entrepreneuriale suffisante pour utiliser efficacement la structure informelle.

¹¹⁹ OpCit.

¹²⁰ Aoki M., "The Cooperative Game theory of the firme", Oxford University Press, 1984.

Dès lors, l'auteur met l'accent sur la structure informelle dans le processus de résolution des conflits nés de la relation d'agence. Nous considérons alors que c'est l'étude de l'architecture organisationnelle, en particulier les mécanismes d'incitation et de contrôle, qui permet de résoudre les conflits nés lors de l'interprétation des IAS/IFRS.

3.1.5 L'appropriation des IAS / IFRS selon la théorie de l'agence.

Au niveau de l'interprétation des IFRS, nous postulons que ce sont les agents qui entrent en relation de manière contractuelle. Ces relations sont cependant encadrées par des mécanismes de contrôle interne et externe .

3.1.5.1 La contractualisation et l'interprétation des IFRS

L'application des principes IFRS dans l'entité met en jeu des relations contractuelles (explicites ou non) entre les différents acteurs participant à l'interprétation, à l'évaluation et à la comptabilisation des événements comptables. L'existence de ces relations est notamment liée à :

- L'utilisation par le principal (comptable IFRS) du savoir-faire spécifique des agents (acteurs peri-comptables).
- L'utilisation par le principal de l'information (private information) dont dispose l'agent. Les indices de dépréciation d'actif externe sont par exemple fournis par la direction commerciale et la direction marketing.
- L'assouplissement des contraintes de temps du principal. L'abondance des règles établies en normes IFRS contraint le comptable IFRS à coopérer avec les différentes fonctions opérationnelles. Un acteur ou une fonction ne peut en effet maîtriser l'ensemble du dispositif normatif.

L'agent est donc soumis à des contraintes imposées par les principes IFRS. il n'est plus un agent passif, c'est un agent qui maximise son utilité dans les limites imposées par la structure. L'entreprise n'est plus l'unité d'analyse, ce sont les ajustements individuels aux contraintes de l'environnement qui sont observés .

L'organisation est alors un lieu d'interactions entre des individus distincts qui sont dotés de capacités cognitives propres. Dès lors, le thème de la sécurité contractuelle, qui est lié à la qualité de fonctionnement de la structure, devient le cœur de la relation d'agence interne, c'est-à-dire le cœur des opérations de coordination ou de transfert des responsabilités. Dans ce type de transfert, les acteurs s'inscrivent nécessairement dans une logique de contrat ou seul compte le contrat liant la norme à l'acteur. Il y a ainsi abandon de la logique de

l'honneur **Iribarne, (1989)**¹²¹ pour une approche anglo-saxonne des normes comportementales. Les comportements des acteurs dans le processus d'application des IFRS peuvent en effet induire des conduites stratégiques intentionnelles ou non. Cela suggère l'intervention d'un référent IFRS qui dispose d'un pouvoir de négociation et de fixation des termes du contrat pour chaque acteur impliqué. Son rôle est donc d'assurer la coordination afin de permettre aux individus de connaître leur travail, d'interpréter et de répondre aux messages qu'ils reçoivent. La coordination devient ainsi centrale en matière de production des tats financiers et comptables sous IFRS.

Les facteurs incitatifs à la coordination reposent notamment sur la discipline des marchés et sur les mécanismes de surveillance.

3.1.5.2 rigueur des marchés et leur surveillance.

La discipline des marchés engendre une diffusion d'informations comptables de qualité. D'ailleurs, comme l'a écrit **Daude (2007)**¹²² « *La démarche analytique qui sous-tend l'architecture mathématique des normes IAS/IFRS est issue d'une logique ensembliste identitaire qui suppose la complétude des marchés et un monde fini* ». La discipline exercée par les marchés peut provenir :

- *des marchés financiers*. Dans ce cas, ces derniers peuvent devenir, selon l'hypothèse d'anticipation rationnelle des acteurs, une porte d'entrée pour découvrir l'information comptable publiée par les entités. A cet égard, la publication de l'information comptable sur les marchés est de nature à renforcer la crédibilité des engagements en termes notamment de procédures.

- *du marché de contrôle*. Dans ce marché, il existe une certaine concurrence entre les dirigeants **Alchian, (1969)**¹²³, **Fama, (1980)**¹²⁴. Celle-ci les contraint à gérer conformément aux exigences des actionnaires et à être efficaces notamment lors de la publication des états financiers.

- *du marché des biens et services*. En effet, dans l'analyse sur les motivations du dirigeant à diffuser ou à retenir l'information, Verrecchia (1983) cite par **Saada, (1994)**¹²⁵ montre que la éconcurrence qui regne sur le marché de biens et services explique la politique de diffusion de

¹²¹ Iribarne Philippe, « La logique de l'honneur : gestion des entreprises et traditions nationales », collection sociologie, Seuil, 1989, 283p.

¹²² Daude Benedicte, "Legitimités plurielles des normes IFRS : de la subjectivité d'une norme comptable à l'objectivité d'une convention comptable", Congrès IIC/ISEOR, juin 2007, p 607 à 623.

¹²³ Alchian A.A., « Corporate management and property rights », in H. Manne, ed., Economic policy and the regulation of corporate securities, American Institute, 1969.

¹²⁴ OpCit.

¹²⁵ Saada Toufik, « La communication financière de l'entreprise et son impact sur l'évaluation par le marché : une synthèse de la littérature », In Economie et Société, Série Sciences de Gestion, n°20, 5, 1994, p. 85 – 112.

l'information volontaire. Il identifie en effet une relation positive entre coût de diffusion et concurrence sur le marché des biens et services.

- *du marché de travail des cadres comptables et dirigeants.* Dans ce marché, la valeur disciplinaire du dirigeant et/ou du cadre comptable est fonction de sa réputation sur le marché du travail. Cette réputation est, dans le domaine comptable, fondée sur la confiance attachée aux comptes publiés par ces acteurs. Les comportements opportunistes sont ainsi régulés par la réputation.

- *de l'organisation interne.* Dans ce marché interne ou réseaux internes, le mécanisme de surveillance dépend de la notion de confiance verticale (comptables IFRS et responsables comptables) et horizontale (comptables et peri-comptables). L'intensité (ou le volume investi dans chaque relation interpersonnelle) et l'étendue (le nombre de relations) de la confiance Breton et Wintrobe, cités par **Charreaux, (1990)**¹²⁶ peuvent en effet aboutir à la mise en place un réseau d'élaboration d'une information financière de qualité.

- *du marche de la normalisation.* Les quatre poles de l'environnement normatif (IFRS, qualite, sociale, environnementale **H. Savall et V. Zardet, (2005)**¹²⁷ peuvent exercer une discipline puissante sur les dirigeants en raison de leur impact potentiel sur la valeur de l'entreprise. La diminution tendancielle des situations dans lesquelles le dirigeant est en infraction permanente constitue un des moyens de controle pour le principal. La theorie de l'agence ainsi exposee fournit une explication, a partir du principe d'efficience des marches, de la relation contractuelle entre les agents et de l'hypothese d'opportunisme de l'agent. Cette derniere ecarte la notion de confiance pour fonder son raisonnement sur la notion de conflit. Cependant, les mecanismes disciplinaires sont supposes assurer au mieux la convergence des interets. Parmi ceux-ci, nous avons notamment introduit la notion de confiance dans la regulation des comportements des acteurs internes, afin d'attenuer la surestimation de la capacite cognitive de l'agent et du principal. La theorie socioeconomique va s'inscrire dans cette tendance en s'interessant a l'impact de l'action humaine sur l'application des IFRS.

Section 4 : l'appropriation des IAS/IFRS selon la théorie socio-économique.

Nous avançons le postulat que les états financiers sous IAS/IFRS résultent de l'interaction entre structures et comportements telle qu'elle est proposée par la théorie socio-économique.

Nous présentons donc dans un premier temps les fondements de cette théorie, avant d'examiner la question de l'appropriation des normes comptables IAS/ IFRS dans la conception de la théorie socio-economique .

¹²⁶ OpCit.

¹²⁷ Savall Henri et Zardet V. "Tetranormalisation, défis et dynamiques" Edition Economica, 2005, 195p.

4.1 fondements et principes de la théorie socio-économique :

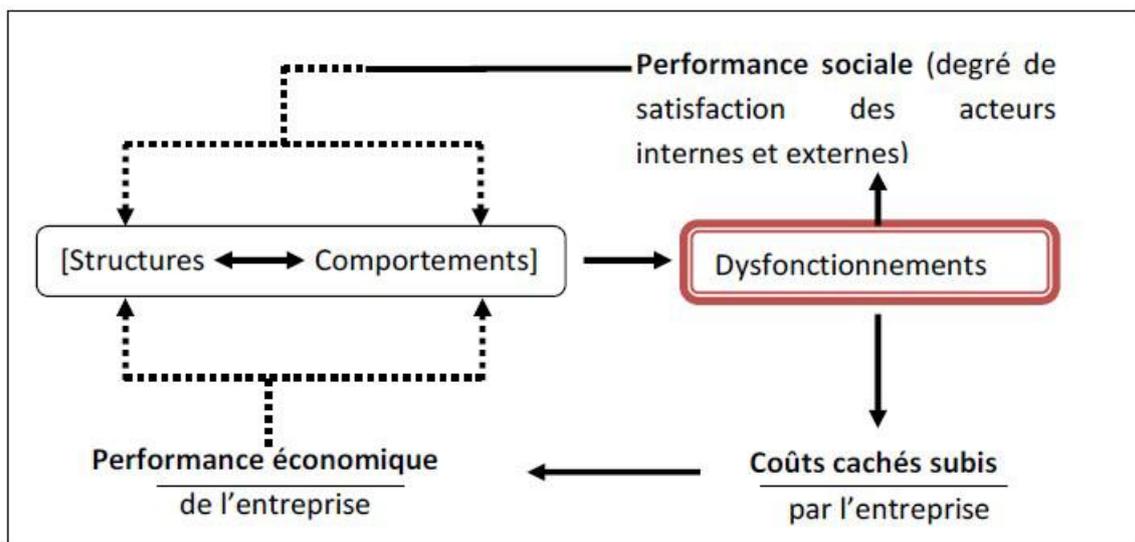
Dès 1973, la théorie socio-économique pose le principe de l'émergence d'une nouvelle conception de l'activité humaine. Elle explique en effet le fonctionnement de l'entreprise par les interactions entre structures et comportements **H. Savall,(1975)**¹²⁸. Ces interactions partent du principe de l'unicité de l'analyse sociale et économique en accordant une place privilégiée au facteur humain dans les modèles d'intention explicative des performances des entités. C'est un modèle qui se fonde sur des principes de management qui structurent les axes de changement au sein des entités¹²⁹.

4.1.1 L'hypothèse fondamentale de l'analyse socio-économique.

La figure n°6 explicite l'hypothèse fondamentale de la théorie socio-économique de **H. Savall, (1975)**. Cette théorie se fonde sur une reconnaissance simultanée de la pertinence des deux forces d'impulsion du fonctionnement des organisations, les structures et les comportements, placées en interaction.

Figure n°6: L'hypothèse fondamentale de la théorie socio-économique.

Source : Savall Henri, "Enrichir le travail humain : l'évaluation économique". Edition Economica collection Gestion, Preface de la 1ere édition Jacques DELORS, Avant propos a la première édition Alain BIENAYME, Date 1ere édition 1975, 3eme édition en novembre 1989, P.128.



Les structures représentant les éléments permanents de l'organisation et ont, en partie, une incidence sur l'efficacité humaine. Elles peuvent être regroupées en cinq catégories :

¹²⁸ Savall Henri, "Enrichir le travail humain : l'évaluation économique". Edition Economica collection Gestion, Preface de la 1ere édition Jacques DELORS, Avant propos a la première édition Alain BIENAYME, Date 1ere édition 1975, 3eme édition en novembre 1989, 275p.

¹²⁹ Entendez par là, les entreprises.

1. **Les structures physiques** : l'espace physique, la configuration des lieux, les nuisances. Elles peuvent faire l'objet d'un repérage direct : espace, volume, ambiance physique ... ou indirect : nuisances physiologiques qu'elles provoquent sur l'homme par des éléments tels que le bruit, l'excès de fatigue physique, la surcharge mentale.
2. **Les structures technologiques** : elles représentent les différents types d'équipements présents dans l'organisation et leurs spécificités.
3. **Les structures organisationnelles** : elles regroupent les éléments tels que l'organigramme, le sociogramme, la division du travail, les méthodes opératoires, les horaires et rythmes de travail, les procédures, le système de communication - coordination - concertation et le système d'information.
4. **Les structures démographiques** : ce sont l'ensemble des caractéristiques de la population des salariés en termes de catégories professionnelles, hiérarchiques, d'âge, d'ancienneté, de sexe et de formation.
5. **Les structures mentales** : Elles comprennent les éléments caractérisant de façon durable l'état des mentalités dans l'organisation, qu'il s'agisse des styles de gestion inculqués par les directions, des conceptions dominantes qui infléchissent les décisions de l'encadrement, ou encore de l'état d'esprit et de l'ambiance de travail régnant parmi le personnel.

Cette classification des structures selon leur nature est faite pour rendre aisée l'analyse du fonctionnement de l'organisation, car en toute rigueur ces différentes structures sont, en réalité, en interrelation étroite.

Quant aux **comportements**, ils se définissent comme les manifestations effectivement observées de l'homme, ayant une incidence sur son environnement physique et social. Les comportements, contrairement aux attitudes (qui elles sont constituées des éléments relativement permanents de la personnalité) se caractérisent par leur nature conjoncturelle et leur relative instabilité. Un individu, suivant sa position et la nature des problèmes rencontrés, peut obéir à cinq logiques de comportement :

1. **Logique individuelle** : la personnalité et les caractéristiques professionnelles et extra professionnelles influencent le comportement individuel.
2. **Logique de groupe d'activité** : le comportement de l'individu est ici guidé par son appartenance à un service ou une agence.
3. **Logique catégorielle** : l'individu réagit selon son appartenance à une catégorie professionnelle ou à un niveau hiérarchique.

4. **Logique de groupe d'affinité ou de groupe de pression** : le comportement de l'individu s'explique par son appartenance à un groupe d'affinités existant, interne ou externe à l'entreprise, défini par une formation commune, une vie associative, des convictions morales, religieuses ou politiques.
5. **Logique collective** : l'ensemble du personnel d'une entreprise se comporte de la même manière. Cette logique de comportement est rare : on la rencontre face à des événements graves mettant en cause la survie ou le développement de l'entité.

De cette interaction, apparaissent des écarts entre le fonctionnement effectif et le fonctionnement attendu ou souhaitable, dénommés dysfonctionnements, dont l'expression financière se matérialise par les Coûts-Performances-Cachés. Le niveau et la structure des Coûts-Performances-Cachés influent sur ceux de la performance organisationnelle, tout en limitant l'amélioration de cette dernière à la partie compressible par l'expérimentation, c'est-à-dire celle qui résulte d'un couplage relativement inefficace du système. L'analyse socio-économique reconnaît alors que certains dysfonctionnements sont inhérents au fonctionnement, si satisfaisant soit-il, de toute organisation. Le concept de Coûts-Performances-Cachés permet de matérialiser les enjeux de la non action ou de l'action inopportune. Ce concept s'appuie sur les composants suivants :

- **Sursalaire** : glissement de fonctions vers le bas, salaires versés sans contrepartie d'activité, par exemple lors d'une absence, notamment si celle-ci est injustifiée.
- **Surtemps** : temps passé par des salariés dans des régulations de dysfonctionnements, comme les conflits.
- **Surconsommation** : quantité de services consommés en excès du fait de la régulation de dysfonctionnements.
- **Non-production** : perte de production ou d'activité engendrée par le dysfonctionnement.
- **Non-crédation de potentiel stratégique** : coût en temps humain des actions d'investissement immatériel que l'organisation ne peut réaliser au cours d'une période donnée, parce que ses acteurs ont été accaparés par la régulation des dysfonctionnements et n'ont pas pu dégager un temps suffisant pour certaines actions à plus long terme.
- Le dernier composant des coûts cachés regroupe les risques provoqués par les dysfonctionnements : risques de charges futures ou de pertes d'opportunité de services.

Il apparaît que la théorie socio-économique fournit une conceptualisation structuro-comportementale à partir d'une intention transdisciplinaire et multidimensionnelle dans le but d'accroître la puissance explicative du facteur humain dans la mise en oeuvre des IAS/IFRS. La comptabilité des choses se fait ainsi avec l'homme.

4.1.2 Le modèle socio-économique et ses principes de management.

Le modèle est tout à la fois un modèle pour comprendre (rendre intelligible, diagnostiquer) et pour agir. De ce fait, il représente une approche stratégique définie par :

- Le potentiel interne de l'entreprise comme vecteur stratégique et comme levier principal d'amélioration des produits-services proposés aux clients : Le potentiel social et économique accumulé au cours des périodes précédentes et intégré par l'organisation modifie sa vision et son ambition.
- Des ressources internes comme moteur principal de l'organisation : l'acquisition de nouvelles ressources externes exige un temps d'acclimatation, à la différence des ressources internes déjà maîtrisées et intégrées.
- La mise en oeuvre stratégique comme multiplicateur de potentiel : la qualité et l'intensité de la mise en oeuvre de l'orientation stratégique augmentent l'efficacité et l'efficience du potentiel accumulé par l'organisation. On obtient, de ce fait, simultanément, l'amélioration de la satisfaction des personnes extérieures (actionnaires, investisseurs, usagers...) et des membres de l'organisation. Ce sont les deux environnements, interne et externe, qui sont simultanément et dépendamment satisfaits.

Le modèle du diagnostic socio-économique apparaît ainsi comme l'exemple d'un système d'information vivant qui permet, de façon ascendante, de catalyser l'émergence de l'intelligence collective pour l'intérêt de tous. Le management socio-économique vise en effet l'obtention conjointe de la performance sociale et de la performance économique.

C'est l'approche socio-économique de la performance durable et globale. La performance durable et globale mesurée par la théorie socio-économique s'exprime donc par la performance économique, constituée d'un ensemble d'indicateurs comptables et financiers, et par la performance sociale, constituée d'un ensemble d'indicateurs de qualité de fonctionnement ou de qualité de vie dans l'organisation (conditions de travail, organisation du travail, gestion du temps, communication-coordination-concertation, formation intégrée, mise en oeuvre stratégique).

Cette performance s'obtient par un management intégrateur, dénommé management socio-économique, dans la mesure où il existe, en quelque sorte, une solidarité opérationnelle dans la création de la performance et des coûts cachés. Ce management est défini par H. **Savall et V. Zardet (2005)**¹³⁰ de la manière suivante : « *Le management socio-économique se caractérise par une participation et une dynamisation accrues de la totalité des personnes de*

¹³⁰ OpCit.

l'entreprise ou de l'organisation d'une part et, d'autre part, un développement de tous les savoir-faire et des compétences humaines dans une stratégie de recherche conjointe d'accroissement des performances sociales ou qualitatives et des performances économiques dont les avantages sont plus ou moins répartis entre les acteurs internes et les acteurs externes. Le management socioéconomique vise la mobilisation de l'ensemble du potentiel humain par la décentralisation synchronisée des responsabilités, notamment en s'appuyant sur la mise en oeuvre d'actes décisifs par le personnel d'encadrement comme pilote de leur zone de responsabilité ».

Ce management s'appuie sur six principes fondamentaux :

1. **Structurer** périodiquement et synchroniser régulièrement l'entreprise : cela passe nécessairement par la mise en place de pratiques et de dispositifs de communication– coordination–concertation et par des actions de formation intégrée
2. **Développer** les démarches contractuelles entre acteurs, tant internes qu'externes : il s'agit d'instaurer des relations entre acteurs sur le mode du contrat de fonctionnement et d'amélioration des performances (CAPN, PAP)
3. **Adopter** des systèmes d'information et de communication plus stimulants et relativement plus transparents : le niveau de transparence du système d'information d'une entreprise est nettement lié à celui de ses dysfonctionnements et de ses coûts cachés
4. **Développer** des pratiques et des procédures plus heuristiques : il s'agit de recourir à un processus de découverte progressive et d'agir par itérations successives dans le champ des solutions possibles.
5. **Refuser** l'illusoire maximisation : cela consiste à déterminer, soigneusement et par négociation contractuelle entre les partenaires, un objectif atteignable et non un niveau de performance illusoirement « maximal »
6. **Toilettter** périodiquement : cela consiste à supprimer les informations devenues inutiles, à en réactualiser d'autres et éventuellement à modifier les priorités.

Il apparaît que les principes du management socio-économique constituent des outils et/ou méthodes d'enracinement des IFRS dans les profondeurs de l'entité. Cet enracinement se déploie à partir d'une intervention socio-économique conçue autour des trois axes suivants : l'axe processus ou cycle de résolution des problèmes, l'axe outils de pilotage et l'axe des décisions politiques.

4.1.3 L'intervention socio-économique d'amélioration.

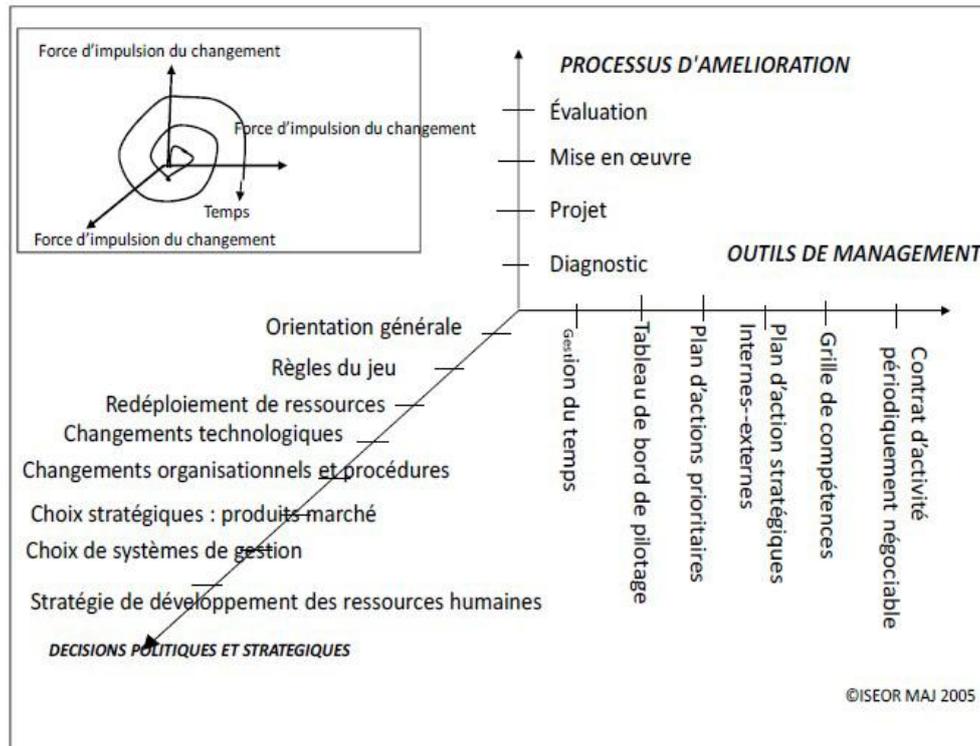
La méthodologie d'intervention socio-économique est une démarche progressive et structurée qui peut être appliquée à tout micro-espace ou toute entité selon quatre phases chronologiques : diagnostic, recherche des solutions, mise en oeuvre des solutions et évaluation des actions engagées. Le déploiement de ces phases nécessite au préalable un repérage des groupements socio-organisationnels en fonction du projet à implanter. La théorie d'intervention socio-économique distingue notamment les groupements suivants :

- **Les micro-espaces**, c'est-à-dire un ensemble de personnes constituant un groupe d'activités sur un territoire géographique (services) et dirigé par un même responsable hiérarchique. Sont distingués ici les micro-espaces simples et les micro-espaces complexes. Les premiers font référence à l'unité la plus fine de l'organisation comprenant du personnel employé, un responsable hiérarchique, et selon les cas, du personnel d'encadrement intermédiaire. Les seconds quant à eux, sont constitués d'un ensemble de micro-espaces simples ayant un responsable hiérarchique commun qui assure un pilotage coordonné de l'ensemble.

- **Les interfaces**, c'est-à-dire des espaces interstitiels entre les groupements socio-organisationnels ou encore des « nébuleuses » d'activité de part et d'autre des frontières entre deux groupements. Dans la méthode d'intervention socio-économique, les micro-espaces font l'objet d'une action d'innovation, alors que les interfaces sont prises en considération lors de la constitution des groupes de projet. L'intervention socio-économique dans ces micro-espaces se fait selon une action synchronisée et articulée de trois facteurs :

Figure n°7: L'intervention socio-économique pour améliorer la mise en oeuvre stratégique.

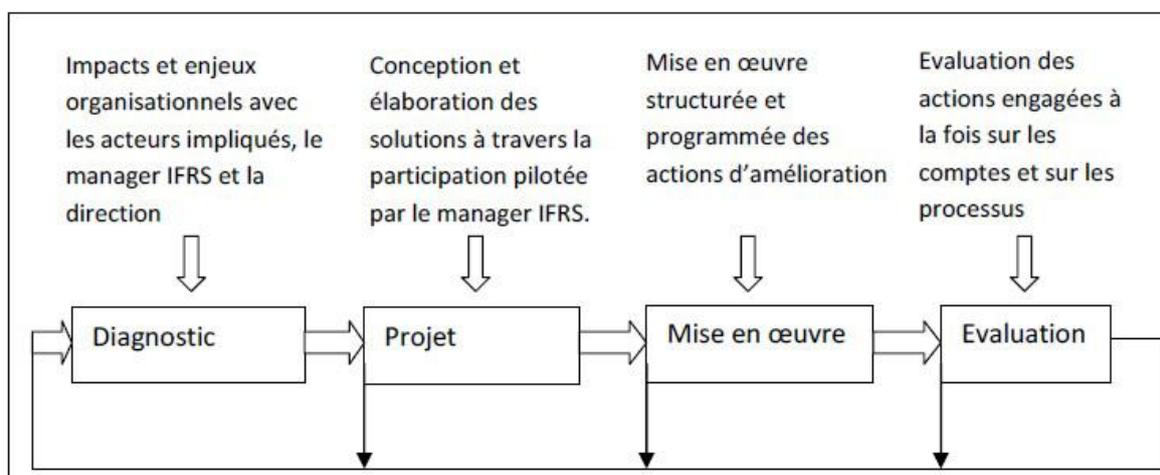
Savall Henri, "Enrichir le travail humain : l'évaluation économique". Edition Economica collection Gestion, Preface de la 1ere édition Jacques DELORS, Avant propos a la première édition Alain BIENAYME, Date 1ere édition 1975, 3eme édition en novembre 1989, P.203



□ □ **L'instauration d'une dynamique de changement** à travers un processus d'innovation sociale et organisationnelle). Ce processus consiste à faire comprendre les enjeux en matière d'organisation au moyen de l'évaluation des dysfonctionnements. Le repérage des dysfonctionnements et leur valorisation se font à la suite d'actions « horizontales » à destination de toute l'équipe de direction et de l'encadrement et d'actions « verticales » impliquant le reste de l'organisation, c'est-à-dire la totalité des micro-espaces, du chef de service à l'ensemble du personnel. Ces actions croisées s'inscrivent dans une démarche appelée « HORIVERT ». Les actions horizontales portent notamment sur l'amélioration des dispositifs de coordination inter-metiers et sur les modifications d'organisation que cela implique. Les actions verticales vont quant à elles, concerner en particulier la mise en place d'organisations du travail plus stimulantes et responsabilisantes ainsi que la mise en oeuvre des manuels de formation intégrée destinée à accompagner l'évolution des emplois.

Figure n°8: La gestion opérationnelle dans la mise en oeuvre des IAS/IFRS.

Savall H., Zardet V., Bonnet M., « Libérer les performances cachées des entreprises par un management socioéconomique », Bureau International du Travail, 2000, p71.



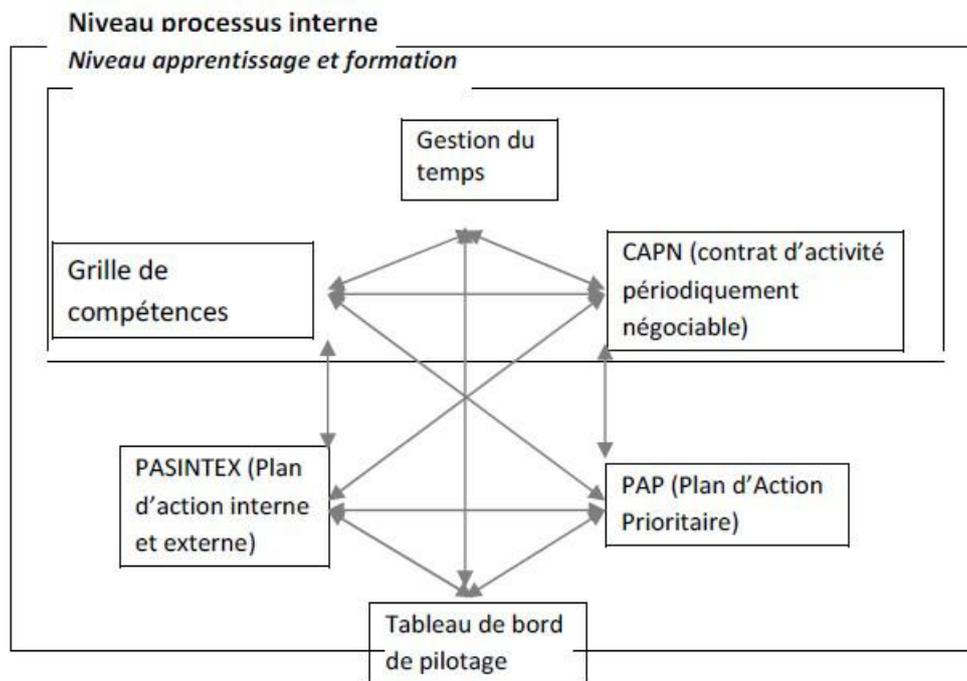
□□ **La mise en place d'outils de pilotage du changement** afin d'instrumentaliser et de consolider le rôle des acteurs. Le but est en effet ici de donner aux managers IFRS (dirigeants) les moyens nécessaires pour améliorer continuellement l'organisation afin d'obtenir des tâches et des activités à haute valeur ajoutée **Savall, Zardet, Bonnet, (2000)**¹³¹. Ces outils se complètent, se combinent, se chevauchent pour favoriser la dynamique du processus interne et l'apprentissage des acteurs.

□□ **L'énergie de changement** à travers l'axe des décisions politiques. Ici, il appartient à la direction (ou la gouvernance) de prendre des décisions qui concernent les modifications à apporter à la fois aux structures et aux comportements. Cet axe marque ainsi l'engagement de la direction de s'impliquer concrètement dans la mise en oeuvre des IFRS. Les trois facteurs développés ci-dessus peuvent en effet permettre d'apporter des actions d'amélioration à la mise en oeuvre des IFRS et d'une façon générale de résoudre les problématiques de la tetra-normalisation.

¹³¹ Savall H., Zardet V., Bonnet M., « Libérer les performances cachées des entreprises par un management socioéconomique », Bureau International du Travail, 2000, 182p.

Figure n°9: L'articulation des outils de pilotage :

Savall H., Zardet V., Bonnet M., « Libérer les performances cachées des entreprises par un management socioéconomique », Bureau International du Travail, 2000, p102.



4.2 L'appropriation des IAS/IFRS dans la théorie socio-économique.

L'appropriation des IFRS dans la théorie socio-économique nous conduit à examiner successivement le mécanisme d'amélioration de l'information, l'acclimatation des IFRS par la contractualisation, leur intégration selon une approche de décentralisation synchronisée et les coûts associés à l'application des IFRS.

4.2.1'amélioration de l'offre d'information.

Le rôle central des acteurs dans la mise en œuvre des IFRS conduit à s'intéresser aux modalités d'intégration qui abandonnent la vision technique des IFRS. L'acteur est en effet pourvoyeur d'informations multiformes : informations qualitatives exprimées en mots-clés, informations quantitatives présentant une grande variété de mesures possibles, informations financières mesurant directement les enjeux économiques **H. Savall et V. Zardet (2007)**¹³².

L'information de nature socio-économique peut nous permettre de révéler les hypothèses d'évaluation des phénomènes inhérents à l'activité des acteurs en situation de collaboration et d'interprétation des IFRS. Dès lors, nous admettons que les hommes sont à la fois source et

¹³² Savall H. et V. Zardet, « L'importance stratégique de l'investissement incorporel. Résultats qualitatifs de cas d'entreprises », Communication 1er congrès transatlantique de Comptabilité, Audit, Contrôle de gestion, Gestion des coûts et Mondialisation, ISEOR/AOM/AAA, Juin 2007, p 2111 à 2134.

solution des problèmes que posent les principes IFRS. En ce sens, l'acteur n'est plus un simple moyen de mise en oeuvre des IFRS mais un véritable capteur permanent d'informations.

Ce rôle de captation d'informations est à concevoir comme un instrument de pilotage des IFRS. Dans cet esprit, les IFRS sont mises en mouvement dans l'organisation à partir d'un SIOFHIS¹³³ c'est-à-dire un système d'information opérationnel et fonctionnel humainement intégré et stimulant **V. Zardet (1985)**¹³⁴. Pour **H. Savall et V. Zardet (2005)**¹³⁵, « *une information de type SIOFHIS stimule son récepteur (individu ou groupe) et l'incite à engager des actes décisifs, au moyen d'une dépense d'énergie humaine de sa part* ». Le SIOFHIS fait donc référence à une zone de convergence des acteurs en termes d'objectifs d'activité. Selon son auteur, son déploiement dans l'organisation se réalise en fonction :

- **d'un accroissement du degré de transparence des informations** relatives au fonctionnement de l'entité afin de déclencher des actes décisifs. La transparence est axée sur la capacité de l'ensemble des informations à fournir une image suffisamment fiable du fonctionnement du dispositif d'application des IFRS.
- **d'un accroissement des énergies de passage à l'acte** axées notamment sur une stratégie d'animation des individus, sur une coordination et une concertation entre les acteurs et sur une utilisation d'un langage connu.
- **d'un apprentissage**, c'est-à-dire d'une acquisition de compétences de la part des pilotes.
- **d'une méthode de conception de l'information** incluant à priori des procédures de révision.

Dans cette procédure de déploiement, l'information est conçue comme un instrument de pilotage de l'activité des acteurs. Dans cet esprit, l'information extraite du fonctionnement interne est une technique de mise en oeuvre des IFRS.

4.2.2 IAS/IFRS et contractualisation.

Les états financiers résultent d'un compromis. Dès lors, un vaste processus interactif entre les acteurs et les IFRS se définit suivant ce que **A. Hatchuel (1994)**¹³⁶ nomme "*un espace commun d'explorations et de recherches et une temporalité d'action marquée par des rendez-vous qui sont autant d'épreuves de vérité*". Les acteurs impliqués dans la mise en oeuvre des IAS/IFRS sont en effet identifiés et suivis pendant toute la durée du processus de production,

¹³³ c'est-à-dire un système d'information opérationnel et fonctionnel humainement intégré et stimulant.

¹³⁴ Zardet Veronique, "Des systèmes d'informations vivants : Etude des conditions d'efficacité à partir d'expérimentations" CD ROM - Revue Sciences de Gestion, 1985, pages 229 à 270.

¹³⁵ OpCit.

¹³⁶ Hatchuel A., "Apprentissage collectif et activités de conception" Revue française de gestion, juin-juillet-août, 1994, p 109 à 120.

de diffusion et de contrôle de l'information comptable. Le chemin d'audit en est son fondement. Cette identification doit consister à mettre les acteurs en situation de négocier. Dans la théorie socio-économique, l'activité quotidienne de l'acteur est une des situations favorables à la négociation. **Perroux (1970)**¹³⁷ révèle en effet que :

« [...] Dans la mesure où le salarié comprend par lui-même, dans l'expérience quotidienne, que son activité lui procure, outre un pouvoir d'achat, l'occasion de progresser dans ses activités professionnelles et d'améliorer son statut social, l'atmosphère de l'atelier ou du bureau change profondément ; le travailleur éprouve qu'il ne fait pas d'efforts seulement pour autrui, mais aussi pour son propre compte. Le plein développement des potentialités de la ressource humaine qu'il représente, en contact et collaboration avec ses compagnons d'oeuvre, est au moins, amorcé. L'esprit de participation s'alimente d'un intérêt personnel, largement et concrètement compris : le service de l'entreprise se rapproche du service des hommes qu'elle rassemble ».

La contractualisation de la théorie socio-économique peut donc assurer l'application des IAS/IFRS à l'échelle des acteurs et ainsi permettre l'ancrage des IFRS au plus profond de l'entité. Les états financiers résultent en effet d'un ambisystème¹³⁸. Chacun des éléments dispose de caractéristiques propres mais aussi de caractéristiques communes indissociables. Dès lors, la question des modalités d'intégration des IFRS se pose.

4.2.3 IAS/IFRS et décentralisation de la fonction comptable.

Etant donné que les IFRS mettent en jeu des acteurs autres que ceux de la fonction comptable, la délégation de décision comptable à l'ensemble des acteurs s'avère une nécessité pour affronter l'interprétation des principes IFRS. Cette délégation se caractérise par une décentralisation synchronisée de la fonction comptable vers l'ensemble des acteurs impliqués dans la mise en oeuvre des IFRS. La finalité de cette décentralisation est en effet d'arriver à un développement de l'intelligence comptable de l'organisation, c'est-à-dire de l'activation pour chaque acteur du rôle qu'il peut avoir dans la construction des états financiers.

La méthode de construction de cette intelligence est fondée notamment sur *le théorème de la vertico-transversalité* (château d'eau) de **Savall et Zardet (2005)**¹³⁹, c'est-à-dire la combinaison simultanée d'actions motrices : la verticalité matérialisée par la ligne hiérarchique et la transversalité, matérialisée par la participation des acteurs appartenant à des micro-espaces autres que ceux de la fonction comptable ; ce qui suppose l'adoption d'un

¹³⁷ Perroux François "Les conceptualisations implicitement normatives et les limites de la modélisation en économie", *Economies et Sociétés*, ISMEA, Tom IV, N°12, 1970, 55p.

¹³⁸ c'est-à-dire un système composé de deux éléments : l'acteur et les principes IAS/IFRS

¹³⁹ OpCit.

autocontrôle des actes comptables délégués, la clarification du rôle de chacun et la fixation des règles du jeu et d'autonomie de chaque acteur. Cette clarification des règles permet ainsi de mettre à l'aise le délégataire sur ses domaines de pleine autonomie et le délégant sur ses domaines de contrôle. De ce fait, une plus grande mobilisation des acteurs est possible lors de la mise en oeuvre des IAS/IFRS.

4.2.4 La connaissance du coût dans la mise en oeuvre des IAS/IFRS :

L'une des hypothèses de la théorie socio-économique est que l'investissement incorporel (immatériel) impacte durablement l'amélioration des performances sociales et économiques dès lors qu'il y a mesure simultanée des coûts de performances visibles et cachés **H. Savall et V. Zardet (2007)**¹⁴⁰. Cette mesure s'appuie en effet sur le fait que chaque membre de l'entité, quelque soit la fonction, est nécessaire à la création de valeur économique. Cet investissement incorporel provoque des passages à l'acte d'échanges et modifie la représentation des acteurs en limitant notamment ce que **Cristallini (2000)**¹⁴¹ appelle la revendication implicite de quitus¹⁴². En effet, la qualité d'interface ou d'échange repose sur la co-responsabilité dans l'activité d'interprétation des IFRS car les actions développées dans un service ont une incidence sur les autres composantes de l'entreprise, en raison de la nature systémique des entreprises.

L'identification de ces actions provient du discours d'acteurs inscrits dans divers services et niveaux de responsabilité. En ce sens, ces discours sont source d'accroissement de l'information nécessaire à l'élaboration des états financiers.

Le suivi de ces actions se fait au travers de la valeur économique du temps de travail humain. Cette valeur est l'unité de valorisation de la contribution du savoir-faire humain incorporé dans l'information financière. Le calcul des coûts d'élaboration des états financiers est donc directement issu des actions des acteurs impliqués dans la mise en oeuvre des IAS/IFRS.

La théorie positive de la comptabilité occupe, de ce fait, un rôle central dans le récent processus de construction de la recherche comptable. Ayant posé le problème au plan épistémologique et emprunté à des champs connexes – comme la théorie économique, la théorie financière ou la théorie des organisations –, cette école a permis à la recherche comptable d'acquérir un statut et une reconnaissance scientifique. Par ailleurs, souvent qualifiée de sectaire, à l'origine de nombreuses polémiques avec les tenants d'autres visions de

¹⁴⁰ OpCit.

¹⁴¹ Cristallini Vincent, "Le role des cadres dans le controle et l'autonomie. Essai de conceptualisation sur les conditions d'un controle a forte valeur ajoutee" Revue Humanisme & Entreprise, n°241, juin 2000, 15p.

¹⁴² c'est-à-dire le fait que des personnes considerent avoir conduit leurs actions de maniere convenable et que si un probleme survenait dans l'activite, elles n'en seraient responsables en aucune maniere

la recherche, la théorie positive de la comptabilité est elle-même devenue, à l'issue d'une longue période d'essor, objet de critique et même de réfutation.

4.3 L'émergence des recherches positives en comptabilité :

L'émergence de l'approche positive se caractérise par la redéfinition de la relation chercheur objet de recherche et par l'exigence d'une validation empirique de toute proposition théorique. À ce double titre, cette perspective constitue une orientation majeure de la recherche en comptabilité.

4.3.1. Les pratiques comptables, dans les recherches empiriques.

Jusqu'à la fin des années 1960, période qualifiée d'« âge d'or de la recherche *a priori* », les travaux de recherche comptable, présumant de l'utilité décisionnelle de l'information financière, étaient essentiellement normatifs et se donnaient pour objectif l'identification conceptuelle des « meilleures » méthodes comptables. L'émergence des recherches positives en comptabilité procède du mouvement observé, dans les années 1950, en sciences économiques. Le dépassement de la problématique normative et l'introduction de la démarche positive font directement référence à Milton Friedman (*The Methodology of Positive Economics* , 1953) et à l'École de Chicago qui, à la suite de John Neville Keynes, établissaient une distinction fondamentale entre une science *positive* , ensemble de connaissances sur « ce qui est », et une approche normative, ensemble de connaissances sur « ce qui devrait être » au regard d'un système de valeurs. Cette nouvelle orientation traduisait une volonté de donner des assises scientifiques à la recherche comptable. En effet, cette approche fondée sur l'observation des phénomènes, qui confère un rôle central au modèle – instrument d'investigation et de représentation d'une « réalité » à découvrir –, puis qui soumet toute proposition théorique à la validation empirique, caractérise le choix épistémologique effectué par les sciences « dures », tout au moins dans leur phase de construction. L'introduction d'une approche positive, ayant pour finalité l'élaboration de « lois » de comportement explicatives, a eu pour conséquence directe de déplacer l'objet de la recherche des méthodes comptables « produites » par les chercheurs vers les pratiques comptables observées. Par ailleurs, soumise au principe de réfutation, cette problématique a ouvert la voie à une évaluation empirique de propositions qui avaient antérieurement le statut de « vérités » présumées, comme l'utilité décisionnelle des données comptables pour les utilisateurs.

4.3.2. L'évaluation empirique de la valeur décisionnelle des données comptables.

Décisifs quant à l'introduction de la démarche positive en comptabilité, les travaux fondateurs relatifs à l'évaluation empirique de l'utilité décisionnelle des données comptables sont dus à **Beaver (1968)**¹⁴³, tous issus de l'École de Chicago. Relayés par de nombreux chercheurs, ces travaux, qui se concentrent essentiellement sur les années 1970, prennent appui sur un corpus théorique et une modélisation empruntés à la micro-économie financière (hypothèse d'efficacité des marchés de capitaux, modèle de marché...) et recourent à la méthodologie d'études d'événements. Leur objectif était la mise en évidence de la réaction du marché, sous la forme de rendements anormaux, à la publication d'informations comptables (rapports annuels ou intérimaires). De façon convergente, ces recherches montrent empiriquement que le contenu informationnel de tels rapports se limite, pour le marché, au seul résultat comptable (*bottom line*). Surtout, ces travaux mettent empiriquement en évidence que la publication du résultat a un effet beaucoup plus limité que ne le présupait la « théorie » comptable, le marché ayant déjà anticipé par d'autres canaux.

Parallèlement, à la même époque, des recherches ont été entreprises, selon une méthodologie analogue, dans le domaine de la réaction du marché aux changements de méthode comptable. Ces travaux, dont les premiers sont dus à **Kaplan (1986)**¹⁴⁴, mettent aussi empiriquement en évidence le fait que la politique comptable des entreprises n'induit généralement pas le marché en erreur, dès lors que son action porte sur le seul résultat comptable. D'autres études montrent même que le marché appréhende assez correctement les « manipulations comptables » complexes ayant un double effet de sens inverse, en raison de leur impact fiscal, sur le résultat comptable, mais aussi sur les cash-flows et donc sur la valeur de l'entreprise. Ces travaux de nature positive, montrant empiriquement l'importance du concept d'efficacité des marchés financiers, ont eu un retentissement majeur sur l'évolution de la recherche comptable et ont conduit à l'essor d'un nouveau paradigme.

4.4 La théorie positive de la comptabilité.

L'incapacité de la recherche traditionnelle à expliquer des pratiques – de politique comptable ou le lissage des résultats –, observées malgré un faible contenu informatif des états financiers pour les investisseurs, a été à l'origine de la formulation d' une théorie positive essentiellement fondée sur le paradigme de l'utilité contractuelle de l'information comptable

¹⁴³ OpCit.

¹⁴⁴ Kaplan R.S.; "The role of empirical research in management accounting", Accounting, Organizations and Society, Vol. 11, 1986, p 429 a 452.

Watts et Zimmerman, (2001)¹⁴⁵. Déniant tout caractère scientifique aux recherches traditionnelles, ces deux économistes ont parallèlement suggéré un modèle explicatif de l'existence d'une offre de méthodes comptables issues de « théories » normatives. Leur analyse, très polémique, repose sur le concept de *Market for Excuses* – point de rencontre d'une offre et d'une demande de justifications *ad hoc* servant d'alibis aux entreprises **Watts et Zimmerman, (2001)**¹⁴⁶. Ces travaux ont jeté les bases d'un ambitieux cadre théorique d'analyse économique des pratiques (méthodes ou normes) comptables observées. Ultérieurement, la publication de l'ouvrage *Positive Accounting Theory* **Watts et Zimmerman, (2001)**¹⁴⁷ a consacré la fondation de cet important courant de recherche – appelé « Théorie positive de la comptabilité » – dont il convient d'examiner les objectifs, les fondements, la méthodologie et les résultats.

4.4.1. Les objectifs de la théorie positive de la comptabilité.

La théorie positive de la comptabilité s'est fixé comme objectif d'inférer, sur la base des pratiques observées, un ensemble de règles de comportement empiriquement validées et constitutives d'une théorie générale de l'élaboration – entre marché et processus politique – des états financiers par les entreprises. À partir d'une modélisation du comportement des acteurs face aux choix comptables, elle a défini un ensemble d'hypothèses portant sur leurs déterminants et visant à :

- rendre compte des facteurs associés aux choix de méthodes particulières;
- mettre en évidence les motivations de la politique comptable menée par les dirigeants ;
- prévoir les choix de méthodes comptables effectués par les dirigeants en fonction des caractéristiques des entreprises ;
- expliquer, par ailleurs, le processus d'élaboration des normes comptables.

4.4.2. Les fondements de la théorie positive de la comptabilité.

Évaluant toute théorie sur son aptitude explicative et prédictive, l' *École de Rochester* a délaissé l'étude des objets comptables (états financiers, principes ou méthodes comptables) et a focalisé son attention sur les choix effectués par les acteurs – dirigeants ou normalisateurs. La théorie positive de la comptabilité tend à expliquer et à prédire le comportement des producteurs et des utilisateurs de l'information comptable, dans le but ultime d'éclairer la genèse des états financiers. Pour ce faire, elle emprunte ses modèles à la théorie de l'agence

¹⁴⁵ Watts et Zimmerman In Colasse et al. « Faire de la recherche en comptabilité financière », Collection FNEGE, Vuibert, novembre 2001, 259 p.

¹⁴⁶ OpCit.

¹⁴⁷ OpCit.

et à la théorie économique de la réglementation. La théorie de l'agence précédemment citées (*Agency Theory*), d'inspiration néo-classique, appréhende la firme comme une « fiction légale », noeud d'un ensemble de contrats en équilibre passés entre des acteurs (actionnaires, dirigeants, salariés, bailleurs de fonds, fournisseurs, clients) rationnels, guidés par la maximisation de leur intérêt **Jensen et Meckling, (1978)**¹⁴⁸. Elle postule que le système de coordination des activités repose sur la délégation et sur des relations (implicites ou explicites) de mandat ; face à l'asymétrie d'information des contractants, des clauses limitatives ou incitatives sont nécessaires pour réduire les divergences d'intérêt mandant-mandataire et limiter le comportement présumé opportuniste des mandataires. Ces conflits d'intérêts latents – et les coûts de surveillance ou d'opportunités qu'ils engendrent – confèrent aux mesures comptables un rôle déterminant dans le suivi des contrats et placent la comptabilité au coeur des relations d'agence **Jensen et Meckling, (1978)**¹⁴⁹ ; **Jensen, (1983)**¹⁵⁰. Ce rôle central assigné à la comptabilité quant à l'exécution des contrats conduit à formuler le problème du choix de méthodes (et de normes) comptables à partir de modèles renvoyant à la rationalité économique

des agents. La théorie économique de la réglementation **Posner, (1974)**¹⁵¹ – constitutive de l'École du *Public Choice* – appréhende le processus politique comme une compétition entre les individus pour maximiser leur intérêt. Elle postule que la finalité des réglementations est d'effectuer des transferts de richesse, les « nombres » comptables – plus particulièrement le résultat comptable et les capitaux propres – étant utilisés comme argumentaire technique auprès des électeurs par les politiciens. En raison de leur « visibilité politique », les grandes entreprises seraient davantage exposées à ces mesures. Organisée autour d'une conception politico-contractuelle de la formation des choix comptables, l'École de Rochester s'appuie, d'une part, sur la nature des contrats régulant les relations d'agence et, d'autre part, sur la vulnérabilité politique des entreprises face aux nouvelles réglementations, pour formuler un certain nombre d'hypothèses de comportement des acteurs de la comptabilité. Les hypothèses les plus caractéristiques concernent :

– le conflit d'intérêts entre les actionnaires et les créanciers : afin de se prémunir contre des transferts de richesse effectués au détriment des créanciers, les contrats de prêt incluent des clauses , formulées à partir de ratios comptables, restreignant l'action des dirigeants. Cela

¹⁴⁸ OpCit.

¹⁴⁹ OpCit

¹⁵⁰ OpCit

¹⁵¹ Richard A. Posner THEORIES OF ECONOMIC REGULATION, Working Paper No.41, CENTER FOR ECONOMIC ANALYSIS OF HUMAN BEHAVIOR AND SOCIAL INSTITUTIONS National Bureau of Economic Research. Inc.1974.

conduit les tenants de l' *École de Rochester* à formuler « l'hypothèse de la dette » selon laquelle les entreprises endettées devraient privilégier les méthodes comptables augmentant le résultat présent ;

– le conflit d'intérêts entre les actionnaires et les dirigeants : afin de limiter les risques de comportement opportuniste des dirigeants, les entreprises leur accordent des plans d'intéressement aux résultats se référant généralement à des indicateurs comptables . Ce raisonnement conduit à formuler « l'hypothèse de la rémunération » selon laquelle les dirigeants, dans les sociétés à forte dilution du capital, devraient privilégier les méthodes comptables augmentant le résultat présent ;

– les relations avec l'environnement politique : afin de limiter le risque d'émergence de réglementations fiscales ou administratives (par exemple, loi anti-trust) et pour ne pas attirer de concurrents dans le secteur, les grandes entreprises réduiraient leur « visibilité politique », recherchant le profil le plus neutre dans leurs rapports avec le grand public ou la classe politique. Ce raisonnement conduit à formuler « l'hypothèse de la taille » selon laquelle les grandes entreprises devraient privilégier les méthodes comptables minorant le résultat.

4.4.3. Cadre théorique d'analyse des pratiques comptables.

La plupart des recherches comptables positives menées depuis deux décennies ont été inspirées par le cadre théorique d'analyse des pratiques comptables défini par l' *École de Rochester* . Face à la diversité des contextes de recherche et des résultats empiriques, **Mouck (1988)**¹⁵², analysant ce cadre comme un « programme de recherche » au sens de Lakatos, a suggéré, afin d'en préciser le contour, de distinguer deux catégories d'hypothèses : – les hypothèses fondamentales caractérisant le coeur du programme de recherche qui se réfèrent à la forme de rationalité micro-économique postulée par l' *École de Chicago* . Elles s'énoncent comme suit : les agents ont une bonne connaissance de leur situation ; à connaissances et moyens donnés, les agents préfèrent la meilleure alternative ; le système de coordination des activités est stable ; les préférences des agents sont données ; les agents sont motivés par la maximisation de leur intérêt personnel ; la firme est un « noeud » de contrats ;

– les hypothèses annexes, par nature plus contingentes. Il s'agit de l'efficacité des marchés , du modèle d'équilibre des actifs financiers (MEDAF), des anticipations rationnelles, de la théorie de l'agence, de la théorie de la réglementation, des hypothèses soumises à une vérification empirique (rémunération, dette, taille), des hypothèses relatives à la procédure de

¹⁵² Mouck T. (1988), Positive accounting theory as a Lakatosian research program, *Accounting and Business research*, volume 20, numéro 79, pp. 231-239.

test. Selon cette typologie, seule la réfutation empirique des hypothèses fondamentales porterait atteinte à la viabilité du programme de recherche.

4.4.4 Méthodologie de la validation empirique dans la théorie positive de comptabilité.

La théorie positive de la comptabilité a introduit un séquençage méthodologique, jusqu'alors absent du monde de la recherche comptable, qui comprend des phases d'observation des pratiques, de modélisation, de formulation d'hypothèses testables, de construction de tests, puis de validation (ou d'infirmerie) empirique des différentes propositions. Pour ce faire, les chercheurs ont progressivement élaboré une instrumentation adaptée à l'observation des variables comptables. Dans un premier temps, cherchant à valider les prédictions de la théorie sur une *méthode* comptable prise isolément, les recherches ont porté sur des échantillons d'entreprises ayant toutes effectué un choix portant sur la même méthode comptable. Par exemple, dans le cas du traitement comptable des dépenses de recherche et développement : la modalité étant activation *versus* charges, la variable est binaire. Face au caractère particulièrement limitatif de cette technique d'observation et présumant que la politique comptable devait mobiliser concurremment plus d'une méthode, les chercheurs ont développé une technique d'observation du *choix d'un portefeuille* de méthodes comptables **Zmijevski et Hagerman, (1981)**¹⁵³. Depuis une vingtaine d'années, le concept d' *accruals*

est utilisé comme instrument global d'observation de certains choix comptables (Healy, 1985 ; De Angelo, 1986). Les *accruals*, définis comme différence entre le cash-flow d'exploitation et le résultat comptable, mesurent l'incidence de la politique comptable menée par les dirigeants sur les variables calculées (provisions, amortissements, opérations de régularisation, charges à répartir) et permettent de tester les prédictions de la théorie quant à la gestion stratégique du résultat (*earnings management*).

4.4.5 Les avancées de la recherche positive.

Le cadre d'analyse défini par l' *École de Rochester* s'est avéré très fécond. Les hypothèses formulées par la théorie positive de la comptabilité ont fait l'objet de nombreux tests empiriques donnant lieu à des synthèses régulières en termes d'avancées et de critiques. Ces études procèdent, dans le contexte nord-américain, à un examen des motivations conduisant au choix d'une méthode comptable ou d'un portefeuille de méthodes. Les conclusions les plus significatives de ces études empiriques ont trait aux choix suivants :

¹⁵³ ZMIJNEVSKI M. et HAGERMAN R.L., « An Income Strategy Approach to the Positive Theory of Accounting Standard Setting Choice », *Journal of Accounting and Economics*, August 1981, p. 129-149.

- la décision de « capitaliser » les intérêts à l'actif dans le coût des immobilisations en cours (au lieu de les comptabiliser en charges). Cette solution, qui majore le bénéfice, est pratiquée par les entreprises dont les ratios financiers sont les plus proches des contraintes imposées par les contrats de prêt et par les entreprises de grande taille ;
- la décision d'immobiliser à l'actif les coûts de recherche et développement (au lieu de les comptabiliser en charges). Cette solution est retenue par les entreprises de plus petite taille utilisant un fort levier financier et distribuant la plus grande partie de leur bénéfice. En effet, cette pratique, en augmentant le résultat comptable, permet de mieux satisfaire aux clauses contractuelles intervenant lors de la négociation des emprunts. À l'inverse, pour les entreprises de plus grande taille, cet objectif reste secondaire au regard de la recherche d'une minoration de leur bénéfice comptable ;
- le choix de la méthode d'amortissement (linéaire *versus* accéléré). La technique d'amortissement linéaire est de préférence pratiquée par les entreprises utilisant un fort levier financier, à structure de capital diffuse, sans bloc de contrôle et à gestion managériale. Dans ce type d'entreprises où les dirigeants contrôlent la communication financière, ce choix permet de majorer le résultat publié. D'autres études ont établi une relation entre les modifications de la méthode d'amortissement (passage de l'amortissement accéléré à l'amortissement linéaire) et la politique de distribution de dividendes, notamment dans le cas de sociétés pour lesquelles cette distribution est limitée par les clauses de contrat de prêt ;
- le choix d'une méthode d'évaluation des stocks (LIFO *versus* FIFO). En situation inflationniste, le choix de la méthode FIFO engendre un résultat comptable plus élevé que celui qui serait obtenu en utilisant la méthode

LIFO. Différentes études montrent que la méthode LIFO est retenue, afin de réduire le résultat, de préférence par les entreprises de grande taille, exerçant dans un secteur à fort taux de concentration. Au-delà de ces hypothèses majeures (rémunération, endettement, taille), d'autres facteurs, souvent corrélés, apparaissent empiriquement comme des déterminants des choix comptables effectués par les dirigeants : la politique de dividende, l'intensité capitaliste, le degré de risque propre à l'entreprise, la concentration dans le secteur ou la structure de l'actionnariat. De façon générale, une revue des études empiriques met en évidence que les choix comptables sont, aux États-Unis, notablement influencés par la taille et la structure financière des entreprises, par la nature des clauses insérées dans les contrats de prêt, par la structure de leur capital et le système d'intéressement de leurs dirigeants. Un certain nombre de ces études montrent des résultats non conformes aux prédictions de la théorie, soit pour des raisons singulières, liées le plus souvent au contexte de

la vérification empirique, soit de façon plus récurrente en ce qui concerne l'hypothèse de la taille. La vérification empirique des prédictions de l'approche politico-contractuelle des choix comptables a aussi été menée dans un environnement européen francophone. Elle conduit, dans un contexte de recherche de majoration du résultat, à des conclusions conformes à celles formulées par la théorie en ce qui concerne l'hypothèse de l'endettement et généralement à une infirmation de l'hypothèse de la taille.

4.4.6 appréciation de la théorie positive de la comptabilité.

Après avoir mobilisé, pendant plusieurs décennies, une part importante de la recherche nord-américaine et suscité un grand nombre de travaux empiriques aux résultats souvent divergents, l'*École de Rochester* fait l'objet d'une critique de plus en plus virulente. Celle-ci a contesté ses orientations épistémologiques **Christenson, (1983)**¹⁵⁴ et a dénoncé tant le caractère réducteur de son cadre d'analyse que le sectarisme du courant de recherche **Sterling, (1990)**¹⁵⁵ ; **Chambers, (1993)**¹⁵⁶ En premier lieu, l'objet de la théorie positive de la comptabilité n'est pas jugé pertinent. Selon **Christenson (1983)**, il tend à expliquer et à prédire le comportement des comptables ou celui des dirigeants en matière de choix de méthodes comptables ; il devrait exclusivement s'intéresser aux faits comptables – les états financiers. Cette critique l'a conduit à contester l'appellation de théorie comptable et à qualifier de « sociologie de la comptabilité » la théorie développée par l'*École de Rochester*. Dans leur réponse, **Watts et Zimmerman (1990)**¹⁵⁷ ont précisé que les faits étudiés procèdent d'une construction sociale. Il ne peut donc y avoir de fait comptable indépendamment des comptables et des dirigeants ; ces acteurs ont des intérêts qui les conduisent à préférer certaines méthodes, leur permettant d'agir indirectement sur le processus d'allocation des ressources : ce raisonnement justifierait l'observation des pratiques comptables et il conviendrait de parler d'une théorie des conséquences économiques des choix comptables. En second lieu, au plan épistémologique, Watts et Zimmerman prônent un positivisme radical qui repose sur une conception de la « théorie » issue des sciences « dures » et emprunte sa modélisation aux sciences économiques (rationalité, maximisation de l'utilité, marché de l'information comptable...). Se référant à l'individualisme méthodologique, l'*École de Rochester* recourt à une acception particulièrement restrictive de la recherche positive, tant au plan de la modélisation

¹⁵⁴ CHRISTENSON C., « The Methodology of Positive Accounting », *The Accounting Review*, vol. 58, January 1983, p. 1-22.

¹⁵⁵ STERLING R., « Positive Accounting Theory: an Assessment », *Abacus*, vol. 26, n° 2, 1990, p. 97- 135.

¹⁵⁶ CHAMBERS R.J., « Positive Accounting Theory and the P. A. Cult », *Abacus*, vol. 29, n° 1, 1993, p. 1-25.

¹⁵⁷ OpCit.

économique sous-jacente que d'une mise en œuvre très quantitative des vérifications empiriques. Il en résulte une déperdition de sens ainsi qu'un appauvrissement de la portée des conclusions relatives aux comportements comptables. Ce phénomène est amplifié par la pauvreté de l'instrumentalisation des variables explicatives traduisant les concepts sous-jacents au modèle. À l'opposé du positivisme, les tenants de l'épistémologie constructiviste – critiques naturels de l' *École de Rochester* – considèrent que la connaissance scientifique relève d'un processus, et non d'une révélation liée à l'expérimentation : il n'y aurait pas de réalité observée, mais seulement une réalité (socialement) construite. Il existe un lien étroit entre les choix épistémologiques et méthodologiques, c'est-à-dire entre la façon de concevoir la réalité et la méthode d'investigation retenue dans la démarche scientifique. Ce débat pose le problème de la nature de la « réalité » comptable **Colasse, (1994)**¹⁵⁸.

Enfin, la nature contingente des hypothèses constitue une limitation du modèle. Les mécanismes de régulation des contrats sont souvent spécifiques à l'environnement nord-américain. Il est difficile de transposer sans précaution les conclusions des recherches précédentes dans un contexte différent. Il existe, en effet, d'importantes différences qui tiennent à l'état des pratiques contractuelles – notamment dans le domaine de l'intéressement des dirigeants –, à l'influence de la fiscalité sur les pratiques comptables, à l'importance du contrôle de type familial ou des blocs de contrôle, ainsi qu'à la place relative de l'État et des marchés financiers dans l'activité économique.

¹⁵⁸ Colasse B., Durand R. "French accounting theorists of the twentieth century", in J.R. Edwards, *Twentieth-century Accounting Thinkers*, Routledge, London, 1994, p 43 -44.

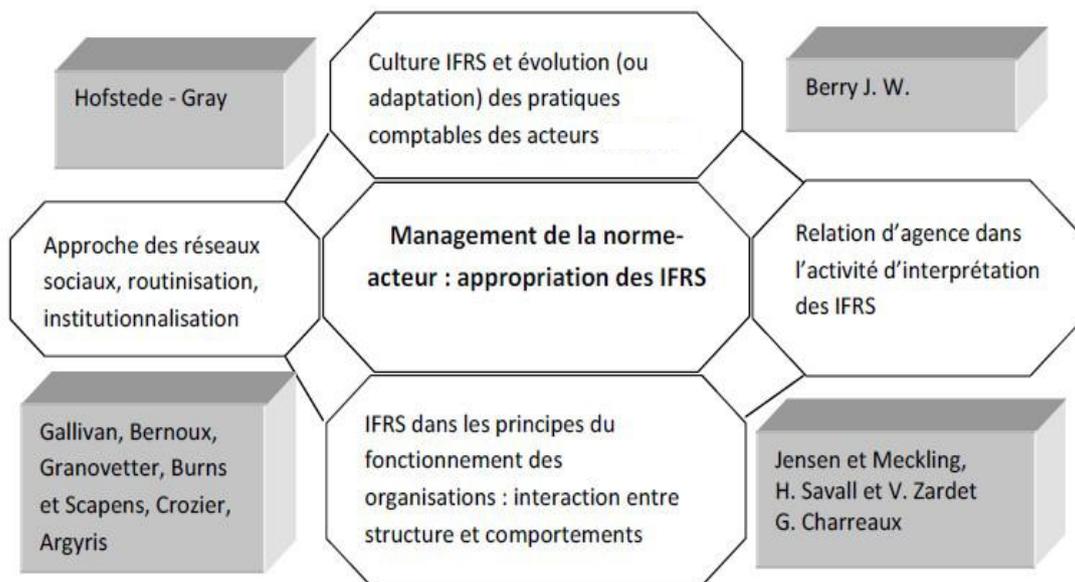
CONCLUSION DU CHAPITRE

L'application des IFRS semble faire partie d'un processus de changement des valeurs, des cultures et des pratiques comptables tel qu'il est mis en évidence lors de la présentation de l'évolution de la pensée comptable. La mobilisation du modèle d'acculturation a permis de lister les différentes voies d'adoption de la culture comptable anglo-saxonne.

Quelle que soit la voie adoptée, il en ressort une nécessité d'inscrire l'application des IFRS dans une approche comportementale et organisationnelle dans la mesure où l'acteur est au coeur de notre modèle de recherche. De ce fait, la mise en oeuvre des IFRS s'inscrit dans une relation d'agence, dans une interaction entre structures et comportements des acteurs et dans des registres tels que la confiance, l'engagement interpersonnel, le respect des règles tacites et le partage des connaissances formelles et informelles. Les IFRS sont ainsi analysées comme vecteurs d'innovations managériales dans les services comptables des entités. Le graphique n°10 résume les courants théoriques explorés.

Figure n°10: Le champ théorique de la recherche sur l'appropriation des IFRS.

Source : l'auteur.



Chapitre 3 :

PRODUCTION DE L'INFORMATION COMPTABLE ET SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE .

Introduction :

Une analogie existe entre la fabrication d'un bien ou d'un service et l'établissement de documents comptables. La matière première injectée dans le « système de production » est l'information de base relative à une opération économique effectuée par l'entreprise. Elle est traitée par une « main d'œuvre » composée des comptables salariés et des experts-comptables qui les conseillent et contrôlent le respect des règles et des normes. Le matériel est constitué des systèmes informatiques, logiciels, réseaux, etc. Mais l'information est aussi traitée selon des « normes de fabrication », normes de sécurité et de qualité, comme c'est le cas dans le domaine industriel. Dans le domaine comptable, les normes émanent du législateur, des organismes de normalisation et des professionnels. Elle porte tant sur le produit fini lui-même (bilan, compte de résultat, annexe) que sur le processus de fabrication. C'est pourquoi l'information comptable et particulièrement les documents annuels de synthèse sont l'aboutissement d'un processus de fabrication et de traitement qui met en jeu des méthodes, des règles et des procédures qui s'inscrivent elles-mêmes dans un cadre de principes généraux et de conventions.

Section1 : Les principes et conventions comptables.

C'est à la fin des années trente qu'apparaissent les premières formulations de principes comptables généraux (1936 et 1941 aux Etats-Unis, 1942 au Royaume-Uni). Elles émanent d'organismes professionnels ou des communautés académiques et correspondent aux principes généralement reconnus, acceptés et appliqués par les entreprises et leurs comptables.

1.1 Principes, règles et normes :

Lorsque les hommes évoluent et agissent dans un contexte de liberté et d'incertitude, un besoin de régulation se fait jour. On peut tenter de répondre à ce besoin par le mécanisme du marché, par la loi, donc par des règles du jeu quelles qu'elles soient.

Les règles du jeu comptable qu'on les appelle principes, règles, conventions ou normes sont donc développées pour limiter et délimiter la liberté des entreprises et pour constituer un guide d'action pour les comptables. Cette fonction est d'autant plus nécessaire que l'information comptable est en partie destinée aux tiers.

Ces utilisateurs n'ont le plus souvent accès à la réalité de l'entreprise qu'à travers la représentation qu'en donne la comptabilité, ils sont en situation d' « asymétrie informationnelle » vis-à-vis des dirigeants. Afin notamment de protéger l'intérêt des utilisateurs des documents comptables, dans la plupart des pays, ont été élaborés des systèmes de normalisations de la comptabilité destinée aux tiers. Ces normes ont pour but d'assurer un niveau requis de qualité des informations comptables produites. Au delà de différences nationales, les qualités le plus généralement visées sont l'utilité pour les décisions des utilisateurs (appelée encore pertinence), la fiabilité et la comparabilité. Les différents dispositifs de normalisation portent sur trois niveaux plus ou moins développés **Lebraty (2001)**¹⁵⁹.

- Il s'agit tout d'abord des **objectifs** et des **concepts**. Ce niveau est par exemple largement explicité aux Etats-Unis où le cadre conceptuel (système cohérent de doctrine dont la finalité est de permettre l'élaboration des normes) définit l'utilité décisionnelle comme le but privilégié des documents comptables de qualité.
- Les **principes** et **conventions** comptables apportent des réponses générales à des problèmes larges. Ils sont liés soit au modèle comptable existant – celui de la comptabilité d'engagement en partie double – et à des postulats, soit à la prise en compte des besoins généraux des lecteurs – soit encore aux différents contextes économiques et juridiques nationaux. Ces principes sont mis en œuvre le long du processus de traitement de l'information et lors de la présentation des documents publiés.
- Les **règles comptables** apportent des solutions précises et détaillées à des problèmes d'étendue limitée. Ainsi elles fournissent des réponses opérationnelles, par exemple, en termes de date à retenir pour un enregistrement, de comptes concernés par l'opération ou de méthodes d'évaluation. Les règles sont souvent liées aux principes comptables dont elles constituent des déclinaisons, mais cette construction logique ne se vérifie pas toujours.

¹⁵⁹ Lebraty (2001), "Comprendre le concept d'information pour mieux appréhender les Technologies de l'information et de la communication", *Colloque du CRIC, La communication d'entreprise - Regards croisés Sciences de Gestion Sciences de l'Information et de la Communication*, Nice, 6-7 décembre 2001.

Parmi les principes comptables, certains sont étroitement liés au cadre comptable et découlent plus particulièrement du postulat de périodicité ; d'autres visent à garantir une meilleure lisibilité des documents comptables par les tiers ; un troisième groupe de principes à caractère plus conventionnel et contingent se dégage.

1.2 Les principes comptables liés au temps.

Parce qu'on doit « rendre compte » régulièrement, le temps comptable est découpé en périodes, les exercices, à la fin desquels les informations sont établies et diffusées.

a) Le principe de séparation ou d'indépendance des exercices :

Pour calculer le résultat d'un exercice, il faut au préalable rattacher les charges et les produits à cette période. Le compte de résultat récapitule les produits et les charges de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date d'encaissement ou de paiement.

Si par exemple, une entreprise reçoit dans les tout derniers jours de l'exercice des marchandises livrées par un transporteur non accompagnées de la facture, elle doit néanmoins augmenter le total des achats de l'exercice du montant de cette livraison (juridiquement, le transfert de propriété traduit par la livraison est le « fait générateur » de l'opération) et constater une dette (appelée charge à payer)

Lemarchand Y. (2001), ¹⁶⁰.

L'application de ce principe n'est pas toujours aisée, c'est une difficulté particulière à la comptabilité d'engagement. Le rattachement est plus simple pour une comptabilité de trésorerie où la référence est la date d'exécution de la dépense ou de la recette (entrée ou sortie effective de trésorerie).

b) Le principe de continuité d'exploitation :

En dépit du découpage artificiel du temps comptable, le temps est continu, les activités de l'entreprise ne s'interrompent pas, sauf accident (une des finalités des entreprises est la survie, même si, plus spécifiquement, le profit, la croissance, l'indépendance sont poursuivis par elles ou leurs dirigeants). Les comptes

¹⁶⁰ Lemarchand Y. (2001), « A la conquête de la science des comptes, variations autour de quelques manuels français de tenue des livres », in HOOCK J. et JEANNIN P. (2001), *Ars Mercatoria*, Paderborn, Munich.

supposent donc que l'entité entreprise continue de fonctionner dans une période indéfinie et dans les mêmes conditions que par le passé.

La continuité de l'activité (concept of going concern des Anglo-Saxons) justifie aussi le report de certains produits et charges sur les exercices futurs.

c) L'intangibilité du bilan d'ouverture :

Ce principe pose la non-possibilité de remettre en cause l'image passée de l'entreprise donnée par ses comptes annuels. Le passage d'un exercice à l'autre n'entraîne pas à lui seul de modification dans la situation. Si des produits ou des charges ont été omis des exercices précédents, leur prise en compte ne modifie pas directement les capitaux propres (représentant les droits de propriété des actionnaires), mais apparaît en charges et produits (compte de résultat) de manière à ne pas perdre de l'information et à stabiliser l'information déjà communiquée.

Ces trois principes - indépendance des exercices, continuité de l'exploitation, intangibilité du bilan d'ouverture – découlent du postulat relatif au temps :

Le temps est continu, la discontinuité traduite par l'arrêt des comptes est artificielle et dictée par les besoins de l'information des tiers.

1.3 Les principes liés à la lisibilité des documents comptables :

Le lecteur des documents comptables n'est pas toujours un spécialiste de la comptabilité et il ne dispose que des informations comptables externes (comptes annuels). Sa capacité à les comprendre et à s'y fier n'est pas illimitée. Les documents comptables respectent donc certains principes qui améliorent la lecture des documents en favorisant leur caractère stable et significatif.

a) la permanence des méthodes :

Alors que la normalisation dans son ensemble assure une comparabilité des comptes dans l'espace (entre les entités), ce principe de permanence fonde la comparabilité dans le temps. Les méthodes d'évaluation et la présentation des comptes doivent être maintenus d'un exercice à l'autre. Toutefois, si des modifications exceptionnelles nécessitent le changement des méthodes, règles ou procédures appliquées par l'entreprise, ces changements de méthode doivent être signalés aux lecteurs des états financiers et justifiés.

b) Le principe de non-compensation :

Ce principe est formulé dans les normes internationales et les comptabilités européennes harmonisées. Il est interdit d'opérer des compensations entre les postes d'actif et de passif du bilan ou entre les postes de charges et de produits du compte de résultat, et exige une évaluation séparée des éléments du patrimoine.

Ainsi, une entreprise qui contracte avec le même tiers une dette et une créance (achat de services et vente de marchandises, par exemple) doit constater et mentionner séparément ces deux éléments correspondants à deux situations juridiques distinctes.

Section 2 : Les méthodes, règles et procédures :

Les informations comptables et financières sont fournies par les entreprises à l'issue d'un processus de traitement et de présentation. L'organisation de ce processus n'est pas de la seule responsabilité des entreprises, elle est contrainte par le droit comptable, le droit fiscal et les systèmes de normalisation comptable en vigueur. Elle intègre l'utilisation de technologies informatiques plus ou moins avancées (progiciels comptables, réseaux, saisie automatisée, intégration des autres systèmes informatisés de l'entreprise comme gestion de production, gestion commerciale).

En France, ces informations sont mentionnées dans l'annexe. Les états nord-américains sont également établis dans un souci de stabilité des procédures et de présentation (consistency principle).

Le processus général de traitement de l'information est une suite d'activités telles que enregistrer, contrôler, synthétiser, réalisées à l'aide de supports ou documents comptables. Ces traitements s'organisent autour des notions de compte et d'écriture. Le compte est la plus petite unité de stockage de l'information. Lorsqu'une transaction (fait comptable) a lieu, elle est inscrite sur les supports comptables et dans les comptes : on dit qu'elle est enregistrée. Ce sont les enregistrements comptables qui permettent de conserver une mémoire des transactions, ce qui constitue le tout premier objectif de la comptabilité (information comptable).

L'information comptable est produite dans et par une organisation, c'est-à-dire des moyens matériels, techniques et humains. Cette organisation comptable continue de se transformer sous l'effet des changements des technologies de l'information.

2.1 Le traitement comptable :

L'ensemble des traitements comptables permet de passer de la transaction économique (ou opération) observée à la mise à disposition de l'information produite aux tiers.

Figure 11. Processus de traitement comptable.

Source : l'auteur.



Qu'est ce que traiter l'information ?

Il s'agit d'abord de saisir, c'est-à-dire de sélectionner, une information de base relative à un acte économique et juridique initial. Les réponses aux questions : que sait-on ?, quand saisit-on ? sont fournies par le cadre théorique lui-même et ses postulats. Il s'agit d'une opération mettant en relation l'entreprise et ses partenaires, donnant lieu à une expression quantifiable. Cette information est stockée, c'est-à-dire enregistrée et classée. A un niveau général, c'est encore le cadre comptable et la partie double qui donnent les critères de classement : emploi/ressource, activité/patrimoine **Pige et Beau (2007)**¹⁶¹.

Traiter l'information, c'est aussi la contrôler. Les différents contrôles s'analysent selon l'objet contrôlé (le montant de l'enregistrement, le sens du mouvement, la nature du compte concerné), selon le moment du contrôle (pendant le processus de traitement ou à la fin, sur les comptes annuels eux-mêmes) et selon la méthode employée.

Traiter l'information, c'est encore la synthétiser, la présenter sous une forme agrégée ; les comptes élémentaires sont donc regroupés en masses homogènes : les postes des comptes annuels.

¹⁶¹ Pige Benoit & Beau C. « La normalisation de l'information comptable dans le processus de gouvernance », Comptabilité Contrôle Audit, numéro thématique, décembre 2007, p. 57-76.

A l'occasion de l'établissement des documents de synthèse, le nécessaire respect des objectifs et des principes comptables entraîne des opérations dites d'inventaire qui sont des opérations de correction de valeur et de régularisation.

Enfin, il s'agit de communiquer l'information sous forme de documents de synthèse annuels aux utilisateurs. Si les modalités pratiques peuvent différer selon les procédures internes et surtout selon les degrés d'informatisation et de développement de leur fonction comptable, le schéma général reste le même et peut être représenté en deux phases : celles des opérations courantes (I) et celles des opérations d'inventaire. (II)

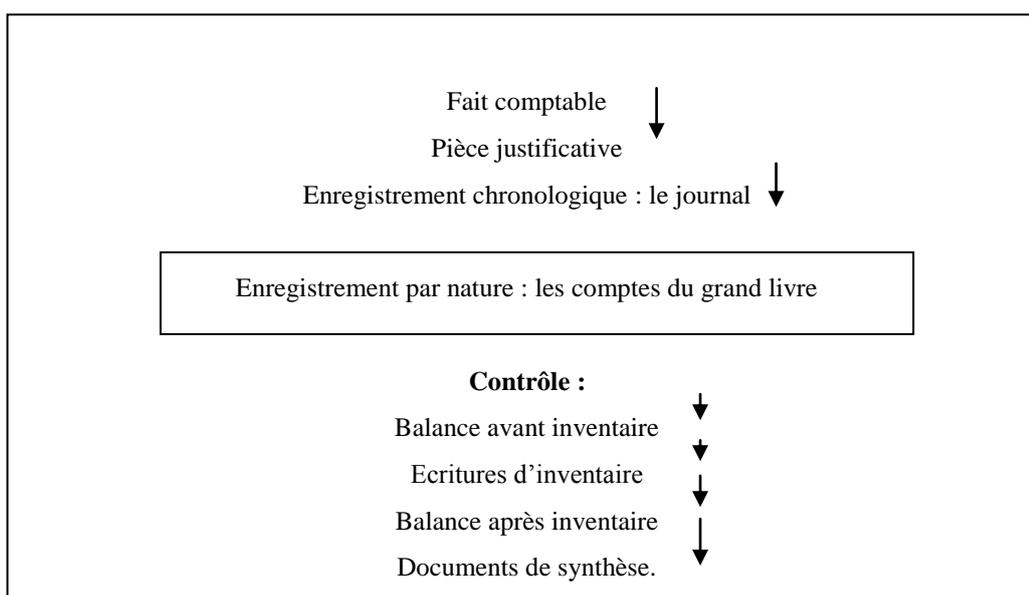


Schéma N° 12 : Les opérations comptables.

Source : « *introduction à la comptabilité d'entreprise* », M. Capron et M.Lacombe-Saboly, éditions la découverte, collection Repères, 1996, Page53.

L'activité de l'entreprise entraîne quotidiennement des opérations liées au cycle d'exploitation, au cycle d'investissement et au cycle de financement. Les enregistrements qui les traduisent sont effectués tout au long de la période comptable, on parle d' « opérations courantes ». Au moins une fois tous les douze mois, à la fin de l'exercice, l'entreprise effectue un inventaire (c'est à dire recense les éléments du patrimoine) et procède à l'arrêtés des comptes. Les entreprises établissent le plus souvent des situations comptables intermédiaires. Selon une fréquence semestrielle, trimestrielle, voire mensuelle, elles procèdent à des arrêtés complets ou partiels des comptes, à l'établissement des balances et des documents de synthèse périodiques. Ces

situations intermédiaires permettent de faciliter les véritables travaux d'inventaire et fournissent aux dirigeants une information comptable synthétique pour leur gestion.

1 – La méthode d'enregistrement :

A partir de l'analyse de chaque opération, les enregistrements sont effectués dans les supports comptables.

a) L'analyse des opérations

L'analyse s'inscrit dans le cadre logique de la partie double. Elle s'effectue au vu d'une pièce comptable justificative et sur trois axes principaux :

- l'opération contribue-t-elle à enrichir ou à appauvrir l'entreprise, c'est-à-dire son patrimoine, ou est-elle neutre ?
- quelle est l'origine du flux (la ressource) ? quelle en est la destination (l'emploi) ?
- quelle est la nature précise de l'emploi et de la ressource ?

L'analyse est complétée par d'autres données : la date, le montant de l'opération.

b) Le fonctionnement du compte

Le compte permet de classer l'information. les données qu'il contient, par exemple les créances d'un client (compte «client») peuvent s'accroître (augmentation sous l'effet d'une nouvelle vente à crédit) ou diminuer (par le règlement du client).

Le compte est traditionnellement représenté par un tableau comportant son intitulé et son code, des zones pour les dates et libellés des opérations qui l'affectent et deux colonnes : le débit et le crédit.

c) Comptes de stocks ou d'achats/ventes ?

Lorsque l'activité de l'entreprise est de nature commerciale ou industrielle, elle nécessite l'entrée et la sortie de matières, de marchandises, de produits. C'est à l'occasion de ces opérations de revente ou de transformation que forment les gains et les pertes réalisés par l'activité.

d) L'écriture comptable

Un enregistrement comptable consiste en une écriture dans le journal et le « report » (simultané et automatique grâce aux progiciels comptables) de ces mêmes informations dans les comptes du grand-livre. Le tracé du journal témoigne de sa complémentarité avec le grand livre.

e) **Le solde d'un compte**

Un compte enregistre donc pour toutes les opérations qui le concernent des mouvements débiteurs et des mouvements créditeurs. A un moment donné, l'entrepreneur a besoin de savoir où il en est, ou combien doit exactement tel client. Il faut, pour répondre à ces questions, calculer le solde des comptes.

Calculer le solde d'un compte consiste à totaliser, d'une part, les mouvements débit, d'autre part, les mouvements crédits, puis à faire la différence. Si le cumul des débits est supérieur au cumul des crédits, le solde est dit débiteur. Si le cumul des crédits est supérieur au cumul des débits, le solde est créditeur.

Les comptes de bilan-actif sont normalement débiteurs, ils peuvent enregistrer créditeurs pour leur diminution.

Les comptes de bilan-passif et les comptes de gestion-produits (qui constituent intrinsèquement des ressources) sont normalement créditeurs ; ils peuvent toutefois enregistrer des mouvements au débit (annulation de produit, remboursement de ressources apportées).

Section 3 : Systèmes d'information et comptabilité.

Une des caractéristiques de la société de l'information est l'apparition de nouvelles expressions qui, popularisées par les médias, deviennent des objets en soi et se mettent à vivre leur vie indépendamment de la réalité qu'elles devraient traduire. Ainsi, dans le domaine de la gestion, des termes comme management de la qualité totale, pilotage de la performance, création de valeur, s'imposent progressivement malgré (ou peut-être grâce à) l'incertitude sur les réalités sous-jacentes.

La comptabilité n'échappe pas à cette tendance et, parmi les affirmations largement répandues, figure en bonne place : « la comptabilité est un système d'information ». L'acceptation quasi unanime d'un lien étroit entre « système d'information » et « comptabilité » - notions que séparent pourtant 500 ans d'histoire – est un fait qui mérite une explication. Si, malgré l'ambiguïté de chacun des mots, la notion de système d'information comptable s'impose avec autant de naturel, n'est-ce pas que, au-delà des effets de mode, elle exprime bien la manière dont la comptabilité est perçue aujourd'hui ?

Compte tenu de l'importance du vocabulaire, nous donnons dès maintenant une première signification qui sera complétée par la suite, des termes « système d'information » et « comptabilité ».

- Un système d'information est un ensemble de dispositifs techniques et organisationnels permettant de saisir, de conserver, de traiter et de transmettre des d'informations.
- La comptabilité, au sens le plus large, est un système d'organisation et de production d'informations exprimées en unités monétaires, dans le but d'évaluer la performance d'une entité économique. Elle comporte aujourd'hui deux branches, non indépendantes, mais aux objectifs distincts : la comptabilité financière et la comptabilité de gestion. Toutes les deux traitent, en respectant des standards de qualité, les informations issues des transactions économiques. La comptabilité financière a pour but d'élaborer des informations destinées à être rendues publiques. La comptabilité de gestion a pour but d'élaborer des informations destinées à des utilisateurs internes à l'entreprise.

Pour analyser les relations entre systèmes d'information et comptabilité, on procédera en deux étapes. Dans un premier temps, recherchera les raisons qui justifient la pertinence de la notion de « système d'information comptable ». Dans un deuxième temps, on montrera que le système d'information comptable est une réalité mouvante et qu'il faut disposer de méthodes et outils permettant de maîtriser son évolution ; on envisagera alors les perspectives que peut offrir l'ingénierie des systèmes d'information comptable.

Belkharoubi .H (1990)¹⁶², shématise la classification proposé par **Nobres (2004)¹⁶³** qualifiée de « *morphologique* » ainsi:

¹⁶² Belkharoubi Hocine, convergence des systèmes d'information comptable et intégration financière : contraintes d'un processus, 2008.

¹⁶³ OpCit.

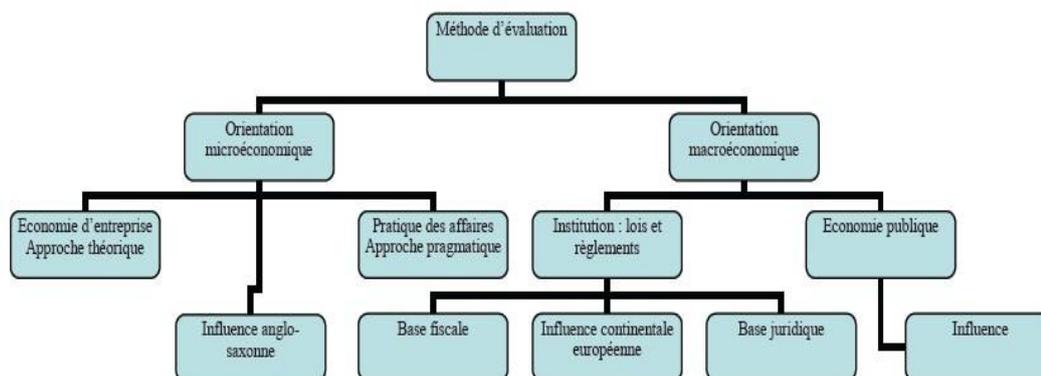


Figure n°13 :La classification des systèmes d'information comptables selon Nobes.

Cette illustration est ensuite appuyée par un tableau illustrant la convergence entre les systèmes d'informations comptables à partir des travaux de **Karyotis (1997)**¹⁶⁴ et adapté aux réalités du référentiel comptable algérien par **Belkharoubi .H (2008)**¹⁶⁵. Le tableau en question se présente comme suit :

Tableau n°2 : Convergence des systèmes d'informations comptables.

Belkharoubi Hocine, convergence des systèmes d'information comptable et intégration financière : contraintes d'un processus, 2008.

Système comptable de référence	Plan comptable national	Système comptable financier	Référentiel comptable anglo-saxon	Référentiel comptable Continental européen	Référentiel comptable international IASB
Environnement économique et social					
Origine du financement	- Bancaire - Trésor		- Marchés financiers	- Secteur bancaire - Marchés financiers	
Culture	Etatique et individualiste		individualiste	étatique	
Système juridique	Essentiellement juridique		Jurisprudence, règles élaborées par organisation	Dominé par le droit La loi fournit des règles détaillées	
Système fiscal	- Comptabilité dominée par la fiscalité		Indépendance de la comptabilité	Relation étroite entre comptabilité et fiscalité	

¹⁶⁴ Karyotis (997), "la notation financière : quand une information devient un instrument de décision , *Revue d'Economie Financière*, n°41, volume 3, pp.57-68.

¹⁶⁵ OpCit.

Objectif du système d'information comptable

Utilisateurs principaux des états financiers	- L'ensemble des partenaires de l'entité		- Essentiellement des investisseurs	L'ensemble des parties prenantes	
Principes et règles comptables	- Comptabilité régie par les règles fiscales		- Juste (valeur) représentation - Image fidèle	- Principe de prudence - Influence fiscale	
Etendue de la publication	- Publication très limitée		- Tendance à une large publication	- Tendance à une publication limitée	
Latitude en matière comptable	- Options de comptabilisation et d'évaluation réduite		- Options réduites de comptabilisation et d'évaluation	- Plusieurs options de comptabilisation et d'évaluation	
Calcul du bénéfice	- Calcul et répartition du bénéfice très Réglementé - Réserves latentes		- Pas de limite à la distribution de bénéfice - Pas de réserves latentes	- Calcul d'un bénéfice prudent - Limite dans la distribution des bénéfice - Réserves latentes	
Relation comptabilité fiscalité	- influence étroite de la fiscalité sur la comptabilité		- Indépendance de la fiscalité et de la comptabilité	- Influence réciproque de la comptabilité et de la fiscalité	
Nature de l'influence selon les pays	- influence PCG français - influence SYSCO		- Pays anglo-saxon - zone historique	- Pays d'Europe continentale - Zone historique	
			d'influence	d'influence	

3.1. L'émergence de la notion de système d'information comptable.

L'objectif de cette première section est de recenser les principales raisons qui justifient l'affirmation selon laquelle la comptabilité est un système d'information. Cette démarche n'est pas inutile car l'évidence n'est qu'apparente. Des généralisations souvent hâtives masquent des difficultés conceptuelles certaines. Aussi, après avoir rappelé les principales notions du domaine de référence - l'information et les systèmes d'information – nous montrerons que si la comptabilité a les propriétés de tout système d'information, elle a des caractéristiques particulières qui lui donnent une spécificité très marquée.

3.1.1. Des activités informationnelles au système d'information.

La prégnance des technologies de l'information conduit parfois à confondre système informatique et système d'information. C'est oublier que le traitement de l'information, même s'il est considérablement amplifié par l'utilisation des ordinateurs, est d'abord une activité humaine.

Les analyses de l'information ont fait l'objet d'innombrables publications dans tous les domaines des sciences. Aussi, en prenant le risque d'une simplification

abusive, nous allons d'abord présenter les activités informationnelles et ensuite la notion de système d'information, dans le contexte particulier de la gestion.

3.1.2. Les activités informationnelles.

Les activités informationnelles peuvent être décrites comme l'ensemble des actions qui concernent la production et l'utilisation de l'information. Après avoir précisé le sens du mot information, on montrera que si la production des informations ne soulève pas de problème conceptuel majeur, il n'en va pas de même pour leur utilisation.

- Le sens du mot information ne peut être compris qu'en relation avec deux autres termes : donnée et connaissance. Schématiquement, les trois notions sont liées entre elles de la manière suivante :

Données + Traitement + Contexte d'utilisation = Information

Information + Raisonnement = Connaissance

Une donnée est signe, un symbole, qui résulte directement de l'observation des faits. C'est une sorte de matière première qui, par un traitement, va être transformée en information.

Une information résulte de la mise en forme de données effectuée afin de répondre aux besoins d'un utilisateur, dans un contexte qui lui est propre. Les données peuvent alors prendre du sens et l'information est susceptible d'apporter un renseignement, une connaissance.

La connaissance suppose donc, en plus de l'information, un raisonnement qui permet aux individus de faire des associations, des recoupements, des généralisations. La connaissance s'appuie sur des schémas d'interprétation : ce sont des concepts et des relations qui guident la recherche, l'analyse et l'utilisation de l'information, le plus souvent dans le but de prendre une décision.

Ces définitions peuvent être appliquées au domaine comptable. Les transactions engendrent des données qui, enregistrées dans les comptes puis agrégées, deviennent des informations. Les états de synthèses, construits à partir de ses informations, peuvent apporter à ceux qui les étudient une connaissance sur l'entreprise pour laquelle ces documents ont été établis. Une telle connaissance

suppose que le lecteur dispose d'un modèle d'interprétation lui permettant de faire le lien entre les « images » et la réalité de l'entreprise.

- Parmi les activités informationnelles, celles qui concernent la production de l'information sont faciles à identifier : ce sont les actions qui visent à créer, collecter, mémoriser, transformer des données puis à diffuser des informations. On y trouve, entre autres, des opérations de lecture, d'écriture, de calcul. Ainsi les activités informationnelles sont, par leur nature, imbriquées dans les travaux de gestion et s'effectuent avec eux de manière immédiate.
- Les activités informationnelles concernant l'utilisation de l'information sont plus difficiles à analyser : recherche des informations, analyse, interprétation, synthèse. Classiquement, l'information est présentée comme un ingrédient de la prise de décision. Mais la vision cybernétique de la décision : « un processus selon lequel l'information est transformée en action », ne correspond pas à la réalité. L'hypothèse selon laquelle il existerait des relations stables entre familles d'informations et familles de décisions ne peut pas être retenue à cause du comportement des acteurs² :
 - existence d'a priori dans le processus de sélection de l'information,
 - rationalité limitée qui se traduit en particulier par l'incapacité de hiérarchiser les objectifs,
 - recherche de solutions seulement « satisfaisantes ».

L'absence de conclusion probante sur la forme de la relation « Décision-Information » conduit donc à admettre que, dans la conception d'un système d'information, il convient de s'appuyer autant sur les activités concrètes de l'organisation que sur les « besoins » des décideurs.

Finalement, on retiendra que les activités informationnelles font partie du fonctionnement naturel des organisations. Clairement identifiables, elles sont néanmoins difficiles à analyser :

- les informations sont des objets construits ; « les informations ne poussent pas dans la nature ; elles sont artefacts, symboles créés délibérément par les acteurs sociaux » **Le Moigne, (1995)¹⁶⁶** ;

¹⁶⁶ Le Moigne Jean-Louis, *Les épistémologies constructivistes*, coll. « Que sais-je ? 2969 », 1995

- les informations forgent les représentations et induisent des comportements, selon des mécanismes complexes ;
- à coté de la connaissance formalisée, la connaissance tacite, non explicitée, joue un rôle très important.

Les ordinateurs ont permis d'automatiser les activités informationnelles relatives à la production de l'information. De ce fait, le traitement de l'information s'effectue désormais grâce à des dispositifs sociotechniques autonomes : les systèmes d'information.

3.2 Les systèmes d'information.

L'expression « système d'information » est apparue au début des années 1970 avec l'utilisation des ordinateurs dans les travaux de gestion. Dans un ouvrage devenue classique, **Davis et Olson (1985)**¹⁶⁷ ont proposé une définition qui sert toujours de référence : « Un système d'information est un ensemble d'élément (humains, matériels, logiciels) permettant de créer, de traiter, de communiquer des informations ; il assiste des hommes, au sein d'une organisation, dans des fonctions d'exécution, de gestion, et de prise de décision ».

Pour identifier le système d'information, on utilise encore aujourd'hui la représentation systémique, largement popularisée par les travaux de **le Moigne (1995)**¹⁶⁸. Une organisation est vue, très globalement, comme un ensemble complexe dans lequel on peut distinguer trois sous-systèmes en interaction : le système d'opérations, le système d'opérations, le système de décision, le système d'information.

Le système d'opérations regroupe les actions concrètes qui permettent la transformation, selon des processus déterminés, des flux de ressources (biens, services, travail, monnaie...) en flux de produits (produits finis, services...).

Le système de décision désigne les actions de pilotage et de régulation, tant au niveau global (l'entreprise dans sa totalité) qu'au niveau local (départements, services, etc.).

¹⁶⁷ Davis, G.B., & Olson, M.H. (1985). *Management Information Systems, conceptual foundation, structure and development*, 2nd. New York, McGraw-Hill.

¹⁶⁸ OpCit.

Le système d'information apparaît comme une interface entre le système de décision et le système d'opérations. Il a, de ce fait, une triple finalité : aide aux opérations, aide à la décision, aide à la communication. Il fournit les informations indispensables à la réalisation des opérations (instructions, commandes, normes). Il met à la disposition des individus et des groupes les informations utiles pour leur mission de pilotage : informations de représentation, informations de préparation des décisions, informations d'évaluation et de contrôle des réalisations. Enfin le système d'information assure une partie des échanges d'information à l'intérieure de l'entreprise et entre l'entreprise et son environnement².

Ces multiples finalités expliquent que, concrètement, dans une entreprise il existe toujours plusieurs systèmes d'information qui se complètent et communiquent entre eux. Certains correspondent à des fonctions (achats, production, commercial), d'autres ont une vocation transversale (gestion des flux physiques, gestion du personnel, comptabilité). Les systèmes informatiques : ordinateurs, réseaux, bases de données, etc. ne sont que les supports techniques visibles de ces systèmes d'information.

Le positionnement des systèmes d'information à partir des relations entre les trois sous-systèmes -opérations, décisions, informations- permet de comprendre la problématique de leur conception : faut-il partir des besoins en information pour les décisions ou faut-il partir des activités opérationnelles ? A cette question les concepteurs de systèmes d'information répondent de la manière suivante : sans nier l'existence des besoins des utilisateurs, qu'il faut intégrer dans les spécifications générales, la conception des bases de données s'appuie prioritairement sur la modélisation des opérations des organisations.

Finalement, se réalité incontestable, la notion de système d'information reste protéiforme. Une première explication tient au fait que, pour de nombreuses personnes, le système d'information de limite à sa dimension technologique. Une seconde explication vient des perceptions multiples de nos finalités : alors que les utilisateurs pensent aux connaissances qui sous-tendent la décision et l'action, les concepteurs pensent à l'ensemble des ressources techniques et des procédures permettant de traiter l'information. Enfin, il faut noter qu'un système d'information est une réalité de second ordre : c'est un système de représentation

qui est le double d'une réalité première, celle des objets et des événements concrets. Tel est aussi le cas de la comptabilité.

3.2.1 De la comptabilité au système d'information comptable.

L'expression « système d'information comptable » traduit deux idées. D'une part, la comptabilité est effectivement un système d'information tel qu'il vient d'être présenté. D'autre part, il s'agit d'un système qui traite une information spécifique pour laquelle le qualificatif « comptable » est nécessaire.

3.2.1.1 La comptabilité est un système d'information.

Quand on emploie le terme « comptabilité », sans autre précision, on se réfère implicitement à la comptabilité telle qu'elle a été formalisée par Luca Pacioli : partie double, mémorial, journal, grand livre. En utilisant le vocabulaire des systèmes d'information, on peut dire que l'apport de Pacioli a été de présenter une architecture fonctionnelle type pour les traitements comptables : analyse et codage des opérations, saisie des données, stockage, contrôle, inventaire. En intégrant dans un tout cohérent les pratiques de l'époque, Pacioli a inventé un « système de comptabilité », véritable ancêtre des systèmes d'information actuels **Le Moigne, (1995)¹⁶⁹**.

En écho à la définition d'un système d'information proposée par **Davis et Olson (1985)¹⁷⁰**, on peut alors rappeler la définition de la comptabilité telle qu'elle figure dans le plan comptable : « D'une manière générale, la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant :

- de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées,
- de fournir après traitement approprié, un ensemble d'informations conformes aux besoins des divers utilisateurs intéressés.

Pour garantir la qualité et la compréhension de l'information, toute comptabilité implique :

- le respect de principes,
- une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification,
- la mise en œuvre de méthodes et de procédures,
- l'utilisation d'une terminologie commune. »

¹⁶⁹ OpCit.

¹⁷⁰ OpCit.

La similitude des termes employés est révélatrice de la proximité des réalités. La comptabilité a les caractéristiques fonctionnelles d'un système d'information : un ensemble structuré de dispositifs permettant de collecter, de conserver, de traiter, de communiquer des informations. Toutefois, la comptabilité a des caractéristiques spécifiques tenant en particulier au fait qu'elle traite uniquement l'information exprimée en termes monétaires.

3.2.1.2 La comptabilité est un système d'information aux caractéristiques spécifiques.

Si, à l'origine, la comptabilité était à la fois une comptabilité de période et une comptabilité de projets, elle s'est progressivement différenciée. La présentation des spécificités du système d'information comptable tiendra compte du dualisme entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion. Mais elle conduira à montrer la complémentarité de ces deux branches de la comptabilité, que le système d'information comptable permet de réunir.

3.2.1.3 Les spécificités de la comptabilité financière

La comptabilité financière a deux objectifs principaux :

- informer pour rendre des comptes, c'est à dire publier des informations permettant de montrer que les engagements des divers acteurs ont bien été respectés ;
- informer pour aider la décision des partenaires externes, c'est-à-dire fournir des renseignements leur permettant de formuler un jugement sur l'avenir de l'entreprise.

Dans ce contexte, la comptabilité financière se distingue des autres systèmes d'information sur trois plans : la spécificité des « principes » sur lesquels elle s'appuie, la spécificité des données traitées, la spécificité des méthodes de traitement.

- Les principes comptables résultent des contraintes générales inhérentes à toute activité de modélisation, et surtout des obligations juridiques découlant des enjeux sociaux et des intérêts contradictoires qui entourent la comptabilité.

Le schéma 1 montre comment les principes comptables s'inscrivent dans le processus de représentation **Grenier et Bonnebouche, (1998)**¹⁷¹.

- Les données traitées en comptabilité financière se caractérisent par le fait qu'elles sont exprimées en unités monétaires. La comptabilité effectue la représentation d'une partie seulement de la réalité de l'entreprise (sa valeur économique) et elle ne retient que les aspects monétaires des transactions. Le principe de la partie double, clé de voûte de la comptabilité, trouve ici sa source : il résulte de l'égalité entre les valeurs monétaires, attribuées à des objets échangés de natures différentes. Du fait qu'elles sont exprimées en monnaie, les grandeurs comptables sont additives, permettant ainsi des agrégations dans l'espace et dans le temps.
- Les méthodes de traitement de la comptabilité financière sont influencées par des choix collectifs qui s'expriment par des normes et des règles légales :
 - utilisation d'une terminologie et d'un formalisme spécifique,
 - utilisation de procédure qui met l'accent sur le contrôle et la vérification afin de garantir la fiabilité des traitements (respect de la chronologie des opérations, traçabilité et irréversibilité des enregistrements).

3.2.1.3.1 Les spécificités de la comptabilité de gestion.

La comptabilité de gestion produit des informations destinées à des utilisateurs internes. Son champ principal est l'analyse des coûts. En ce sens, elle complète la comptabilité financière par une modélisation économique des processus internes liés à la transformation physique des ressources et à la création de valeur. Elle utilise les données issues des transactions et elle produit des informations qui sont nécessaires à la comptabilité financière (valorisation des stocks, mise en relation des charges et des produits).

Un coût n'est toutefois qu'un signal. Il est donc naturel, après avoir obtenu cette information, de s'interroger, d'abord sur les actions qui ont causé le coût, ensuite sur les décisions qui ont conduit à ces actions. La comptabilité

¹⁷¹ J Bonnebouche Claude Grenier Foucher Systeme d'information comptable ; comptabilite generale (Enseignement Superieur / Formation Continue) - Notions Fondamentales 03 Février 1998

de gestion a donc une vocation logique d'aide à la décision et d'action sur les comportements.

La comptabilité financière et la comptabilité de gestion ont des objectifs différents. Cependant leur forte interdépendance, en particulier au niveau des traitements des données de base sur lesquelles elles s'appuient, conduit à examiner le dispositif réalisant l'intégration des deux branches de la comptabilité : le système d'information comptable.

3.2.1.3.2 Le système d'information comptable.

Comme on vient de le dire, le système d'information comptable correspond à la réunion, dans un même ensemble, de toutes les formes de la comptabilité. Schématiquement, il peut se représenter de la manière suivante :

La comptabilité générale et la comptabilité financière se recouvrent largement. De nombreux ouvrages ne font d'ailleurs pas la distinction. Cependant il y a, selon nous, des aspects très spécifiques de la comptabilité qui relèvent seulement de la comptabilité financière (les consolidations de sociétés par exemple).

La comptabilité de gestion comporte une large part « autonome » car elle adopte des méthodes de traitement des données qui lui sont spécifiques.

La partie grisée représente les aspects communs à toutes les comptabilités ; ils portent principalement sur les enregistrements issus des événements de base, les transactions source essentielle des données.

En conclusion, on peut dire que le système d'information comptable possède les caractéristiques générales de tous les systèmes d'informations, il réalise les activités informationnelles qui vont de la création des données à la communication de l'information.

Il possède en plus la caractéristique spécifique de toutes les branches de la comptabilité : il ne traite que l'information exprimée en unités monétaires.

En ce sens, le système d'information comptable est une composante du système d'information global de l'entreprise, spécialisée dans la représentation et la mesure économiques. Il propose une modélisation globale de l'entreprise et pas seulement une liste d'indicateurs dispersés. Il s'appuie sur des règles qui assurent à l'information la qualité comptable (documentation, traçabilité, auditabilité).

Il possède enfin des caractéristiques spécifiques à chacune des branches de la comptabilité :

- normalisation et réglementation des documents destinés à être publiés,
- emploi de méthodes spécifiques en comptabilité de gestion, et qui ne peuvent pas être normalisées.

Ainsi le système d'information comptable permet d'organiser la complémentarité et la cohérence entre la comptabilité financière et comptabilité de gestion. C'est donc bien autre chose qu'une mise en forme de la comptabilité adaptée à l'informatique. Il se trouve au carrefour de quatre ensembles de préoccupations : la comptabilité, l'organisation, la technologie informatique, l'activité humaine relative à la création et à l'utilisation de l'information. Une approche globale intégrant ces différentes préoccupations est donc nécessaire pour comprendre les transformations du système d'information comptable et maîtriser son évolution.

3.2.1.4 Les transformations du système d'information comptable.

En trente ans, sous l'influence conjuguée de la demande d'informations pour la gestion et des possibilités offertes par les technologies informatiques, le système d'information comptable a été profondément transformé. L'objectif de cette deuxième section est double :

- d'écrire l'évolution des méthodes de traitement des données comptables et analyser les conséquences ;
- envisager les compétences que requiert l'adaptation à cette évolution. L'ingénierie des systèmes d'information comptables par son état d'esprit et ses méthodes pourrait être une solution.

3.2.1.4.1 L'évolution des méthodes de traitement des données comptables.

L'évolution du traitement automatisé des comptabilités se caractérise par deux tendances lourdes dont les effets se sont amplifiés ces dernières années :

- l'intégration du système d'information comptable avec les autres systèmes d'information de l'entreprise,
- le déplacement corrélatif des activités comptables vers l'amont et vers l'aval de la comptabilité traditionnelle.
-

3.2.1.4.2 l'évolution de l'architecture des systèmes d'information comptable.

L'informatisation des entreprises a naturellement commencé dans la fonction comptable et financière et s'y est rapidement développée dans le courant des années 1970. Mais, paradoxalement, pendant plusieurs années, cette informatisation a eu pour effet de figer la comptabilité **Grenier, (1989)**¹⁷². L'explication

Tient au fait que la comptabilité a été considérée comme un domaine opérationnel, au même titre que la facturation ou la paye par exemple. Tout s'est passé comme si on avait oublié que la comptabilité était déjà un système d'information. A ses débuts, l'automatisation des comptabilités a répondu aux attentes des comptables, mais elle s'est peu préoccupée de la demande des utilisateurs de l'information comptable.

Depuis la fin des années 1980, des changements importants sont intervenus. Les causes en sont multiples : potentialités offertes par la technologie, besoin d'indicateurs permettant de piloter la performance, renouvellement des méthodes de calcul des coûts et, plus généralement, volonté de mieux utiliser l'information comptable disponible.

Tableau 3 : Les architectures comptables.

Source : Revue Fiduciaire Comptable, n° 205, repris dans Grenier et Bonnebouche, 1998, p. 396.

Type de système d'information comptable	Architecture informatique	Organisation de la comptabilité	Taille de l'entreprise
Comptabilité autonome	- Micro-ordinateur autonome - Progiciel comptable	Saisie manuelle centralisée. Axe juridique et fiscal	Petite
Comptabilité	- Mini-ordinateur	Génération automatique des	Moyenne à grande

¹⁷² Grenier et Bonnebouche, Revue Fiduciaire Comptable, 1998, p. 396.

semi-intégrée	- Réseau local - Applications fonctionnelles « interfacées »	écritures comptables. Axe réglementaire et axe gestion	
Comptabilité intégrée	- Architecture client-serveur. - Applications « intégrées »	Saisie unique des événements. Axes d'analyse multiples	Très grandes

Source : Revue Fiduciaire Comptable, n° 205, repris dans Grenier et Bonnebouche, 1998, p. 396.

L'architecture d'un système d'information comptable est déterminée à la fois par son architecture informatique et par l'organisation comptable associée. Trois types d'architecture coexistent aujourd'hui. Leurs principales caractéristiques sont résumées dans le tableau 1.

La comptabilité intégrée, en plein essor, est elle-même une composante de système plus large dénommé progiciel de gestion intégrée. Ceux-ci réunissent dans un même ensemble les fonctionnalités contenues dans des applications autrefois séparées : approvisionnements, production, commercial, ressources humaines, comptabilité, trésorerie, etc. Conçus le plus souvent autour d'un noyau central de type comptable, ces systèmes ont les caractéristiques suivantes :

- ils réalisent l'intégration, entre eux, des différents processus opérationnels : achats, fabrication, expéditions facturation, paiements...,
- ils réalisent l'intégration entre les processus opérationnels et les processus de gestion,
- ils reposent sur une saisie unique des événements décrits dans toutes leurs dimensions (d'où le nom de système événementiels et multidimensionnels).

La comptabilité se trouve concernée à deux niveaux :

- par l'intégration des différentes comptabilités (comptabilités auxiliaires, comptabilité financière, comptabilité de gestion, budgets),
- par l'intégration du système d'information comptable avec les autres sous-systèmes : systèmes opérationnels en amont, systèmes d'aide à la décision en aval.

Les systèmes comptables intégrés sont la concrétisation de l'approche événementielle² imaginée par **Sorter (1969)**¹⁷³. Les autres approches (comptabilité matricielle, système croisé), par leur manque d'opérationnalité ou leur inspiration trop exclusivement comptable, n'ont pas connu de véritable décollage.

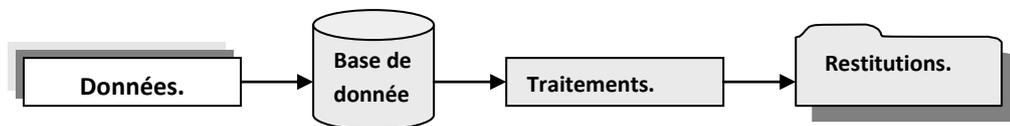
L'intégration est irréversible car elle va dans le sens d'un décloisonnement de la comptabilité, à la fois vers l'opérationnel et vers l'aide à la décision. Elle permet de multiplier les axes d'analyse tout en garantissant aux informations « la qualité comptable ». En même temps, elle transforme les activités comptables.

section 4 :L'évolution des activités comptables.

Les technologies de l'information ont introduit, par rapport aux méthodes manuelles, de véritables ruptures dans la manière de faire la comptabilité. La morphologie des processus comptables se trouve considérablement modifiée. Une des différences majeures entre les systèmes comptables traditionnels et les systèmes actuels tient à la dissociation entre la saisie des données et leur exploitation, comme le montre le schéma 14.

Schéma n°14 : Organisation-type d'une comptabilité informatisée.

Source : l'auteur.



Par rapport au traitement manuel, le traitement informatique des données comptables introduit trois types de modifications :

- l'analyse des événements et la saisie conditionnent tous les traitements en aval,
- l'intégration amplifie les risques, les actes comptables opérationnels se réalisent le plus souvent en dehors de la comptabilité.

Un système d'information comptable « intégré » traite dans un cadre unique la comptabilité financière et la comptabilité de gestion. Les événements de base sont saisis en une seule fois, sous toutes leurs dimensions. Les données seront ensuite exploitées selon les critères propres à chaque comptabilité. Il faut donc qu'entre les deux comptabilités il y ait identité des définitions relatives aux données et cohérence entre les traitements. Dans ce contexte, la conception préalable des plans de comptes, des règles de

¹⁷³ SORTER, GEORGE H., An 'Events' Approach to Basic Accounting Theory, Accounting Review, 44:1 (1969:Jan.) p.12

saisie et des règles d'exploitation des données est décisive (voir infra, les référentiels comptables).

L'intégration fait naître des risques forts. « Le traitement informatique de la comptabilité peut permettre à tout moment et dans un délai très court, de modifier, supprimer, créer, sélectionner ou reconstituer un volume important d'informations, voire l'intégralité d'une comptabilité ». Il devient donc nécessaire, pour renforcer la sécurité et la fiabilité, d'agir en amont du système en renforçant sa comptabilité, en particulier par l'organisation de la piste d'audit et par l'instauration d'une documentation détaillée.

En conclusion de cette description de l'évolution des méthodes de traitement des données comptables, on soulignera trois points.

1) Les transformations du système d'information comptable sont les reflets des transformations qui affectent la substance de l'entreprise. Leur analyse conjointe montre que la comptabilité ne se réduit plus à une « algèbre du droit », entièrement déterminée par les normes et les règlements.

2) Les activités comptables critiques se déplacent :

- moins de saisie et de contrôle a posteriori, mais des actes plus globaux nécessitant une pluri compétence,
- rôle déterminant de la conception préalable du dispositif afin d'assurer la pertinence et la fiabilité de l'information.

3) Le risque de déphasage entre la pratique et la pédagogie est réel **P. Duguay (1990)**¹⁷⁴. L'enseignement de la comptabilité véhicule encore trop souvent l'idée qu'elle constitue un système stable, en équilibre parfait et donné une fois pour toutes.

4.1 Vers une ingénierie des systèmes d'information comptable.

Les propositions qui suivent visent à faire entrer dans le champ des connaissances comptables les conséquences des évolutions décrites précédemment. Par analogie avec l'ingénierie financière et l'ingénierie juridique, nous allons présenter l'ingénierie des systèmes d'information comptable en insistant plus particulièrement sur ses objectifs, ses méthodes, ses outils et ses limites.

¹⁷⁴ DUDUY Philippe, l'enseignement de la comptabilité : un art ou un protocole, DUNOD, Paris, 1990.

4.1.1 Les objectifs de l'ingénierie des systèmes d'information comptable.

En transposant la définition donnée par **Hirigoyen (1993)**¹⁷⁵ de l'ingénierie financière, on peut dire que l'ingénierie des systèmes d'information comptable a pour objectif de construire et faire évoluer un système de traitement de l'information monétaire, répondant aux attentes de l'entreprise, compte tenu de ses spécificités économique, technologiques et organisationnelles. Elle repose sur la mise en œuvre de méthodes spécifiquement comptables (recherche de la qualité comptable) et de méthodes relevant des systèmes d'information (modélisation).

L'ingénierie des systèmes d'information comptables n'est pas une fin en soi. En amont, elle s'insère dans la stratégie de l'entreprise. En aval, elle s'évalue par la fiabilité et pertinence des « produits informatifs » qu'elle élabore. Elle est en quelque sorte l'art de bâtir une comptabilité sur mesure qui se substitue au prêt-à-porter comptable.

4.1.2 Les méthodes et les outils de l'ingénierie des systèmes d'information comptable.

L'ingénierie des systèmes d'information comptable s'appuie sur une méthode générale, la modélisation, et sur des outils spécifiques parmi lesquels figurent les référentiels et la piste d'audit.

Une méthode : la modélisation.

L'ingénierie des systèmes d'information comptables s'appuie sur la modélisation de deux manières :

- comme méthode de référence dès l'apprentissage des bases de la comptabilité,
- comme support pratique pour la conception des systèmes d'information.
 - La comptabilité, qui est un modèle opérationnel, doit s'appuyer sur une description conceptuelle de notions fondamentales comme les flux, les stocks, les décalages temporels, les transactions, les cycles financiers.

Cet apprentissage préalable permet de comprendre la relativité de la modélisation et son caractère partiel et partial. Partiel, dans la mesure où la représentation de la réalité ne peut pas être complète. Partial, parce qu'un modèle est toujours construit en fonction d'objectifs particuliers.

¹⁷⁵ HIRIGOYEN Charles, *LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE*, May 1993, France. pp.CD Rom, 2008

Un modèle n'est pas une « image fidèle » dans l'absolu car il ne répond pas à des critères de vérité, mais à des critères de pertinence.

- En pratique, la conception de modèles globaux (un système de calcul des coûts ou un système d'indicateurs par exemple) est une opération complexe mais indispensable car elle sert, d'une part, à fournir une représentation de la réalité et, d'autre part, à construire le système d'information automatisé.

Il n'y a pas de méthode standard pour construire les modèles. Les bonnes pratiques recommandent un travail collectif, progressif, qui s'appuie à la fois sur les activités réelles à représenter et sur les besoins des utilisateurs. Le travail en groupes de projet rassemblant les opérationnels du domaine, les informaticiens, les comptables et les contrôleurs de gestion est nécessaire pour obtenir à des « représentations partagées ». Les méthodes d'analyse développées par les informaticiens de gestion, peuvent être utilisées.

4.2 Deux exemples d'outils : référentiels comptables et piste d'audit :

Les référentiels comptables et la piste d'audit, bien connus des professionnels de la comptabilité, sont deux exemples d'outils de l'ingénierie des systèmes d'information comptable.

- La saisie des événements selon des axes de description et d'analyse multiples pose deux problèmes : la complexité de la saisie, la diversité des utilisations de l'information. Les « référentiels » apportent des solutions automatisables. Les référentiels de saisie contiennent les règles qui permettent la traduction automatique des événements réels en écritures comptable. Les référentiels d'exploitation des données contiennent les règles qui définissent les modalités de regroupement et d'agrégation des données. Les référentiels conduisent donc à élaborer un langage commun unique permettant de garantir la cohérence et la fiabilité des informations qu'on trouvera à tous les niveaux de l'entreprise.
- Dans les systèmes intégrés, la « distance » entre la pièce justificative et l'écriture comptable est souvent très grande car des traitements, parfois longs et complexes (adjonction de données, ventilation, agrégation...) viennent s'intercaler entre les deux. La piste d'audit se

concrétise par la formalisation explicite des liens permettant de reconstituer les relations entre les événements et les enregistrements dans les bases de données. Son organisation répond certes à des exigences légales, mais à une exigence de gestion interne : garantir, par leur « traçabilité », la fiabilité et l'intelligibilité des informations.

Ces exemples d'outils montrent que l'ingénierie des systèmes d'information comptable ne concerne pas que la comptabilité de gestion. Elle s'intègre dans une ingénierie organisationnelle plus globale. Comme le préconise **Mévellec (1988)**¹⁷⁶ « *c'est finalement au niveau de la conception du système d'information dans son ensemble et non dans le système comptable que l'effort de renouvellement comptable doit s'appliquer* ».

L'extension du champ des préoccupations conduit à poser la question : « où s'arrête la comptabilité ? ». Question d'autant plus inévitable que des positions divergentes se manifestent sur le fait de savoir si la comptabilité devrait élargir son champ en dehors de l'information monétaire.

¹⁷⁶MEVELLEC Pierre, Les paramètres de conception des systèmes de coûts : étude comparative, in Revue comptabilité, audit, contrôle, Association Francophone de la Comptabilité, N°9, 1988.

CONCLUSION DU CHAPITRE:

La comptabilité de gestion nous invite à réfléchir à la prise en compte de besoins spécifiques et à l'élargissement du champ de la comptabilité. Mais il est illusoire de croire que le système d'information comptable puisse devenir un système complet de gestion qui prétende atteindre l'universalisme et l'exhaustivité.

La spécificité majeure de la comptabilité est le traitement de l'information monétaire. La nature de la monnaie (un équivalent général) fait de l'information financière le vecteur unique de la modélisation globale de l'entreprise.

Aussi faut-il faire une distinction entre la comptabilité et le travail des comptables ou des contrôleurs de gestion. Certes, pour l'alimentation des tableaux de bord ou la modélisation des relations entre la formation du coût et la création de valeur, le contrôleur de gestion a besoin d'informations non monétaires. Mais les autres systèmes d'information (logistique, production, etc.) sont capables de traiter efficacement ces informations. Les technologies actuelles permettent la fédération des différents systèmes d'information tout respectant les caractéristiques spécifiques de chacun d'eux. Le rôle du comptable est de participer à leur conception pour apporter les méthodes qui contribuent à la « qualité comptable » de l'information.

Les comptables ont été les premiers à formaliser et à organiser les activités informationnelles. Aujourd'hui, le développement à grande échelle de systèmes d'information nombreux et diversifiés a suscité des travaux et des recherches portant sur la méthode de construction de ces dispositifs. Il est donc naturel, en retour, d'appliquer ces méthodes à la comptabilité. L'ingénierie des systèmes d'information, qui se situe au carrefour de la modélisation, de l'organisation comptable et des méthodes informatiques, peut contribuer au renforcement du rôle central de la comptabilité dans le système d'information de l'entreprise.

La notion de système d'information comptable, loin de correspondre à un effet de mode, résulte d'un mouvement de fond qui, après plusieurs décennies de dualisme entre la comptabilité financière et la comptabilité de gestion, conduit vers une unification des comptabilités. En même temps, cette évolution affecte profondément les activités comptables et entraîne un déplacement des

compétences, en particulier vers l'organisation d'ensemble du système d'information.

La réflexion sur les interactions entre « système d'information » et « comptabilité », à défaut d'apporter des réponses, conduit à poser quelques bonnes questions sur le devenir de la comptabilité.

Chapitre 4 :
LE SYSTEME COMPTABLE ALGERIEN,
SES ACTEURS, SES ORGANES ET SES
REFORMES.

Introduction :

Le Plan Comptable National (P.C.N) représente la principale source de la réglementation comptable en Algérie, même si d'autres sources viennent le compléter tels que, par exemple, le code de commerce ou les plans comptables sectoriels. En place depuis le 1^{er} janvier 1976, le P.C.N a montré ses limites, et le changement de l'environnement économique en Algérie à la faveur d'une libéralisation du commerce et de l'adoption de l'économie de marché a conduit les pouvoirs publics à engager des réformes dans ce domaine.

Section 1. Le système comptable algérien et sa genèse:

1.1 Le plan comptable général (PCG) :

Au lendemain de l'indépendance, l'Algérie a hérité du plan comptable général français (P.C.G) de 1957. Celui-ci, ne tenant pas compte de l'évolution économique et juridique du pays et ne satisfaisant pas les besoins d'information d'une économie planifiée qu'avait adoptée l'Algérie, cette dernière entama dès 1969 la première tentative de son remplacement. L'élaboration d'un nouveau plan comptable s'inscrivait dans le cadre du processus de mise en place de la stratégie de développement. Ce n'est finalement qu'en 1975 que le P.C.N vit le jour après la deuxième tentative de remplacement du PCG en 1972.

Le P.C.N fut promulgué sous forme d'une ordonnance et d'un arrêté d'application.

L'ordonnance 75-35 du 29 avril 1975 portant plan comptable national traite du champ d'application du P.C.N, à savoir les organismes publics à caractère industriel et commercial, les sociétés d'économie mixte et les entreprises qui, quelle que soit leur forme, sont soumises au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel. La nomenclature des comptes est annexée à l'ordonnance.

L'arrêté d'application du 23 juin 1975, relatif aux modalités d'application du P.C.N, traite de l'organisation et de la gestion comptable, de l'évaluation des investissements et des stocks et des documents de synthèse. Les définitions et les règles de fonctionnement sont présentées en annexe 1 de l'arrêté d'application. Cette dernière contient également des dispositions particulières relatives aux subventions d'investissement, à l'inventaire intermittent et aux

cessions inter entreprises. Le PCN a connu quatre additifs depuis 1975¹⁷⁷. Par ailleurs, il faut noter que cinq plans sectoriels ont été promulgués depuis l'apparition du P.C.N. Ils concernent le secteur agricole (1987), le secteur des assurances (1987), le secteur du bâtiment et travaux publics (1988), le secteur du tourisme (1989) et le secteur bancaire (1992). Les cinq plans comptables présentent, en général, la liste des comptes, la terminologie explicative, les règles de fonctionnement des comptes et les documents de synthèse.

1.2 Autres sources de réglementation comptable en Algérie :

D'autres sources de réglementation comptable viennent compléter le P.C.N. Il s'agit :

A. De l'arrêté du 09 octobre 1999 portant adaptation du P.C.N à l'activité des holdings et à la consolidation des comptes, et l'arrêté du 09 octobre 1999 précisant les modalités d'établissement et de consolidation des comptes de groupes. Ces deux arrêtés complètent le P.C.N en matière d'établissement des comptes de groupes, puisque aucune de ses dispositions ne fait allusion aux comptes consolidés. Ces deux arrêtés émanant du Ministère des Finances apportent des éclaircissements dans les domaines suivants :

- La nomenclature des comptes de groupes ;
- La codification des comptes intra-groupe ;
- La terminologie et les règles de fonctionnement des comptes spécifiques à la consolidation ;
- Les documents de synthèse à établir ;

¹⁷⁷ Il s'agit de :

- La circulaire N°1850/F/DC/CE/89/047 du 24 mai 1989 relative à la comptabilisation des opérations liées à l'autonomie des entreprises ;
- La circulaire N°635 F/DC/CE/90/046 du 11 mars 1990 relative à la comptabilisation de la participation des travailleurs aux bénéfices de l'entreprise ;
- L'instruction N°001/95 du 02 octobre 1995 relative à l'harmonisation de la comptabilité des fonds de participation ;
- L'instruction N°581 MF/DGC du 21 avril 1997 relative à la comptabilisation de la réintégration de l'écart de réévaluation.

- Les méthodes de consolidation, leur champ d'application et enfin les modalités d'établissement des comptes consolidés.

B. Du code de commerce qui, à travers plusieurs de ses articles vient compléter le P.C.N. On peut citer comme exemples :

- L'article 716 relatif à l'inventaire des éléments de l'actif et du passif à l' clôture de chaque exercice et qui traite aussi du rapport de gestion ;

- L'article 717 qui révoque la permanence des méthodes d'évaluation et des formes concernant l'établissement du bilan et du compte des pertes et profits ;

- L'article 718 qui traite des conditions de constatation des amortissements et des provisions ;

- Les articles 729 jusqu'à 732 bis 4 traitent des filiales, participations et sociétés contrôlées. La consolidation concerne selon l'article 732 bis 3, uniquement les sociétés holding qui font appel public à l'épargne et/ou sont cotées en bourse.

- Enfin, l'article 721 précise qu' dans les SARL et les SPA, il doit être fait sur les bénéfices nets de l'exercice, diminués le cas échéant des pertes antérieures, un prélèvement d'un vingtième au moins affecté à la formation d'un fonds de réserve dite réserve légale. Ce prélèvement cesse d'être obligatoire, lorsque la réserve atteint le dixième du capital social.

1.3 Les limites :

La démarche de présentation du P.C.N sera suivie pour traiter de ses insuffisances, en abordant en premier lieu ses insuffisances conceptuelles et ensuite ses insuffisances techniques.

1.3.1 limites conceptuelles : Les insuffisances conceptuelles se rapportent au cadre conceptuel, aux objectifs et utilisateurs de l'information comptable, aux principes comptables et à la définition des concepts comptables. L'absence d'un cadre conceptuel, même implicite, a provoqué la stagnation de la comptabilité. Sans ce cadre, les nouveaux problèmes et situations non prévus par le P.C.N ne peuvent être résolus, et même s'ils sont résolus par des interprétations personnelles des professionnels, ces interprétations ne sont pas forcément

justes. Un cadre conceptuel est un ensemble structuré d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux, grâce auxquels il est possible de mettre au point des normes cohérentes et d'indiquer la nature, les fonctions et les limites de la comptabilité financière et des états financiers. Cette définition indique que la principale caractéristique d'un cadre conceptuel est l'affirmation claire des objectifs assignés à la comptabilité. Cet élément essentiel à la cohérence de la normalisation suppose d'identifier les utilisateurs et d'indiquer les besoins à satisfaire. Le cadre conceptuel sert de guide aux normalisateurs afin d'assurer une plus grande cohérence dans la normalisation, il sert à faciliter la résolution de problèmes comptables pour lesquels il n'existe aucune norme, d'indiquer les limites du jugement des professionnels dans la préparation des états financiers, d'établir un lien entre la théorie et la pratique, et enfin de renforcer la légitimité professionnelle du normalisateur et protéger la profession comptable face aux critiques et aux pressions auxquelles elle est soumise dans son rôle de normalisateur.

- La non-définition des objectifs et des utilisateurs de l'information comptable constitue une insuffisance conceptuelle. La conception actuelle du P.C.N privilégie les informations macro-économiques et statistiques à travers le classement des charges par nature et l'élaboration de certaines grandeurs. Cependant, au niveau international, l'objectif de la comptabilité est de satisfaire les besoins d'information de plusieurs utilisateurs dont les investisseurs.

- Les principes sur lesquels est fondée la comptabilité en Algérie ne sont pas clairement exprimés.

Le P.C.N ne donne pas de définition aux concepts comptables tels que l'actif, le passif, les capitaux propres, les produits et les charges et ne précise pas les conditions de leur prise en compte.

1.3.2 Limites techniques :Elles se rapportent au cadre comptable, à la classification des comptes, aux documents de synthèse, aux règles d'évaluation, aux définitions et règles de fonctionnement des comptes et au traitement de certaines opérations **BACHAGHA (2003)**¹⁷⁸.

1.4 le cadre comptable :La nomenclature actuelle du P.C.N ne prévoit pas certains comptes qui devraient pourtant exister. Nous citons quelques-uns par classe à titre indicatif.

¹⁷⁸ BACHAGHA Saheb, Pour un référentiel comptable algérien qui réponde aux exigences de l'économie de marché, Editions El-Houda, Alger, 2003.

Classe 1 : capital amorti, non amorti, prime de conversion d'obligations en actions, provisions réglementées.

Classe 2 : construction sur sol d'usufruit, investissements financiers.

Classe 4 : produits à recevoir, provisions pour dépréciation des comptes de groupes et associées, provisions pour dépréciation des comptes financiers.

Classe 5 : dettes provisionnées pour congés payés.

Classe 6 : pertes de change, avantages en nature accordés au personnel, redevance de crédit-bail.

Classe 7 : gains de change.

1.4.1. La classification des comptes :

Aucune distinction n'est faite entre actifs courants/non courants et entre passifs courants/non courants. La définition des classes de l'actif reposant sur une optique juridique (patrimoniale) de l'entreprise ne permet pas de présenter l'outil de production, ni de distinguer entre actifs d'exploitation et hors exploitation, ni de présenter les biens utilisés en exploitation qui ne sont pas la propriété de l'entreprise BACHAGHA (2003)¹⁷⁹.

Les valeurs mobilières sont incluses parmi les éléments du compte créances d'investissement. Ce dernier regroupe les titres de participation et les titres de placement. Notons que les titres de placement sont des valeurs à court terme alors qu'un investissement est, par définition, une valeur durable. Les dotations aux provisions pour dépréciation des stocks ou créances sont considérées comme hors exploitation alors qu'elles ne représentent aucun caractère exceptionnel dans la vie courante de l'entreprise.

1.4.2 Les documents de synthèse :

Les documents de synthèse sont nombreux, dix-sept tableaux et ce, quelle que soit la taille et l'activité de l'entreprise. En raison de l'absence d'application du principe de l'importance relative, toutes les entreprises, même les plus petites, sont obligées de fournir toutes les informations exigées par le P.C.N.

Le bilan et le T.C.R ne font pas référence aux données de l'exercice précédent. Pour effectuer des comparaisons, il faut recourir aux tableaux explicatifs. L'actif ne fait pas apparaître les

¹⁷⁹ OpCit.

masses telles que les actifs immobilisés, les actifs circulants, les créances à court ou à long terme. Au niveau du bilan, la situation patrimoniale est privilégiée à la situation économique.

Le T.C.R ne fait pas la distinction entre le résultat courant et le résultat financier et ne fait pas référence à certains soldes intermédiaires reconnus au niveau international, tel que l'excédent brut d'exploitation (E.B.E).

Le tableau des mouvements patrimoniaux ne permet pas de faire la distinction entre les flux d'exploitation, les flux d'investissement et les flux de financement. Par contre, il permet de faire la comparaison avec l'exercice précédent absent au bilan et nécessaire pour l'analyse financière. Le tableau des fonds propres donne une analyse par origine des fonds propres et non pas la variation de l'actif net. Le tableau des engagements ne fournit que des informations sur les engagements reçus ou donnés non comptabilisés. Les autres tableaux constituent une analyse par nature des éléments du bilan et du T.C.R.

1.4.3 les règles d'évaluation :

Les règles d'évaluation et de comptabilisation, lorsqu'elles existent, sont très sommaires. Le P.C.N préconise le coût historique comme méthode d'évaluation à la date de l'inventaire. Aucune méthode n'est préconisée pour l'évaluation des entrées et des sorties de

stocks ; une liberté est donnée aux entreprises pour le choix de la méthode de valorisation la plus appropriée aux spécificités de ses stocks.

L'évaluation de certains éléments, comme les actifs et les passifs en monnaies étrangères, les événements postérieurs à la date de clôture ne sont pas traités. Le P.C.N ne donne aucune précision sur les méthodes d'amortissement, les taux d'amortissement et la procédure de constitution des provisions pour dépréciation des stocks et des créances douteuses.

1.4.4 les règles de fonctionnement des comptes :

Les règles de fonctionnement des comptes sont sommaires. La définition de certaines classes et leurs intitulés ne correspond pas à leur contenu. Par exemple, la classe 1 comprend parmi ses éléments, le compte liaison inter-unités qui ne constitue pas un moyen de financement apporté ou laissé à la disposition de l'entreprise.

Autre exemple' la classe 4 contient des comptes qui ne constituent pas des créances, à savoir les comptes débiteurs du passif, les dépenses en attente d'imputation, les titres de participation et les cautionnements. Le compte 42 abrite des comptes qui n'ont aucun rapport avec le' investissements tels que les prêts, les placements et les cautionnements versés.

1.4.5 Le traitement de certaines opérations spécifiques :

Certaines opérations ne sont pas traitées par le P.C.N. Nous pouvons en citer quelques-unes : le crédit-bail, les opérations effectuées en monnaies étrangères, les investissements incorporels, les fusions, les liquidations.

Section 2. les réformes comptables en Algérie :

Le passage de l'économie planifiée à l'économie de marché, nécessite ou exige de nouveaux instruments normatifs comptables pour mesurer la pérennité et la rentabilité des entreprises algériennes qui doivent désormais fournir un niveau d'information plus important qu'elles n'avaient l'habitude de le faire. Dans cette logique des choses, le PCN a montré ses limites et ses insuffisances, et dès 1998 les pouvoirs publics ont entamé des réformes dans le domaine comptable, tendant à mettre à jour notre référentiel comptable. Divers scénarios s'offraient à notre normalisateur comptable national qui opta finalement pour la refonte totale du PCN.

2.1 les acteurs de la normalisation comptable en Algérie :

Depuis 1996, la normalisation comptable a été confiée au Conseil National de la Comptabilité. Par ailleurs, l'ordre des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés a lui aussi un rôle important à jouer en matière de normalisation comptable **Rezzag (2004)**¹⁸⁰ .

2.1.1 le Conseil National de la Comptabilité (CNC) :

Organe créé auprès du Ministre chargé des Finances, le Conseil est un organe consultatif à caractère interministériel et interprofessionnel. Il a une mission de coordination et de synthèse dans le domaine de la recherche et de la normalisation comptables et des applications y afférentes. Le Conseil peut connaître de toutes questions se rapportant à son domaine de

¹⁸⁰ REZZAG Imad, Nécessité d'adapter le Plan Comptable National aux nouvelles exigences comptables internationales, Mémoire de fin d'études pour l'obtention d'un diplôme de Post-Graduation spécialisée en Comptabilité, Ecole Supérieure de commerce, Alger, promotion 2003/2004.

compétence, de sa propre initiative ou à la demande du Ministre chargé des Finances. Il peut être consulté par les commissions des assemblées élues, les organismes, sociétés ou personnes intéressés par ses travaux¹⁸¹.

Le Conseil a notamment pour attributions :

- De réunir et d'exploiter toutes les informations et documentations relatives à la comptabilité et à son enseignement ;
- De réaliser ou de faire réaliser toutes études et analyses en matière de développement et d'utilisation des instruments et processus comptables ;
- De proposer toutes mesures visant la normalisation des comptabilités et leur exploitation rationnelle,
- D'examiner et de donner son avis et ses recommandations sur tous les projets de textes juridiques se rapportant à la comptabilité ;
- De contribuer au développement des systèmes et programmes de formation et de perfectionnement dans les professions comptables ;
- De suivre l'évolution au plan international, des méthodes, organisations et instruments se rapportant à la comptabilité ;
- D'organiser toutes manifestations et rencontres à caractère technique entrant dans le champ de ses compétences.

Le Conseil est présidé par le Ministre des Finances. Il est composé entre autres, du le président en exercice du Conseil de l'ordre des experts-comptables, des commissaires aux

comptes et des comptables agréés, d'un représentant du ministre chargé des finances, d'un représentant du Ministre chargé de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique, d'un représentant du Ministre chargé du commerce, d'un représentant de la Banque d'Algérie, d'un représentant de la C.O.S.O.B, de six représentants de la profession désignés par le Conseil de l'ordre national parmi les experts-comptables, commissaires aux comptes et

¹⁸¹ Décret Exécutif N°96-318 du 25 septembre 1996 portant création et organisation du Conseil National de la Comptabilité.

comptables agréés et de deux enseignants ayant au moins le rang de maître-assistant dans le domaine de la comptabilité et des finances, désignés par le Ministre de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique.

2.1.2 les limites et insuffisances du CNC :

En créant le Conseil National de la Comptabilité, les pouvoirs publics qui ont voulu se doter d'un organe de normalisation qui leur faisait défaut jusque là, se sont beaucoup inspiré du modèle français de normalisation comptable, qui se caractérise lui aussi par l'attribution des travaux de normalisation au Conseil National de la Comptabilité français.

Mais si les structures algériennes et françaises se ressemblaient en 1996, il n'en est plus de même aujourd'hui. En effet, les autorités françaises ont jugé opportun l'institution au sein de leur C.N.C d'un comité dit d'urgence. Ce comité, saisi par le président du C.N.C ou par le Ministre de l'économie de toute question relative à l'interprétation ou l'application d'une norme comptable nécessitant un avis urgent, doit statuer dans un délai maximum de trois mois à compter de la date de saisine.

Devant le vide juridique qui caractérise la réglementation comptable algérienne, mais aussi le caractère jugé inopérant de notre C.N.C par nos professionnels les plus chevronnés, il aurait été fort intéressant que les pouvoirs publics dotent le C.N.C d'un comité d'urgence afin de répondre aux besoins des professionnelles sur des aspects techniques de la comptabilité dans les meilleurs délais.

2.1.3 l'Ordre des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés :

Créé en 1991 et doté de la personnalité civile, l'ordre regroupe les personnes physiques et morales habilitées à exercer la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. Il est chargé dans le cadre de la loi¹⁸² :

- De veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession ;

- De défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres ;

¹⁸² Décret exécutif N° 92-20 du 13 janvier 1992 fixant la composition et précisant les attributions et les règles de fonctionnement du Conseil de l'ordre national des experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés.

- D'élaborer un règlement intérieur qui détermine notamment les conditions d'inscription, de suspension ou de radiation du tableau de l'ordre.

L'ordre national est administré par un Conseil. Ce dernier est chargé, conformément au règlement intérieur, de l'inscription, de la suspension ou de la radiation du tableau de l'ordre national. Le Conseil apporte son concours aux travaux initiés par les autorités publiques compétentes en matière de normalisation comptable, de diligence professionnelle et de tarification. Il représente aussi les intérêts de la profession à l'égard des autorités compétentes, des tiers et des ordres étrangers similaires.

Le conseil de l'ordre est composé de treize membres : douze membres élus par le congrès national et un membre représentant les pouvoirs publics désigné par le Ministre chargé des finances. Le congrès national est composé par les membres élus par les conseils régionaux. Ces derniers sont élus par les professionnels de leur région respective, installés au niveau régional et régulièrement inscrits au tableau de l'ordre national. Chacune des catégories élit parmi ses membres quatre représentants au Conseil de l'ordre national. Le Conseil élit parmi ses membres un président, deux vice-présidents, un secrétaire général et un trésorier.

Outre les missions que lui confient les dispositions de la loi N° 91-08 citée ci-dessus, le Conseil de l'ordre a, entre autres, pour mission :

- De sauvegarder les intérêts moraux et matériels des membres de l'ordre ;
- De veiller au respect, par tous les membres de l'ordre, des dispositions législatives et réglementaires en vigueur, du règlement intérieur et en général, des décisions régulières adoptées par l'assemblée générale ;
- d'émettre tout avis sur des questions qui lui sont soumises par les autorités compétentes en matière de technique comptable, de droit ou de finance en liaison avec la vie de l'entreprise ;
- de favoriser et promouvoir l'évolution constante du niveau théorique et technique des membres de l'ordre, de préparer, d'organiser, de surveiller, de contrôler en relation avec les autorités compétentes, les stages et séminaires professionnels et participer à des tâches d'enseignement, de formation et de recherche ;

- d'assurer la vulgarisation, la diffusion et la publication des résultats de travaux relatifs aux domaines couverts par la profession.

2.1.4 limites de l'Ordre des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés.

Depuis sa création, l'ordre n'a véritablement pas contribué à relever le niveau de la profession et des professionnels et n'a pas accompli les missions qui lui ont été dévolues par la loi de la meilleure manière. En effet, devant un vide juridique qui caractérise la réglementation comptable algérienne, l'ordre se devait d'apporter sa contribution pour combler ce vide, ne serait-ce que par des avis et des recommandations (comme le fait son homologue français par exemple) et qui auraient guidé et éclairé à coup sûr nos professionnels dans l'accomplissement de leur mission. L'ordre est resté muet et pire encore, ses membres se sont divisés au sein de deux institutions ordinales, chacune d'entre elles revendiquant sa légitimité, si bien que les pouvoirs publics ont envisagé de mettre les trois catégories

professionnelles sous tutelle, ce qui aurait été grave et aurait constitué tout simplement une atteinte à l'indépendance de la profession ¹⁸³. Mais la question qui se pose, est de savoir si cette réconciliation entre les membres des deux institutions n'est qu'une pure manoeuvre stratégique, dans le but d'éviter que la profession ne soit mise sous tutelle, et qu'en réalité le malaise perdure entre les membres de cette profession qui est très influente dans la sphère économique des grands pays industrialisés.

Section 3 : les réformes comptables en Algérie :

Les réformes économiques engagées en Algérie devaient être complétées par un nouveau référentiel comptable. C'est ainsi qu'en 1996, les autorités publiques ont décidé de réformer le P.C.N, afin de répondre aux besoins résultants du nouvel environnement économique en Algérie.

Après avoir été pris en charge par un organisme national (le Conseil National de la Comptabilité), les travaux de réforme furent confiés à un organisme étranger, en l'occurrence le C.N.C français.

¹⁸³ Mais, en mars 2006, les membres des deux institutions ordinales se sont engagés à régler leurs différends, notamment en se regroupant au sein d'une seule institution.

Nous examinerons dans ce qui suit, les travaux des deux institutions et l'orientation prise par la réforme.

3.1 les travaux du CNC :

Lors de son installation, le 28 mars 1998, le Ministre des Finances a confié au C.N.C sa première mission qui consistait en la réforme du P.C.N. Dans le cadre de la réforme comptable, le C.N.C, organe officiel de la normalisation comptable, s'est fixé comme mission prioritaire la révision du P.C.N, pour l'adapter aux mutations de l'économie nationale. Un groupe de réflexion fut constitué pour réfléchir sur une approche méthodologique de révision du P.C.N. Après l'approbation de la démarche du groupe de réflexion, ce dernier fut transformé en une commission dite commission P.C.N. Dans le cadre de ses travaux, la commission P.C.N a élaboré deux questionnaires d'évaluation du P.C.N. Le premier a été envoyé aux professionnels comptables en janvier 1999 et le second en juillet 2000. Les résultats du premier questionnaire sont synthétisés dans un rapport d'évaluation datant du mois de novembre 1999, contenant les remarques et constats relevés par les répondants.

La commission P.C.N aboutit dans son rapport d'évaluation aux conclusions suivantes :

- Dédier des chapitres particuliers aux principes, aux règles d'évaluation et à la terminologie comptable ;
- Reconsidérer le nombre, la forme et le contenu des états de synthèse ;
- Réaménager et enrichir la nomenclature des comptes pour mieux répondre aux besoins des utilisateurs.

D'autres propositions méritent selon la commission une appréciation approfondie. C'est le cas par exemple, de la nécessité de tenir compte des normes et usages internationaux. Par ailleurs, aucune information n'est disponible sur les conclusions du deuxième questionnaire. Après avoir formulé les conclusions citées ci-dessus, la commission P.C.N retient l'option de révision du P.C.N et les principes de sa révision.

3.1.1 la révision du PCN :

Tenant compte des réponses peu nombreuses du premier questionnaire, la commission opta pour l'option de révision du P.C.N sans pour autant le remplacer. La commission évoque, pour ne pas le remplacer, les motifs suivants :

- Ne pas dérouter les praticiens et le coût élevé engendré par la réforme ;
- La commission pensait que le remplacement du P.C.N pourrait porter préjudice aux professionnels.

Pour la révision du P.C.N, la commission P.C.N arrêta les principes directeurs suivants :

- Les principes comptables, les règles d'évaluation et le fonctionnement des comptes devraient occuper une place prépondérante dans le plan comptable révisé ;
- La nomenclature devrait être complétée, clarifiée et améliorée pour répondre aux besoins des utilisateurs ;
- Les états de synthèse devront être améliorés, simplifiés et complétés en conciliant les exigences légales et le traitement informatisé ;
- Les annexes devront être simplifiées et enrichies et doivent jouer un rôle complémentaire par rapport au bilan et au T.C.R. Elles ne devront pas faire double emploi avec ces derniers ;

Des principes adoptés par la commission, nous constatons qu'il n'y a pas véritablement une volonté de changement. Les points retenus sont souvent des questions de forme.

La décision de refondre entièrement le plan comptable national 1975, pour élaborer un nouveau référentiel comptable financier totalement cohérent avec les IFRS, Ce nouveau système comptable financier sera mis en application par un cadre législatif et réglementaire conformément au projet d'une loi comptable relative au système comptable des entreprises, un décret et d'une arrêté du ministère des finances. La conversion à ce système représente beaucoup plus qu'un simple exercice technique de comptabilité, il est important que le CNC soit sûr que le plan de conversion au nouveau référentiel soit bien planifié et bien géré. Une approche utile pour évaluer le niveau de préparation de la société dans son processus de conversion aux SCF. Toutefois, responsabilité du CNC est au-delà de la surveillance du

processus de conversion au SCF, ce dernier sera étudié dans le chapitre suivant qui ce devise en deux section ; la première est consacrée au projet du nouveau système comptable national, dans la seconde seront présentées les conséquences et résultats éventuel de l'adoption du système comptable d'entreprise en Algérie.

Section 4 : le nouveau système comptable national :

Les travaux de réforme comptable ont donné naissance au projet du nouveau système comptable d'entreprise qui devra remplacer le P.C.N. Même s'il n'est pas totalement conforme au référentiel IAS/IFRS, ledit projet endosse une bonne partie des normes de l'IASB. Nous étudierons dans ce qui suit les principales dispositions que prévoit le projet en mettant notamment en évidence les principales évolutions par rapport au P.C.N et les divergences qui existent entre le projet et le référentiel de l'IASB. C'est la refonte du plan comptable national de 1975 qui a donné naissance au projet du nouveau système comptable qui s'inscrit dans le cadre de la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques. Ce nouveau référentiel endosse une bonne partie des normes IAS/IFRS édictées dans le cadre de la présentation des états financiers **Djillali Abdelhamid (2005)**¹⁸⁴. Il convient, dans le cadre de la présentation du projet, d'aborder les objectifs du nouveau référentiel, les principales évolutions par rapport au P.C.N et enfin les divergences entre ce projet et les normes IAS/IFRS.

4.1 Le contenu synthétique du projet du nouveau système comptable national :

La question de l'application des normes IAS/IFRS en matière de normalisation comptable en Algérie semble tranchée, puisque dans le projet du nouveau système comptable des entreprises, il est fait référence de façon claire aux normes IAS/IFRS. Cependant le projet n'intègre par l'intégralité des normes, mais reprend la majeure partie d'entre elles.

4.2 ses améliorations par rapport au PCN de 1975 :

Plusieurs nouveautés ou évolutions ont été apportées dans le projet du nouveau référentiel par rapport au P.C.N. Il s'agit entre autres :

- Du recours à la juste valeur dans l'évaluation de certains éléments ;

¹⁸⁴ DJILALI Abdelhamid, Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, Séminaire du 24 au 27 septembre 2005, I.E.D.F, Koléa.

- Du recours à la notion d'actualisation pour l'évaluation des prêts et emprunts émis par l'entreprise ;
- Des critères de constatation des provisions pour charges ;
- Des critères de comptabilisation et d'évaluation des immobilisations corporelles ;
- Du calcul des amortissements ;
- Des profits ou pertes imputés sur capitaux propres ;
- De la prise en charge des impôts différés actif et des impôts différés passif ;
- Des états financiers à présenter, de leur contenu et de la manière de les présenter ;
- Des pertes de valeur sur immobilisations ;
- Et surtout de la présence d'un cadre conceptuel qui n'existe pas dans l'actuel référentiel.

4.3 ses différences par rapport au référentiel IAS / IFRS :

- Les principales divergences identifiées entre le projet du nouveau système comptable et le référentiel IAS/IFRS peuvent être résumées dans les points suivants :
- Il y a dans le référentiel IAS/IFRS certains domaines où il n'existe pas de norme comptable internationale, alors qu'ils ont été traités par le projet du nouveau système comptable. Ces domaines sont :
 - L'organisation et la tenue de la comptabilité,
 - La nomenclature des comptes et le fonctionnement des comptes,
 - Le cas particulier des très petites entreprises.
- Au niveau du cadre conceptuel, le projet du nouveau système comptable définit la convention d'entité et la convention de l'unité monétaire, conventions non expressément mentionnées dans le référentiel IAS/IFRS ;

- Les coûts de prestations de retraite et les méthodes d'évaluation des charges à provisionner à ce titre font l'objet de dispositions nombreuses et détaillées au niveau des IAS/IFRS, dispositions reprises de façon très globale par le projet du nouveau système comptable ;
- Le projet du nouveau référentiel finalisé en 2004 ne comporte pas les évolutions du référentiel IAS/IFRS qui ont été apportées depuis lors. Il s'agit principalement d'amendements à des normes existantes ou de nouvelles normes qui sont apparues.
- Il s'agit par exemple des amendements à IAS 1, IAS 19, et l'apparition de la nouvelle norme IFRS 6 ;
- enfin, le projet du nouveau référentiel comptable ne prévoit pas la rétroactivité dans l'application de ses règles comme c'est le cas dans le référentiel IAS/IFRS.

Section 5 : règles d'évaluation et de comptabilisation et cadre conceptuel du nouveau système comptable national.

Dans cette section, seront traités le cadre conceptuel, les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, passifs, charges et produits et l'organisation de la comptabilité.

5.1 le cadre conceptuel :

Le projet du nouveau système comptable introduit le concept de cadre conceptuel. Ce dernier présente des concepts sous-jacents à la préparation et à la présentation des états financiers. Le cadre conceptuel est structuré selon la hiérarchie suivante :

- Champ d'application et définition ;
- Principes et conventions comptables ;
- Définition des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges.

le projet du nouveau système comptable s'applique à toute personne physique ou morale astreinte à la mise en place d'une comptabilité destinée à l'information externe, comme à son propre usage. Sont concernées :

- Les entreprises soumises au code de commerce ;

- Les entreprises publiques, parapubliques ou d'économie mixte ;
- Les coopératives ;
- Et plus généralement les entités produisant des biens ou des services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs.

5.2 les règles d'évaluation et de comptabilisation des opérations :

Seront traités les principes généraux, les règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation ainsi que les modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation.

5.2.1 les principes généraux :

Ce sont les principes de base de comptabilisation et de mesure des éléments des états financiers. Nous allons d'abord nous pencher sur la comptabilisation des opérations ayant trait aux actifs, passifs, produits et charges.

Un élément d'actif, de passif, de produit, de charge est comptabilisé dès lors que :

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

Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque les conditions suivantes sont satisfaites :

- L'entreprise a transféré à l'acheteur, les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens ;
- L'entreprise ne continue ni à être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, ni dans le contrôle effectif des biens cédés ;
- Le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable ;

- Il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iraient à l'entreprise ;

- Les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable,

Les produits provenant de ventes ou de prestations de services et autres activités ordinaires sont évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue, ou à recevoir à la date de transaction ;

Les charges nettement précisées quant à leur objet, que des évènements survenus ou en cours rendent probable, entraînent la constitution de provisions, et qui sont rapportées aux résultats quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister .

Après avoir présenté la méthode de comptabilisation des opérations des actifs, des passifs, des produits et des charges, nous allons maintenant sommairement présenter 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 « fair value » (ou coût actuel ou prix de marché) ;

- De la valeur de réalisation ;

- De la valeur actualisée (ou valeur d'utilité ou cash flow futures actualisés).

Le coût historique des biens inscrits à l'actif du bilan lors de leur comptabilisation est constitué, après déduction des taxes récupérables et des remises commerciales, rabais et autres éléments similaires :

- Pour les biens acquis à titre onéreux, par le coût d'acquisition.

- Pour les biens reçus à titre d'apport en nature, par la valeur d'apport.

- Pour les biens acquis à titre gratuit, par la juste valeur à la date d'entrée.

- Pour les biens acquis par voie d'échange, les actifs dissemblables sont enregistrés à la juste valeur des actifs reçus, et les actifs similaires sont enregistrés à la valeur comptable des actifs donnés en échange.

- Pour les biens ou services produits par l'entité, par les coûts de production.

Une entité doit apprécier à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. S'il existe un tel indice, l'entité doit estimer la valeur recouvrable de l'actif.

La valeur recouvrable d'un actif est évaluée à la valeur la plus élevée entre son prix de vente net et sa valeur d'utilité. Ainsi,

Le prix de vente net d'un actif :

Il est égal au montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction, dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.

La valeur d'utilité d'un actif :

Elle est égale à la valeur actualisée de l'estimation des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité.

Dans le cas où il n'est pas possible de déterminer le prix de vente net d'un actif, sa valeur recouvrable sera considérée comme égale à sa valeur d'utilité.

Lorsque la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable nette d'amortissement, cette dernière doit être ramenée à sa valeur recouvrable, le montant de l'excédent de la valeur comptable sur la valeur recouvrable constitue une perte de valeur à comptabiliser en charges, en contrepartie de la diminution dudit actif.

L'entité doit estimer à chaque arrêté des comptes la valeur recouvrable de l'actif, s'il existe un indice indiquant qu'une perte de valeur comptabilisée au cours d'exercices antérieurs n'existe plus ou a diminuée.

La perte de valeur constatée sur un actif au cours d'exercices antérieurs est reprise en produit dans le compte de résultat lorsque la valeur recouvrable de cet actif redevient supérieure à sa valeur comptable.

La valeur comptable de l'actif est alors augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable, sans toutefois pouvoir dépasser la valeur comptable nette d'amortissements qui aurait été déterminée, si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours des exercices antérieurs.

5.2.2. Les règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation :

Evaluation des immobilisations corporelles et incorporelles :

Les immobilisations corporelles et incorporelles :

Une immobilisation corporelle est un actif corporel détenu par une entité pour la production, la fourniture d'actifs ou de services, la location, l'utilisation à des fins administratives, et dont la durée d'utilisation est censée se prolonger au-delà de la durée d'un exercice.

Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable, non monétaire et immatériel, contrôlé et utilisé par l'entité dans le cadre de ses activités ordinaires. Il s'agit par exemple, de fonds commerciaux acquis, de marques, de logiciels informatiques ou autres licences d'exploitation, de franchises, de frais de développement d'un gisement minier destiné à une exploitation commerciale.

Les composants d'un actif sont traités comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent.

Les immobilisations sont comptabilisées à leur coût directement attribuable

Les dépenses ultérieures engagées pour les immobilisations existantes doivent être comptabilisées en charges s'il y a restauration du niveau de performance de l'actif, ou en immobilisation (c'est à dire rajoutées à la valeur comptable de l'actif) s'il y a augmentation de la valeur comptable de ces actifs.

Les amortissements :

Ils correspondent à la consommation des avantages économiques liés à un actif corporel ou incorporel et, sont comptabilisés en charges à moins qu'ils ne soient incorporés dans la valeur comptable d'un actif produit par l'entité pour elle-même.

Le montant amortissable est réparti de façon systématique sur la durée d'utilité de l'actif, en tenant compte de la valeur résiduelle probable de cet actif à l'issue de sa période d'utilité pour l'entité, et dans la mesure où cette valeur résiduelle peut être déterminée de façon fiable.

Le mode d'amortissement, la durée d'utilité et la valeur résiduelle à l'issue de la durée d'utilité appliqués aux immobilisations corporelles, doivent être réexaminés périodiquement ; en cas de modification importante du rythme attendu d'avantages économiques découlant de ces actifs, les prévisions et estimations antérieures sont modifiées pour refléter ce changement de rythme.

La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est présumée ne pas dépasser vingt ans. Dans le cas d'un amortissement sur une durée plus longue ou d'une absence d'amortissement, des informations sont fournies dans l'annexe aux états financiers.

La sortie d'actifs :

Une immobilisation corporelle ou incorporelle est éliminée du bilan lors de sa sortie de l'entreprise ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente, et que l'entité n'attend plus aucun avantage économique futur ni de son utilisation ni de sa sortie ultérieure.

Les dépenses de développement :

Les dépenses de développement ou les dépenses résultant de la phase de développement d'un projet interne constituent une immobilisation incorporelle uniquement si :

- Ces dépenses se rapportent à des opérations spécifiques à venir, ayant de sérieuses chances de rentabilité globale ;

- L'entité à l'intention et la capacité technique, financière et autre d'achever les opérations liées à ces dépenses de développement et de les utiliser ou de les vendre ;
- Ces dépenses peuvent être évaluées de façon fiable.

Les dépenses de recherche :

Les dépenses de recherche ou les dépenses résultant de la phase de recherche d'un projet interne ne peuvent être immobilisées et constituent des charges à comptabiliser lorsqu'elles sont encourues.

Le cas particulier des immeubles de placement :

Un immeuble de placement est un bien immobilier détenu pour en retirer des loyers et/ou pour valoriser le capital.

Après leur comptabilisation initiale en tant qu'immobilisations corporelles, les immeubles de placement peuvent être évalués :

- Soit au coût diminué du cumul d'amortissements et du cumul des pertes de valeurs, selon la méthode utilisée dans le cadre général des immobilisations corporelles (méthode du coût) ;
- Soit sur la base de la juste valeur, et dans ce cas, les pertes et profits des variations de la juste valeur qui en résultent sont comptabilisés dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

Le cas particulier des actifs biologiques :

Un actif biologique est évalué lors de sa comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à sa juste valeur, diminuée des frais estimés du point de vente, sauf lorsque sa juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable. La perte ou le profit provenant d'une variation de la juste valeur diminuée des frais estimatifs des points de vente, est constaté dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.

Evaluation des immobilisations : autre traitement autorisé

Une entité est autorisée à comptabiliser, sur la base de leur montant réévalué (juste valeur), les immobilisations corporelles appartenant à une ou plusieurs catégories d'immobilisations qu'elle aura préalablement définies.

L'immobilisation est comptabilisée à la juste valeur à la date de réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures.

La juste valeur des terrains et constructions est habituellement leur valeur de marché. Cette valeur est déterminée sur la base d'une estimation effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés.

Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente à la suite d'une réévaluation, l'augmentation est créditée directement en capitaux propres sous le libellé « écart de réévaluation ». Toutefois, une réévaluation positive est comptabilisée en produit dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif, antérieurement comptabilisée en charge.

Une immobilisation incorporelle ayant fait l'objet d'une comptabilisation initiale sur la base de son coût peut également être comptabilisé postérieurement à sa comptabilisation initiale sur la base de son montant réévalué, à condition que la juste valeur de l'immobilisation incorporelle puisse être déterminée par référence à un marché actif.

Les actifs financiers non courants (immobilisations financières) :

Les actifs financiers détenus par une entité, autres que les valeurs mobilières de placement et autres actifs financiers figurant en actif courant, sont comptabilisés dans l'une des quatre catégories suivantes :

- Les titres de participation et créances rattachées (participations dans les filiales, les entreprises associées ou les coentreprises) ;
- Les titres immobilisés de l'activité portefeuille, destinés à procurer à l'entité à plus ou moins longue échéance, une rentabilité satisfaisante mais sans intervention dans la gestion ;

- Les autres titres immobilisés représentatifs de parts de capital ou de placements à long terme que l'entité a la possibilité ainsi que l'intention ou l'obligation de conserver jusqu'à leur échéance ;

- Les prêts et créances émis par l'entité et que l'entité n'a pas l'intention ou la possibilité de vendre à court terme (créances clients, autres créances d'exploitation et prêts, à plus de douze mois).

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, y compris les frais de courtage, les taxes non récupérables et les frais de banque.

Dans les états financiers individuels, les participations dans les filiales, les coentreprises ou les entités associées qui ne sont pas détenues pour être cédées, ainsi que les créances rattachées à ces participations sont comptabilisées au coût amorti.

Les participations et créances rattachées détenues en vue d'être cédées ultérieurement, ainsi que les titres immobilisés de l'activité portefeuille sont considérés comme des instruments financiers disponibles à la vente et sont évalués après leur comptabilisation initiale, à leur juste valeur.

Les placements détenus jusqu'à leur échéance ainsi que les prêts et créances émis par l'entité et non détenus à des fins de transaction sont évalués au coût amorti.

Les plus ou moins values dégagées lors d'une cession d'immobilisations financières sont comptabilisées à la date de cession, en produits ou en charges opérationnelles.

Les stocks et en-cours :

Le coût des stocks comprend tous les coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Ils comprennent, les coûts d'acquisition, les coûts de transformation, les frais généraux, les frais financiers et les frais administratifs directement imputables aux stocks. Ces coûts sont calculés, soit sur la base des coûts réels, soit sur la base de coûts prédéterminés régulièrement révisés en fonction des coûts réels.

Dans le cas où une évaluation sur la base des coûts entraîne des contraintes excessives ou n'est pas réalisable, les actifs en stocks (autres que les approvisionnements) sont évalués en pratiquant sur leur prix de vente, à la date de clôture de l'exercice, un abattement correspondant à la marge pratiquée par l'entité sur chaque catégorie d'actifs.

Conformément au principe de prudence, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation. Cette dernière correspond au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation.

Une perte de valeur sur stocks est comptabilisée en charges dans le compte de résultat lorsque le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation de ce stock.

Les subventions :

Les subventions publiques correspondent à des transferts de ressources publiques destinés à compenser des coûts supportés ou à supporter par le bénéficiaire de la subvention, du fait qu'il s'est conformé ou qu'il se conformera à certaines conditions liées à ses activités.

Les subventions sont comptabilisées en produits dans le compte de résultat sur un ou plusieurs exercices, au même rythme que les coûts auxquels elles sont rattachées et qu'elles sont censées compenser. Pour les immobilisations amortissables, le coût correspond à l'amortissement. Dans la présentation du bilan, les subventions liées à des actifs constituent des produits différés.

Une subvention destinée à couvrir des charges et pertes déjà encourues ou correspondant à un soutien financier immédiat à l'entité sans rattachement à des coûts futurs est comptabilisée en produits à la date à laquelle elle est acquise.

Les provisions pour risques et charges :

Une provision pour risques/charges est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain. Elle est comptabilisée lorsque :

- Une entité a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé ;

- Il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette obligation ;

- Une estimation fiable du montant de cette obligation peut être faite.

Le montant comptabilisé en provision en fin d'exercice correspond à la meilleure estimation des dépenses à supporter jusqu'à l'extinction de l'obligation concernée.

Les emprunts et autres passifs financiers :

Les emprunts et autres passifs financiers sont évalués initialement au coût, qui est la juste valeur de la contrepartie nette reçue, après déduction des coûts accessoires encourus lors de leur mise en place.

Après acquisition, les passifs financiers autres que ceux détenus à des fins de transaction (qui sont évalués à la juste valeur) sont évalués au coût amorti.

Les coûts d'emprunt incluent les intérêts sur découverts bancaires et emprunts, l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts, les charges financières correspondant à des opérations de location-financement et les différences de change résultant des emprunts en monnaies étrangères. Ces coûts sont comptabilisés en charges financières de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, sauf à ce qu'ils soient incorporés dans le coût d'un actif dans le cadre de l'autre traitement comptable autorisé.

L'évaluation des charges et produits financiers :

Les charges et produits financiers sont pris en compte en fonction de l'écoulement du temps et rattachés à l'exercice pendant lequel les intérêts ont couru.

Les opérations pour lesquelles un différé de paiement est obtenu ou accordé à des conditions inférieures aux conditions du marché sont comptabilisées à leur juste valeur, après déduction du produit ou du coût financier lié à ce différé.

5.2.3. Les modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation :

Les opérations faites en commun ou pour le compte de tiers :

Les opérations faites en commun correspondent à un accord contractuel par lequel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint. L'enregistrement de ces opérations chez chacun des coparticipants dépend des clauses contractuelles et de l'organisation comptable prévue par les coparticipants.

Lorsque la comptabilité des opérations faites en commun est tenue par un gérant, seul juridiquement connu des tiers, les charges et les produits des opérations faites en commun sont compris dans les charges et produits de ce gérant. Chacun des autres coparticipants enregistre, en produits ou en charges, uniquement la quote-part du résultat lui revenant.

Lorsque les opérations faites en commun impliquent le contrôle conjoint et la copropriété d'un ou plusieurs actifs, chaque coparticipant comptabilise, en plus de sa quote-part des produits et charges, une quote-part des actifs et passifs.

Lorsque les opérations en commun sont effectuées dans le cadre d'une entité séparée dans laquelle chaque coparticipant détient une participation, les coparticipants comptabilisent chacun la quote-part leur revenant dans les actifs, les passifs, le résultat, les charges, les produits et les flux de trésorerie de l'entité commune.

Les opérations traitées par l'entité pour le compte de tiers en qualité de mandataire sont comptabilisées dans un compte de tiers. Le mandataire enregistre au compte de résultat uniquement la rémunération qu'il perçoit au titre de son mandat.

Les opérations traitées par l'entité pour le compte de tiers au nom de l'entité sont inscrites selon leur nature dans les charges et les produits de l'entité.

La consolidation-regroupement d'entités :

Les comptes consolidés :

Toute entité, qui a son siège social ou son activité principale sur le territoire algérien et qui contrôle une ou plusieurs autres entités, établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités. Cette entité est appelée entité

consolidante ou société mère. Cette dernière est dispensée d'établir des états financiers consolidés si elle est détenue quasi-totalement (c'est à dire plus de 90% des droits de vote) par une autre entité et si elle a obtenu l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires.

La consolidation des filiales :

Dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés, les entités contrôlées sont consolidées suivant la méthode de l'intégration globale.

La conversion en monnaie nationale des états financiers des entités étrangères est effectuée selon la méthode suivante :

- Les actifs et passifs sont convertis sur la base du cours de clôture ;
- Les produits et les charges sont convertis au cours de change à la date des transactions ;

Toutefois, pour des raisons pratiques, l'utilisation d'un cours de change moyen ou approchant est autorisée.

La consolidation des entités associées :

Une entité associée est une entité dans laquelle l'entité consolidante exerce une influence notable et qui n'est ni une filiale, ni une entité constituée dans le cadre d'opérations faites en commun. Les participations dans les entreprises associées sont comptabilisées selon la méthode de mise en équivalence.

Les comptes combinés :

Les entités qui forment un ensemble économique soumis à un même centre stratégique de décisions, situé ou non sur le territoire algérien, sans qu'existent entre elles de liens juridiques de domination, établissent et présentent des comptes, obligatoirement dénommés « comptes combinés ».

Les contrats à long terme :

Un contrat à long terme porte sur la réalisation d'un bien, d'un service, ou d'un ensemble de biens ou services dont les dates de démarrage et d'achèvement se situent dans des exercices

différents. Il peut s'agir de contrats de construction, de contrats de remise en état d'actifs ou de l'environnement ou de contrats de prestations de services.

La comptabilisation selon la méthode de l'avancement :

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.

La comptabilisation selon la méthode de l'achèvement :

Si la méthode précédente ne peut être appliquée, et si le résultat final du contrat ne peut être estimé de façon fiable, il est admis, à titre de simplification, de n'enregistrer en produits qu'un montant équivalent à celui des charges constatées dont le recouvrement est probable.

Les impôts différés :

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. Sont enregistrées au bilan et au compte de résultat les impositions différées résultant :

- Du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur dans un avenir prévisible ;
- De déficits fiscaux ou de crédits d'impôt reportables dans la mesure où leur imputation sur des bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable dans un avenir prévisible ;
- Des aménagements, éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration d'états financiers consolidés.

A la clôture de l'exercice, un actif ou un passif d'impôt différé est comptabilisé pour toutes les différences temporelles, dans la mesure où ces dernières donneront probablement lieu ultérieurement à une charge ou à un produit d'impôts.

Les impôts différés sont déterminés ou revus à chaque clôture d'exercice, sur la base de la réglementation fiscale en vigueur à la date de clôture ou attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sans calcul d'actualisation.

Les contrats de location-financement :

Un contrat de location-financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif avec ou sans transfert de propriété en fin de contrat.

Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.

Tout actif faisant l'objet d'un contrat de location-financement est comptabilisé à la date d'entrée en vigueur du contrat, en respectant le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence.

Chez le preneur :

- Le bien loué est comptabilisé à l'actif du bilan à sa juste valeur, ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location, si cette dernière est inférieure.

- L'obligation de payer les loyers futurs est comptabilisée pour le même montant au passif du bilan.

Chez le bailleur non fabricant ou non-distributeur du bien loué, la créance constituée par l'investissement net correspondant au bien loué est enregistrée à l'actif, avec pour contrepartie au passif les dettes correspondant à cet investissement.

Chez le bailleur fabricant ou distributeur du bien loué, la créance est comptabilisée pour un montant égal à la juste valeur du bien, conformément aux principes retenus par l'entreprise pour ses ventes fermes (constatation simultanée de la créance et de la vente). Les pertes ou profits sur ventes sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice.

Au cours du contrat, les loyers sont comptabilisés chez le bailleur comme chez le locataire en distinguant les intérêts financiers et le remboursement en principal.

L'actif loué fait l'objet d'un amortissement dans la comptabilité du locataire selon les règles générales concernant les immobilisations. S'il n'existe pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et sa durée d'utilité.

Les avantages octroyés au personnel :

Les avantages accordés par une entité à son personnel en activité ou non actif sont comptabilisés en charges dès que le personnel a effectué le travail prévu en contrepartie de ces avantages, ou dès que les conditions auxquelles étaient soumises les obligations contractées par l'entité vis-à-vis de son personnel sont remplies.

A chaque clôture d'exercice, le montant des engagements de l'entité en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux, est constaté sous forme de provisions déterminées sur la base de la valeur actualisée de l'ensemble des obligations de l'entité vis-à-vis de son personnel, en utilisant des hypothèses de calcul et des méthodes actuarielles adaptées.

Les opérations effectuées en monnaies étrangères :

Les actifs acquis en devises sont convertis en monnaie nationale par conversion de leur coût en devises sur la base du cours de change du jour de la transaction. Cette valeur est maintenue au bilan jusqu'à la date de consommation, de cession ou de disparition des actifs.

Les créances et les dettes libellées en monnaies étrangères sont converties en monnaie nationale sur la base du cours de change à la date de l'accord des parties sur l'opération quand il s'agit de transactions commerciales, ou à la date de mise à disposition des monnaies étrangères quand il s'agit d'opérations financières.

Lorsque la naissance et le règlement des créances ou des dettes s'effectuent dans le même exercice, les écarts constatés par rapport aux valeurs d'entrée, en raison de la variation des cours de change, constituent des pertes ou des gains de change à inscrire respectivement dans les charges financières ou les produits financiers de l'exercice.

Lorsque les éléments monétaires libellés en monnaies étrangères subsistent au bilan à la date de clôture de l'exercice, leur enregistrement initial est corrigé sur la base du dernier cours de change à cette date. Les différences entre les valeurs initialement inscrites dans les comptes (coûts historiques) et celles résultant de la conversion à la date d'inventaire augmentent ou diminuent les montants initiaux. Ces différences constituent des charges financières ou des produits financiers de l'exercice.

Lorsque l'opération traitée en devises est assortie par l'entité d'une opération symétrique destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change, appelée couverture de change, les profits et pertes de change ne sont comptabilisés en compte de résultat qu'à concurrence du risque non couvert.

Les écarts de change relatifs à un élément monétaire qui, en substance, fait partie intégrante de l'investissement net d'une entreprise dans une entité étrangère, sont inscrits dans les capitaux propres des états financiers de l'entreprise jusqu'à la sortie de cet investissement net, date à laquelle ils sont comptabilisés en produits ou en charges.

Les changements d'estimations ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions :

Les impacts des changements d'estimation comptable fondés sur de nouvelles informations ou sur une meilleure expérience et qui permettent d'obtenir une meilleure information sont inclus dans le résultat net de l'exercice en cours ou des exercices futurs si ces changements les affectent également.

L'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur, doit être présenté comme un ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués (imputation sur le montant du poste « report à nouveau » de l'exercice en cours, ou à défaut sur un compte de réserve correspondant à des résultats non distribués)¹⁸⁵.

¹⁸⁵ Les informations de l'exercice précédent sont alors adaptées afin d'assurer au niveau des états financiers la comparabilité entre les deux périodes.

Section 6 : quelques impacts de l'application du système comptable d'entreprise sur les entreprises algériennes :

L'importance de la réforme comptable en Algérie est telle qu'on ne peut conclure notre présentation du nouveau système comptable national sans consacrer une partie de notre travail de recherche doctorale à l'étude des conséquences d'une future adoption du système comptable d'entreprise. Ainsi, seront traités ci-après, les enjeux et les impacts de l'application du nouveau référentiel, mais également les avantages et les inconvénients.

6.1 conséquences et enjeux de l'adoption du nouveau système comptable national :

Etablir une liste standard des principaux impacts de la bascule vers le nouveau système comptable d'entreprise serait peu réaliste. Chaque entreprise a sa propre problématique de passage.

Le passage au nouveau système comptable ne relève pas uniquement du domaine comptable de l'entreprise, mais il concerne tous les domaines ou presque.

Ainsi, la fonction financière, le contrôle de gestion, la consolidation, l'informatique, la trésorerie, les ressources humaines, la fiscalité, l'audit interne et le service juridique, pour n'en citer que ceux-là, seront tous touchés par les dispositions du nouveau système comptable, mais à des degrés différents.

Et si l'impact du nouveau système comptable diffère d'une entreprise à une autre, on peut toutefois relever quelques impacts qui seront communs à toutes les entreprises. et d'autres qui toucheront certainement la macro économie de notre pays.

6.1.1. Les impacts sur notre économie nationale :

L'adoption du système comptable d'entreprise favorisera la production d'états financiers plus fiables, plus pertinents et plus riches, ce qui facilitera probablement les comparaisons spatiales et temporelles pour les entreprises. Grâce à une meilleure comparabilité entre entreprises, les allocations sectorielles des investisseurs vont également se renforcer. Le nouveau référentiel favorisera peut être la cotation d'autres entreprises sur la place financière d'Alger. Mais, il faut savoir toutefois, que l'introduction de la notion de *juste valeur*, la volatilité plus grande et plus ou moins artificielle des résultats et des capitaux propres dans

certaines secteurs, et l'application brutale de traitements comptables dont certains sont radicaux font redouter des risques d'instabilité financière, voire illisibilité des comptes.

6.1.2. Les impacts sur les entreprises.

Concrètement, le nouveau référentiel sera comme un nouveau langage pour nos professionnels et formateurs. Son application générera une augmentation des flux d'informations nécessaires pour produire les états financiers, et accentuera le besoin des entreprises à une automatisation et une informatisation de leur système d'information¹⁸⁶. Par ailleurs, le nouveau système permettra aux analystes financiers d'effectuer moins de retraitements qu'avec le P.C.N, et d'effectuer donc des analyses financières plus rapidement, ce qui leur permettra probablement de consacrer beaucoup plus de temps à l'analyse approfondie en utilisant la masse d'informations disponibles sur chaque valeur.

La complexité des normes prévues dans le système comptable d'entreprise, ainsi que les problèmes d'interprétation obligeront les entreprises et les cabinets comptables à consacrer un budget important à la formation de leurs employés et à recruter davantage pour faire face aux obligations comptables qui seront bien différentes que celles prévues actuellement.

Les impacts de l'adoption du projet devraient être perceptibles dès les premières années de l'adoption voire même avant (pour la période de transition marquant la nécessité d'établir des comptes comparatifs au titre de l'année qui précède l'application du projet). L'introduction de nouvelles notions et de nouveaux concepts, tels que la juste valeur et la prééminence de la substance sur la forme aura pour conséquence directe d'impacter les comptes établis sous ce nouveau système. L'application du système comptable d'entreprise entraînera pour la période de transition et même pour les exercices suivants plus de volatilité des comptes des entreprises et leurs résultats s'en trouveront affectés du fait de l'impact des réévaluations à chaque clôture d'exercice.

Autre impact que devraient connaître également les entreprises, et qui n'est pas le moins important, est celui de la connexion entre le système comptable d'entreprise et la fiscalité.

¹⁸⁶ La complexité des règles prévues dans le nouveau référentiel obligera bon nombre d'entreprises à recourir à des logiciels ou progiciels de gestion intégrés (ERP) qui permettront de produire des états financiers avec rapidité, efficacité et surtout fiabilité.

A vrai dire, il s'agit d'une difficulté majeure de l'application du projet. Les divergences qui existent seront sources de problèmes pour les entreprises. Ces dernières seront peut être contraintes de tenir deux comptabilités distinctes, voire même trois pour les sociétés de droit algérien, filiales de groupes étrangers côtés, qui devront établir leurs comptes conformément au référentiel IAS/IFRS en appliquant l'ensemble des normes en vigueur.

6.1.3. Les enjeux de l'adoption du système comptable d'entreprise.

Les enjeux stratégiques les plus importants de l'application du projet sont les systèmes d'information des entreprises et la communication financière. Le changement de référentiel est en effet un vrai défi stratégique et opérationnel pour les directions générales des entreprises. Il n'est pas un simple retraitement de données financières. De la simple communication financière aux politiques de financement plus complexes et aux orientations stratégiques de développement les plus importantes en passant par l'organisation, les processus et les systèmes de gestion et d'information, les entreprises devront penser aux mesures à entreprendre si le projet venait à être adopté, et qui est fort probable.

L'adoption du système comptable d'entreprise devrait être considérée comme un chantier majeur des prochaines années et faire l'objet d'une véritable organisation type « gestion de projet »¹⁸⁷. Le changement de référentiel comptable donnera l'occasion aux entreprises :

- De revoir l'organisation de la production des données comptables et financières en rapprochant les éléments de gestion et de reporting interne des états financiers traditionnels ;
- De revaloriser la fonction comptable.

Outre l'aspect purement comptable, l'adoption du système comptable d'entreprise reposera sur la qualité des systèmes d'information des entreprises. De nombreuses adaptations, voire changements de logiciels seront nécessaires du fait de la plus grande complexité et technicité des règles d'amortissement et de dépréciation d'actifs et la reconnaissance des immobilisations incorporelles.

¹⁸⁷ Il faudra installer au sein des grandes entreprises des sous-groupes de travail par grande thématique (gestion des immobilisations par exemple), dresser un état des lieux des divergences et informations manquantes, évaluer les impacts concernant l'organisation, soumettre des propositions de choix comptables et former les équipes.

Pour réussir ce passage, les entreprises devront repenser l'information financière en fonction des nouvelles exigences qui seront introduites par le système comptable d'entreprise :

- États financiers de synthèse, notamment le tableau des flux de trésorerie et l'état de variation des capitaux propres ;
- Information sectorielle ;
- Annexes détaillées et qualitatives.

Le passage au nouveau référentiel est un sujet long, coûteux et complexe dont les bénéfices ne seront peut n'être pas récoltés à court terme.

6.2 appréciation des effets attendus de l'adoption du système de comptabilité d'entreprise :

Après avoir évoqué le contenu du système comptable d'entreprise et les enjeux et impacts d'une probable adoption, il est intéressant de se pencher dans cette partie, sur les avantages que procureront ce nouveau référentiel et les inconvénients qu'il présentera.

6.2.1 Les avantages :

Le projet du nouveau système comptable, très largement inspiré du référentiel IAS/IFRS, présente incontestablement des avantages par rapport au P.C.N qu'il convient de mettre en évidence. Ces avantages peuvent être énumérés dans les points suivants :

Le système comptable d'entreprise permettra :

- La publication d'une information financière plus sûre, plus complète, plus loyale, plus fiable et plus transparente qui contribuera à encourager les investisseurs en leur assurant un suivi satisfaisant de leurs fonds,
- Une meilleure lecture des états financiers par les différents utilisateurs,
- D'améliorer le système d'information des entreprises grâce à la diversité des informations que véhiculera le système,

- Une meilleure appréhension de la prise de décision et de la gestion du risque de tous les acteurs du marché, y compris les autorités publiques,
- De contribuer à la croissance et à la rentabilité des entités par une meilleure connaissance des mécanismes économiques et comptables qui conditionnent la qualité et l'efficacité de leur gestion,
- De favoriser les pratiques de gouvernance d'entreprise,
- D'inscrire la comptabilité de notre pays dans la démarche internationale de normalisation,
- De revaloriser la profession comptable,
- De promouvoir l'enseignement de la comptabilité et de la gestion reposant sur des bases communes ainsi que la formation de professionnels compétents,
- De réduire les marges de pilotage du résultat grâce notamment, au durcissement des règles et conditions de constitution des provisions, à l'évaluation à la juste valeur et en limitant les options comptables possibles ;

Les états financiers produits avec le système comptable d'entreprise donneront une image plus fidèle de la situation financière, de la performance et de la variation de la situation financière de l'entreprise. Les états financiers seront plus compréhensibles, plus pertinents pour les besoins de prises de décisions des utilisateurs, plus fiables, plus comparables dans le temps et dans l'espace et plus transparents.

Les états financiers produits avec le système comptable d'entreprise permettront :

- De mesurer la performance économique et la stratégie menée par l'entreprise. Des concepts tels que la rentabilité opérationnelle ou le retour sur investissement par projet pourront être calculés aisément, ce qui permettra aux actionnaires et plus généralement aux propriétaires de donner leurs avis en amont lors des assemblées générales, pour éviter des opérations hasardeuses,
- De simplifier l'analyse financière. Il n'y aura presque plus de retraitement à effectuer au niveau des documents comptables puisque les principaux postes sont déjà évalués. L'évaluation d'entreprise sera intégrée dans les comptes,

- D'avoir une vision plus exhaustive et plus précise des risques auxquels sont exposés les entreprises ;
- Le système comptable d'entreprise constituera pour les entreprises algériennes une réelle opportunité pour améliorer leur organisation interne et favorisera peut-être l'efficacité du marché financier algérien grâce à la cotation de nouvelles sociétés sur la place d'Alger ;
- Le système comptable d'entreprise est exhaustif, en ce sens qu'il intègre toutes les sociétés y compris les Petite Moyenne Entreprise et Petite Moyenne Institution (PME/PMI) et traite également du cas des Très Petites Entités (TPE), et n'est donc pas destiné aux seules sociétés cotées comme c'est le cas en Europe pour le référentiel IAS/IFRS ;
- En offrant une nomenclature des comptes qui est largement inspirée du P.C.N, le système comptable d'entreprise permettra aux entreprises d'utiliser des logiciels de comptabilité standards avec un minimum de paramétrage, et permettra également aux cabinets comptables de réaliser des gains de productivité importants et assurera une comparabilité quasi-parfaite ;
- Loin de constituer un handicap supplémentaire pour le processus de privatisation, l'application du système comptable d'entreprise constituera une formidable opportunité de revaloriser le patrimoine des entreprises privatisables, pour éviter leur bradage si souvent dénoncé par les syndicats¹⁸⁸.
- L'application du système comptable d'entreprise donnera peut être à la corporation des experts-comptables, longtemps divisée et marginalisée dans le processus des réformes et de privatisation, une opportunité de se faire racheter en se mettant sérieusement à l'oeuvre.

6.2.2 les inconvénients :

La bascule vers le système comptable d'entreprise ne se fera pas sans inconvénients et difficultés qu'il convient d'évoquer et qui ont trait, aussi bien au système lui-même qu'aux mesures à entreprendre pour faciliter sa bonne application. Nous pouvons les résumer dans les points suivants :

¹⁸⁸ L'aisance financière actuelle de l'Algérie autorisera le système économique à prendre le temps nécessaire à la réévaluation du patrimoine des entreprises privatisables et au toilettage des bilans

- L'application du système comptable d'entreprise constituera un lourd chantier pour les entreprises algériennes à cause notamment :

- De la nécessité de mise en oeuvre des formations adéquates au sein des entreprises,
- De la nécessité de mise en place d'une organisation interne spécifique,
- De la nécessité d'adaptation des systèmes d'information ;

- La complexité du système comptable d'entreprise par rapport au P.C.N sera une source de conflit entre les différentes parties prenantes et imposera aux professionnels de la comptabilité de se rapprocher des techniciens, commerciaux, informaticiens et autres pour analyser leurs traitements ;

- L'application du système comptable d'entreprise entraînera également une volatilité accrue du résultat pouvant entraîner des effets systémiques. La communication financière sera complexe à cause notamment, de la difficulté à expliquer les résultats (volatilité) et la nécessité de fournir une information détaillée ;

- Le niveau de formation comptable en Algérie ne permettra pas d'opérer un changement de référentiel sans l'engagement de dépenses très importantes (formation, documentation, système, relations avec les autres branches du droit), qui seront à la charge des entreprises en tant que frais généraux. Par ailleurs, le coût lié à la collecte et à la diffusion de l'information est loin d'être négligeable pour les entreprises ;

- Une application pour une échéance plus ou moins courte du nouveau référentiel ne laissera sans doute pas le temps nécessaire aux praticiens et au secteur éducatif de s'approprier progressivement les nouvelles normes et règles comptables ;

- Il n'est pas évident qu'au plan pratique, les normes contenues dans le système comptable d'entreprise répondent à toutes les problématiques concrètes,

- Les entreprises algériennes trouveront également des difficultés lors de la bascule, car nos professionnels n'ont pas été formés à ce nouveau référentiel. Le marché du conseil et de l'assistance devrait logiquement enregistrer un déficit au niveau de l'offre ;

- l'application du système comptable d'entreprise soulèvera d'autres sources de difficultés : d'une part, la place prépondérante de l'activité d'interprétation qui se traduira par une responsabilité accrue des dirigeants et des auditeurs et, d'autre part, les risques de manipulation sous couverts de choix méthodologiques, en particulier en matière d'évaluation pluriannuelle des actifs ;
- L'introduction du concept de la juste valeur soulèvera incontestablement de grandes difficultés d'application (absence d'un marché actif). La détermination de cette juste valeur nécessitera, dans la plupart des cas, le recours aux évaluations (expertises) externes (pour les immobilisations corporelles, incorporelles, les dépréciations et autres). Par ailleurs, la détermination de la juste valeur à l'aide de modèles financiers (flux de trésorerie actualisés) ne sera pas une mince affaire pour les entreprises algériennes¹⁸⁹.

¹⁸⁹ Les professionnels de la comptabilité en Algérie n'ont pas été formés à l'utilisation de ce genre de techniques d'une part, et d'autre part, l'Algérie manque cruellement de spécialistes de la finance moderne très développée dans les pays industrialisés, notamment les pays anglo-saxons.

Conclusion du chapitre :

Toute réforme entraîne de facto des inconvénients et rompt des équilibres qui se sont mis en place, parfois depuis plusieurs années. Les réformes engagées en Algérie depuis plusieurs années dans le domaine de la comptabilité ont abouti à l'élaboration d'un nouveau référentiel. L'application forte probable de ce nouveau référentiel aura certainement des inconvénients et des difficultés d'application. L'essentiel pour les différentes parties prenantes au projet du nouveau système comptable, est de s'attacher à comprendre les nouvelles normes et les faire comprendre autour de soi. Il y a toujours un temps nécessaire pour se les approprier. Les travaux de réformes comptables, en Algérie, se sont achevés par l'élaboration d'un nouveau référentiel comptable. Ce nouveau référentiel dit « système comptable d'entreprise », élaboré par des experts étrangers s'inscrit dans une double perspective :

- Celle d'une prise en compte par l'outil comptable des réalités économiques du pays ;
- Celle de l'adhésion au mouvement de normalisation comptable internationale initié par l'IASB et dont il devient difficile de se soustraire, compte tenu du nombre de pays qui ont adopté le référentiel IAS/IFRS.

Le système comptable d'entreprise ne reprend pas la totalité des normes comptables internationales IAS/IFRS, mais il endosse une bonne partie d'entre-elles. Les nouvelles normes élaborées par l'IASB (ou celles amendées) depuis la finalisation du système comptable d'entreprise n'ont pas été prises en compte.

Toutefois, ce système sera bien plus qu'un changement de référentiel comptable. Il s'agit en fait d'un changement de culture comptable, de par la nature des nouvelles règles et des nouvelles normes qui y sont contenues. L'adoption du système comptable d'entreprise, qui est fort probable, aura pour conséquence directe d'impacter les systèmes d'information des entreprises et leur communication financière.

Chapitre 5 :

**NORMES COMPTABLES IAS/IFRS ET
COMPORTEMENTS DES AGENTS
COMPTABLES INTERNES DANS LES
ENTREPRISES ALGERIENNES.**

Introduction :

Ce chapitre a pour objet de tester le modèle d'application des IAS/IFRS dans les entreprises algériennes par une observation empirique des pratiques comptables. Dans un premier temps, on relate les aspects techniques et manageriaux observés lors de l'application des IAS/IFRS dans les entreprises de notre échantillon. Ces aspects sont traités sous l'angle de la technicité comptable et des impacts des pratiques comptables en IFRS sur la performance socio-économique et sur les conditions de travail des Acteurs Comptables Internes. Il s'agit, en quelque sorte, de réaliser des observations empiriques sur les conditions accompagnant l'utilisation des IAS/IFRS et leurs impacts sur les relations intra-organisationnelles entre les ACI et les personnels des autres services demandeurs d'informations comptables de gestion, de l'entreprise.

A partir des matériaux fournis par les observations, nous présentons le processus de transformation des pratiques comptables à travers l'énoncé des principes directeurs de reorganisation de la fonction comptable. Il convient dès lors d'analyser la forme de la logique collaborative entre acteurs, le rôle et la nature d'intervention de la fonction comptable et enfin le niveau des risques d'émergence de comportements opportunistes chez les ACI.

Cette dimension comportementale des acteurs comptables internes ACI en charge de l'application des normes comptables IAS/IFRS et de la production des informations de gestion, intégrant les principes directeurs. Cette configuration est testée par la présélection de l'émergence ou pas de comportements opportunistes de la part des acteurs comptables internes des entreprises constituant notre échantillon.

- Présentation de l'échantillon.
- La durée de l'enquête.
- Mode opératoire de conduite de l'enquête.
- Résultats.
- Discussion des résultats.

Section1: Les aspects techniques inhérents à l'application des IAS/IFRS dans les entreprises algériennes de notre échantillon.

L'objet de cette section est de décrire et d'expliquer la manière dont les normes IAS/IFRS s'insèrent dans l'organisation des entreprises qui les ont adoptées en se centrant notamment sur les tâches et les responsabilités qui sous-tendent la comptabilisation des transactions économiques. La mise en perspective de ces tâches et des responsabilités permet en effet

d'apprécier les impacts multidimensionnels des IAS/IFRS sur la performance globale de ces entreprises, notamment sur les plans organisationnel et managérial.

1.1 Les IAS/IFRS dans le processus structurant les tâches et les responsabilités.

Nous tentons d'explicitier la relation entre l'activité productive des agents comptables internes et la lisibilité de l'information comptable et financière. Nous considérons alors les états financiers sous IAS/IFRS comme le produit des « systèmes d'interaction » ou « d'interdépendance ». Ce faisant, nous allons d'abord décrire quelques tâches relatives aux IAS/IFRS avant d'examiner la nature des liens existants entre les acteurs impliqués dans la mise en œuvre de ces normes comptables.

1.1.1 observations faites sur quelques tâches associées aux IAS/IFRS.

La convention comptable se résume en deux volets : d'une part, elle fait référence aux méthodes d'évaluation et de comptabilisation des transactions économiques (*measurement and recognition practices*). Et, d'autre part, elle traite des conditions de présentation des informations à fournir au public (*disclosure requirements*). Ce faisant, nous allons présenter quelques-unes des tâches relatives à la convention comptable dans les points suivants. Cette présentation part notamment de l'analyse du corpus normatif des IAS/IFRS, des résultats d'entretien avec des professionnels comptables et de leurs pratiques professionnelles.

1.1.1.1 les interfaces avec les systèmes comptables :

Il nous paraît important de présenter quelques actions (ou tâches) à opérer dans le système informatique. Ces actions touchent surtout l'architecture technique et portent notamment sur des règles d'imputation et de répartition ; des règles de regroupement des comptes et sous-comptes ; des règles de restitution ; des règles de retraitement des historiques. Elles peuvent aussi faire référence aux règles de fonctionnement de l'entité en termes notamment de format d'échange et de communication entre acteurs.

1.1.1.2 La convention comptable relative à la révision des contrats.

La révision des contrats se base sur deux volets : la notion de contrôle et la notion d'avantages économiques futurs probables. La valorisation et la comptabilisation sous IFRS dépendent en effet de la notion de transfert de risques et d'avantages économiques. Ces notions sont présentes dans de nombreuses normes IAS/IFRS¹⁹⁰.

¹⁹⁰ (IAS 18, IAS 11, IAS 16, IAS 17, IAS 38 etc.).

La notion de controle, objet de la qualification du bien (tableau n°4), fait reference au pouvoir de diriger les politiques financieres et operationnelles d'une entite afin d'obtenir les avantages sous-jacents **Daude B. (2007)**¹⁹¹.

La logique de l'outil informatique	Actions permettant la traduction informatique des évènements comptables
Paramétrage et développement des interfaces : transformation d'un évènement en écritures comptables	<ul style="list-style-type: none"> ☞ Formatage des mouvements comptables dans de multiples référentiels comptables : règles d'imputation ☞ Identification des informations dans l'échange des données et reporting : contrôle de syntaxe et de cohérence sur le contenu, regroupement, traçabilité et modalités de conservation des informations ☞ Gestion de la relation client : normalisation d'un format d'échange, d'un compte rendu d'évènement (CRE) commun à toutes les fonctions, d'un code règle assurant le pilotage de la traduction comptable ☞ Paramétrage assurant la lisibilité et l'exploitation extracomptables des comptes rendus d'évènements comptables (CRE) ☞ Affectation d'un contenu aux différents champs composant les écritures comptables élémentaires : affectation d'une constante (numéro de compte interne, sens du mouvement) et possibilité de recherche d'information à partir d'une table interne ou externe (code service comptable en fonction du code département opérationnel)

Tableau n°4 : La révision contractuelle nécessaire à la détermination de l'acteur économique disposant du contrôle économique du bien.

Source : Daude Benedicte, "Legitimites plurielles des normes IFRS : de la subjectivite d'une norme comptable a l'objectivite d'une convention comptable", *Congres IIC/ISEOR, juin 2007, p 607 a 623.*

1.1.1.3 Notions de probabilité et de temporalité dans les IAS/IFRS :

La notion de probabilité utilisée dans les critères de comptabilisation de l'actif illustre le degré d'incertitude de l'environnement dans lequel une entité opère. Dans cet environnement s'expriment, entre autres, le stress et le besoin de prévisibilité, c'est-à-dire le besoin de règles écrites assorties de cas d'applications pratiques pour mieux cerner la notion de contrôle de l'avantage économique attendu.

La notion d'avantages économiques futurs d'une transaction, éléments déterminant de l'enregistrement d'un actif dans les états financiers, renvoie en effet à l'utilisation d'instruments de formulation des prévisions dans des périodes de prévision explicites (5 ans) et implicites (au-delà de 5 ans). La situation type utilisée par les acteurs dans la formulation des prévisions est celle d'une traduction des événements futurs en avenir risqué. Dès lors, les acteurs considèrent qu'un raisonnement prospectif est positivement lié à la valeur des actifs inscrits au bilan.

¹⁹¹ Daude Benedicte, "Legitimites plurielles des normes IFRS : de la subjectivite d'une norme comptable a l'objectivite d'une convention comptable", *Congres IIC/ISEOR, juin 2007, p 607 a 623.*

Dans ce raisonnement, les acteurs comptables internes sont souvent confrontés à un problème d'évaluation d'actifs réduit à son aspect financier. Dans ce type d'évaluation, les acteurs identifient en t_0 une somme certaine (le prix notamment) en vue de rentrées futures incertaines. Ces rentrées peuvent recouvrir le prix de revente ou le coût de sortie de l'actif en t_n . La relation entre le prix de la transaction et les rentrées futures est mise en évidence à travers l'utilisation du modèle d'évaluation à la juste valeur.

Cet aléa est vécu comme une source de stress et de discussion ardue avec les auditeurs légaux. Dans le modèle d'évaluation à la juste valeur, il est en effet implicitement fait référence à des tâches concourant à l'anticipation, au stade t_0 , des événements comptables temporels. Nous isolons dans le tableau n°5, quelques tâches permettant la prise en compte du facteur temps dans les états financiers.

Technique d'évaluation à la juste valeur	Actions permettant la prise en compte du facteur temps dans les états financiers.
Détermination de la valeur d'un actif inscrite dans les états financiers en normes IFRS	<ul style="list-style-type: none"> ☞ Détermination des clés (unités de temps ou unités d'œuvre) de répartition reflétant le rythme de consommation des avantages économiques futurs attendus ☞ Modalités de financement d'actifs se rapportant à la vente de choses futures ☞ Construction d'une série chronologique de modalités de recouvrement des créances nécessaire à l'appréciation de l'impact financier des retards de paiement ☞ Capacité d'utilisation d'un taux d'actualisation intrinsèquement prospectif pour évaluer des flux de trésorerie, eux-mêmes prospectifs ☞ Appréciation de l'efficacité des instruments financiers de couverture et/ou de spéculation ☞ Capacité d'introduction dans les comptes, d'hypothèses relatives à l'évolution future du cours de l'action, de l'option et/ou du droit de souscription

Tableau n°5. La valeur inscrite aux états financiers et ses variables dépendantes.

Source : Casta J. F. et Colasse B. « Juste valeur : enjeux techniques et politiques » *Economica*, 2001, P.154.

Les tâches décrites dans le tableau n°. mettent en évidence l'intégration et la pratique soutenue des concepts de la finance dans le domaine comptable. Dans les entités, ces concepts sont généralement assumés par des acteurs situés hors du périmètre comptable.

De ce fait, ils sont affectés par une relation de collaboration souvent déséquilibrée. La forme de collaboration est en effet globalement à sens unique : du département finance vers le périmètre comptable. Cette forme de collaboration est généralement source de blocage dans la mise en œuvre du marketing financier et source de dégradation des conditions de travail (stress, mauvais climat...).

1.1.1.4 La configuration et les agencements des actifs :

L'utilisation d'une arborescence est généralement nécessaire lors de l'identification des équipements. Elle donne notamment la liste des actifs et le plan pour les situer dans l'entité. La figure n°14 fournit un exemple d'arborescence dans lequel le site peut être qualifié : d'usine, de centre de profit ou de plate-forme ; l'unité ; l'équipement prenant souvent le nom de machine dédiée ; le composant représentant en général un organe de l'équipement et l'article designant une pièce de rechange ou un sous-ensemble d'échange standard.

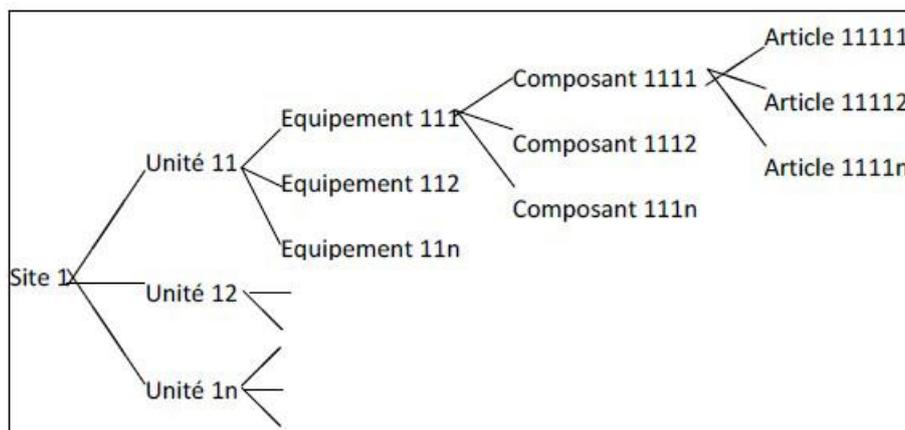


Figure n°15 : L'inventaire arborescent des équipements et installations.

Daude Benedicte, "Legitimités plurielles des normes IFRS : de la subjectivité d'une norme comptable à l'objectivité d'une convention comptable", Congrès IIC/ISEOR, juin 2007, p 219.

La liste des actifs apparaissant sur la figure ci-dessus peut ensuite être complétée par les informations ci-dessous :- Un code "ou matricule" identifiant les actifs concernés par un principe IAS/ IFRS ; - Des règles d'évaluation des valeurs nettes comptables et - Le niveau auquel les actifs doivent être comptabilisés et dépréciés.

Les constats et observations des tâches associées aux IAS/IFRS montrent donc un alourdissement des tâches comptables et une élévation du niveau de la technicité : le paramétrage de l'outil informatique, la relecture des contrats relatifs aux actifs et la prise en compte du facteur temps. De ce fait, nous pouvons valider que : Les IFRS introduisent un changement majeur au niveau de la technicité des informations comptables et financières.

L'élévation du niveau de la technicité ouvre nécessairement une réflexion autour des comportements du management dans l'espace organisationnel.

1.1.2 comportements du management dans l'organisation des tâches relatives aux IAS/IFRS.

Parallèlement à l'aspect technique identifié au point précédent, nous recensons et explicitons la nature des liens existant entre les acteurs impliqués dans la mise en œuvre des IFRS. Il nous paraît en effet important de situer le contenu des IFRS sur le lieu de travail. Ceci nous

permettra de comprendre le comportement des acteurs comptables internes quant à l'application des IFRS.

1.1.2.1 le comptable utilisateur des IAS/IFRS dans l'espace organisationnel :

Les acteurs comptables se retrouvent confrontés à **tenir deux rôles**. Ils ont un rôle d'approvisionneur de leur propre production, c'est-à-dire qu'ils s'alimentent en composants auprès d'autres acteurs afin de réaliser leurs propres opérations de production des états comptables et financiers. En outre, ils assurent la production d'un sous-ensemble (états financiers) pour alimenter la communication financière. Dans les deux cas, ils doivent alors constamment ménager la relation de confiance avec leurs collègues tout en s'opposant aux opérations qu'ils reprochent.

L'obtention de cette « relation de confiance » nous conduit à identifier les comportements de management lors de l'application des principes IAS/IFRS. Le tableau n°6 liste quelques comportements obtenus par l'analyse des principes IFRS.

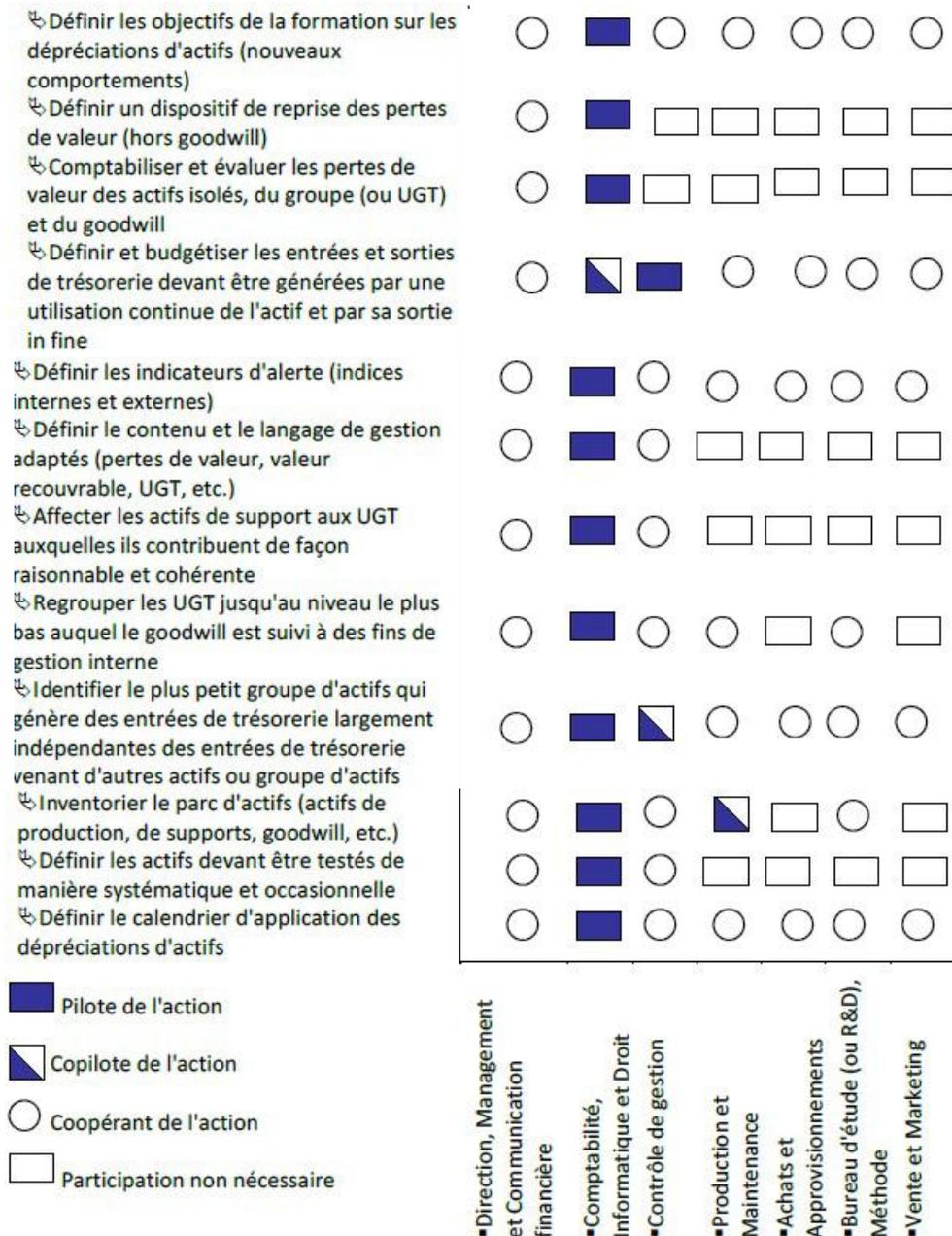
Tableau n°6: Les comportements de management du comptable en IFRS.
 Daude Benedicte, "Legitimités plurielles des normes IFRS : de la subjectivité d'une norme comptable à l'objectivité d'une convention comptable", Congrès IIC/ISEOR, juin 2007, p 219.

Comportements de management du comptable en IFRS	Niveau des connaissances en management permettant le traitement comptable des actifs sous IFRS
Modèle de construction de sens partagé	<ul style="list-style-type: none"> ☞ Définition de la nature et du type d'information attendus dans la relation client-fournisseur ☞ Identification du positionnement des intervenants et des proximités (relations d'affinités privilégiées, relations d'oppositions et de conflits et relations marquées par l'indifférence) ☞ Explicitation du rôle des différents membres dans le schéma de circulation de l'information ☞ Matérialisation des points d'entrée et de sortie de l'information ☞ Clarification de la sémantique
Soutien des acteurs dans la traduction des principes IFRS	<ul style="list-style-type: none"> ☞ Animation et pédagogie des acteurs à dominante technique afin d'annuler le décalage entre les perceptions internes ☞ Identification des logiques d'actions dans l'organisation : alliances, pouvoir, compromis, méfiances, tolérance ☞ Projection des acteurs dans un futur souhaité : comptes annuels de qualité ☞ Gestion du rythme de l'intervention

L'implantation des normes IAS/IFRS comporte une redistribution des tâches et des responsabilités entre la fonction comptable et financière et les autres directions opérationnelles.

Le degré d'implication des fonctions identifiées dans la figure n°15 semble cependant être lié à la manière dont le management appréhende le rôle des IFRS dans le changement organisationnel de l'entité.

Figure n°16 : La cartographie des fonctions impactées par la norme IAS 36
 Issiaga Thiam SYTUDE DES LIENS ENTRE L'APPROPRIATION DES NORMES IAS/IFRS ET
 LES DIMENSIONS ORGANISATIONNELLES ET MANAGERIALES DES
 SERVICES COMPTABLES, CNAM THESE, 2011.p.187.



1.1.2.3 la problématique de redistribution des tâches et des responsabilités après IAS/IFRS:

Les acteurs du management attribuent souvent aux IFRS un rôle de vecteur de changement organisationnel dans les entités. Cependant, pour eux, les IFRS suffisent à introduire le changement approprié dans l'organisation des activités des acteurs.

Ils considèrent que la diffusion des IFRS dans l'organisation est tributaire des stimuli de l'environnement institutionnel c'est-à-dire des exigences normatives et des bonnes pratiques professionnelles. L'appropriation des IFRS par les acteurs est dès lors déterminée par les caractéristiques intrinsèques des IFRS.

Le management se désengage ainsi de son rôle d'agent du changement et laisse les acteurs comptables internes seuls face aux IFRS.

Ces pratiques de distanciation du management vis-à-vis des IFRS s'apparentent plus à des routines défensives. Au sein du cadre organisationnel, ces routines se manifestent par des actes et des politiques qui ont pour but d'empêcher les individus - ou éventuellement l'organisation tout entière - de connaître des situations de gêne ou de menace et/ou de repérer les causes de la gêne ou de la menace (Argyris, 2000)¹⁹². Ces gênes expliquent en partie l'apprentissage restreint des IFRS par le management.

Cette insuffisance de soutien du management dans la mise en œuvre des IFRS peut engendrer des comportements excessivement prudents des acteurs comptables internes.

1.1.2.4 La prudence excessive des acteurs lors de la conception des états financiers.

Quel que soit le niveau d'utilisation des IFRS, nous identifions plusieurs facteurs incitant les acteurs à des comportements prudents :

_ **La valeur de l'actif ou de l'acte comptable** en IFRS demeure dominée par les traits centraux de **la théorie de l'agence**, notamment dans son postulat de l'efficacité des marchés. Dès lors, la prudence des acteurs va de soi car ils ne font qu'enregistrer le prix du marché concurrentiel.

_ **L'actif immatériel**, peu propice à des comportements prudents, est partiellement pris en compte par les IFRS. Ainsi, les marques, les frais de développement, les possessions artistiques, les fichiers clients, les contrats, les licences et le système d'information.

¹⁹² Argyris, Chris. 2000. *Flawed Advice and the Management Trap: How Managers Can Know When They're Getting Good Advice and When They're Not*. Oxford and New York: Oxford University Press

Des actifs comme le capital humain ou l'organisation demeurent toujours exclus malgré l'appel lancé par des chercheurs comme **H. Savall (1975)**¹⁹³ et **Hoarau (1992)**¹⁹⁴.

On est ainsi dans une optique où le comportement est subordonné à la théorie des marchés. En d'autres termes, Les IFRS sont prioritairement axés sur la variable financière. La variable sociale, mesurée par la qualité du fonctionnement, est encore non explicitement intégrée dans les états financiers.

_ La volatilité des marchés financiers (principe de cotation) et la présence très forte des principes dans le référentiel comptable incitent à l'utilisation prépondérante de la convention du coût dans la valorisation d'actes comptables. Dans les entités, la juste valeur n'est systématiquement retenue que dans les actifs et passifs financiers. Pourtant les IFRS recommandent d'utiliser prioritairement la notion de juste valeur lors de l'évaluation des **postes du bilan suivants** : immeubles de placement, instruments financiers (dont les dérivés), actifs et passifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises, immobilisations corporelles et incorporelles, actifs en location financement, passifs sociaux, paiements basés sur des actions, stocks.

_ Les principes d'évaluation à la valeur d'usage ou à la juste valeur cités dans le référentiel IFRS manquent de cas d'application. Cette absence de cas pratiques d'application conduit à un long processus d'apprentissage.

_ **Les incertitudes sous-jacentes aux modèles de valorisation des actifs** (juste valeur ou valeur d'usage) induisent un accroissement de risque pour les entités. Les modèles de valorisation des actifs et en particulier la valorisation des actifs immatériels (écart d'acquisition...) dépendent largement des Cash-flows futurs dégagés par ces actifs et du taux d'actualisation relatif au risque inhérent à l'actif évalué.

_ **La simplification prévue au profit des PME** a eu pour principale conséquence de conforter les acteurs comptables de PME filiales des groupes dans leurs pratiques antérieures. Ces facteurs témoignent ainsi de l'attitude prudente des acteurs en matière de valorisation des transactions économiques. En d'autres termes : La valorisation des transactions économiques en normes IFRS aboutit à des comportements prudents de la part des acteurs du management des entreprises .

Cette prudence explique, en grande partie, le maintien d'une valorisation en coût historique.

¹⁹³ SAVALL Henri , EVOLUTION DES OUTILS DE CONTROLE ET DES ^ CRITERES DE PERFORMANCE, FACE AUX DEFIS DE CHANGEMENT STRATEGIQUE DES ENTREPRISES, 12EME CONGRES DE L'AFC, May 1975, France.

¹⁹⁴ HOARAU Silvain, systèmes d'informations et résilience organisationnelle, PUF, Paris, 1992.

Cette valorisation est en effet considérée comme simple et fondée sur la réalité d'une transaction **Colasse, (2001)**¹⁹⁵ tout en permettant une valorisation unique **Danjou, (2003)**¹⁹⁶. Ces comportements prudents peuvent également avoir un impact sur la performance globale des entreprises.

Section 2 : effets des pratiques comptables en IAS/IFRS sur la lisibilité comptable.

Nous nous ici aux facteurs qui influent sur les pratiques comptables en IFRS. Ces facteurs sont axes autour de deux points : la modélisation transversale de l'organisation des entités et la relation de causalité entre l'information comptable et financière et les usagers de ces informations.

2.1 la transversalité de la comptabilité dans l'organisation.

L'inscription des actes comptables dans une relation de collaboration entre acteurs soulève des ambiguïtés qui demandent à être précisées afin de mieux saisir et comprendre le positionnement de l'organisation comptable, les prémisses des pratiques antérieures et les difficultés qui pourraient être engendrées par les IFRS.

2.1.1 la relation entre la structure comptable et les autres structures organisationnelles.

Il existe une ambiguïté caractérisant la relation entre la structure comptable (service, département ou directions) et les autres structures fonctionnelles au sein de la même entreprise. Cette ambiguïté naît des raisons et situations suivantes :

L'habitude de travailler localement sous une autorité fait que les opérationnels ont intégré depuis des années une culture « taylorienne » **Bareil, Bernier, Rondeau, (2001)**¹⁹⁷ dans leur mode de fonctionnement.

Ces opérationnels ne comprennent pas toujours la nécessité des relations clients-fournisseurs internes, alors qu'ils sont les acteurs quotidiens d'opérations, et de conflits de communication intra et inter-fonctionnels au sein de l'entreprise. Ceci se traduit par l'apparition de conflits « caches » et par l'absence d'identification des personnes responsables des dysfonctionnements associés aux données manquantes et/ou erronées des services connexes. Une liste non-exhaustive des risques associés à cette situation est présentée dans le tableau n°7 ci-dessous.

¹⁹⁵ Colasse B et al. « Les grands auteurs en comptabilité », Collection les grands auteurs, édition EMS, mars 2005, 312p.

¹⁹⁶ Danjou, P. (2003). « Reflexions à propos de la juste valeur : l'ambition des comptables n'est-elle pas démesurée ? » Revue d'économie financière, N° 71, 2003, p 173-194.

¹⁹⁷ Bareil C., Bernier C., Rondeau A., "Un nouveau regard sur l'adoption et la mise en œuvre de systèmes de gestion intégrés (SGI/ERP)", *Actes du XIIIe Congrès de l'AGRH*, Vol. 1, 2001, p. 54- 68.

Risques associés à l'ambiguïté de la relation clients-fournisseurs	Effets économiques	Fréquences d'occurrences et directions porteuses
<ul style="list-style-type: none"> ☞ Important volume de saisie d'informations (retouches) et élévation du risque d'audit ☞ Remontée à travers la liasse de consolidation, des informations incomplètes, biaisées ou non homogènes ☞ PGI ayant peu d'impactant sur la comptabilité ou utilisation non efficiente ☞ Traitement des problèmes à partir des listings édités par le progiciel et non sur des interprétations tacites des situations de travail des acteurs ☞ Défaut de cohérence vis-à-vis des acteurs internes disposant de compétences comptables ☞ Dispersion et redondance du mode de traitement comptable d'une entité à une autre ☞ Centralisation dans les filiales des informations nécessaires à la mise en œuvre de l'IFRS 7 	<ul style="list-style-type: none"> ☞ Non-production : Coûts cachés estimés pour une entité de 250 salariés : 200 K€ sur un PGI non adapté ☞ Surtemps : Coûts cachés estimés pour une entité de 132 salariés : 35 K€ relatifs au processus d'adaptation du logiciel comptable ☞ Surtemps : Coûts cachés estimés pour une entité de 300 salariés : 40 K€ relatifs aux difficultés de remonter à la source de l'information (matière première) 	<p>3 entités filiales de groupes côtés dont une intervention réalisée en contexte d'externalisation d'activité</p> <p>Acteurs : directeur d'une entité, direction de la comptabilité</p>

Tableau n°7 : risques associés à l'ambiguïté clients – fournisseurs.

Source : Bareil C., Bernier C., Rondeau A., "Un nouveau regard sur l'adoption et la mise en oeuvre de systemes de gestion integres (SGI/ERP)", *Actes du XIIe Congrès de l'AGRH*, Vol. 1, 2001, p102.

Les quelques risques identifiés dans ce tableau incitent normalement la direction comptable à entretenir des relations clients-fournisseurs. Ces relations sont, selon **Cattan, Idrissi et Knockaert (2000)**¹⁹⁸, difficiles à mettre en œuvre car dans les organisations, la fonction, ou le service voisin, est encore fréquemment perçue comme un « adversaire » et non comme un « client ».

Les ambiguïtés de la relation s'expliquent également par une quasi-absence de liens faibles (**Granovetter, 1982**)¹⁹⁹. La sacro-sainte séparation des fonctions, dont le gardien est la fonction comptable, empêche en effet une proximité émotionnelle avec les autres directions.

Les individus peuvent ainsi certes avoir accès à des informations provenant d'autres fonctions mais cet accès n'est pas un facteur favorable à la construction de la confiance.

L'absence de cette ressource importante (la confiance) dans les pratiques comptables rend difficile l'intégration des IAS/IFRS dans les structures et les croyances organisationnelles.

Les discours des acteurs comptables valident ainsi, certes, une redistribution des tâches et des responsabilités dans l'espace organisationnel mais l'ambiguïté autour de la relation entre les différentes fonctions limite la portée de ces discours.

¹⁹⁸ Cattan M., Idrissi N., Knockaert P., "Maîtriser les processus de l'entreprise", Edition d'Organisation, 2000, p. 106.

¹⁹⁹ Granovetter M. « The strength of weak ties : A network theory revisited » in P.V. Marsden and Nan Lin, eds, *Social Structure and Net Work Analysis*, Beverly Hills, Sage, 1982, p.113.

2.1.2 La stabilité de l'organisation comptable sous IAS/IFRS.

La division des tâches et l'agencement des relations entre acteurs organisationnels souffrent d'une définition peu claire de l'architecture organisationnelle en termes notamment de composants, de connexions, de contraintes de comportement et d'exigences.

Les composants font référence à l'équipe dédiée à l'application des IFRS. Les éléments élémentaires de ces composants sont les acteurs impliqués dans la mise en œuvre des IFRS.

L'intégration de cette équipe dans l'organisation comptable fait souvent défaut en raison notamment d'une définition peu claire de la règle de connexion.

La connexion décrit en effet la manière dont l'équipe se coordonne et s'ajuste lors de la mise en œuvre des IFRS. La coordination et l'ajustement entre acteurs sont souvent rythmés selon une règle de synchronisation non suffisamment explicite pour les acteurs de l'équipe dédiée à la mise en œuvre des IFRS. Il y a, en quelque sorte, un relâchement des contraintes comportementales de ces acteurs. Ce relâchement prend également sa source dans les exigences définies par l'organisation comptable. Ce sont souvent des exigences fonctionnelles c'est-à-dire que le schéma de prise de décision et de communication se base uniquement sur des règles formalisées dans une bible ou dans les procédures et normes du groupe. Ces exigences peuvent alors conduire à une équipe manipulée en tant qu'objet du système organisationnel.

Dans une telle organisation, la démarche d'optimisation a mené au niveau de la relation de collaboration entre les fonctions est de faible ampleur. Ainsi, les acteurs comptables évoquent à ce propos des principes déontologiques pour justifier l'échec de l'optimisation de la relation de collaboration entre les différentes fonctions. Ces principes sont le leitmotiv des acteurs comptables afin de stopper toute démarche d'ajustements informels ou de redistribution des rôles. Ces ajustements sont en effet considérés comme un facteur de risque d'audit. Dès lors, pour se prémunir contre ce risque, les acteurs se constituent un matelas en limitant le recours à des informations (matières premières) positionnées au niveau des interfaces de la chaîne clients-fournisseurs internes. Ce type de comportement peut engendrer des coûts d'influence et/ou des coûts de nonqualité

qui détériorent la performance globale de l'entité. Le tableau n°..donne un exemple des facteurs ayant un impact négatif sur la performance globale de l'entité. Cet impact est généralement mesuré en termes de surcoûts et en coûts cachés liés à une non qualité dans la

réactivité des acteurs comptables internes face à l'urgence des demandeurs d'informations comptables à des fins de décisions.

Quelques risques associés à l'accumulation des protections
☞ Rétention d'information : surtemps de recherche d'informations supplémentaires
☞ Multiple dépendance hiérarchique du comptable IFRS non clairement explicitée
☞ Glissement des fonctions préjudiciables à l'équipe IFRS
☞ Non distinction, lors de l'application des IFRS, de la spécificité des tâches comptables sous-jacentes
☞ Allongement des délais de publication des états financiers

Tableau n°8 : quelques risques associés à la sur protection.

Source : Granovetter M. «The strength of weak ties : A network theory revisited »in P.V. Marsden,P.39 and Nan Lin, eds, Social Structure and Net Work Analysis, Beverly Hills, Sage, 1982, p.113.

Les couts de non-qualite identifiés dans le tableau n.s'expliquent par le fait que les elements de comprehension du fonctionnement des organisations par les acteurs comptables sont essentiellement lies a la structure formelle, c'est-a-dire aux structures definissant l'autorite ou la hierarchie. Habitues a travailler et a favoriser la structure formelle, les comptables defendent en effet une culture taylorienne dans le mode de fonctionnement de l'organisation. Ils evitent ainsi d'etre associes a des groupements socioorganisationnels qu'ils ont du mal a cerner. Nous sommes ainsi loin du système d'information operationnel et fonctionnel humainement integre et stimulant de la theorie socio-economique.

La fonction comptable en tant que mecanisme de coordination echoue paradoxalement dans son pouvoir d'integration organisationnelle. Les actions conduites localement ont ainsi du mal a alimenter la fonction comptable.

Dans le contexte de la mise en oeuvre des normes IAS-IFRS, une bonne partie des professionnels et des autres instances concernées ou intéressées à ce sujet se pose un ensemble de questions quant à l'application prochaine de ces normes et les conséquences ou

implications qui en découlent sur la gestion comptable et financière de nos entreprises. La portée des normes IAS-IFRS, la nature et le contenu de ces normes, le projet du nouveau référentiel comptable, et les problèmes de mise en oeuvre.

Section 3 : l'étude empirique.

A. L'étude qualitative :

Cette partie a été réalisée en deux temps : tout d'abord dans un premier temps nous avons conduit une étude qualitative sur un échantillon composé de 100 comptables et agents comptables d'entreprises au travers de la réalisation d'une analyse de contenu. Voici les étapes essentielles que l'on a parcouru dans la réalisation de cette analyse de contenu.

3.1 protocole d'analyse du contenu:

3.1.1. La lecture du document

Il s'agit de lire littéralement, très attentivement et à plusieurs reprises guide ou protocole d'entretien destiné à l'effet de cerner les sources d'un éventuel mécontentement à la suite de la charge de travail supplémentaire induite par la nécessité de produire des informations comptables et financières non normatives et qui relève des nouvelles tâches des comptables et autres acteurs comptables internes.. Cette *lecture répétée* permettra une indispensable familiarisation avec le contenu, avec les différents thèmes discernables possibles, principaux et accessoires, les différentes tendances, positions, attitudes, opinions... exprimées ou sous-entendues...

3.1.2. La définition de catégories :

La deuxième étape consiste à préciser les catégories (en nature, nombre, subdivisions...) selon lesquelles on a regroupé les unités d'information que l'on s'attachera à extraire des documents analysés.

On appelle catégorie la caractéristique selon laquelle on regroupera un certain nombre de répondants ou d'éléments. Cette caractéristique étant commune à tous les répondants ou les

éléments (si nous étudions des opinions par exemple, on pourra les regrouper en catégories du genre positif, neutre, négatif...).

À ce niveau, les catégories peuvent être prévues ou non. Ainsi, on peut prévoir de ranger tous les répondants à un questionnaire d'opinion selon trois catégories : favorable, défavorable, indifférent. Il suffira alors de ranger les différentes réponses selon leur sens plus ou moins favorable à l'objet de l'enquête, à savoir les sources d'un éventuel mécontentement à la suite de la charge de travail supplémentaire induite par la nécessité de produire des informations comptables et financières non normatives et qui relève des nouvelles tâches des comptables et autres acteurs comptables internes. .

Dans le cas où il n'y a pas de catégories prévues, il s'agit alors de les découvrir dans les documents à étudier (ce qui revient à une analyse d'exploration) et d'être systématique afin de n'omettre aucune position possible qui départage les sujets (Dans notre exemple, il nous a fallu découvrir les différentes attitudes principales vis-à-vis des loisirs par des questions ouvertes.). C'est une étape cruciale où l'on établira les charnières véritables entre les objectifs et les résultats de l'enquête. C'est donc ici d'un travail méticuleux qu'il s'agit ; l'on comprendra donc l'utilité d'avoir recours à plusieurs lectures avant de décider définitivement des catégories à retenir. Nous rappelons que ces catégories doivent posséder les qualités suivantes :

Exclusives : Aucun chevauchement ne doit être possible entre catégories. Chaque contenu isolé ne doit pouvoir être rangé que dans une catégorie et une seule.

Exhaustives : L'ensemble des catégories doit épuiser toutes les positions, attitudes... exprimées (directement ou non) à travers la totalité des documents analysés. De plus, chaque catégorie doit englober tout le contenu qu'elle est censée recouvrir. Par exemple, si on a prévu une catégorie favorable, elle devra contenir tout ce qui peut prêter à position positive par rapport à l'objet en question dans l'étude.

Évidentes : N'importe quel autre analyste devrait pouvoir, sans difficulté, classer les mêmes éléments, de la même façon, dans les mêmes catégories.

Pertinentes : Avoir un rapport direct et univoque aux objectifs de la recherche et au contenu spécifique analysé. Elles doivent être significatives de positions tranchées, ayant une incidence directe sur la discrimination des sujets et sur le positionnement sans

hésitation des éléments de signification. Sinon, comme pour les questions multivoques d'un questionnaire, il faudra songer à subdiviser ou à démultiplier la catégorie.

3.1.3. La détermination de l'unité d'information.

On appelle unité d'information l'élément le plus petit possible qui sera retenu pour signifier l'appartenance d'un sujet à une catégorie ou à une autre. C'est ce qui, dans chaque texte ou partie de texte, sera retenu comme unité signifiante d'une attitude, d'une position, d'une opinion... Ce peut être des mots, des phrases, des idées générales de passages complets... Si on utilise trois catégories simples, **favorable**, **défavorable**, **indifférent**, il s'agira de préciser si l'on retient comme unité tout mot, toute phrase ou toute idée générale, positif, négatif ou neutre par rapport à l'élément considéré.

3.1.4. La détermination de l'unité d'enregistrement :

Il s'agit de l'élément unitaire qui servira de base à la quantification ultérieure, même s'il ne s'agit que d'un simple décompte. Cette unité d'enregistrement peut être un thème (abordé — non abordé), le mot, le concept, la phrase, l'idée... ou une fréquence d'apparition de mots, phrases. Pour plus de commodité, on retiendra une unité d'enregistrement identique à l'unité d'information.

3.1.5. La détermination de l'unité de numération :

L'unité de numération, c'est la façon dont on doit compter les éléments de signification et de fréquence retenus plus haut. Cette unité, porte sur l'espace et le temps, ou l'un ou l'autre, unitaires dans lesquels seront retenues les récurrences des éléments recherchés :

- La simple apparition ou non par page ? par texte ? par paragraphe ? par ligne ?
- Le nombre total d'apparitions par page ?
- Le nombre d'apparitions par unité de temps (par exemple films, discours... subdivisés en heures/minutes...).

3.1.6. La quantification :

Dans cette dernière étape, il s'agit de transformer en quantités mathématiquement traitables les éléments retenus et décomptés dans les étapes précédentes :

- On dénombre les unités d'information par unité d'enregistrement et de numération.
- On accordera à chaque sorte d'unité d'information un poids relatif, un coefficient chiffré.
- On dégagera les fréquences des différentes unités d'information par catégorie.
- On pondérera ces fréquences par le coefficient accordé à chaque unité d'information.

Synthèse de l'étude réalisée (entretien) :

Dans notre échantillon²⁰⁰ composé d'acteurs comptables internes (chefs de service comptabilité, comptables, agents comptables,...), nous avons (à partir de dix interviews directives et dix non directives), effectué une analyse de contenu pour établir les hypothèses les plus réalistes quant aux sources des difficultés d'adaptation ressenties par les ces populations de professionnels comptables à la suite de l'augmentation du volume de travail induit par les normes IAS/IFRS surtout en matière de production d'information comptable non normative. Voici les étapes suivies pour chaque type d'interviews :

- 1) **Lecture répétée des dix protocoles.**
- 2) **Dégagement de onze catégories** « les sources d'un éventuel mécontentement à la suite de la charge de travail supplémentaire induite par la nécessité de produire des informations comptables et financières non normatives et qui relève des nouvelles tâches des comptables et autres acteurs comptables internes », d'après le contenu des protocoles (analyse exploratoire) :

²⁰⁰ 1.CIMENTRIES BENI SAF; 2. SAIDAL ORAN; 3. POLYOR ORAN; 4. SOACLORE MOSTAGANEM; 5. ENGI/LINDE Oran; 6. MOUBYDAL Mascara; 7. METIDJI AGROALIMENTAIRE Mostaganem ;8. CONSERVERIE BOURAYOU Ain Témouchent; 9. EXQUISE Tlemcen; 10. NISSAN succursale Oran.

- 1– Motivation.
- 2– Relations avec les autres services.
- 3– Décalage cadres/non cadres
- 4– rapport Salaire/effort.
- 5– pression temps.
- 6– flexibilité de travail
- 7– logistique accordée.
- 8– Sécurité.
- 9– accès aux données de gestion.
- 10– Climat de travail.
- 11– compréhension des normes IAS / IFRS.

3) Unités d'information : toutes les propositions exprimant un avis ou un jugement sur chacune de ces catégories. cela correspond à un sujet, qui est en fait un groupe de 4 personnes (chef du service comptabilité, le comptable principal et deux agents comptables). La réponse donnée est donc collégiale pour éviter des réponses subjectives ou animées par des motivations personnelles.

4) Unité d'enregistrement : la proposition complète (phrase) ou tout le passage concernant chaque catégorie.

5) Unité de numération : le protocole d'interview au complet.

6) Quantification : attribution de coefficients à trois types de propositions pour classer sujets et catégories.

Proposition très négative : coefficient **2**

Proposition moyennement négative : coefficient **1**

Proposition neutre : coefficient **0**

NB.(Il n'y a pas de proposition positive car il s'agit d'opinions sur des sources de problèmes et de difficultés).

7) Décompte et fréquence : Il restait seulement à mettre dans les cases d'un tableau à double entrée catégories/sujets les scores de chaque sujet à chaque catégorie et à faire la sommation des chiffres ainsi obtenus pour chaque catégorie. Toutes les catégories obtenant un score total supérieur à dix (dix sujets) seront retenues comme sources hypothétiques de problèmes à approfondir et à vérifier.

DECOMPTE ET FREQUENCE PAR INTERVIEWS ET PAR SUJETS GROUPES :

Tableau 9 : Décompte et fréquences des interviews par sujets groupés.

Source : l'auteur.

Catégories : Sujets groupés.	Motivations.	Relations inter-services.	Décalage cadre/n on cadre.	Rapport salaire/effort.	Pressions temps.	Flexibilité au travail.	Logistiques au travail.	Sécurité.	Accès aux données de gestion.	Pression hiérarchie.	Compréhension & maîtrise des normes IAS / IFRS.
1 : 4	2	2	0	0	2	2	2	0	1	2	1
2 : 4	2	1	0	1	2	0	0	2	1	2	1
3 : 4	2	2	1	0	2	2	2	2	2	2	2
4 : 4	1	2	1	0	2	1	1	1	2	2	2
5 : 4	0	0	0	1	2	0	2	0	2	2	2
6 : 4	2	2	0	0	0	2	1	1	0	1	1
7 : 4	0	2	0	0	0	0	1	2	0	1	1
8 : 4	2	2	0	0	2	2	2	2	0	0	2
9 : 4	1	0	0	0	2	2	0	0	2	1	2
10 : 4	2	0	0	0	2	1	0	0	0	1	0
Fréquence 2	2 x 6	2 x 6	2 x 0	2 x 0	2 x 8	2 x 5	2 x 4	2x4	2x4	2x5	2x5
Fréquence 1	1 x 2	1 x 1	1 x 2	1 x 2	0 x 0	1 x 2	1 x 3	1x2	1x2	1x4	1x4
Fréquence 0	0 x 2	0 x 3	0 x 8	0 x 8	0 x 3	0 x 3	0 x 3	0x4	0x4	0x1	0x1
Total fréquences	14	13	2	2	16	12	11	10	10	14	14
Ordre d'importance.	N° 2	N° 3			N° 1	N° 4	N° 5	N°6	N°6	N°2	N°2

Comme convenu précédemment, nous avons procédé au décompte des fréquences relatives à l'entretien menée sous forme d'interview semi directives par sujets groupés (les 4 personnes représentant le domaine fonctionnel de la comptabilité dans chacune des 10 entreprises). Ce tableau d'analyse de contenu nous permet de ressortir les conclusions suivantes :

« les sources d'un éventuel mécontentement à la suite de la charge de travail supplémentaire induite par la nécessité de produire des informations comptables et financières non normatives et qui relève des nouvelles tâches des comptables et autres acteurs comptables internes » sont justifiées selon les interviewés par les catégories d'arguments suivants selon leur degré d'importance. Totalisant **16** points de fréquences cumulées, la pression temps semble être la raison principale à l'éventuelles adoption de comportements opportunistes de la part des acteurs comptables internes. Vient ensuite et avec un même total de points de fréquences cumulées de **14** points, les arguments de la faible motivation, la pression hiérarchique et la compréhension et la maîtrise des normes IAS / IFRS avec **14** points. La relation inter-services

est classée en troisième place par les acteurs comptables internes avec un total de fréquence cumulée de **13** points, suivi de la flexibilité au travail avec **12** points, la logistique au travail avec **11** points et enfin la sécurité et l'accès aux données de gestion avec **10** points pour chaque argument.

Ce qu'il faudrait retenir de cette analyse de contenu, et que des arguments jugés comme pertinents ne sont pas avancés dans l'explication des mécontentements des acteurs comptables internes. Il s'agit des catégories « décalage cadre non cadre » et « rapport salaire/effort », tous deux qui n'ont obtenu que **2** points.

La contrainte la plus pertinente de cette analyse, est que la précipitation et le manque de temps pourraient être à l'origine des comportements opportunistes des acteurs comptables internes des entreprises de notre échantillon. Cette tendance, risque de s'aggraver si elle serait corrélée à des facteurs de mécontentement liés à la faible motivation, la grande pression hiérarchique exercée sur les acteurs comptables internes et leur compréhension et maîtrise des normes IAS/IFRS tout juste moyenne.

Nous représentons à présent les conclusions de notre analyse de contenu par rapport à l'entretien non directif groupé sous forme du modèle stochastique suivant:

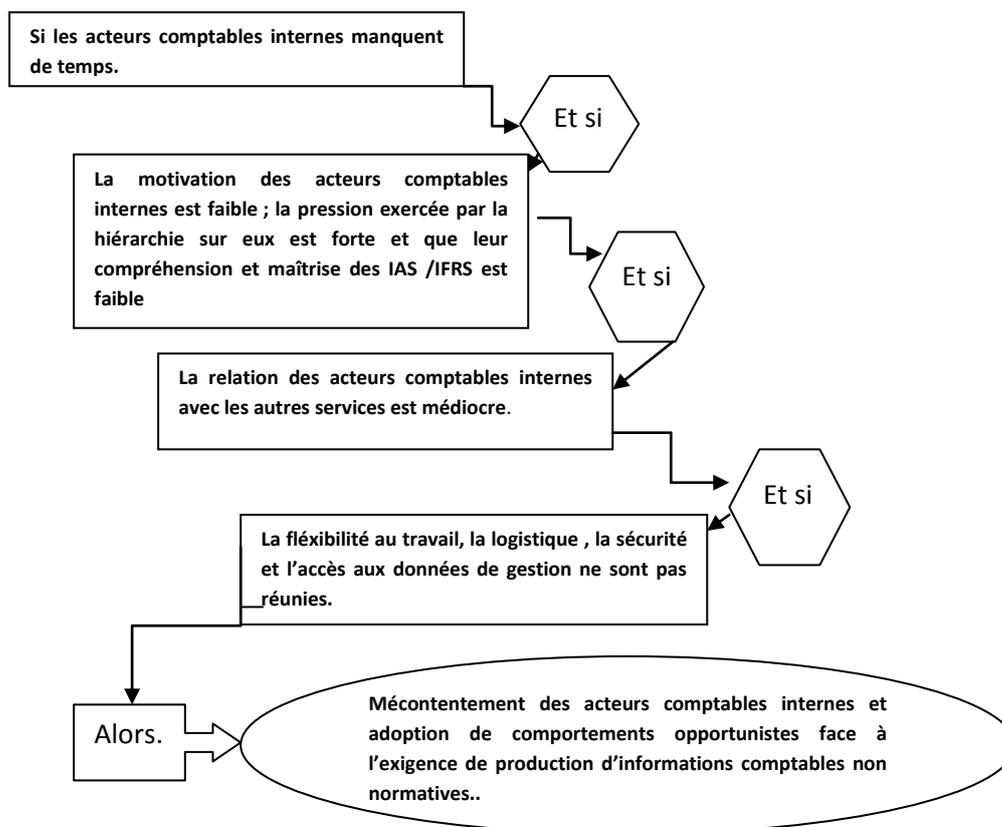


Schéma n°17 : Modèle stochastique catégories arguments – comportement des acteurs comptables internes .

Source : l'auteur.

DECOMPTE ET FREQUENCE PAR INTERVIEWS SEMI DIRECTIVES ET PAR SUJETS INDIVIDUELS :

Après avoir réalisé dans un premier temps des interviews non directives auprès des 40 acteurs comptables internes regroupés en strats de 4 répondants et représentant équitablement les 10 entreprises de notre échantillon, nous avons conduit une deuxième analyse de contenu sur, cette fois ci, les 40 acteurs comptables internes d'une façon individuelle.

A leffet de transcrire les résultats de ces interviews et les réponses données par chacun des répondants, nous avons retenu les sigles suivants pour chaque sujet :

- **CDC** = chef du département comptabilité. (un)
- **C** = comptable.(un)
- **AC** = agent comptable (deux)

Les numéros adossés aux sigles désignent les entreprises de 1 à 10

Tableau n°10 : Décompte et fréquences par sujets individuels.

Source : l'auteur.

Catégories : Sujets groupés.	Motivations.	Relations inter-services.	Décalage cadre/n on cadre.	Rapport salaire/effort.	Pressions temps.	Flexibilité au travail.	Logistiques au travail.	Sécurité.	Accès aux données de gestion.	Pression hiérarchie.	Compréhension & maîtrise des normes IAS / IFRS.
CDC1	2	2	2	0	2	1	2	1	2	2	0
CDC2	1	1	0	0	1	1	2	1	1	1	0
CDC3	1	1	0	1	1	1	0	0	1	1	1
CDC4	0	1	1	1	2	0	0	0	1	2	1
CDC5	2	0	2	1	0	2	0	0	1	0	1
CDC6	0	2	1	2	2	1	2	0	2	2	2
CDC7	0	1	2	2	2	0	0	0	1	2	2
CDC8	0	1	2	0	1	1	1	1	1	1	0
CDC9	1	0	2	0	0	2	1	1	0	0	0
CDC10	0	2	1	1	1	2	2		2	1	1
C1	0	2	0	1	2	2	2	2	2	2	1
C2	2	2	2	2	2	0	1	0	2	2	2
C3	0	0	2	2	1	1	1	0	0	1	2
C4	0	1	1	0	1	2	1	1	1	0	0
C5	0	1	2	2	1	2	2	2	1	1	2
C6	0	1	0	2	2	0	1	0	1	2	2
C7	2	0	0	1	2	1	1	0	0	2	1
C8	0	2	1	1	2	2	0	1	2	2	1
C9	0	1	1	2	0	2	1	1	1	0	2

C10	0	1	1	0	2	1	2	0	1	2	0
AC1.1	1	1	2	0	1	0	1	2	1	1	2
AC2.1	0	1	1	0	2	0	0	1	1	2	2
AC3.1	2	0	0	1	1	1	0		0	0	1
AC4.1	0	2	2	0	1	1	1	1	2	0	0
AC5.1	0	0	1	0	2	2	1	1	0	2	0
AC6.1	0	1	1	1	1	0	1	2	1	1	1
AC7.1	0	1	1	0	0	1	2	1	1	0	2
AC8.1	0	0	1	0	0	1	1	0	1	0	2
AC9.1	0	0	0	0	1	1	0	0	1	1	2
AC10.1	0	0	2	0	0	2	2	1	0	0	0
AC1.2	1	2	1	1	0	1	2	0	1	0	1
AC2.2	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	2
AC3.2	2	0	1	0	2	1	1	0	0	0	2
AC4.2	0	1	1	0	1	2	1	0	1	1	0
AC5.2	1	2	1	0	1	2	1	0	1	1	0
AC6.2	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0
AC7.2	0	1	1	0	0	2	0	0	1	0	2
AC8.2	0	2	1	0	1	0	0	2	2	1	2
AC9.2	0	1	0	0	0	0	1	0	1	0	2
AC10.2	0	1	0	0	0	2	1	0	1	0	0
Fréquence 2	2X6	2X10	2X11	2X7	2X13	2X14	2X10	2X5	2X8	2X12	2X17
Fréquence 1	1X6	1X20	1X18	1X10	1X15	1X16	1X18	1X12	1X25	1X12	1X10
Fréquence 0	0X28	0X10	0X11	0X23	0X12	0X15	0X12	0X18	0X7	0X16	0X13
Total fréquences	18	40	40	24	41	34	28	22	41	36	44
Ordre d'importance.		N°3	N°3		N°2	N°5			N°2	N°4	N°1

Une brève comparaison entre les résultats obtenus par les deux analyses de contenu, celle qui a été réalisée sur les réponses collégiales ou groupées (interview non directive), et celle qui a été réalisée sur les réponses individuelles (interview semi directive), va nous révéler un certain nombre de faits intéressants :

Tableau n°11 : Comparaison de l'ordre d'importance selon les deux méthodes d'interview groupée et individuelle.

Source : l'auteur.

Méthode interview groupée	Méthode interview individuelle.
Ordre d'importance des catégories d'argument : 1. Pression temps 2. Motivations + pression hiérarchique 3. Relations inter-services 4. Flexibilité au travail 5. Logistique au travail.	Ordre d'importance des catégories d'argument : 1. Compréhension & maîtrise des IAS/IFRS. 2. Accès aux données de gestion + pression temps. 3. Relations inter-services + décalage cadre/non cadre. 4. Pression hiérarchique. 5. Flexibilité du travail.

Parmi les constatations que nous pouvons faire :

- L'analyse de contenu par les deux approches a plus ou moins conduit au mêmes résultats.
- Les mêmes facteurs avec plus ou moins le même ordre d'importance reviennent dans les deux approches.
- **La logistique ou les moyens dédiés au travail** comptable n'apparaît que dans l'analyse de contenu selon la méthode d'interview groupée.
- Alors que **l'accès aux données de gestion** n'apparaît que dans la méthode d'interview individuelle.

Une juxtaposition du modèle stochastique proposé plus haut avec celui que nous dérivons de notre analyse du contenu à partir de l'entretien semi directif individuel, pourrait aider à comprendre les logiques des répondants (interviewés) aussi bien lorsqu'ils sont en situation groupée ou en situation individuelle.

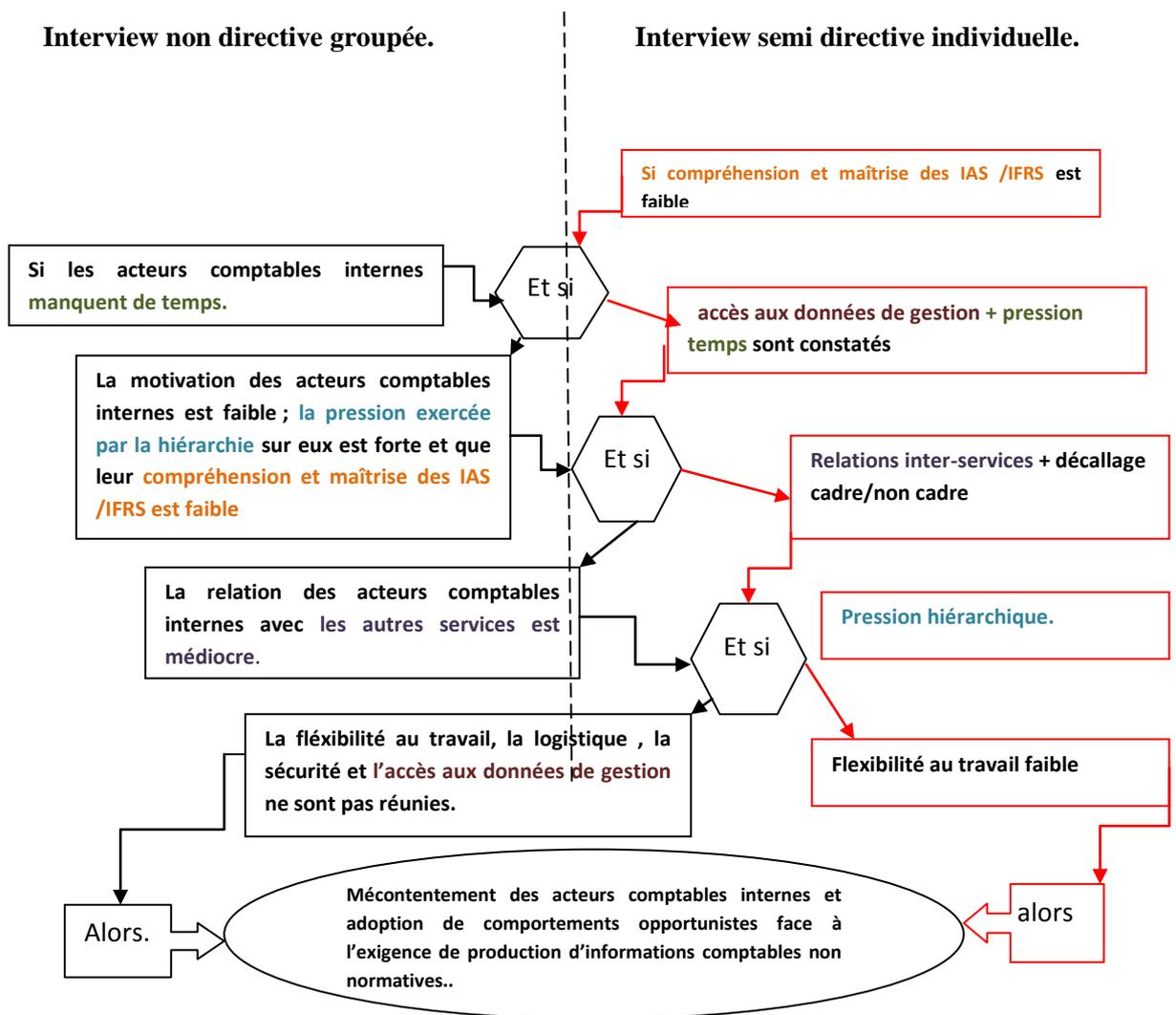


Schéma n°18 : Modèle stochastique juxtaposé catégories/ arguments – comportement des acteurs comptables internes.

Source : l'auteur.

B. L'étude empirique quantitative :

Parmi les catégories d'arguments les plus avancées par les interviewés aussi bien dans l'approche non directive groupée que la semi directive individuelle, nous allons retenir trois (03) arguments parmi les plus pertinents et qui ont plus ou moins le même ordre d'importance selon les interviewés. Il s'agit de :

1. LA COMPREHENSION ET LA MAITRISE DES IAS/IFRS.
2. LA PRESSION DU FACTEUR TEMPS SUR LES ACTEURS COMPTABLES INTERNES.
3. ET LES RELATIONS INTER-SERVICES DANS LE CADRE DE L'APPLICATION DES NORMES IAS/IFRS.

Ces facteurs serviront d'hypothèses dans l'étude empirique quantitative devant permettre de vérifier les effets isolés et combinés de ces trois facteurs sur l'adoption des acteurs comptables internes de comportements opportunistes.

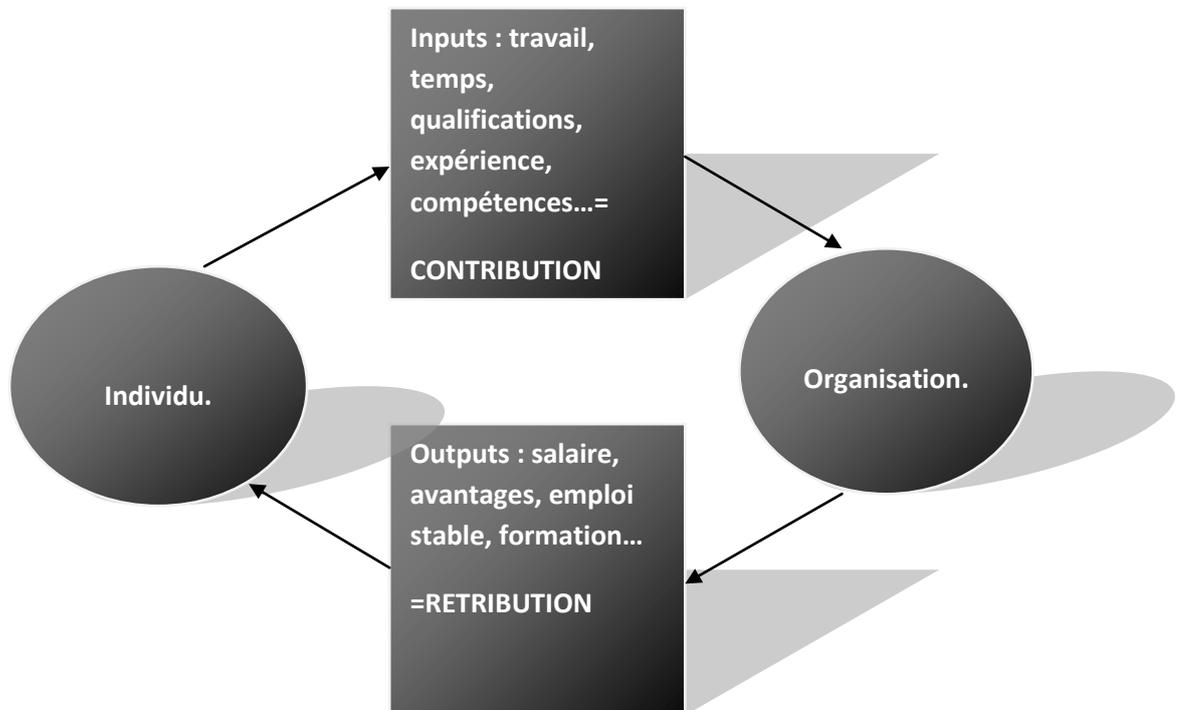
Sous basement théorique :

A l'origine, la théorie de la justice organisationnelle se positionne dans la théorie de l'équité d'ADAMS (1963, 1965)²⁰¹. Selon cette théorie, l'employé, à un moment donné ou par rapport à un collègue, compare entre ce qu'il reçoit de son organisation, et ce qu'il lui donne. Généralement cette comparaison se fait à travers sa contribution et sa rétribution. Cette comparaison lui permet d'avoir une perception sur l'équité ou éventuellement l'iniquité de son organisation.

²⁰¹ . S. Adams, (1963, 1965)« Toward an understanding ok inequity », in Journal of abnormal and social psychology, vol. 67,

Le schéma ci-dessous explicite cet effort, et permet de représenter ce qui a été développé plus haut.

Figure n°19 : L'échange individu/Organisation d'Adams (1965).



Source: J. S. Adams, « *Toward an understanding of inequity* », in *Journal of abnormal and social psychology*, vol. 67, n° 5, p. 422.

La problématique de la satisfaction organisationnelle, ou encore de la satisfaction au travail, est centrale dans la théorie de l'organisation. Plus précisément, dans le cadre de la gestion des ressources humaines (GRH), nous pouvons citer plusieurs tentatives de conceptualisation de la question du sentiment de la justice/équité organisationnelle et de la performance des individus au travail (GREENBERG, 1990 et 1993²⁰² ;

²⁰² Greenberg, J., 1990. Organizational Justice: Yesterday, today and tomorrow. *Journal of Management* 16, 399-432.

Greenberg, J., 1993. The social side of fairness: Interpersonal and informational classes of organizational justice. In: Cropanzano, R., (Ed.). *Justice in the workplace: Approaching fairness in human resource management*. Erlbaum, Hillsdale, NJ, pp.79-103.

GILLILAND, 1993²⁰³ ; SCHMITT et DORFEL, 1999²⁰⁴ ; ANDREWS et KACMAR, 2001²⁰⁵ ; AYREE & al, 2002)²⁰⁶.

Nous commencerons notre déroulement par une revue de la littérature des aspects liés à la question de la justice dans les relations inter-organisationnelles, et ceux liés à la question de l'émergence des comportements opportunistes. A partir de cette grille de lecture nous allons tenter de proposer un modèle conceptuel, reprenant et synthétisant les hypothèses intervenant dans la compréhension de l'objet de notre recherche, en l'occurrence, la satisfaction/insatisfaction organisationnelle des personnels appelés Acteurs Comptables Internes mesurée en termes de comportements opportunistes adoptés suite au sentiment dominant chez eux, de l'existence d'une injustice organisationnelle dans la relation inter-organisationnelle avec le personnel des autres services. A cet effet, nous commencerons par choisir les variables devant permettre de mesurer la satisfaction organisationnelle, ou le cas échéant, l'insatisfaction organisationnelle chez le personnel « acteurs comptables internes ». Le concept de satisfaction étant composite car constitué à la fois d'éléments affectifs, cognitifs et conatifs, nous allons donc devoir effectuer des tests sur l'indice de satisfaction organisationnelle à calculer. Ces tests portent sur la vérification de l'unidimensionnalité des variables explicatives et la mesure de la cohérence interne de l'indice de satisfaction / insatisfaction globale

Nous terminerons notre analyse par une hiérarchisation des variables explicatives de la satisfaction/insatisfaction organisationnelle et l'émergence de comportements opportunistes en utilisant une méthode dichotomique, en l'occurrence celle des critères de BELSON, et qui nous aidera à illustrer la dite relation et à l'apprécier en termes de distance entre les variables explicatives $x_1, x_2, x_3 \dots$ et la variable dépendante y .

²⁰³ Gilliland, S.W., 1994. Effects of procedural and distributive justice on reactions to a selection system. *Journal of Applied Psychology* 79, 691-701.

²⁰⁴ Manfred Schmitt* and Martin Dörfel ; Procedural injustice at work, justice sensitivity, job satisfaction and psychosomatic well-being, Article first published online: 5 MAY 1999, *European Journal of Social Psychology* Volume 29, Issue 4, pages 443–453, June 1999

²⁰⁵ Martha C. Andrews^{1,*} and K. Michele Kacmar² Discriminating among organizational politics, justice, and support, *Journal of Organizational Behavior*, Volume 22, Issue 4, pages 347–366, June 2001

²⁰⁶ Aryee, S., Budhwar, P. S., & Chen, Z. X. (2002). Trust as a mediator of the relationship between organizational justice and work outcomes: Test of a social exchange model. *Journal of Organizational Behavior*, 23, 267–285.

Cadre théorique relevant:

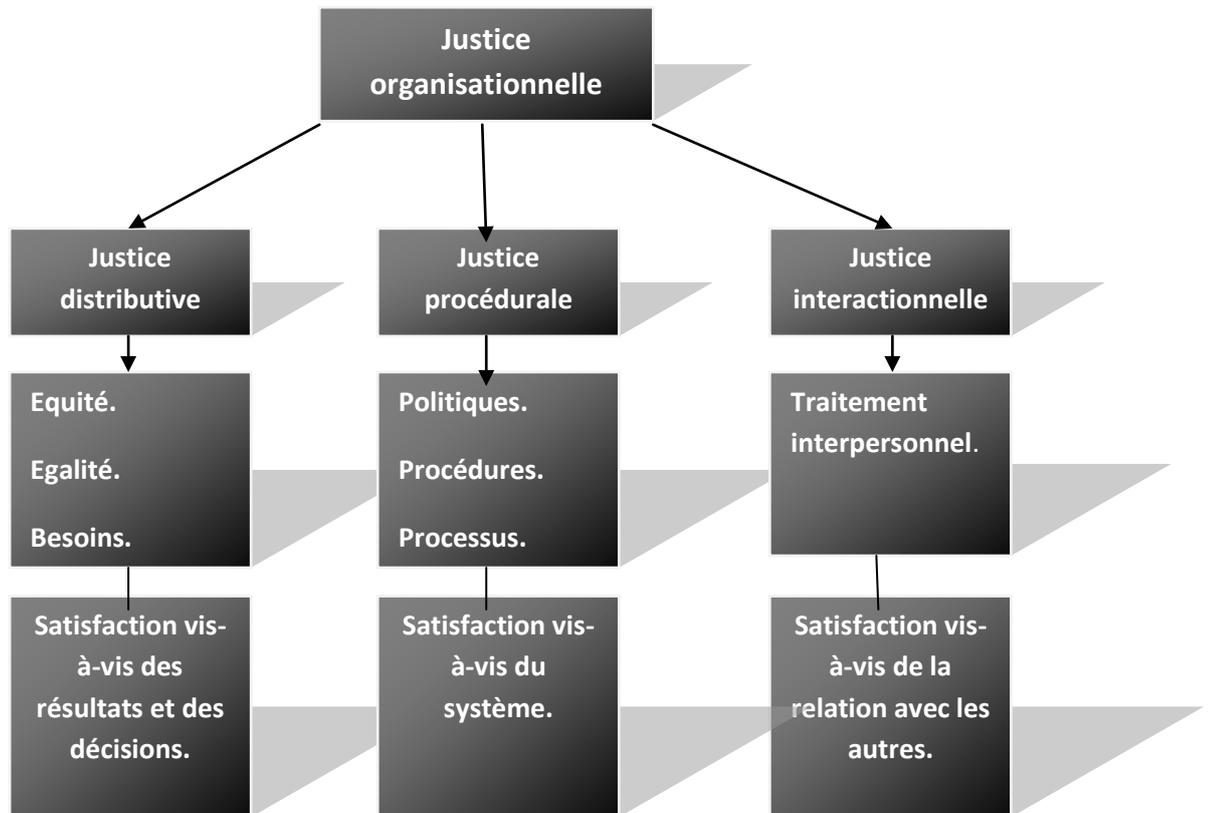
I. La justice / injustice organisationnelle :

En se référant à la littérature organisationnelle et inter-organisationnelle, nous pouvons identifier trois dimensions exprimant la justice organisationnelle. Cette tridimensionnalité est le produit de travaux qui, en s'imbriquant les uns dans les autres ont donné une forme composite à la justice organisationnelle. La première, appelée, *justice distributive*, se trouve associée aux résultats réellement obtenus. La deuxième, *justice procédurale*, elle est utilisée pour gérer la relation d'échange, **KUMAR, 1996**²⁰⁷ ; **MAXWELL et al, 1999**)²⁰⁸. Enfin, la troisième, dite *justice interactionnelle*, elle est inhérente aux interactions d'au moins deux populations de personnels, chez nous dans notre étude, il s'agit des personnels des acteurs comptables internes et ceux des autres services. Une illustration de ces trois types de justice organisationnelle pourrait être comme suit :

²⁰⁷ Kumar R. M. (1996). Trust and distrust in organizations: Emerging perspectives, enduring questions. *Annual Review of Psychology*, 50, 569–598.

²⁰⁸ Maxwell & al (1999). Affect- and cognition-based trust as foundations for interpersonal cooperation in organizations. *Academy of Management Journal*, 38, 24–59.

Figure 20: La justice organisationnelle.



Source : in, « de la perception de l'injustice aux comportements opportunistes : proposition d'une grille de lecture des relations entre PSL et grands distributeurs », HICHAM ABBAD et ALINE BOISSINOT, revue Logistique & Management, Vol.17 – N°2,2009.p.42.

La satisfaction/insatisfaction organisationnelle, peut être considérée comme un sérieux indicateur de la *justice* ou *l'équité* émergeant de la relation de travail entre au moins deux groupes ou populations de personnels. GANESAN (1994)²⁰⁹, définit la perception de l'injustice, comme un état affectif, et donc une conséquence de l'insatisfaction suite à l'évaluation par une organisation de tous les aspects de sa relation avec une autre organisation (GANESAN, 1994,²¹⁰ ; GEYSKENS et al, 2007²¹¹.

Qu'en est-il de la littérature sur la justice dans les relations inter-organisationnelles ? Quelle lecture devrions-nous faire et quelle interprétation devrions-nous réserver à la tridimensionnalité de la question de la justice inter-organisationnelle ? Enfin,

²⁰⁹ Ganesan, S. (1994). Determinant of long-term orientation in buyer – seller relationships. Journal of Marketing, 58(April), 1–19.

²¹⁰ OpCit.

²¹¹ Geyskens & al. (2007). Predictors of registered nurses' organizational commitment and intent to stay. Management Review 32, 119–127.

quels impacts devrions-nous supposer en termes d'émergence de formes de comportements opportunistes ?

I.1. la justice distributive et de ses déterminants :

Dans certains écrits, on parle à la fois de justice distributive et commutative. La première revient à reconnaître l'impératif de donner à chacun dans l'organisation ce qui lui revient, sans perdre de vue les différences existant entre les individus de la même organisation. C'est en somme, le traitement de manière égale des personnes appartenant à des corps de métiers ou personnels différents mais partageant l'appartenance à la même organisation. La seconde, c'est-à-dire la justice commutative, repose sur l'équivalence des obligations et des charges pour l'ensemble des différents personnels de l'organisation. Selon **MICHEL FORSE et MAXIME PARODI (2006)**²¹², la justice distributive tend à résoudre les conflits issus d'une mauvaise ou inéquitable répartition des biens entre individus appartenant à la même organisation.

La question de la justice distributive se heurte à la pluralité des critères qui semble pousser à relativiser la notion même de la justice distributive **WALZER, (1983)**²¹³

Si les fondements conceptuels de la notion de justice distributive semblent jouir d'une certaine unicité, il n'en est pas de même pour ses applications qui sont nombreuses et dénotent d'un besoin plus que réel à leur hiérarchisation. Les règles de la distribution sont à spécifier selon le contexte de chaque organisation. Très souvent ces règles s'alimentent de doctrines ayant pour postulat des concepts tels que l'équité, l'égalité et la satisfaction des besoins. La diversité des études empiriques ayant eu comme objet la justice distributive s'est heurtée à l'absence d'une théorie structurée dans ce sens. Ce n'est qu'en 1975 et plus tard en 1985, que **MORTON DEUTSCH**, nous a gratifié d'une théorie offrant ainsi une synthèse des recherches en psychologie sociale de la justice distributive ramassant l'ensemble des contributions sous une perspective commune.

En ce qui nous concerne, nous insisterons sur le fait que dans toute relation d'échange dans l'organisation, la justice distributive s'intéresse à comment les bénéfiques, les

²¹²MICHEL FORSE et MAXIME PARODI :justice distributive. La hiérarchie des principes selon les européens, Revue de l'OFCE, Juillet 2006.

²¹³ WALZER, 1983Sphères de justice, Une défense du pluralisme et de l'égalité, Paris, Seuil 1983

avantages et les charges sont ils répartis entre les différentes parties (populations de personnels) ?

La finalité étant d'identifier les causes de l'injustice organisationnelle, et donc de les éliminer, **MARTINS et MONROE (1994)**²¹⁴, préconisent deux manières pour réduire cette injustice dans un échange. Soit en baissant les pertes de la partie désavantagée, soit en augmentant la perte de l'autre partie avantagée.

I.2) la justice procédurale et de ses déterminants :

Cette justice s'adresse à l'équité perçue des procédures utilisées dans le cadre de la prise de décision. En effet, certaines décisions sont faciles à prendre car n'étant pas alourdies par des contraintes procédurales. D'autres décisions, cependant, sont difficiles à prendre dans la mesure où elles doivent respecter scrupuleusement des procédures lourdes et contraignantes. Selon **THIBAUT et WALKER (1975)**²¹⁵, ainsi que **GILLILAND (1993)**²¹⁶, les procédures sont perçues comme étant plus ou moins justes, en fonction de la possibilité qu'ont les individus concernés par une opportunité à influencer le processus de prise de décision ou les conditions de mise en place de ce genre de procédures. **LEVENTHAL (1980)**²¹⁷, nous permet d'identifier les caractéristiques des procédures justes. Selon lui, ces caractéristiques sont : la cohérence de leur mise en œuvre ; leur impartialité ; la précision des informations dans la prise de décision ; la participation des employés à la prise décision et la compatibilité avec les normes morales et éthiques de l'organisation.

²¹⁴MARTINS et MONROE (1994) equity aquality, and need : what determines which value be used as the basis of distributive justice ? journal of social issues, vol.31, n°3, distributive justice, a social psychological perspective, new Haven, Yale university press

²¹⁵ PROCEDURAL JUSTICE: A PSYCHOLOGICAL ANALYSIS. By John Thibaut and. Laurens Walker. Hillsdale, N.J.: Lawrence Erlbaum Associates, 1975. Pp.

²¹⁶ Stephen W. Gilliland, The Perceived Fairness of Selection Systems: An Organizational Justice Perspective, *The Academy of Management Review*, Vol. 18, No. 4 (Oct., 1993), pp. 694-734

²¹⁷ Gerald S. Leventhal, What Should Be Done with Equity Theory?, New Approaches to the Study of Fairness in Social Relationships, *The Academy of Management Review*, Vol. 15, No. 2 (Oct., 1980).

Selon **KUMAR (1996)**²¹⁸, la justice procédurale aurait des effets plus forts que la justice distributive. Il propose six principes afin de pouvoir porter un jugement sur la justice procédurale d'une relation quelconque. Ces principes sont : la communication bilatérale ; l'impartialité ; la réfutabilité ; l'explication ; la connaissance et la courtoisie.

I.3). De la *justice interactionnelle* et de ses déterminants :

BIES et MOAG, (1986)²¹⁹ ; et **TYLER, (2000)**²²⁰, ont mis en évidence la centralité de la relation entre un responsable (décideur) et ses subordonnés. Cette relation fondée sur le respect et le dévouement conditionne l'équilibre de la justice organisationnelle dans sa totalité. Selon ces auteurs, la justice interactionnelle reflète l'inquiétude des individus en ce qui concerne la qualité du traitement interpersonnel perçu pendant l'élaboration des procédures **BEUGRE et BARON (2001)**²²¹. Ces mêmes auteurs ont pu identifier dans le cadre de leurs travaux, quatre attributs de l'équité interpersonnelle : la véracité ; le respect ; la convenance des comportements et la justification/l'explication. Plus loin, les auteurs expliquent que si les trois premiers attributs sont fondamentalement des attributs de communication pendant les échanges ou interactions entre deux entités ou deux groupes d'individus, le quatrième attribut est quant à lui, un attribut qui intervient suite à un mécontentement d'un groupe d'individus (une partie) et la perception d'une procédure jugée injuste.

II. Opportunisme et comportements opportunistes dans l'organisation :

L'émergence des comportements opportunistes intervient suite à l'échec et l'inadéquation de l'hypothèse de la *rationalité*. En effet, il est largement accepté que l'opportunisme est une forme de recherche par l'individu ou l'organisation à réaliser des gains personnels en recourant à des méthodes peu honnêtes, et malintentionnées dans le cadre de

²¹⁸ OpCit.

²¹⁹ Bies, R. J., & Moag, J. F. (1986). Interactional justice: Communication criteria of fairness. *Research on Negotiations in Organizations*, 1, 43– 55

²²⁰ Tyler, T. R., & Blader, S. L. (2000). *Cooperation in groups: Procedural justice, social identity, and behavioral engagement*. New York: Psychology Press

²²¹ Constant D. Beugre and Robert A. Baron Perceptions of Systemic Justice: The Effects of Distributive, Procedural, and Interactional Justice, *Journal of Applied Social Psychology*, Volume 31, Issue 2, 339, February 2001

rapports ou transactions avec des entités tierces. **WILLIAMSON (1975)**²²², lorsqu'il a développé sa théorie des coûts de transactions, il distingua entre deux formes d'organisation : le marché, fondamentalement construit sur et autour de contrats et la hiérarchie, qui elle, est construite sur et autour de l'ordre. Un peu plus tard, en 1994, **WILLIAMSON**, ajouta une troisième forme d'organisation, hybride, c'est-à-dire à mi chemin entre marché et hiérarchie. L'élément coût occupe une place centrale dans la théorie des coûts de transactions. En effet, chaque transaction a une incidence en termes de coûts ou tout simplement un prix. Selon **WILLIAMSON**, si l'entreprise a une orientation marché, les coûts des transactions seront très importants, alors que si elle opte pour une orientation hiérarchie, elle pourra réduire les coûts de transactions, dans la mesure où elle n'aura pas à négocier avec la partie externe ni à surveiller ses faits et gestes.

Pour apprécier la portée des concepts d'opportunisme et de comportements opportunistes, les travaux de **WATHNE et HEIDE (2000)**²²³, se révèlent plus que déterminants. En effet, l'opportunisme comme comportement dans le cadre des relations inter-organisationnelles ne se limite pas à l'émergence de tels comportements. Il implique également des formes de management spécifiques pour faire face à ces comportements dit opportunistes. En quelque sorte, il existerait des antécédents à la manifestation de comportements opportunistes. Selon **WILLIAMSON (1985)**²²⁴, ces antécédents seraient les suivants : l'asymétrie informationnelle ; le nombre réduit d'acteurs sur le marché ; la spécificité des actifs et les coûts de surveillance. Pour **WATHNE et HEIDE (2000)**²²⁵, ces antécédents seraient : l'asymétrie d'information ; les gains procurés par l'apparition de comportements opportunistes ; la connaissance du prestataire et les objectifs de l'organisation.

A ce stade de notre revue de la littérature, on serait tenté de se poser la question suivante : existe-t-il des comportements opportunistes directement issus de l'injustice organisationnelle ?

Pour y répondre, nous allons essayer de présenter ces typologies d'opportunisme en fonction de leur relation avec les trois formes de justice / injustice organisationnelle.

²²² Williamson, O.E. (1975), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, Free Press, a division of Macmillan, Inc., New York.

²²³ Kenneth H. Wathne and Jan B. Heide *Relationship Governance in a Supply Chain Network* Author(s): Source: *Journal of Marketing*, Vol. 68, No. 1 (Jan., 2004), pp. 73-89

²²⁴ Williamson, O.E. (1985), *The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets and Relational contracting*, The Free Press, a Division of Macmillan, Inc., New York, traduit en français (1994) *Les institutions de l'économie*, InterEdition, Paris.

²²⁵ OpCit.

ABBAD et BOISSINOT (2009)²²⁶, nous proposent les typologies suivantes dans un tableau synoptique qui se présente comme suit :

Tableau 12 : Identifications des comportements opportunistes en fonction de l'injustice.

Type d'opportunisme Type d'injustice	Sélection adverse.	Hold up.	Hasard moral
Distributive.	-	Comportement 1. Agir différemment de ce qui est prévu par le contrat pour rétablir une sorte d'équité.	Comportement 2. Tricher sur le contrat pour rétablir une redistribution des bénéfices.
Procédurale.	Comportement 3. Cacher des informations avant la signature du contrat.	Comportement 4. Dévier d'une ligne de conduite préétablie par les parties.	Comportement 5. Enfreindre volontairement une procédure.
Interactionnelle.	Comportement 6. Divulguer des informations inexactes.	Comportement 7. Adopter un comportement inapproprié lors de l'échange.	Comportement 8. Divulguer des informations confidentielles.

Source : in, « de la perception de l'injustice aux comportements opportunistes : proposition d'une grille de lecture des relations entre PSL et grands distributeurs », HICHAM ABBAD et ALINE BOISSINOT, revue Logistique & Management, Vol.17 – N°2,2009. P.46.

WILLIAMSON (1985)²²⁷, avance l'idée selon laquelle il existerait trois formes d'opportunismes.

1. Un opportunisme de type *sélection adverse*. C'est en somme l'usage de l'asymétrie de l'information pour influencer les conditions *ex ante* qui précèdent la signature d'un contrat.
2. Un opportunisme de type *hold up*. Il s'agit de l'adoption de comportements autres que ceux retenues dans le cadre d'un contrat. C'est un comportement *ex post*.
3. Un opportunisme de type *hasard moral*. C'est une tricherie qui s'opère durant la concrétisation du contrat en raison de l'incapacité de ce dernier à prévoir et à anticiper tous les scénarios possibles et envisageables. Manifestement, il s'agit là d'un opportunisme *ex post*.

²²⁶ ABBAD H. et BOISSINOT A. (2009), "De la perception de l'injustice aux comportements opportunistes : proposition d'une grille de lecture des relations entre PSL .

²²⁷ OpCit.

Section 4 : intérêt pour la compréhension des comportements adoptés par les acteurs comptables internes des entreprises de l'échantillon :

L'injustice organisationnelle pourrait donc servir d'élément déclencheur pour l'apparition de comportements opportunistes. Cependant, on pourrait s'interroger sur la transposition de ces concepts au contexte des organisations où l'activité est scindée en deux espaces : *le personnel Acteurs Comptables Internes et le reste des personnels demandeurs d'informations comptables de gestion*. Plus encore, ces sont ces personnels qui sont sans cesse demandeurs d'informations comptables. Les procédures, les décisions...sont formalisées par le personnel ces personnels . Le personnel Acteurs Comptables Internes, au bout d'un certain nombre d'expériences avec les personnels des autres services se sent injustement affecté par des tâches qui pourraient créer chez lui un sentiment d'injustice et d'insatisfaction organisationnelles, qui à termes pourraient conduire à l'adoption de comportements opportunistes. En effet, lorsque ce personnel développe en lui le sentiment d'être dominé par les autres catégories de personnel, il va chercher à rétablir le pouvoir en sa faveur, même si, très souvent, cela se fait au détriment de l'intérêt de l'organisation. L'opportunisme devient alors une solution organisationnelle face à une injustice et une insatisfaction organisationnelles constatées et vécues par le personnel Acteurs Comptables Internes.

L'apparition des tensions dans les organisations fut longuement **ZARIFIAN (1996 à 2002)**²²⁸, et dans le cadre de recherches qui, au départ, ne portaient pas sur la conflictualité dans l'organisation, eut à constater l'existence de *conflits latents* chez France Télécom et La Poste. ZARIFIAN appela alors cette conflictualité latente « *Esprit de révolte* ». Dans ce contexte, il apparaît évident de ne pas exclure de l'analyse ce que les sociologues appellent « *sociologie des acteurs* » ou « *jeux des acteurs* ». L'autre concept qui semble émerger de cette analyse, est celui de « l'enjeu ». Les enjeux sont partie intégrale de la conflictualité. Selon ZARIFIAN, pour une fois, la conflictualité dans les organisations ne concerne pas le sommet et la base de la hiérarchie, mais deux espaces d'acteurs dédiés à l'exercice du management et l'atteinte de la performance.

²²⁸ZARIFIAN P., *ravail et communication. Essai sociologique sur le travail dans la grande entreprise industrielle*, PUF, 1996.

4.1 Contexte de l'étude:

La complexité des relations inter-organisationnelles entre deux entités (donneurs d'ordre et sous-traitants ; distributeurs et prestataires de services logistiques ; personnels du front office et personnel du back office....produit, très souvent, des sentiments d'injustice chez l'une des deux entités. Ce sentiment, est vite transformé en pratiques et comportements opportunistes visant à inverser la tendance et à tirer un maximum de bénéfices à partir de ces comportements.

Le point d'inflexion entre le sentiment d'injustice organisationnelle et l'adoption de comportements opportunistes est celui de la satisfaction/insatisfaction des conditions de travail, que nous élargissons dans notre étude, à satisfaction/insatisfaction organisationnelle.

Vu sous cet angle, le comportement opportuniste a toujours été appréhendé comme un comportement négatif et conflictualisant. Dans des travaux relativement récents, notamment ceux de FULCONIS et PACHE (2008), ils sont considérés comme potentiellement explicatifs de la performance des relations inter-organisationnelles. Ces travaux avancent la possibilité de mettre en œuvre des stratégies directement issues de comportements opportunistes. Ceci n'étant pas l'objet de notre travail, nous préférons ne pas nous étaler dans des développements qui pourraient se révéler hasardeux pour notre étude.

Le concept de satisfaction/insatisfaction que nous plaçons au centre de notre modèle conceptuel, est doté de trois facettes : affective, cognitive et conative. Cette réalité rend difficile la définition d'un indice de satisfaction/insatisfaction qui se présente comme une combinaison linéaire de ces trois facettes. En d'autres termes, si nous voulons mesurer l'indice de satisfaction globale, nous devons développer un indice qui regrouperait ces trois facettes.

4.2 Eléments méthodologiques :

4.2.1 Choix de l'échantillon et protocole de l'étude :

Nous avons ciblé des personnels travaillant exclusivement dans la structure comptable (acteurs comptables internes ACI) des entreprises de différents secteurs d'activité et de différentes nature juridique. Notre échantillon se compose de 233 personnes.

La répartition des entreprises et des personnels ACI interrogés est donnée dans le tableau ci-dessous

Tableau n°13. Répartition des répondants parmi les Acteurs Comptables Internes des entreprises de l'échantillon.

Entreprises.	Effectifs ACI questionnés.
1. SPDC Alger	08
2. ERCC Alger	10
3. SCMI Meftah	11
4. CIMETRIES CHLEF	08
5. CIMENTRIES ZAHANA	06
6. CIMENTRIES BENI SAF	12
7. SAIDAL Oran	09
8. ENIP Alger	12
9. SOACLORE Mostaganem	05
10. ENGI/LINDE Oran	04
11. MOUBYDAL Mascara	06
12. POLYOR Oran	03
13. METIDJI AGROALIMENTAIRE Mostaganem	12
14. CONSERVERIE BOURAYOU Ain Témouchennt	05
15. EXQUISE Tlemcen	04
16. NISSAN succursale Oran.	06
17. RENAULT BENZARGUA Oran.	06
18. PEUGEOT COURBET Oran.	06
19. KIA & CITROEN Ets Djellal Amer Oran.	06
20. SGA les falaises Oran.	05
21. SGA Larbi ben m'hidi Oran.	05
22. NATEXIS Bd Emir Abdelkader Oran.	05
23. CPA st Hubert Oran.	06
24. CPA Khemisti Oran.	09
25. BEA Emile Cayla Oran.	08
26. CAAR Oran	07
27. AXA Oran.	06
28. SAA Oran.	11
29. CAAT Oran.	09
30. GIAR Oran.	05
Total répondants :	233

L'étude a été réalisée durant la période du 12 janvier 2015 au 25 mars 2015.

Trois questions ont été posées aux acteurs comptables internes de ces entreprises afin de mesurer leur satisfaction/insatisfaction par rapport aux relations inter-organisationnelles les liant avec les personnels des autres services de leurs entreprises respectives:

Q1. au cours des 12 derniers mois, diriez-vous que vous êtes :

Très satisfait *assez satisfait* *peu satisfait* *pas du tout satisfait*

Des relations de travail que vous avez avec vos collègues des autres services ?

Q2. Selon vous et en vous référant à votre expérience, diriez-vous que la qualité des relations avec vos collègues des autres services est :

Très bonne *plutôt bonne* *plutôt mauvaise* *très mauvaise ?*

Q3. Selon vous, vos collègues des autres services, ont-ils un jugement positif de vos missions. Pensez vous que ce jugement sur vous et vos missions soit :

Très positif *plutôt positif* *plutôt négatif* *très négatif ?*

Pour chaque question et selon les réponses données nous attribuerons un score allant de 4, 3, 2 ou 1 (du plus bon au plus mauvais).

Un premier travail consista alors à vérifier l'unidimensionnalité des variables liées aux trois questions, que nous appellerons **S1, S2 et S3** respectivement pour **Q1, Q2 et Q3**, et à mesurer la cohérence interne de l'indice de satisfaction chez les acteurs comptables internes.

4.2.2 Mesure de la cohérence :

La variable latente à laquelle on se réfère dans notre première partie de l'étude, **est la satisfaction globale des Acteurs Comptables Internes après introduction des IAS/IFRS.** A cet effet, nous avons utilisé le coefficient de l'alpha de CRONBACH. Ce coefficient se calcule selon la formule suivante :

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k \sigma_{Y_i}^2}{\sigma_X^2} \right)$$

Où N = nombre de variables
 σ^2 = variance totale
 σ_i^2 = variance de la question i

Procédure CORR de calcul utilisée donne les statistiques suivantes :

La procédure CORR

3 variables (items): S1 S2 S3

Statistiques simples

Variables	Nb	moyenne	Ecart type	Médiane	Min	Max
S1	233	1.59657	0.87517	1.00000	1.0000	4.0000
S2	233	1.57296	0.71845	1.00000	1.0000	4.0000
S3	233	1.69528	0.62687	2.00000	1.0000	4.0000

Coefficient alpha de Cronbach

Variables	alpha
Brut	0.831024
Normalisé.	0.838546

Coefficient alpha de Cronbach avec variable supprimée

Variables brutes	variables centrées réduites			
Variables supprimées	corrélacion avec total	alpha	corrélacion avec total	alpha
S1	0.716347	0.762933	0.710084	0.767312
S2	0.773179	0.686144	0.766366	0.710992
S3	0.627393	0.632871	0.631622	0.842287

0.831024 est le coefficient brut alpha de CRONBACH que nous utiliserons dans nos analyses.

0.762933 pour S1
 0.686144 pour S2
 0.632871 pour S3

} alpha obtenu après le retrait de chacune des variables. Dans notre étude nous avons relevé que **S3** contribue peu dans la mesure où le Alpha après son retrait est quasi identique au Alpha cumulatif. Par conséquent, nous allons enlever la variable **S3** de la composition de l'indice de satisfaction globale chez les acteurs comptables internes.

Coefficient de corrélation de PEARSON, N = 233

	S1	S2	S3
S1	1.00000	0.72754 <.0001	0.56158 <.0001
S2	0.72754 <.0001	1.00000	0.62247 <.0001
S3	0.56158 <.0001	0.62247 <.0001	1.00000

Coefficient de corrélation de SPEARMAN, N = 233

Prob > |r| under HO : Rho = 0

	S1	S2	S3
S1	1.00000	0.65970 <.0001	0.47605 <.0001
S2	0.65970 <.0001	1.00000	0.55878 <.0001
S3	0.47605 <.0001	0.55878 <.0001	1.00000

The PRINCOMP procedure

Observations 233

Variables 2

Simple statistics

	S1	S2
mean	1.640243902	1.581300613
Standard déviation	0.913045497	0.724530844

Correlation matrix

	S1	S2
S1	1.00000	0.6770
S2	0.6770	1.00000

Eigenvales of the correlation matrix

	Valeur propre	différence	proportion	cumulée
S1	1.67697896	1.35395792	0.8385	0.8385
S2	0.32302104		0.1615	1.0000

Eigenvectors.

	Prin. 1	Prin. 2
S1	0.707107	0.707107
S2	0.707107	-.707107

Avec, *proportion* de **S1 = 0.8385** près de **1**, nous pouvons confirmer l'existence d'une unidimensionnalité entre les variables **S1 et S2** pour la construction d'un indice de satisfaction/insatisfaction globale chez les acteurs comptables internes des entreprises étudiées. Autrement dit, cette staisfaction/insatisfaction est composite de deux perceptions

chez les acteurs comptables internes, en l'occurrence, la satisfaction ou le cas échéant l'insatisfaction des relations de travail et les relations inter-organisationnelles avec le personnel des autres services ; et la qualité de ces relations inter-organisationnelles (bonne / mauvaise).

A partir de ce résultat, nous avons construit notre modèle conceptuel qui essayera de nous schématiser les différentes relations hypothétiques qui conduiraient à l'adoption de comportements opportunistes par les acteurs comptables internes suite au sentiment de l'existence d'une injustice organisationnelle, relativement aux conditions de travail de leurs collègues des autres services.

4.2.3 Hiérarchisation des variables explicatives selon la méthode des critères de BELSON :

L'adoption, ou pas, de comportements opportunistes est motivé par une situation de nature dichotomique. En effet, l'insatisfaction ressentie par le personnel Acteurs Comptables Internes dans le cadre de ses relations inter-organisationnelles avec le personnel des autres services, conduirait à l'adoption de comportements opportunistes. Cependant, et en l'absence de cette insatisfaction (cas de satisfaction), il est peu probable que le personnel Acteurs Comptables Internes puisse recourir à des pratiques ou autres comportements de nature opportuniste.

Etant donné, que nous avons démontré l'existence d'une unidimensionnalité dans les deux variables retenues dans le cadre de la mesure d'un indice de satisfaction/insatisfaction globale, en l'occurrence, l'existence ou pas d'une satisfaction des relations inter-organisationnelles avec le personnel des autres services, que nous appellerons SATI-INTER-ORGANISATIONNELLE, et la qualité de ces relations que nous appellerons QUALI- INTER-ORGANISATIONNELLE, nous allons dès à présent développer notre analyse pour mesurer la distance entre les données observées dans notre enquête, et celles redimensionnées comme l'exige la méthode de BELSON.

Nous retenons **Y** variable dépendante représentant l'adoption de comportements opportunistes. Il y a alors deux cas de figures pour la variable dépendante **Y**.

Y = 0 ; non adoption.

Y = 1 ; adoption.

Nous retenons également comme variables explicatives SAT-INTER-ORGANISATIONNELLE, représentée par **X1** et QUALI-INTER-ORGANISATIONNELLE, représentée par **X2**²²⁹. Ces deux variables interviennent dans la satisfaction/insatisfaction globale.

Les observations obtenues pour Y et X1 sont :

Tableau : 14. Valeurs observées Y/X1

X	Y	Y = 0	Y = 1	Total :
		Non adoption de comportements opportunistes.	Adoption de comportements opportunistes.	
X1 = 0 Pas de satisfaction inter-organisationnelle.		29	77	106
X1 = 1 Satisfaction inter-organisationnelle.		41	86	127
Total :		70	163	233

Il ressort de ce tableau que les 233 personnes interrogées et travaillant dans les structures de comptabilité de leurs entreprises, sont partagées quant au recours à des comportements opportunistes. En effet, nous avons deux segments de personnel Acteurs Comptables Internes: $163/233 =$ presque **70%** de personnes recourant à des formes de comportements opportunistes pour rétablir l'équilibre dans leur relations inter-organisationnelles avec leurs collègues des autres services. Le reste, soit $70/233 =$ **30%**, de personnes interrogées, affirment ne pas recourir à des comportements opportunistes.

Les observations obtenues pour Y et X2 sont :

²²⁹ Nous rappelons que nous n'avons pas retenu la variable X3 (jugement réservé au personnel Acteurs Comptables Internes par le personnel des autres services), car elle ne contribue pas à la satisfaction / insatisfaction globale chez le personnel de front office. Cette variable n'a pas la même unidimensionnalité que les autres variables, en l'occurrence X1 et X2.

Tableau 15 : Valeurs observées Y/X2

Y		Y = 0	Y = 1	Total :
		Non adoption de comportements opportunistes.	Adoption de comportements opportunistes.	
X2	X2 = 0 Relations inter-organisationnelles de mauvaise qualité.	23	76	99
	X2 = 1 Relations inter-organisationnelles de bonne qualité.	47	87	134
	Total :	70	163	233

Redimensionnement des variables observées pour Y et X1 :

Tableau :16. Valeurs redimensionnées Y/X1

Y		Y = 0	Y = 1	Total :
		Non adoption de comportements opportunistes.	Adoption de comportements opportunistes.	
X1	X1 = 0 Pas de satisfaction inter-organisationnelle.	a	b	106
	X1 = 1 Satisfaction inter-organisationnelle.	c	d	127
	Total :	70	163	233

Redimensionnement des variables observées pour Y et X2 :

Tableau 17 : valeurs redimensionnées Y/X2

Y		Y = 0	Y =1	Total :
X2		Non adoption de comportements opportunistes.	Adoption de comportements opportunistes.	
X2 = 0 Relations inter-organisationnelles de mauvaise qualité.		e	f	99
X2 = 1 Relations inter-organisationnelles de bonne qualité.		g	h	134
Total :		70	163	233

A partir des tableaux 14,15,16 et 17 nous avons :

$$a/106 = c/127 = 70/233$$

$$b/106 = d/127 = 163/233$$

De même, nous avons :

$$e/99 = g/134 = 70/233$$

$$f/99 = h/134 = 163/233$$

Donc,

$$a /106 = 70/233 \qquad a = \mathbf{31.84}$$

$$b/106 = 163/233 \qquad b = \mathbf{74.15}$$

$$c/127 = 70/233 \qquad c = \mathbf{38.15}$$

$$d/127 = 163/233 \qquad d = \mathbf{88.84}$$

$$e/99 = 70/233 \qquad e = \mathbf{29.74}$$

$$f/99 = 163/233 \qquad f= \mathbf{69.25}$$

$$g/134 = 70/233 \qquad g = \mathbf{40.25}$$

$$h/134 = 163/233 \qquad h = \mathbf{93.74}$$

Distance entre Y et X1 (Dx1): en valeurs absolues.

$$Dx1 = |29 - 31.84| = |77 - 74.15| = |41 - 38.15| = |86 - 88.84| = \text{environ } \mathbf{2.85}$$

Distance entre Y et X2 (Dx2) : en valeurs absolues.

$$Dx2 = |23 - 29.74| = |76 - 69.25| = |47 - 40.25| = |87 - 93.74| = \text{environ } \mathbf{6.75}$$

Afin de mieux saisir la portée de ces résultats, nous allons dire que les distances des deux variables explicatives, X1 et X2 par rapport à la variable dépendante Y sur le même cercle.

$Dx2 > Dx1$; $6.75 > 2.85$ donc la variable explicative « qualité des relations inter-organisationnelles » explique mieux l'adoption de comportements opportunistes « Y » par le personnel ACI suite à une insatisfaction globale de ces relations avec le personnel des autres services.

La variable X2, expliquerait le phénomène d'adoption de comportements opportunistes chez cette population de personnel à hauteur de **67.5%** alors que X1 ne le fait qu'à hauteur de **2.85%**.

Pour réussir, le référentiel des normes IAS/IFRS suppose l'existence d'un état de collaboration et de non résistance chez le personnel comptable (acteurs comptables internes). La production de l'information comptable de gestion étant une charge supplémentaire pour les acteurs comptables internes, elle pourrait être la cause de l'adoption de comportements opportunistes par ces mêmes acteurs. Ainsi nous pouvons confirmer que l'hypothèse 1, dont le contenu est que les normes IAS/IFRS sont un élément favorable à une meilleure production d'informations de gestion est confirmée. Cela passe comme cela a été démontré par la partie qualitative de notre étude empirique par une meilleure connaissance et maîtrise des acteurs comptables internes des normes IAS/IFRS, et qu'en même temps il y a une forte pression du facteur temps et de motivation qui vont provoquer à terme l'adoption de comportements opportunistes chez les acteurs comptables internes. Quant à l'hypothèse de l'émergence de comportements opportunistes, elle a été confirmée par la partie quantitative de notre étude empirique, à savoir que la charge de travail en augmentant elle va impulser une mauvaise relation interorganisationnelle entre les acteurs comptables internes et les autres personnels, et donc l'émergence de comportements opportunistes.

Conclusion du chapitre :

Ce travail nous a permis de révéler l'existence d'une relation de cause à effet entre le sentiment d'insatisfaction accentué par un sentiment d'injustice organisationnelle et l'adoption de comportements opportunistes chez le personnel Acteurs Comptables Internes.

L'indice de satisfaction / insatisfaction globale que nous avons mesuré, semble réagir beaucoup plus à la qualité des relations entre le personnel Acteurs Comptables Internes et celui des autres services, représenté dans notre étude par la variable X2. A un degré moindre, l'autre variable, X1, concernant la satisfaction des relations de travail avec le personnel des autres services. La primauté accordée à la qualité de ces relations et, ensuite, au sentiment de satisfaction de ces mêmes relations, dénote de l'existence d'aspects psychologiques et perceptuels à l'origine du ressenti de l'existence d'une forme d'injustice organisationnelle dont souffrirait le personnel Acteurs Comptables Internes. L'autre variable, X3, du fait qu'elle n'a pas la même unidimensionnalité que X1 et X2, a été écartée de la construction de l'indice de satisfaction / insatisfaction globale du personnel Acteurs Comptables Internes.

CONCLUSION GENERALE :

Ce travail met en évidence que les IAS/IFRS dépendent, pour une part, de la maîtrise des techniques comptables associées à l'évaluation et à la comptabilisation des actes comptables. La mise en oeuvre des IAS/IFRS s'appuie aussi sur un processus d'émergence et de sélection des données (informations ou matières premières comptables) indispensables à la production et à la diffusion des états comptables et financiers. Ainsi, nous avons pu vérifier que les IAS/IFRS introduisent un changement majeur au niveau de la technicité et du travail collaboratif entre acteurs comptables internes.

En substance donc, et sur un registre purement théorique, nous avons montré que les IAS/IFRS s'inscrivent dans l'histoire de la pensée comptable à partir des approches déductives qui marquent la culture comptable des anglo-saxons. Nous n'avons pas alors trouvé de rupture dans la domination des courants théoriques anglo-saxons. Pour expliciter cette domination, l'étude conceptuelo-théorique de Gray-Hofsted nous a montré que les valeurs culturelles des pays anglo-saxons caractérisent les pratiques comptables en IFRS. Outre cela, nous avons situé l'évolution des pratiques comptables des acteurs dans un processus d'acculturation de Berry. La grille de lecture de Berry nous a permis de situer l'application des IFRS au sein des entités dans une option d'intégration. Toutefois, nous avons complété cette grille par la mobilisation des courants théoriques qui inscrivent les IFRS dans le fonctionnement des entités.

Ainsi, l'étude de la théorie socio-économique nous a montré que celle-ci inscrivait les IFRS dans une interaction entre structures et comportements.

L'étude de la théorie d'agence, quant à elle, nous avons montré que les hypothèses comportementales pouvaient être mobilisées lors de l'application des IFRS. De même, nous avons pu mettre en évidence que les IFRS pouvaient se situer dans une vision normative de la théorie de l'agence et que ces IFRS pouvaient résulter de l'agrégation des actions individuelles et qui a été largement reprise à travers les contrats internes dans les organisations.

Nous espérons avoir apporté des éclaircissements supplémentaires sur l'utilité de la prise en compte des actions des acteurs au niveau des activités comptables en IFRS. En effet, cette prise en compte reste un domaine de recherche encore peu exploité.

Au niveau du processus d'émergence et de sélection des données nécessaires à l'établissement et à la diffusion des états financiers, nous avons inscrit le comptable IFRS dans l'espace organisationnel en lui conférant deux rôles : approvisionneur d'informations et producteur

d'un ensemble de produits comptables. Ce nouveau rôle s'accompagne de la délégation d'actes comptables dans des fonctions où l'évènement se produit pour avoir une application, dans la durée, des principes IAS/IFRS. Cependant, plusieurs facteurs ont incité les acteurs comptables internes à adopter des comportements prudents voire opportunistes dans la relation de collaboration et dans la mise en oeuvre des IASIFRS, à savoir les impacts des pratiques comptables en IFRS sur la performance globale et les liens existant entre l'information financière et demandeurs- usagers de ces informations.

Ce travail nous a permis de révéler l'existence d'une relation de cause à effet entre le sentiment d'insatisfaction accentué par un sentiment d'injustice organisationnelle et l'adoption de comportements opportunistes chez le personnel Acteurs Comptables Internes.

L'indice de satisfaction / insatisfaction globale que nous avons mesuré, semble réagir beaucoup plus à la qualité des relations entre le personnel Acteurs Comptables Internes et celui des autres services, représenté dans notre étude par la variable X2. A un degré moindre, l'autre variable, X1, concernant la satisfaction des relations de travail avec le personnel des autres services . La primauté accordée à la qualité de ces relations et, ensuite, au sentiment de satisfaction de ces mêmes relations, dénote de l'existence d'aspects psychologiques et perceptuels à l'origine du ressenti de l'existence d'une forme d'injustice organisationnelle dont souffrirait le personnel Acteurs Comptables Internes. L'autre variable, X3, du fait qu'elle n'a pas la même unidimensionnalité que X1 et X2, a été écartée de la construction de l'indice de satisfaction / insatisfaction globale du personnel Acteurs Comptables Internes .

L'étude a également révélé l'existence d'une sorte de hiérarchie dans les variables expliquant la satisfaction / insatisfaction chez ce personnel. En effet, le personnel Acteurs Comptables Internes est plus sensible à la qualité des relations qui le lie au personnel des autres services , qu'à la satisfaction qui se dégagerait de ces relations. Ainsi, et pour gérer ce genre de situations, le management des entreprises étudiées devrait accorder une attention particulière à la mise en place d'un climat de travail décloisonné, où les deux personnels, entretiendraient des relations de qualité. Cette qualité est fonction de la mise en place de conditions de travail favorables aussi bien au personnel Acteurs Comptables Internes qu'à celui des autres services : meilleure implication dans la gestion des relations lors de la manipulation d'informations comptables; meilleure diffusion de l'information ; une

responsabilisation et une participation accrue du personnel Acteurs Comptables Internes dans la fixation de ses propres objectifs et à l'élaboration de procédures adaptées à ses tâches.

Comme dit l'adage populaire, mieux vaut prévenir que guérir, et dans la foulée, mieux vaut instaurer un climat de travail serein, où le personnel Acteurs Comptables Internes, submergé par une demande d'information comptable de gestion de tous les services, plutôt que de se sentir injustement exclu du management et donc insatisfait, et recourir à des comportements opportunistes, il s'engagera pleinement dans la réussite du projet comptable IAS/IFRS et donc, de son organisation.

Bibliographie :

- **ABBAD H.** et **BOISSINOT A.** (2009), "De la perception de l'injustice aux comportements opportunistes : proposition d'une grille de lecture des relations entre PSL .
- **Abrahamson E.**, "Management fashion", *Academy of Management Review*, vol. 21, n°1, 1996, p 254 a 285.
- **Adams . S.** (1963, 1965)« Toward an understanding ok inequity », in *Journal of abnormal and social psychology*, vol. 67,
- **Alcouffe S., Berland N. et Levant Y.**, « Les facteurs de diffusion des innovations manageriales en comptabilite et controle de gestion : une etude comparative », *Revue Comptabilite- Controle-Audit*, Mai 2003, p. 7 – 26.
- **Alchian A.A.**, « Corporate management and property rights », in H. Manne, ed., *Economic policy and the regulation of corporate securities*, American Institute, 1969.
- **Aoki M.**, "The Cooperative Game theory of the firme", Oxford University Press, 1984.
- **Argyris C. & Kaplan R.S.**, "Implementing new knowledge: the case of managerial accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 15, N°6, p 503 – 511.
- **Argyris C., Schon D.A.**, *Apprentissage Organisationnel, Theorie, methode, pratique*, Traduction de la 1ere edition americaine par Marianne Aussanaire et Pierre Garcia-Melgares, De Boeck Universite, 2001, 380p.
- **Argyris Chris**, « Savoir pour agir, Surmonter les Obstacles de l'Apprentissage Organisationnel » Edition Dunod, Paris, 1995.
- **Argyris, Chris.** 2000. *Flawed Advice and the Management Trap: How Managers Can Know When They're Getting Good Advice and When They're Not.* Oxford and New York: Oxford University Press.
- **Aryee, S., Budhwar, P. S., & Chen, Z. X. (2002).** Trust as a mediator of the relationship between organizational justice and work outcomes: Test of a social exchange model. *Journal of Organizational Behavior*, 23, 267–285..
- **BACHAGHA Saheb**, Pour un référentiel comptable algérien qui réponde aux exigences de l'économie de marché, Editions El-Houda, Alger, 2003.
- **Barbu, E.** « L'harmonisation comptable internationale : d'un vagabondage a l'autre. » *Comptabilite, Controle, Audit.* Tome 10, Juin 2004, p. 37-61.
- **Bareil C., Bernier C., Rondeau A.**, "Un nouveau regard sur l'adoption et la mise en oeuvre de systemes de gestion integres (SGI/ERP)", *Actes du XIIIe Congrès de l'AGRH*, Vol. 1, 2001, p. 54- 68.
- **Beaver W.**, « The Informational Content of Annual Earnings Announcements », *Journal of Accounting Research*, Supplement, 1968, p. 67.
- **Belkharoubi Hocine**, convergence des systèmes d'information comptable et intégration financière : contraintes d'un processus, 2008.
- **Bies, R. J., & Moag, J. F. (1986).** Interactional justice: Communication criteria of fairness. *Research on Negotiations in Organizations*, 1, 43– 55
- **Bonnebouche j. Claude Grenier Foucher** Systeme d'information comptable ; comptabilite generale (Enseignement Superieur / Formation Continue) - Notions Fondamentales 03 Février 1998
- **Bonnebouche & Grenier**, *Revue Fiduciaire Comptable*, 1998, p. 396.

- 318p.
- **Bernoux Philip**, « La sociologie de l'entreprise », Paris, Points Seuil, 1995, p 160.
- **Berry J. W.**, 1989 « Acculturation et adaptation psychologique », in Retschistsky J., Bosseil-Lagos
- **Breton, A. et Wintrobe,R.**: The logic of bureaucratic conduct, Cambridge University Press, 1982.
- **Brunel, O. & Roux, D., 2006.** L appropriation des produits par le consommateur : proposition d'une grille d'analyse. In A. Grimand, ed. L appropriation des outils de la gestion. Vers de nouvelles perspectives théoriques ? Publications de l'Université de Saint-Etienne, pp. 83-104.
- **Burlaud Alain**, "Faut-il un droit comptable pour les PME ?", Journée de Recherche CNAM sur les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, septembre 2007, p 1 a
- 18.
- **Burns J., Scapens R.W.**, "Conceptualising management accounting change: An institutional framework", Management Accounting Research, 2000, 11, p 3 a 25.
- **Capron Michel et al.**, « *Les normes comptables internationales, Instrument du financier* », édition La découverte, Collection Entreprise & Société, novembre 2005, 189p.
- **Casta Jean Francois, Colasse Bernard & al.**, "Juste valeur : Enjeux techniques et politiques", Economica, 2001, 323p.
- **Cattan M., Idrissi N., Knockaert P.**, "*Maîtriser les processus de l'entreprise*", Edition d'Organisation, 2000, p. 106.
- **CHAMBERS R.J.**, « Positive Accounting Theory and the P. A. Cult », Abacus, vol. 29, n° 1, 1993, p. 1-25.
- **Chang LS & Most K.S.**, "International Comparaison of investor Uses of Financial Statements", International Journal of Accounting Education and Research, 1981, p 43-60.
- **Charreaux G.** "La théorie des transactions informelles : une synthèse", In Economie et Société <serie Sciences de Gestion> n°15, mai 1990, p 137-161.
- **Charreaux G., Couret A., Joffre P., et al.** « *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise* » Paris, Economica, 1987.
- **CHRISTENSON C.**, « The Methodology of Positive Accounting », The Accounting Review, vol. 58, January 1983, p. 1-22.
- **Chouchane Besma**, "Normes Comptables Internationales et Cultures des acteurs de la Comptabilité : cas de la Tunisie, Thèse de doctorat en sciences de Gestion, IAE – Université Parsi I Pantheon Sorbonne, 362 p.
- **Colasse B., Durand R.** "French accounting theorists of the twentieth century", in J.R. Edwards, *Twentieth-century Accounting Thinkers*, Routledge, London, 1994, p 43 -44.
- **Colasse B et al.** « Les grands auteurs en comptabilité », Collection les grands auteurs, édition EMS, mars 2005, 312p.

- **Constant D. Beugre and Robert A. Baron** Perceptions of Systemic Justice: The Effects **Coriat Benjamin et Weinstein Olivier**, "Les nouvelles theories de l'entreprise", Edition livre de poche References, aout 1997, 218p.
- **Cristallini Vincent**, "Le role des cadres dans le controle et l'autonomie. Essai de conceptualisation sur les conditions d'un controle a forte valeur ajoutee" Revue Humanisme
- & Entreprise, n°241, juin 2000, 15p.
- **Crozier M. et Friedberg E.** « Organisations et action collective. Notre contribution a l'analyse des organisations », 1995, in M. Crozier, "A quoi sert la sociologie des organisations ?", Tome 1, Theorie, culture et societe, Edition Seli Arslan, 2000, p. 130-160.
- **Danjou, P. (2003).** « Reflexions a propos de la juste valeur : l'ambition des comptables n'est
- elle pas demesuree ? » Revue d'economie financiere, N° 71, 2003, p 173-194.
- **David Albert**, "Outils de gestion et dynamique de changement" Revue Francaise de Gestion,
- 1998, p44-59
- **David A. & al.**, « Les nouvelles fondations des sciences de gestion », Vuibert, FNEGE, 2001,
- 215p.
- **David A.**, « Etudes de cas et generalisation scientifique en sciences de gestion », Revue
- Sciences de Gestion, n°39, p 139 – 166.
- **David Albert**, "Les connaissances en sciences de gestion : devons nous choisir entre
- actionnabilite et scientificite ?" CD Rom, Volume tome 2, Congres ISEOR et Academy of
- Management, sur les Methodes de recherche « Traversee des frontieres entre methodes de
- recherche qualitatives et quantitatives », 18-20 mars 2004, Lyon, avec le concours de la
- Region Rhone-Alpes, p 81 a 104.
- **Davis, G.B., & Olson, M.H. (1985).** *Management Information Systems, conceptual foundation, structure and development*, 2nd. New York, McGraw-Hill.
- **Daude Benedicte**, "Legitimites plurielles des normes IFRS : de la subjectivite d'une
- comptable a l'objectivite d'une convention comptable", Congres IIC/ISEOR, juin 2007, p 607
- a 623.
- **Degos j-G et Mattessich R.**, « La litterature comptable francophone (1900-1950) et les
- risques d'une periode chaotique » Cahier de Recherche CRECCI n°5, 2003, p 1 a 28.
- **Dgenne A. et Forse M.** « Les Reseaux sociaux », 2^{eme} edition, Paris, Collection U, Armand
- Colin, 2004, p 185-186.
- **DiMaggio & Powell**, "The iron-cage revisited: Institutional isomorphism and
- collective
- rationality in organizational fields", American Journal of Sociology, vol. 48, 1983, p 147 – 160.

- **DJILALI Abdelhamid**, Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, Séminaire du 24 au 27 septembre 2005, I.E.D.F, Koléa.
- **DUDUY Philippe**, l'enseignement de la comptabilité : un art ou un protocole, DUNOD, Paris, 1990.
- **Dufloux Claude**, « Finance de marche, Contexte et techniques des marches financiers internationaux », Cahier INTEC, 1998-1999, 87 p.
- **Dussault C.**, "Etude empirique de l'influence de la culture sur la comptabilite", Actes du Congrès de l'AFC, 1994, p 115 a 128.
- **Eden C. and Huxham C.**, «Action research for management research», British Journal of Management, vol. 7, 1996, pp. 75-86.
- **Eisenhardt K.M.**, "Building Theories from Case Study Research", Academy of Management Review, Vol. 14, n°4, 1989, p. 532 a 550.
- **Fama F.F.**, "Efficient Capital Markets : A Review of Theory and Empirical Work", Journal of Finance, May 1970, p 383-417 in Philippe GILLET, "L'efficience des marches financiers" edition Economica, collection technique de gestion, 2006, 264p.
- Fama E.F., « Agency problems and the theory of the firm », Journal of Political Economy, vol. 88, n°2, avril 1980, p 288 – 307.
- **FORSE M. et MAXIME PARODI** :justice distributive. La hiérarchie des principes selon les européens, Revue de l'OFCE, Juillet 2006.
- **Gallivan M.J.**, “Organizational aoption and assimilation of complex technological innovations: development and application of a new framework”, Database Advanced Information Systems, 3, 2001, p. 51 – 85.
- **Ganesan, S. (1994)**. Determinant of long-term orientation in buyer – seller relationships. Journal of Marketing, 58(April), 1–19.
- **Gerald S. Leventhal**, What Should Be Done with Equity Theory?, New Approaches to the Study of Fairness in Social Relationships, *The Academy of Management Review*, Vol. 15, No. 2 (Oct., 1980).
- **Geyskens & al. (2007)**. Predictors of registered nurses’ organizational commitment and intent to stay. *Management Review* 32, 119–127.
- **Gilliland, S.W., 1994**. Effects of procedural and distributive justice on reactions to a selection system. *Journal of Applied Psychology* 79, 691-701.
- **Girin J.**, "Probleme du langage dans les organisations", in J-F. Chanlat (eds), L'individu dans l'organisation, les dimensions oubliees, edition Eska : Presse Universitaire de Laval, 1990.
- **Girod-Séville M.**, "La mémoire organisationnelle", Revue ... et le marketing international", Revue Française de Marketing, n°156,1,1996.

- **Granlund M**, "Towards explaining stability in and around management accounting systems",
- Management Accounting Research, 2001, 12, p 141 a 166.
- **Granovetter M.** « The strength of weak ties : A network theory revisited » in P.V. Marsden
- and Nan Lin, eds, Social Structure and Net Work Analysis, Beverly Hills, Sage, 1982, p.113.
- **Gray S. J.**, « Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally », Abacus, vol. 24, n°1, 1988, p 1 a 15.
- **Greenberg, J., 1990.** Organizational Justice: Yesterday, today and tomorrow. Journal of Management 16, 399-432.
- **Hatchuel A.**, "Apprentissage collectif et activites de conception" Revue francaise de gestion,
- juin-juillet-aout, 1994, p 109 a 120.
- **HIRIGOYEN Charles**, *LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE*, May1993, France. pp.CD Rom, 2008
- **Hoarau Christian**, "La Convergence IFRS – USGAAP : vers une hybridation des modes de normalisation?", p 87 – 91, In Veron N ; et al., "Les points de vue des investisseurs sur l'adoption des normes IFRS", Recueil d'opinions, Editions AFG et FFSA, 2004, 105p.
- **Hoarau Christian**, "L'avenir de la normalisation a la francaise", table ronde du centre de recherche CREFIGE, Cahier de recherche n°9201, 1992, 16p.
- **Hoarau Christian**, « L'harmonisation comptable internationale : vers la reconnaissance mutuelle normative » Revue Comptabilite, Controle Audit, Tome 1, Vol 2, 1995, p 75 – 88.
- **Hoarau Christian et Teller Robert**, « IFRS : Les normes comptables du nouvel ordre économique global ? », Revue Comptabilite-Controle-Audit, numero thematique decembre 2007, p 3 a 20.
- **HOARAU Silvain**, systèmes d'informations et résilience organisationnelle, PUF, Paris, 1992.
- **Hofstede G.**, « Vivre dans un monde multiculturel », Les editions d'organisation, 1994, 351p.
- **Hofstede G.**, "Relativite Culturelle des pratiques et theories de l'organisation", Revue francaise de gestion, septembre-octobre 1987, p10-21.
- **Houze Emmanuel**, « L'appropriation d'une technologie de l'information et de la communication par un groupe distant » These de doctorat en sciences de l'information et de la communication, Universite de Montpellier 2, p 4.
- **Iribarne Philippe**, « La logique de l'honneur : gestion des entreprises et traditions nationales », collection sociologie, Seuil, 1989, 283p.

- **Jensen M. & Meckling W.** “Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure”, *Journal of Financial Economics*, vol. 3, 1978, p 305 a 339.
- **Jensen M.C.**, “Organizational Theory and Methodology”, *Accounting Review*, vol. 58, n°2, 1983, p 319-339.
- **Kaplan R.S.**; “The role of empirical research in management accounting”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, 1986, p 429 a 452.
- **Karyotis (1997)**, "la notation financière : quand une information devient un instrument de décision", *Revue d'Economie Financière*, n°41, volume 3, pp.57-68.
- **Kenneth H. Wathne and Jan B. Heide** Relationship Governance in a Supply Chain Network Author(s): Source: *Journal of Marketing*, Vol. 68, No. 1 (Jan., 2004), pp. 73-89
- **Koenig Gerard**, « *Production de la connaissance et constitution des pratiques organisationnelles* », *Revue de Gestion de ressources humaines*, n°9, 1993, 17p.
- **Krackhardt D.**, « The Strength of Strong Ties: The importance of Philos in Organizations” in chapter 8 of *Networks and Organizations: Structure, Form, and Action*, Eds. Nohria and Eccles, Boston, Havard Business School Press, 1992.
- **Kumar R. M. (1996)**. Trust and distrust in organizations: Emerging perspectives, enduring questions. *Annual Review of Psychology*, 50, 569–598.
- **Latour B.**, "Amaris ou l'amour des techniques", *Collection Anthropologie des sciences et des techniques*, La decouverte, 1992, 241p.
- **Leboule D.**, "La comptabilite est-elle encore l'algebre du droit ?" *Revue Francaise de comptabilite*, n°380, 2005, p 18 a 21.
- **Lebraty (2001)**, "Comprendre le concept d'information pour mieux appréhender les Technologies de l'information et de la communication", *Colloque du CRIC, La communication d'entreprise - Regards croisés Sciences de Gestion Sciences de l'Information et de la Communication*, Nice, 6-7 décembre 2001.
- **Lemarchand Y. (2001)**, « A la conquête de la science des comptes, variations autour de quelques manuels français de tenue des livres », in HOOCK J. et JEANNIN P. (2001), *Ars Mercatoria*, Paderborn, Munich.
- **Le Moigne Jean-Louis**, *Les épistémologies constructivistes*, coll. « Que sais-je ? 2969 », 1995.
- **Levasseur Michel**, « Information financiere et marches financiers », *Economica*, Encyclopedie de gestion, sous la direction de Patrick Joffre et Yves Simon, 1989, p 1511 a 1532.
- **London H.**, « Liberalizing the white Australia policy: Integration assimilation or pluralism? », *Australian Outlook*, vol. 21, 1967, p. 38 – 346.
- **MacAthur J. B.**, « « An investigation into the influence of cultural factors in the international lobbying of the International Accounting Standards Committee: The Case of E32, Comparability of financial statements » », *International Journal of Accounting*, Vol. 31, n°2, p213.

- **M-C. Monnoyer**, « Le concept de réseau : anecdotes, réalités, intérêts et servitudes » in Le management territorial sous la direction de S. Decoutère, Jean Ruegg et Dominique Joye. Presses polytechniques et universitaires romandes, 1996.
- **Maghraoui Randa** « Normes Internationales, Asymétrie d'Information et Contenu Informatif des chiffres comptables » These de doctorat de Sciences de Gestion, Directeur de
- recherche Pascal Dumontier, Université Genève, janvier 2009.
- **Manfred Schmitt and Martin Dörfel** ; Procedural injustice at work, justice sensitivity, job satisfaction and psychosomatic well-being, Article first published online: 5 MAY 1999, European Journal of Social Psychology, Volume 29, Issue 4, pages 443–453, June 1999
- **Martha C. Andrews and K. Michele Kacmar** Discriminating among organizational politics, justice, and support, Journal of Organizational Behavior, Volume 22, Issue 4, pages 347– 366, June 2001
- **Masquefa Bertrand**, « L'implantation d'une innovation manageriale en comptabilité de gestion : une approche par les réseaux sociaux », These de doctorat es Sciences de Gestion, Directeurs Robert Teller et Laurence Saglietto, Université Nice, Decembre 2005, 341p.
- **Marois, B. ; Bompoin, P.**, « Gouvernement d'entreprise et communication financière ». Economica, 2004. p 117-122.
- **MARTINS et MONROE (1994)** equity equality, and need : what determines which value be used as the basis of distributive justice ? journal of social issues, vol.31, n°3, distributive justice, a social psychological perspective, new Haven, Yale university press.
- **Maxwell & al (1999)**. Affect- and cognition-based trust as foundations for interpersonal cooperation in organizations. Academy of Management Journal, 38, 24–59.
- **MEVELLEC Pierre**, Les paramètres de conception des systèmes de coûts : étude comparative, in Revue comptabilité, audit, contrôle, Association Francophone de la Comptabilité, N°9, 1988.
- **Mouck T. (1988)**, Positive accounting theory as a Lakatosian research program, Accounting and Business research, volume 20, numéro 79, pp. 231-239.
- **Nobres C. et Parker R.**, « Comparative international accounting », Financial Times Prentice Hall, England, 6ème et 8ème édition, 2004.
- **Ohanessian Robert, Pignatelli I.**, « Normes IFRS et politique de communication financière : vers un nouveau contenu informationnel ? » Cahier de Recherche n°20 – 2005, 13 p.
- **Perroux Francois**, « Unites actives et mathematiques nouvelles : revision de la theorie de l'équilibre general », Paris, Dunod, 1975.

- **Perroux Francois**, “Pouvoir et economie », Collection Etude Economie, Paris Bordas, 139p.
- **Pige Benoit**, « IFRS et gouvernance, le role des normes comptables dans la crise financiere »,
- Revue Francaise de Comptabilite, N°424 septembre 2009 p.28-31.
- **Pige Benoit**, « Gouvernance, controle et audit des organisations » Economica, 2008, 255p.
- **Pige Benoit & Beau C.** « La normalisation de l'information comptable dans le processus de
- gouvernance », Comptabilite Controle Audit, numero thematique, decembre 2007, p. 57-76.
- **Pige Benoit & Kobbi S.** « IAS 14 et gouvernance d'entreprise, le cas de l'information
- sectorielle », Revue Francaise de Comptabilite, N°399, 2007, pp.38-41.
- **Pige Benoit & al.** « IFRS et Gouvernance », Revue Francaise de Comptabilite, N°390, juillet-aout 2006, pp.34-37.
- **Pige Benoit & Roy Thierry.**, « Un exemple de passage aux IFRS: le groupe PSA », Revue
- Francaise de Comptabilite, mai 2005, N°377, pp.27-31.
- **Preedy-Smith J.E. & Shalley C.E.**, « The social side of creativity: A static and
- dynamic social
- network perspective”, Academy of Management Review, 28, 1, 2003, p 89 – 107.
- **Proulx Serge**, « Usage des technologies d’information et de communication :
- reconsiderer le
- champ d’etude ? » Actes du Congres national des sciences de l’information et de la
- communication, UNESCO, Paris, 2001.
- **Raffournier Bernard**, “La theorie positive de la comptabilite : une revue de la
- litterature“, In
- Economie et Societes, Serie Sciences de Gestion, n°16, 11/1190, p. 137-166.
- **Raffournier B.**, "The determinants of voluntary disclosure by Swiss listed
- companies", The
- **Richard Jacques, Collette Christine**, "Systeme comptable francais et normes IFRS",
- Edition
- DUNOD, Collection SUP, 7^{eme} edition, mars 2005, 636p.
- **Richard Jacques**, « L’Union Europeenne mise aux normes americaines – Une
- comptabilite sur mesure pour les actionnaires », Le monde Diplomatique, novembre
- 2005, p26-27.
- **Richard Jacques & Boukari Mariam**, « Les incidences comptables du passage des
- Groupes
- Francais cotes aux IFRS », Revue Comptabilite – Controle – Audit, N° Thematique –
- Decembre 2007, p. 155-170.
- **Richard A. Posner** THEORIES OF ECONOMIC REGULATION, Working Paper
- No.41, CENTER FOR ECONOMIC ANALYSIS OF HUMAN BEHAVIOR AND
- SOCIAL INSTITUTIONS National Bureau of Economic Research. Inc.1974.
- **Rogers R.M.**, "Diffusion of innovations", 4eme edition, New York, The Free Press,
- 1995.
- **Ross S.A.** « The Economic Theory of Agency: the Principal’s Problem », American
- Economic, vol. 63, n°2, 1973, p 134 a 139.

- **Saada Toufik**, « La communication financière de l'entreprise et son impact sur l'évaluation
- par le marché : une synthèse de la littérature », In *Economie et Société, Série Sciences de*
- *Gestion*, n°20, 5, 1994, p. 85 – 112.
- **Saga V., Zmud R.**, "Introduction de logiciels de gestion dans les petites entreprises liées à une profession libérale", *Systèmes d'Information et Management*, Vol. 1, N° 1, 1996, p. 51-73.
- **Salameh Elie** « L'impact des normes IFRS sur le contenu informationnel des états financiers
- des PME cotées », Directeur de recherche Serge Evraert, Université Bordeaux IV, juin 2010
- **Sanella, A.**, « Segment reporting: the cost allocation issue », *Journal of Accounting Auditing*
- and Finance, Vol. 6, n°1, p. 75 – 102.
- **Savall Henri**, "Enrichir le travail humain : l'évaluation économique". Edition Economica
- collection *Gestion*, Préface de la 1^{ère} édition Jacques DELORS, Avant propos à la première
- édition Alain BIENAYME, Date 1^{ère} édition 1975, 3^{ème} édition en novembre 1989, 275p.
- **Savall Henri**, "Compatibilité de l'efficacité économique et du développement du potentiel
- humain", VII^{ème} colloque international du Collège de France sur l'idée de régulation dans le
- mouvement des sciences, décembre 1977, p 560-592.
- **Savall Henri**, "Qualité des informations scientifiques en gestion" actes du colloque ISEOR,
- FNEGE, CNRS, 1986.
- **Savall H.** « L'éthique du consultant non courtisan », *Ressources Humaines et Management*,
- n°9, avril 2003, p 33 – 48, p 37.
- **Savall H. et Zardet V.**, « Rapport de synthèse de la recherche en gestion en France », édition
- CNRS, 1986, 19p.
- **Savall H.**, « Cours méthodologie de la recherche, Master Professionnel Consultant en
- management », IAE-Université Lyon 3, 2003
- **Savall H. et Zardet V.**, " La dimension cognitive de la recherche-intervention : la production
- des connaissances par interactivité cognitive ", *Revue Internationale de Systemique*, Volume
- 10, N°1-2, 1996, p157 à 189.
- **Savall H. et Zardet V.**, "Recherche en Sciences de gestion : Approche Qualimétrique, Observer l'Objet complexe" Préface du Professeur David BOJE (USA), Edition Economica février 2004, Collection Recherche en Gestion, 432p.
- **Savall Henri et Zardet V.** "Tétranormalisation, défis et dynamiques" Edition Economica, 2005, 195p.

- **Savall Henri et Zardet V.** "L'investissement immateriel, intellectuel et incorporel dans les
- entreprises et les organisations. Formalisation dans le cadre de l'analyse socio-economique",
- Communication au colloque CERISY sur les metiers de l'organisation, 1988.
- **Savall H. et V. Zardet**, « L'importance strategique de l'investissement incorporel. Resultats
- qualimetriques de cas d'entreprises », Communication 1^{er} congrès transatlantique de
- Comptabilite, Audit, Controle de gestion, Gestion des couts et Mondialisation,
- ISEOR/AOM/AAA, Juin 2007, p 2111 a 2134.
- **Savall H., Zardet V., Bonnet M.**, « Liberer les performances cachees des entreprises par un
- management socioeconomique », Bureau International du Travail, 2000, 182p.
- Savall H., Bonnet M., Peron M., Traversee des frontieres entre methodes de recherches
- qualitatives et quantitatives, Actes de colloque de la Research Methods Division, AOM (USA), 18, 19 et 20 mars 2004, volume 1, p 645 667.
- **Scott W.R.**, "Institutions and Organizations", Tousand Oaks, Sage Publications, 1995, p 84.
- **Simon Christian**, « Le passage aux normes comptables IFRS : impacts organisationnels sur le perimetre de la fonction comptable et financiere », these soutenue a l'universite Paris
- Dauphine le 3 decembre 2010, sous la direction de Anne Pezet.
- **Simons P.** « Journee Europe », Ordre des experts-comptables Rhone-Alpes, decembre 1990,
- Etude publiee dans l'Entreprise n°63 de decembre 1990.
- **Souid Slim** « Gestion du resultat comptable une etude realisee apres l'introduction du referentiel IAS/ IFRS dans le contexte francais » These de Sciences de Gestion, Directeur de
- recherche Jan Stepniewski, Universite Paris XIII Villetaneuse, novembre 2007.
- **Sranon-Boiteau C.**, « De l'utilisation de l'information comptable par les analystes financiers
- francais », These de doctorat en sciences de gestion, Universite Paris IX-Dauphine et ESSEC,
- 1998.
- **Strauss A. & Corbin J.**, "Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and
- Technics" seconde edition, Newbury, CA, Sage, 1990. Traduction Francaise : Les fondements
- de la recherche qualitative : Techniques et procedures de developpement de la theorie enracinee, Academie Press Fribourg. 2004.
- **Sunder S.** « Theory of Accounting and Control », South – Western College Publishing,
- Cincinnati, Ohio, 1997, 212p.
- **SY Issiaga**, « La conception des etats financiers : vers une hybridation des modes
- d'evaluation des actifs ? », Communication, 1^{er} congrès transatlantique de comptabilite,

- audit, controle de gestion, gestion des couts et mondialisation, IIC-ISEOR, Lyon, 2007, 15p.
- **SY Issiaga**, “L’organisation du pilotage des depreciations d’actifs dans les PME-PMI : le role de l’expert-comptable », Memoire du Diplome d’expertise comptable, session novembre 2006, 146 p.
- **SY Issiaga**, « Le management des normes comptables internationales : Enjeux et perspective de la fonction comptable », Consortium Doctoral ISEOR-Division ODC de l'Academy of Management, Lyon, avril 2006, 13p.
- **SY Issiaga**, « L’integration des normes comptables internationales (IFRS) et du management strategique dans les entreprises », Communication, Tutorat Grand Sud Lyon, juin 2005, 10p
- **SY Issiaga**, "La Controlabilite dans les petites et moyennes entreprises et/ou organisations : Etudes des conditions d'efficacite a partir de deux cas", memoire du DEA de Gestion Socio-Economique des Entreprises et des Organisations, Grade MASTER Recherche, IAE-Lyon3-EM Lyon, 2004, 134 p.
- **SY Issiaga**, "Diagnostic financier et socio-economique dans le cadre de la procedure d'alerte interne : Le cas d'une assistance de l'expert-comptable au comite d'entreprise", Memoire du DESS du Consultant en Ingenierie du Management, Grade MASTER Professionnel, l'IAE-Lyon 3, 2003, 204 p.
- **Teller M**, « Les normes IFRS : vers un schisme juridique », Bulletin Yoy Bourse, Vol.06, n°155, p 705-713.
- **Teller Robert**, “Juste valeur et globalisation comptable : questions autour du processus de normalisation comptable internationale », Revue Sciences de Gestion, Vol.64, n°1, p91-106.
- **Teller Robert, Benabdellah Samira**, « Immobilisations corporelles et immeubles de placement en IFRS : le cout historique va-t-il resister a la juste valeur ? », Revue Francaise de Comptabilite, n°386, mars 2006, p 40 a 46.
- **Tellier Robert, Dumontier Pascal & al.**, « Faire de la recherche en comptabilite financiere », Collection FNEGE, Vuibert, novembre 2001, 259p.
- **Thi Hong Phu Dao** (2006), Modele technique de controle externe de la conformite aux normes IFRS (*IFRS enforcement*), Angers /ESSEC, These de doctorat en Sciences de Gestion, Universite Angers/ESSEC, 2006, 607p, Directeur de Jean-Laurent Viviani Peter Walto.
- **Tort Eric**, « Les pratiques comptables des entreprises privees en 2004 : Resultats d’une

- enquête auprès de 45 sociétés en France ». Revue Française de Comptabilité, N°369,
- septembre 2004, p 8.
- **Touron Philippe** « Douze cas d'adoption de normes comptables alternatives sur la période
- 1970-1995 : de la théorie de l'agence à la légitime institutionnelle », Thèse de doctorat sous
- la direction de Herve Stolowy, HEC Paris, 2006.
- **TWEEDI David**, "Le rôle de la juste valeur dans la comptabilisation des instruments financiers", in juste valeur et évaluation des actifs, Revue d'économie financière, n°71, p 53 a
- 61. Usinier et al., « *Introduction à la Recherche en Gestion* » (2^{ème} ed.), Economica, 2000.
- **Vassal J.**, "Contrôle de gestion et styles de commandement" Revue Française de gestion,
- janvier et février, 1978, p 14-22.
- **Veron Nicolas, Matthieu Autret et Alfred Galichon** « L'information financière en crise,
- Comptabilité et Capitalisme » - Editions Odile Jacob, mai 2004, 286p.
- **Vaujany F.X, et al.** « De la conception à l'usage. Vers un management de l'appropriation des
- outils de gestion » : Ouvrage Collectif 2005, EMS éditions, 282p.
- **Vincent Claude-Pierre**, "Le Management et changement", sous la direction de Jean
- BEUCHER, Preface, Yolande Bresson, édition Sefi, Collection Observer pour agir, septembre
- 2003, p35- 107.
- **Walton P.**, « Harmonization of Accounting in France and Britain: Some Evidence »», Abacus,
- vol. 28, n°2, 1992, p 187 à 199.
- **Watts et Zimmerman In Colasse et al.** « Faire de la recherche en comptabilité financière »»,
- Collection FNEGE, Vuibert, novembre 2001, 259 p.
- **Walton P.**, "L'harmonisation comptable internationale : origine, pratiques et enjeux", Revue
- Française de gestion, vol. 29, n°147, 2003, p 19 à 32.
- **Walton Peter** - Revue Française de Comptabilité n° 396, 02/2007, p. 5.
- **Watts R. & Ziermmermann J.** « Towards a positive theory of the determination of accounting standards » The Accounting Review, vol. III, 1978, p 112 à 134.
- **Wolcoth H.F.**, "Transforming qualitative Data", sage, London, 1994.
- **Wolfe R.A.**, « Organizational innovation: review, critique and suggested research directions »», Journal of Management Studies, 31, 1994, p. 405 – 431.
- **Yin R.K.**, "The case-study crisis: some answers", Administrative Science Quarterly, Volume 26, 1981, p 58 – 65.
- **Yin, R.K.**, "Case study research: design and methods", Beverly Hills, CA: sage, 1984, p 23.
- **Yin, R.K.**, "Case study research: design and methods", 3rd ed., Applied Social Research
- Methods Series, Vol. 5, Sage Publications, 2003, p23.

- **Zardet Veronique**, "Des systemes d'informations vivants : Etude des conditions d'efficacite a
- partir d'experimentations" CD ROM - Revue Sciences de Gestion, 1985, pages 229 a 270.

Table des matières :

Remerciements.	I
Dédicaces.	II
Sommaire.	III
Liste des schémas et figures.	V
Liste des tableaux.	VI
INTRODUCTION GENERALE :	1
1 EXPOSE DES MOTIFS DE LA RECHERCHE	1
2 ENVIRONNEMENT DE NOTRE RECHERCHE	3
3 Notre positionnement par rapport à d'autres recherches.	3
4 La problématique et les hypothèses de notre recherche.	7
5 LE MODELE CONCEPTUEL DE NOTRE RECHERCHE	8
6 METHODOLOGIE DE RECHERCHE	10
7 ORGANISATION DE NOTRE THESE	10
Chapitre 1: PERSPECTIVE HISTORIQUE ET GENESE DES NORMES COMPTABLES IAS/IFRS.	
Introduction	13
Section 1. : Les modalités d'application des IAS/IFRS dans les entreprises.	13
1.1 le déterminisme historique dans L'analyse des normes IAS/IFRS.	13
1.1.1 Les IAS/IFRS dans l'évolution de la normalisation comptable.	13
1.1.1.1 normalisation comptable par induction.	13
1.1.1.2 normalisation comptable par déduction.	14
1.1.1.3 place des IAS/IFRS dans la pensée comptable	15
Section .2 IAS/IFRS et représentation de l'entreprise.	19
2.1 Le modèle comptable dans le capitalisme relationnel.	19
2.2 Le modèle comptable dans le capitalisme contractuel.	20
2.3 Raisons de l'internationalisation des normes comptables IAS/IFRS.	21
2.3.1 Le contexte international.	21
2.3.2 Les mutations des systèmes financiers.	21

2.3.3 L'information financière, une donnée à harmoniser.	2
Section 3 : interface droit comptable / normalisation comptable à l'international.	24
3.1 Les acteurs de la normalisation comptable.	24
3.2 Les modalités d'application des normes IAS/IFRS.	25
3.2.1 Le renforcement de la confiance des investisseurs envers l'information comptable et financière.	25
3.2.2 Les principes des IAS/IFRS.	26
3.2.3 L'usage du principe de prudence dans les IFRS.	26
3.2.4 Un système de comptabilisation à base de communication et de collaboration.	27
Section 4 : les pratiques comptables sous IAS/IFRS et leur appropriation.	28
4.1 Les mécanismes d'appropriation des normes IAS/IFRS.	29
4.2 Les facteurs facilitant l'appropriation des IAS/IFRS.	31
CONCLUSION DU CHAPITRE.	32
Chapitre 2 : LE CADRE THEORIQUE ET CONCEPTUEL DES CONDITIONS D'APPLICATION DES IAS/IFRS DANS LES ENTREPRISES.	
Introduction.	34
Section 1 : L'APPROPRIATION DES IAS/IFRS DANS DIVERS COURANTS THEORIQUES.	34
1.1.1 L'adoption du référentiel IAS/IFRS selon le contexte culturel.	34
1.1.1.1 L'influence des valeurs culturelles sur les pratiques comptables	34
1.1.1.2 L'évolution des pratiques comptables et acculturation.	39
Section 2 : LA DIFFUSION DES IAS/IFRS COMME INNOVATION MANAGERIALE.	41
2.1 Le processus de diffusion des innovations managériales.	41
2.2 L'approche des réseaux sociaux au niveau de la diffusion des IFRS.	43
2.3 L'institutionnalisation et/ou la routinisation des pratiques.	45
Section 3 : La théorie de l'agence dans l'étude du fonctionnement de l'organisation.	47
3.1 Les fondements de la théorie de l'agence.	47
3.1.1 La conception contractuelle de l'entité.	47
3.1.2 L'efficacité des marchés.	49
3.1.3 L'unité d'analyse de la relation contractuelle : l'interface individu/risque.	49

3.1.4 L'origine et le mécanisme de résolution des conflits.	50
3.1.4.1 L'origine des conflits dans la théorie de l'agence.	50
3.1.4.2 Les mécanismes de résolution des conflits.	51
3.1.5 L'appropriation des IAS / IFRS selon la théorie de l'agence.	52
3.1.5.1 La contractualisation et l'interprétation des IFRS.	52
3.1.5.2 rigueur des marchés et leur surveillance.	53
Section 4 : l'appropriation des IAS/IFRS selon la théorie socio-économique.	54
4.1 Fondements et principes de la théorie socio-économique.	55
4.1.1 L'hypothèse fondamentale de l'analyse socio-économique.	55
4.1.2 Le modèle socio-économique et ses principes de management.	58
4.1.3 L'intervention socio-économique d'amélioration.	60
4.2 L'appropriation des IAS/IFRS dans la théorie socio-économique.	63
4.2.1'amélioration de l'offre d'information.	63
4.2.2 IAS/IFRS et contractualisation.	64
4.2.3 IAS/IFRS et décentralisation de la fonction comptable.	65
4.2.4 La connaissance du coût dans la mise en œuvre des IAS/IFRS.	66
4.3 L'émergence des recherches positives en comptabilité.	67
4.3.1. Les pratiques comptables, dans les recherches empiriques.	67
4.3.2. L'évaluation empirique de la valeur décisionnelle des données comptables.	68
4.4 La théorie positive de la comptabilité.	68
4.4.1. Les objectifs de la théorie positive de la comptabilité.	69
4.4.2. Les fondements de la théorie positive de la comptabilité.	69
4.4.3. Cadre théorique d'analyse des pratiques comptables.	71
4.4.4 Méthodologie de la validation empirique dans la théorie positive de comptabilité.	72
4.4.5 Les avancées de la recherche positive.	72
4.4.6 Appréciation de la théorie positive de la comptabilité.	74
CONCLUSION DU CHAPITRE	76
Chapitre 3 : PRODUCTION DE L'INFORMATION COMPTABLE ET SYSTEME D'INFORMATION COMPTABLE.	
Introduction.	78
Section1 : Les principes et conventions comptables.	78

1.1 Principes, règles et normes.	78
1.2 Les principes comptables liés au temps.	80
1.3 Les principes liés à la lisibilité des documents comptables.	81
Section 2 : Les méthodes, règles et procédures.	82
2.1 Le traitement comptable.	83
Section 3 : Systèmes d'information et comptabilité.	86
3.1. L'émergence de la notion de système d'information comptable	89
3.1.1. Des activités informationnelles au système d'information	89
3.1.2. Les activités informationnelles.	90
3.2 Les systèmes d'information.	92
3.2.1 De la comptabilité au système d'information comptable.	94
3.2.1.1 La comptabilité est un système d'information.	94
3.2.1.2 La comptabilité est un système d'information aux caractéristiques spécifiques.	95
3.2.1.3 Les spécificités de la comptabilité financière.	95
3.2.1.4 Les transformations du système d'information comptable.	98
section 4 :L'évolution des activités comptables.	101
4.1 Vers une ingénierie des systèmes d'information comptable.	102
4.1.1 Les objectifs de l'ingénierie des systèmes d'information comptable.	103
4.1.2 Les méthodes et les outils de l'ingénierie des systèmes d'information comptable.	103
4.2 Deux exemples d'outils : référentiels comptables et piste d'audit	104
CONCLUSION DU CHAPITRE	106
Chapitre 4 : LE SYSTEME COMPTABLE ALGERIEN, SES ACTEURS, SES ORGANES ET SES REFORMES.	
Introduction	109
Section 1. Le système comptable algérien et sa genèse:	109
1.1 Le plan comptable général (PCG)	109
1.2 Autres sources de réglementation comptable en Algérie	110
1.3 Les limites.	111

1.3.1 limites conceptuelles.	111
1.3.2 Limites techniques.	112
1.4 Le cadre comptable.	112
1.4.1. La classification des comptes.	113
1.4.2 Les documents de synthèse.	113
1.4.3 Les règles d'évaluation	114
1.4.4 Les règles de fonctionnement des comptes	114
1.4.5 Le traitement de certaines opérations spécifiques :	115
Section 2. Les réformes comptables en Algérie	115
2.1 Les acteurs de la normalisation comptable en Algérie	115
2.1.1 Le Conseil National de la Comptabilité (CNC)	115
2.1.2 Les limites et insuffisances du CNC	117
2.1.3 L'Ordre des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés	117
2.1.4 Limites de l'Ordre des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés.	119
Section 3 : les réformes comptables en Algérie	119
3.1 Les travaux du CNC	120
3.1.1 La révision du PCN	121
Section 4 : le nouveau système comptable national	122
4.1 Le contenu synthétique du projet du nouveau système comptable national	122
4.2 Ses améliorations par rapport au PCN de 1975	122
4.3 Ses différences par rapport au référentiel IAS / IFRS	123
Section 5 : règles d'évaluation et de comptabilisation et cadre conceptuel du nouveau système comptable national.	124
5.1 Le cadre conceptuel	124
5.2 Les règles d'évaluation et de comptabilisation des opérations	125
5.2.1 Les principes généraux	125

5.2.2. Les règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation	128
5.2.3. Les modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation	135
Section 6 : quelques impacts de l'application du système comptable d'entreprise sur les entreprises algériennes	141
6.1 Conséquences et enjeux de l'adoption du nouveau système comptable national.	141
6.1.1. Les impacts sur notre économie nationale	141
6.1.2. Les impacts sur les entreprises.	142
6.1.3. Les enjeux de l'adoption du système comptable d'entreprise.	143
6.2 Appréciation des effets attendus de l'adoption du système de comptabilité d'entreprise.	144
6.2.1 Les avantages.	144
6.2.2 Les inconvénients.	146
CONCLUSION DU CHAPITRE.	149

**Chapitre 5 : NORMES COMPTABLES IAS/IFRS ET COMPORTEMENTS
DES AGENTS COMPTABLES INTERNES DANS LES
ENTREPRISES ALGERIENNES.**

Introduction.	151
Section1: Les aspects techniques inhérents à l'application des IAS/IFRS dans les entreprises algériennes de notre échantillon.	151
1.1 Les IAS/IFRS dans le processus structurant les tâches et les responsabilités.	152
1.1.1 observations faites sur quelques tâches associées aux IAS/IFRS.	152
1.1.1.1 les interfaces avec les systèmes comptables.	152
1.1.1.2 La convention comptable relative à la révision des contrats.	152
1.1.1.3 Notions de probabilité et de temporalité dans les IAS/IFRS	153
1.1.1.4 La configuration et les agencements des actifs	155
1.1.2 Comportements du management dans l'organisation des tâches relatives aux IAS/IFRS.	155

1.1.2.1 le comptable mutilateur des IAS/IFRS dans l'espace organisationnel	156
1.1.2.3 la problématique de redistribution des tâches et des responsabilités après IAS/IFRS.	158
1.1.2.4 La prudence excessive des acteurs lors de la conception des états financiers.	158
Section 2 : effets des pratiques comptables en IAS/IFRS sur la lisibilité comptable.	160
2.1 La transversalité de la comptabilité dans l'organisation.	160
2.1.1 La relation entre la structure comptable et les autres structures organisationnelles.	160
2.1.2 La stabilité de l'organisation comptable sous IAS/IFRS.	162
Section 3 : l'étude empirique.	164
B. L'étude qualitative :	164
3.1 Protocole d'analyse du contenu:	164
3.1.1. La lecture du document	164
3.1.2. La définition de catégories	164
3.1.3. La détermination de l'unité d'information.	166
3.1.4. La détermination de l'unité d'enregistrement.	166
3.1.5. La détermination de l'unité de numération	166
3.1.6. La quantification	167
Synthèse de l'étude réalisée (entretien)	167
1) Lecture répétée des dix protocoles.	167
2) Dégagement de onze catégories	167
3) Unités d'information	168
4) Unité d'enregistrement	168
5) Unité de numération	168
6) Quantification	168
7) Décompte et fréquence	168

DECOMPTE ET FREQUENCE PAR INTERVIEWS ET PAR SUJETS GROUPES.	169
DECOMPTE ET FREQUENCE PAR INTERVIEWS SEMI DIRECTIVES ET PAR SUJETS INDIVIDUELS	171
C. L'étude empirique quantitative	175
Sous bassement théorique.	175
Cadre théorique relevant:	178
III. La justice / injustice organisationnelle :	178
I.1. la <i>justice distributive</i> et de ses déterminants.	180
I.2) la <i>justice procédurale</i> et de ses déterminants.	181
I.3). De la <i>justice interactionnelle</i> et de ses déterminants.	182
II. Opportunisme et comportements opportunistes dans l'organisation	182
Section 4 : intérêt pour la compréhension des comportements adoptés par les acteurs comptables internes des entreprises de l'échantillon.	185
4.1 Contexte de l'étude.	186
4.2 Eléments méthodologiques.	186
4.2.1 Choix de l'échantillon et protocole de l'étude.	186
4.2.2 Mesure de la cohérence.	188
4.2.3 Hiérarchisation des variables explicatives selon la méthode des critères de BELSON.	192
CONCLUSION DU CHAPITRE.	197
CONCLUSION GENERALE.	198
Bibliographie.	201

« Etude critique des normes IAS/IFRS et leur impact sur la production de l'information de gestion dans l'entreprise algérienne. »

Résumé :

Ce travail vise à décrire les liens entre l'appropriation des normes comptables IAS/IFRS et les dimensions perceptuelles et managériales chez les acteurs comptables internes dans les entreprises algériennes. A cet effet, nous tenterons de positionner ces deux dimensions dans le processus de production, des acteurs comptables internes, de ce qui est communément appelé « information comptable de gestion », et de voir les comportements adoptés par ces derniers à la suite de l'augmentation du volume de travail et des pressions exercées par les différents services demandeurs d'informations de gestion..

L'intégration des normes comptables IAS/IFRS dans nos entreprises pourrait-elle pousser les acteurs comptables internes à adopter des comportements opportunistes ?

Mots clés : IAS/IFRS ; comptabilité ; comportements opportunistes ; entreprise algérienne ; information de gestion.

« Critical study of IAS/IFRS norms and their impact upon the production of management information in the Algerian enterprise »

Abstract:

This work aims to describe the links between the appropriation of IAS/IFRS norms and perception and , management dimensions of internal accountants' actors. Thus, we will attempt to position these two dimensions within the process of so called "accountancy management information" as it is performed by internal accountants' actors, as with regard to the raising of work volume and pressure from different demanding services. The use of IAS/IFRS accountancy norms in our enterprises, could it be at the origin of the emergence of opportunistic behaviors at internal accountant's actors' population?

Key words: IAS/IFRS; accountancy; opportunistic behaviors; Algerian enterprise; management information. Internal accountants' actors.

"دراسة نقدية لمعايير م.م.د/ م.ت.م.د و أثرها على إنتاج المعلومة التسييرية في المؤسسة الجزائرية."

الملخص:

يهدف هذا العمل إلى وصف الروابط ما بين التحكم في المعايير المحاسبية الجديدة م.م.د/ م.ت.م.د و الأبعاد الإدراكية و الإدارية لدى الأطراف المحاسبية الداخلية في المؤسسات الجزائرية . لهذا الشأن سنحاول أن نوضح هذين البعدين في إطار عملية إنتاج ما هو متداول و معروف تحت اسم "المعلومة المحاسبية التسييرية" ، ثم متابعة السلوكيات المتبناة من قبل فئة المحاسبين الداخليين على اثر ارتفاع حجم العمل و الضغوطات التي تمارسها عليهم المصالح المختلفة الطالبة دائماً إلى المزيد من المعلومات التسييرية . هل استعمال المعايير المحاسبية الجديدة م.م.د/ م.ت.م.د و يؤدي إلى ظهور سلوكيات انتهازية عند فئة المحاسبين الداخليين؟

الكلمات المفتاحية : م.م.د/ م.ت.م.د و- المحاسبون الداخليون- السلوكيات الانتهازية- المؤسسة الجزائرية- المعلومة التسييرية- المحاسبين الداخليين.