



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

MEMOIRE

Pour l'obtention du diplôme de Doctorat
En Sciences Commerciale

**Les changements institutionnels et comportements
managériaux
Etude de cas passage PCN-NSCF.**

Présenté et soutenu publiquement par :
Mme AMMOUR KHADIDJA

Devant le jury composé de :

Mr. BENKMLA Mohammed Abdelaziz	Professeur	Université d'Oran 2	Président
Mr. CHACHOUA Abdelkrim	Maitre de conférence A	Université d'Oran 2	Rapporteur
Mr. Hakka Med Azzeddine	Maitre de conférence A	Université d'Oran 2	Examineur
Mr. TAHRAOUI Med Examineur	Maitre de conférence A	Ecole national polytechnique d'Oran	
Mr. BAHBAH Ibrahim Télécommunications et des Technologie de	Maitre de conférence A	L'Ecole Nationale Supérieure des l'Information et de la Communication	Examineur
Mr. Kateb Karim Examineur	Maitre de conférence A	Université formation continue ORAN	

Année universitaire 2023 – 2024

Remerciement

J'exprime ma profonde gratitude, et mes remerciements les plus sincères à mon directeur de recherche, Mr CHACHOUA Karime, qui a accepté de m'encadrer, de m'orienter et surtout de m'encourager. Il m'a apporté une aide précieuse et a fait preuve de patience à mon égard. Pour tout cela je le remercie.

Aussi, j'exprime ma profonde gratitude aux membres du jury qui ont accepté la discussion et l'évaluation du présent travail.

Mes sincères remerciements s'adressent également à la grande famille de la faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion.

Je remercie tout le personnel du service finances et comptabilité de l'entreprise Sonelgaz-GRTE, pour m'avoir orienté et qui n'a pas hésité à me fournir toutes les informations dont j'avais besoin, elles m'ont servi dans l'élaboration du cas pratique. De plus, je remercie toutes les personnes qui m'ont aidé de près ou de loin dans l'élaboration de ce mémoire.

Dédicace

A ma petite fille hadjer

A mon marie HOULARD

A Toutes la famille Ammour

A Toutes la famille Touati

Table des matières

Introduction générale	1
CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE	6
Section1 : la théorie institutionnelle	8
Section 2 : Système comptable	25
Section 3 La place de système comptable dans l'entreprise	45
Conclusion du chapitre 1	64
CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION	65
Section1 NORMALISATION ET HARMONISATION COMPTABLE	67
Section2 REFERENTIEL INTERNATIONAL IAS/IFRS	81
Section3 : L'ADOPTION DES NORMES IAS/IFRS	100
Conclusion du Chapitre 2	121
Chapitre 3 : la normalisation comptable algérienne	122
Section 1 historique de la normalisation comptable algérienne	124
Section 2 : Adoption de SCF en Algérie une approche par la théorie de la structuration	140
Section3 : Comparaison du SCF et du référentiel IAS/IFRS :.....	164
Conclusion du chapitre 3	174
Chapitre4 : le cas pratique	175
Section 1 : Méthodologie de la recherche	177
Section 2 : Collecte de données	186
Conclusion de chapitre	228
Conclusion générale	229
BIBLIOGRAPHIE	234
LISTE DES ACRONYMES ET ABREVIATION	241
ENQUETE SUR LE PASSAGE PCN > SCF	242

INTRODUCTION GENERALE

Introduction générale

La comptabilité est le langage de l'économie, elle représente de manière chiffrée et intelligible de l'activité de la firme¹. La mondialisation² ainsi que la globalisation des marchés financiers ont engendré le besoin de comparer les sociétés de différentes nationalités grâce à un langage commun. Le seul outil de comparaison reste l'examen des états financiers issus des référentiels comptables.³

La nécessité d'harmoniser les pratiques comptables a été déclenchée par la financiarisation de l'économie et des marchés. Nous voyons immédiatement l'intérêt et les enjeux d'un langage comptable international, conduisant à une économie véritablement mondiale. L'Union Européenne (UE) s'est engagée dans la course pour l'uniformisation du langage comptable en imposant à tous ses États membres de se convertir à la pratique des normes comptables internationales de l'International Accounting Standard Board (IASB) à partir du 1er janvier 2005.

L'Algérie comme d'autres pays francophones, a réformé son système comptable pour l'adapter aux changements de son environnement juridique et économique, et à son ouverture internationale et aux capitaux étrangers. L'Algérie a élaboré un nouveau système comptable appelé Système Comptable Financier (SCF)⁴ mis en place à partir de 2010.

Le SCF algérien peut être considéré comme un système comptable hybride composé d'un cadre conceptuel explicite par référence au cadre comptable international de l'IASB⁵, et d'un plan comptable d'inspiration française.

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

¹Samira Demaria, les choix d'option comptable lors de la première application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français.

² La mondialisation signifie un déplacement des pôles de croissance qui nourrissent l'économie mondiale, M. Cuillerai in « le capitalisme vertueux, mondialisation et confiance », Payot 2001, p170.

³HOARAU (1995.p87) « la comptabilité des information financière est apparue comme un condition nécessaire à une meilleure allocation des ressources à l'échelon mondial et à une réduction des couts de transaction ».

⁴ Référence à la loi n°70-11 DU 27 novembre 2007 portant Système comptable financier ».

⁵ IASB est l'acronyme de International Accounting Standards Board.

INTRODUCTION GENERALE

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

En effet, c'est en 2007 que l'Algérie a opté pour un nouveau système comptable qui se veut compatible avec les normes internationales IAS / IFRS¹, il s'agit de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier (SCF). Ce nouveau référentiel comptable correspond à un changement de culture comptable qui dépasse le champ de la comptabilité et qui consiste à faire converger des règles comptables appliquées par les entreprises algériennes vers les normes IAS/IFRS qui constituent la référence mondiale puisqu'elles sont appliquées par plus de 100 pays dont les pays de l'UE et plus de 120 organismes professionnels dans le monde.

L'Algérie se caractérise par la présence d'un secteur économique étatique occupant une place importante. Les réformes du secteur public engagées avec l'ordonnance n° 95-22 du 26 août 1995, ont conduit à une transformation des entreprises publiques en sociétés par actions et à une suppression de la tutelle de l'Etat. L'Algérie a mis en œuvre une politique de libéralisation basée sur une économie de marché et a mis en place un nouveau dispositif législatif destiné à soutenir les investisseurs privés nationaux et à rendre possible l'appel aux capitaux étrangers. L'Algérie a procédé à un programme d'ouverture du capital et de privatisation des entreprises publiques. Elle s'est engagée dans un mouvement d'intégration dans l'économie mondiale afin de réduire sa dépendance vis-à-vis de l'industrie des hydrocarbures et d'améliorer le niveau de vie de la population.

Le développement du secteur privé au cours des deux dernières décennies caractérise les changements structurels de l'économie algérienne.

La libéralisation et l'ouverture de l'économie algérienne sur l'économie mondiale se sont aussi traduites par des mesures permettant aux banques et établissements financiers étrangers de s'installer en Algérie ou d'y être représentés.

Notre recherche se concentre sur l'influence des changements institutionnels sur le système comptable ; et la comparabilité des deux référentiels comptables : le référentiel algérien et international. Cette étude vise à examiner l'évolution de la normalisation comptable internationale par rapport à la théorie institutionnel et la théorie de la structuration, puis à étudier

¹"International Accounting Standards et IFRS "International Financial Reporting Standards".

INTRODUCTION GENERALE

l'évolution de la normalisation comptable algérienne inscrite dans un contexte de développement en transition vers l'économie de marché.

L'Algérie se trouve obliger de faire évoluer son système comptable afin de l'adapter aux conditions imposées aux entreprises en matière de normalisation comptables et de reporting financier, et de s'assurer de la compatibilité des pratiques comptables locales avec les pratiques internationales. Cette question de la compatibilité s'aligne sur un questionnement orienté sur l'implication des normes locales avec les normes internationales et par conséquent, du degré d'implication d'informations financières et des variables qui pourraient influencer sur le niveau de comparabilité des informations émises par les entreprises.

• Problématique de la recherche

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

Quelle sont les facteurs explicatifs de changement du système comptable algérien ?

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

- ✓ Comment le SCF est-il adopté et appliqué par les entreprises algériennes ?
- ✓ Quels sont les changements apportés par les entreprises afin d'intégrer le SCF ?
- ✓ Quels sont les changements apportés par le SCF dans la pratique comptable des entités en Algérie ?

• Hypothèses

Les différentes lectures que nous avons menées mettent en évidence des réponses liées aux questionnements que nous avons présentés précédemment et qui demandent à être vérifiés par les faits à travers une étude exploratoire et empirique. Notre travail de recherche repose sur des postulats et des théories mobilisées ayant pour but de concevoir le champ de notre recherche et de formuler des hypothèses de travail.

Hypothèse1 :

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

INTRODUCTION GENERALE

Hypothèse 2 :

L'adoption de SCF par les entreprises algériennes peut être expliqués par le phénomène de la reproduction des pratiques liées aux relations sociales entre les acteurs (le processus d'appropriation).

CADRE THÉORIQUE DE LA RECHERCHE

Les théories évoquées dans notre travail afin de répondre à la problématique posée sont : la théorie néo- institutionnelle et la théorie de la structuration. L'apport de la première théorie apparait dans les concepts clés de cette théorie qui sont la légitimité et l'isomorphisme. La théorie de la structuration explique le phénomène de la reproduction des pratiques liées aux relations sociales entre les acteurs en mettant en évidence le processus d'appropriation.

• Méthodologie :

Notre recherche sera à la fois descriptive, exploratoire, et empirique. L'aspect descriptif nous permet de comprendre les pratiques, les tendances professionnelles, les opinions que nous avons tentés de décrire tout au long de notre travail. L'exploration des données et des écrits pour formuler notre opinion constitue un autre aspect dans notre recherche. L'étude empirique à travers une étude de cas contribue à obtenir une vue réaliste des pratiques, ce que ne peut se faire que sur le terrain en étudiant des cas précis.

La méthode de recherche s'inscrit dans une posture interprétativiste, adoptant une logique inductive et qualitative. Elle vise à repérer les similitudes et les différences entre les contextes afin de donner un sens aux situations. Le processus de recherche s'est effectué par le biais de questionnaires destinés aux managers d'entreprises.

• Structure de la thèse

Cette thèse est composée de 4 chapitres comprenant un total de 12 sections.

Dans le premier chapitre, nous tentons de fournir un cadre théorique à notre thèse :

Dans la première section on va aborder la théorie institutionnelle, la deuxième section on va définir le système comptable et démontrer que le système comptable peut être considéré comme institution ;

INTRODUCTION GENERALE

et dans la dernière section on va démontrer la place du système comptable au niveau de l'entreprise à l'aide de la théorie de la gouvernance et la théorie de la structuration.

Dans le deuxième chapitre on va essayer d'étudier la normalisation comptable internationale plus précisément les normes IAS/IFRS.

Dans la première section on va aborder les aspects de l'harmonisation comptable international. Dans la deuxième section on va décrire le référentiel comptable IAS/IFRS. La dernière section nous allons présenter le cadre théorique de l'adoption des normes comptables internationales.

Dans le troisième chapitre on va essayer d'étudier la normalisation comptable algérienne par rapport à la théorie institutionnelle et la théorie de la structuration.

Dans la première section on essayer de voir l'historique de la normalisation comptable algérienne.

La deuxième section présente l'adoption de SCF en Algérie une approche par la théorie de la structuration.

Dans la dernière section, nous avons tenté d'établir un rapprochement de SCF par rapport aux normes IAS/IFRS.

Le quatrième chapitre est consacré à la description de la position épistémologique du chercheur ainsi qu'à la présentation des méthodes de collecte des données et les résultats retenus expliquant l'adoption de SCF par les entreprises algériennes. Les choix épistémologiques et méthodologiques dépendent essentiellement de la problématique de recherche et du contexte dans lequel se trouve le chercheur. L'objectif de ce travail doctoral est d'observer, mais également de comprendre les raisons pour lesquelles les entreprises algériennes ont adopté le SCF. Notre démarche de recherche s'inscrit au sein de deux cadres de référence. Dans un premier temps, nous identifions le processus de changement comptable opérant dans une entreprise publique afin d'intégrer le SCF. D'autre part, nous référerons aux travaux issus de la théorie néo-institutionnelle sociologique, afin d'expliquer ce passage de PCN au SCF.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Introduction du chapitre1

La Nouvelle Théorie Institutionnelle (NTI) est devenue de nos jours un courant incontournable de la recherche en sciences de gestion, qui contribue à concevoir l'interaction des organisations avec le contexte socio-économique. Ce cadre d'analyse met en exergue la manière dont les organisations se disputent les ressources qui sont aussi motivées par la recherche de légitimité.

Le système comptable est constitué d'un ensemble de règles et procédures qui ont pour finalité d'accompagner l'organisation pendant le processus d'adaptation à son nouvel environnement économique et institutionnel.

La NTI souligne que les entreprises ont tendance d'utiliser des structures formelles, telles que la comptabilité, et ce pour être légitimées dans un environnement institutionnel sans prendre en considération les avantages en matière d'efficacité.

Etant en quête de légitimité, la comptabilité doit obligatoirement s'adapter aux changements qui interviennent à l'échelle de l'entreprise, d'où la nécessité de la mise à jour des pratiques comptables dans le but de s'accommoder aux nouvelles pratiques exigées au niveau national et à l'échelle internationale.

Dans le même ordre d'idée, les dirigeants sont tenus d'opérer des changements au niveau de leurs entreprises et de revoir leurs comportements.

Nous allons essayer d'exposer dans ce chapitre, un aperçu théorique du thème de notre thèse :

L'exposé de la première section sera focalisé sur la théorie institutionnelle, la deuxième section sera consacrée au système comptable en vue de prouver que le système comptable peut être considéré comme institution ; et dans la dernière section nous allons essayer de mettre en évidence la place du système comptable au niveau de l'entreprise, et ce en adoptant respectivement la théorie de la gouvernance et la théorie de la structuration.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Section1 : la théorie institutionnelle

Afin de mieux appréhender la portée de la théorie institutionnelle, nous allons commençons par examiner le cadre conceptuel de la théorie, puis nous abordons sa contribution à l'analyse de l'organisation et enfin nous analyserons l'entreprise en tant qu'institution.

1- Le cadre conceptuel de la théorie institutionnelle

1-1 Le concept d'institutions

Le concept d'institution a connu un regain d'intérêt et les institutions ont toujours incarné un rôle important en sciences sociales.

Boitier M.et Rivière A partagent leur synthèse sur les définitions des institutions résumées dans le tableau suivant :

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

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

Tableau 1 : Synthèse des définitions de l'institution Source102 : Boitier Marie, Rivière Anne ; « Vers une perspective étendue de l'analyse néo institutionnelle : quels apports pour la recherche en comptabilité-contrôle ? ».

.1-2 La théorie institutionnelle : Origines théoriques

La théorie institutionnelle trouve ses origines dans la sociologie que nous allons donc tenter de faire un passage théorique :

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

1-2-1 Fondement sociologique de la théorie des institutions :

Nous allons essayer de lister les premiers modèles institutionnels.

➤ **Le fonctionnalisme structurel :**

Selon Spebcer et Summer (1976-1896)¹, les institutions assurent les fonctions vitales d'harmonisation des sociétés avec leur contexte. Selon le modèle du fonctionnalisme structurel, l'institution est définie comme (concept, et structure), dans lequel le concept renseigne sur l'objet où la fonction de l'institution et la structure donnent corps au concept en lui procurant toutes les instrumentalités nécessaires à sa mise en application.

Activités individuelles → Coutumes → Mœurs → institutions.

➤ **L'interactionnisme symbolique**

Contrairement aux modèles précédents, la cognition représente le noyau de l'interactionnisme symbolique. A ce propos, G. H. Mead (1934) et A. Schulz, pensent que la réalité sociale est l'émanation de la capacité humaine à donner un sens aux phénomènes sociaux et surtout aux concepts du "soi" et de "l'autre". Aussi, le "sens" tel qu'entendu par les individus est la résultante de leurs interactions sous des formes gestuelles, notamment vocales elles-mêmes, symboles des appréhensions précédentes Shultz étalera sa recherche à des structures sociales plus complexes en introduisant celles déjà associées aux notions du "nous" et du "ils". Les résultats de Mead et Shultz encourageront Berger et Lukman d'axer leurs travaux plutôt dans le domaine de la contribution de la connaissance à la construction sociale de la réalité. Ainsi, iront-ils considérer que la réalité sociale est un processus continu de constitution humaine, qui résulte de l'interaction sociale, dans lequel le "soi" et la culture (connaissances communes et croyances) sont eux-mêmes en agencement permanent. L'individu en action réagit en fonction de ses capacités cognitives présentes, ainsi des croyances et connaissances communes, plutôt que se conformer à un « soi normé ». Dans ce cadre, l'éventualité d'une action non-conforme au "soi" ne serait plus jugée anormale, mais elle serait plutôt la preuve de sa réactualisation et bien entendu, de son dual qui est "l'autre". En outre, pour Berger et Lukman cette construction de la réalité sociale est le fruit d'un processus complexe d'institutionnalisation. L'importance de la cognition et l'absence de structures institutionnelles sont des signes caractéristiques de ce processus. En conséquence, en dehors des structures, les croyances et la

¹ Théorie des institutions et applications aux organisations copy right HSE Montréal.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

connaissance communes qui sont les institutions de ce modèle, vont agir directement sur l'individu à travers sa cognition.

Du modèle de Berger et Lukman¹, on comprend, qu'à la différence de l'interactionnisme symbolique originel, introduit la possibilité que certains des objets culturels produits soient internalisés en valeurs et en scripts, respectivement, aux niveaux de l'individu et du groupe. Ces objets culturels, touchent également les éléments institutionnels normatifs.

Enfin de compte, c'est cette centralité de la cognition qui représente le fondement du nouvel institutionnalisme.

1-2-2 Nouvelle institutionnel :

Au cours des années 40 et 50, les sociologues ont reconnu pour la première fois, l'existence et l'importance des organisations individuelles et les collectivités particulières et (le champ organisationnel). Vers les années 70 et 80 les travaux de Selznik sur 'institutionnalisation des organisations et les contributions de Parson relatifs à la légitimation institutionnelle et enfin les œuvres de Simon sur la rationalité limitée ont contribué à l'émergence de la théorie institutionnelle.

Les travaux de Selznick :

Le modèle de Selznick perçoit l'organisation comme étant un système organique affecté aussi bien par les pressions de son environnement que par les caractères sociaux de ses membres. Il affirme qu'avec le temps, les organisations sont sujettes à des transformations de manière variable en institutions. Il souligne en utilisant une idée largement admise en déclarant que : « l'institutionnalisation est un processus qui se développe dans une organisation au cours du temps et reflète l'histoire propre et distinctive de l'organisation, de ses membres, des groupes incorporés et des acquis qu'ils se sont créés, et de la façon dont elle s'est adaptée à son environnement ».

Dans cette perspective, l'organisation se referait sur un ensemble de valeurs distinctives en structure de caractère et une identité différentes de celles de ses origines. En conséquence, le fonctionnement d'une organisation associerait bien plus que la mise en œuvre des actions instrumentales inhérentes aux opérations de sa "machinerie".

Ce fonctionnement nécessiterait donc, un leadership digne de se battre pour protéger un ensemble de valeurs uniques.

Les travaux de Parsons

¹ Théorie des institutions et applications aux organisations copy right HSE Montréal.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Selon Parsons, l'organisation est un système social dont la légitimité repose sur les valeurs (ces valeurs sont l'ensemble des valeurs du système d'ordre supérieur qui la contient), donc une organisation institutionnellement légitime est une organisation qui a réussi à internaliser les normes de son environnement institutionnel.

Les travaux de Simon

Pour Simon¹, la notion de rationalité limitée ne fait que reconnaître les limites cognitives des individus qui sont exposés à la complexité des cadres naturels (open system) de leurs décisions. Contraints par leurs limites, les individus auront tendance à simplifier, de façon variable et empirique, les conditions réelles de leurs décisions. Il s'en suivrait des décisions de rationalités aussi bien, diverses qu'imprévisibles. Avec son classique "Administrative Behavior", Simon (1945) est l'un des théoriciens pionniers à introduire ce problème au cœur de la théorie des organisations. Il le fait en liant cette notion et le travail aux structures organisationnelles, de simplification des prises de décisions individuelles, qui contribuent à l'obtention de comportements de meilleurs niveaux de cohérence et de rationalité. En mettant en œuvre les règles, les procédures et les routines simplificatrices qui leur sont procurées, on s'attend de la part de ces individus qu'ils adhèrent à ces valeurs, aux cadres cognitifs, et aux règles et routines de l'organisation.

Ce sont donc les éléments ingrédients qui incitent les individus à se comporter d'une manière rationnelle et qui, comme stipulé par Simon² que "l'homme rationnel doit être un individu institutionnalisé et organisé", le considère comme un faux vis-à-vis du concept de rationalité individuelle et intrinsèque de l'économie classique.

1-2-3 Le Fondement Néo-institutionnel

Les néo-institutionnels ont introduit pour la première fois une dimension cognitive et culturelle dans leur modèle. Ces fondements viendront plus précisément, de la théorie cognitive.

Dans un ordre sociale normatif, le comportement individuel qui est relatif, est explicité par le biais du modèle(S→R), Stimulus/Réponse.

La théorie cognitive introduit un nouveau mécanisme de décision (S→O→R) Stimulus→ Organisme Réponse dans lequel l'organisation « O » décrypte le stimulus avant la sélection d'une réponse.

¹ Théorie des institutions et applications aux organisations copy right HSE Montréal.

² Théorie des institutions et applications aux organisations copy right HSE Montréal.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Cette théorie qui catégorise l'individu en se basant sur sa capacité à prendre des décisions et à traiter l'information, doit intégrer l'existence de l'imperfection humaine.

Ces imperfections sont dues aux raisons suivantes :

- l'incapacité d'utiliser les règles de logique et de statistique qui orientent l'analyse scientifique.
- la Méconnaissance des comportements d'autrui.

La théorie néo-institutionnelle attribue aux individus une participation cognitive active sur les plans de la perception, l'interprétation et du sens à donner aux choses.

Cette attribution requiert une révision de la nature de l'ordre social, qui repose sur des changements assez récents de culture.

Le premier de ces changements correspond à une attention sur les fonctions sémiotiques de la culture qui sont décisives dans la recherche du sens des choses. Le deuxième a trait à l'importance prise par les systèmes de croyances et de connaissances partagées aux dépens des normes et valeurs communes. La remise en cause de la notion unitaire de culture représente le troisième changement en élucidant les croyances qui sont différentes d'un individu à l'autre.

Enfin, la reconnaissance que les symboles ne sont pas initialement intronisés mais ont plutôt une existence externe. En ce sens, des phénomènes sociaux sont traités ou considérés comme réels. Selon Berger et Luckmann, ce processus de construction de systèmes culturels de croyances et de connaissances communes peut être présenté en trois phases :

Externalisation :

C'est le produit de l'interaction sociale de structures symboliques dont le sens vient à être partagé par les participants.

Objectification :

Processus par lequel cette production est désignée comme un phénomène externe compris, comme étant une réalité commune à "lui" et aux "autres".

Internalisation :

Processus par lequel le monde "objectivité" est réintroduit dans le conscient au cours de la socialisation.

1-2-4 La Théorie néo-institutionnels et l'organisation :

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

La théorie néo-institutionnelle est une théorie de l'environnement des organisations. À sa naissance, son originalité est due à la distinction entre deux visions de l'environnement des organisations et des pressions pèsent sur les organisations. On parle donc, de l'environnement technique et de l'environnement institutionnel Meyer et Rowan (1977)¹. L'environnement technique défini autour de ressources et de contraintes matérielles, oriente sur la manière la plus efficace pour l'organisation et l'exécution des tâches au sein de l'organisation. L'environnement institutionnel quant à lui compte des mythes, des schémas cognitifs, des cadres et des croyances collectives, s'attribue le paradigme de l'efficacité et s'occupe des actions et les formes des organisations à la hauteur de leur légitimité.

1.2.4.1 Les années de la fondation de la TNI (1970-1988)

Les premières œuvres de Richard Scott et John Meyer avaient tenté l'exploration de l'environnement des organisations et par la même occasion les pressions exercées sur les organisations. Meyer et Rowan (1977)² développent dans leur article fondateur, des thèses d'un environnement institutionnel en plus de l'environnement technique, le premier serait composé de mythes, de rites et de croyances auxquelles les organisations doivent s'y accommoder. Ils ont donc mûri l'idée que les organisations subissent des pressions d'ordre culturel et cognitif provenant de plusieurs acteurs dans l'environnement.

Se basant sur les premières œuvres de l'école de Stanford, DiMaggio et Powell (1983) ont progressé dans la réflexion sur l'environnement institutionnel afin de répondre à la question de ressemblance des organisations. Pendant les décennies 1970 et 1980, la question de DiMaggio et Powell (1983) affichait une tendance opposée aux théories des organisations qui cherchaient à expliquer la variété des organisations et leur quête rationnelle et intentionnelle de caractères uniques et différenciant

C'est ce qui a constitué la singularité de la TNI dès sa naissance, une théorie alternative aux approches par le pouvoir, par les ressources et les contraintes matérielles ou encore par le choix à la fois libre et rationnel des acteurs (Clemens et Cook, 1999)³. L'organisation devrait être performante et comprise par une audience donnée comme étant légitime (Suchman, 1995)⁴. C'est donc une tendance vers une forme de rationalité elle-même enchâssée (Garud, Hardy et Maguire, 2007)⁵ dans les institutions du moment où elle définit les frontières d'action des acteurs et leurs intérêts. En d'autres termes, les

¹ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

² Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

³ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁴ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁵ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

institutions mettent en place les règles du jeu et les acteurs qui doivent jouer avec les règles ne sont pas habilités de les changer.

La recherche de la légitimité et la nature des pressions dans l'environnement institutionnel engendre l'empressement des organisations à se ressembler (homogénéité) dans un champ organisationnel donné. Cette homogénéité est la résultante du processus d'isomorphisme institutionnel (Di Maggio et Powell)¹.

Dans les paragraphes suivants, nous allons exposer les trois concepts centraux de la TNI qui ont mené à la fondation de son socle théorique : La légitimité, le champ organisationnel et l'isomorphisme institutionnel.

- **La légitimité**

La légitimité renvoie à l'entendement social et à une audience qu'une pratique ou une forme organisationnelle est propre et appropriée (*Suchman*)². Il s'agit du pendant social de l'efficacité dans l'environnement technique. La légitimité est donc une perception (*Deephouseet*)³ par une audience particulière dans un contexte social et culturel donné et dans une période de temps bien limitée.

- Le contexte socio culturel et le temps sont des facteurs d'occurrence de la légitimité (*Maguire et Hardy*)⁴. Celle-ci, s'acquiert, se maintient, se perd et resurgit après sa perte (*Deephouseet*)⁵. Les formes et les pratiques organisationnelles qui sont entendues comme légitimes s'imposent aux organisations comme étant naturelles et sans alternatives.

La légitimité est déterminante pour les organisations parce qu'elle conditionne l'existence et la continuité des pratiques et des formes organisationnelles (*Suddaby et Greenwood*)⁶ et permet aux organisations perçues comme légitimes et conformes aux attentes du public évaluateur d'accéder aux ressources (*Singh, Trucker et House*)⁷. Il s'agit là, du degré de conformité avec les cadres culturels en place (*DiMaggio et Powell*)⁸. Le manque de légitimité ou la déviation par rapport aux règles prouvées, conduit à des sanctions de la part de l'audience.

¹ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

² Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

³ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁴ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁵ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁶ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁷ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁸ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

L'évaluation ou même le jugement de la légitimité de l'organisation se fait principalement en prenant en considération les trois types de critères : des critères moraux, des critères cognitifs et des critères sociopolitiques (Deephouse *et* Suchman)¹.

Hargadon et Douglas (2001)² soulignent que le risque de rejet par l'audience devient très important lorsqu'une technologie ou une pratique sociale est en désaccord avec les schémas existants et incompréhensibles. D'un point de vue institutionnaliste, ceci s'expliquerait par un déficit de légitimité cognitive.

La légitimité comporte aussi un aspect sociopolitique (Suchman, 1995)³. Le support d'acteurs influents de l'environnement accorde la légitimité. Ainsi, Singh, Trucker et House (1986) prennent comme exemple les structures d'aides et de services aux parents d'enfants en bas âge aux Etats-Unis, pour expliquer comment sont-elles arrivées à bénéficier du soutien des collectivités locales et sont considérées comme plus légitimes et arrivent même à survivre mieux que les autres.

La légitimité morale renvoie à la perception sociale et collective qu'une pratique ou une forme organisationnelle est en harmonie avec les cadres culturels établis. Ben Slimane et Diridollou (2017)⁴ montrent, par exemple, que les innovations dans l'activité funéraire en France sont contraintes par la perception de légitimité morale. L'exemple des entreprises qui adoptent la transmission directe des cérémonies funéraires en live (*via* Internet) est une illustration de ces défis d'ordre moral.

Cet avantage technologique fait que des proches ne seraient plus forcés d'être présents à la cérémonie, et cette absence est traduite comme un manque de respect envers le défunt. Les entreprises funèbres étaient dans l'obligation de fournir des explications convaincantes afin de répondre aux critiques d'ordre moral et de défendre leur nouvelle offre.

La légitimité est conditionnelle au contexte socioculturel (ce qui est admis aux Etats Unis dans l'industrie funéraire n'est pas évident France). Ainsi, la légitimité comme le signalent Hardy et Maguire (2009) peut être dénigrée, ce qui mènera à une dé-institutionnalisation (Oliver) et une disparition des habitudes et des formes organisationnelles.

- Le champ organisationnel

¹ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

² Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

³ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁴ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Les auteurs Paul Di Maggio et Walter Powell, dans leur article fondateur de 1983, adoptent la notion de champ à Pierre Bourdieu et le qualifient comme le niveau d'analyse par excellence de la TNI.

La TNI prend en conséquence une dimension plus méso que macro. Le champ organisationnel est désigné comme un amphithéâtre où des organisations qui se reconnaissent mutuellement et qui partagent le même jugement et les mêmes schémas cognitifs, interagissent autour de conduites et de formes institutionnalisées (Di Maggio et Powell)¹.

Le champ a permis la prise en considération de la culture et de la cognition collective comme élément distinctif et original de la TNI (Scott)². Le champ organisationnel prend ainsi en compte l'ensemble des acteurs qui contribuent à la construction et au maintien des institutions dans un champ donné.

D'après Hardy et Maguire (2008)³, on peut trouver trois différents états du champ organisationnel : les champs émergents, les champs matures stables et les champs matures en situation de crise. Les champs émergents sont connus par des liens faibles entre les acteurs, des frontières floues et des pratiques en cours d'institutionnalisation (Maguire, Hardy et Lawrence)⁴. Le sens social n'est pas encore fixé et il est sujet à des polémiques interprétatives.

Dans les champs matures et stables les formes et les pratiques sont entièrement institutionnalisées, les frontières sont bien définies et les structures sociales plus inertes. Ce type de champ présente toutes les conditions nécessaires.

Les champs matures en crise sont exposés aux contradictions et aux conflits entre les acteurs. Les formes et les pratiques sont remises en cause qui présage un déclin et une dé-institutionnalisation suivis par un processus d'innovation institutionnelle et de ré-institutionnalisation (Zietsma et Lawrence)⁵.

Dans l'œuvre de Di Maggio et Powell (1983)⁶ les liens sociaux entre les acteurs et leurs rangs dans le champ sont des éléments importants dans la compréhension du poids exercé par les institutions sur les acteurs. La position de l'acteur dans le champ conditionne alors, le niveau de pression qu'il subit, sa socialisation et son aptitude d'agir librement et à contre-courant des institutions (Battilana)⁷.

¹ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

² Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

³ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁴ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁵ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁶ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁷ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

On distingue ainsi entre les acteurs centraux (Suddaby et Greenwood)¹ et les acteurs à la marge (Leblibicet)². La socialisation des premiers les interdit de penser à des alternatives aux institutions tandis que les seconds ont plus de prédisposition à se rebeller contre les règles et à adopter des pratiques différentes de celles institutionnalisées dans le champ (Croidieu, Rüling et Jathol)³.

-L'isomorphisme :

Di Maggio et Powelle en 1983⁴ développent le concept d'isomorphisme, et élaborent sur les organisations en expliquant comment elles deviennent homogènes et tendent vers des pratiques et des formes standardisées sous l'influence de trois types de forces :

Des forces coercitives, des forces normatives qui proviennent des professionnels (consultants universitaires, etc....) et enfin des forces mimétiques qui incitent les organisations à s'imiter. L'homogénéité entre les organisations et la stabilité de l'environnement est la résultante du processus d'isomorphisme. Les organisations arrivent donc à s'adapter systématiquement aux pressions et aux contraintes institutionnelles.

1.2.4.2 La Seconde période : 1988- A ce jour

Durant la période de sa fondation décrite plus haut, la particularité de la TNI se caractérisait au départ, à la place qu'elle a accordée aux processus cognitifs et culturels. Cependant, la critique à l'égard de la socialisation des acteurs en les rabaisant à un niveau «d'idiots culturels» (Greenwood)⁵ a provoqué le recul du primat de la cognition automatique (Di Maggio)⁶ et a engendré l'émergence de l'action et de la réflexivité de l'acteur (Lawrence, Suddaby et Leca,)⁷.

Cette période marque aussi, et d'une autre manière, la réconciliation entre la tradition «*oldinstitutionalism*» de Selznick (1948, 1957)⁸, qui a une portée plus politique et stratégique, et d'autre part le «*newinstitutionalism*» de l'école de Stanford. On a commencé ensuite à appréhender le néo-institutionnalisme comme une rencontre entre l'institutionnalisme «*old*» et «*new*» à partir des années 1990 (Di Maggio et Powell)⁹.

¹ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

² Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

³ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁴ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁵ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁶ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁷ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁸ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁹ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

La deuxième période de la TNI sera marquée par l'émergence du concept d'agence comme un nouveau pilier central dans l'outillage théorique de la TNI et une tendance à expliquer le changement institutionnel plutôt que la reproduction des institutions et leur stabilité. L'*Academy of Management Journal*, dans un numéro spécial diffusé en 2002, le ton est ainsi donné, la TNI devait fournir des explications quant aux sources du changement institutionnel et les facteurs à l'origine du changement et surtout l'étudier d'une manière exhaustive comme un processus combinant légitimité et agence (Dacin, Goodstein et Scott)¹.

- L'agence dans la TNI

Di Maggio et Powell (1983) et Di Maggio (1988)² soulignent que l'absence du concept d'agence et d'une théorie de l'action (Fligstein)³, ont été les raisons qui rendaient difficile à la TNI d'expliquer le changement institutionnel et la naissance des institutions en premier lieu avant de se diffuser par isomorphisme.

L'agence se réfère à la liberté de l'agent (l'acteur) à agir en toute liberté, à disposer de sa liberté de choix et à poursuivre délibérément ses intérêts en faisant fi de la structure sociale qui le contraint (Emirbayer et Mische, ; Sewell)⁴.

Le défi majeur de la TNI dans son périple pour l'intégration de l'agence sera de concilier l'action délibérée de l'agent avec l'encadrement culturel et cognitif (Garud, Hardy et Maguire, Maguire et Hardy)⁵.

C'est ainsi qu'est apparu le concept d'agence insérée « *embeddedagency* » (Garud, Hardy et Maguire)⁶ comme une manifestation de ce paradoxe. La prise en compte de l'agence ne rejette pas l'autorité des institutions sur l'acteur ni même leur habilité à modeler sa cognition et ses cadres d'interprétation de la réalité et ses agissements, néanmoins cette emprise lui donne une capacité de réflexivité et à s'en extraire (Battilana, Leca et Boxenbaum)⁷ ou encore à tirer profit des contradictions institutionnelles susceptibles de traverser le champ (Seo et Creed). Le paradoxe est que l'agence insérée considère que les intérêts des acteurs, stratégies et leurs buts sont tous façonnés et arrêtés par

¹ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

² Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

³ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁴ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁵ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁶ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

⁷ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

les institutions en place (Clemens et Cook)¹. Ainsi, la TNI a réussi à ménager ses fondements culturalistes et cognitifs tout en se pourvoyant d'une théorie de l'action intentionnelle permettant d'expliquer les conditions d'évolution des institutions dans le temps et aussi par l'action des acteurs. La TNI ajoute à la rationalité un concept fondamental, qui consiste en la réflexivité qui renvoie à la capacité des acteurs à penser leurs intérêts en dehors du cadre institutionnel. Si la rationalité guide les actions selon des règles de jeu instaurées, la réflexivité renvoie à la capacité des acteurs à pressentir, à imaginer et le changement de ces mêmes règles de jeu.

L'intégration de l'agence dans la TNI afin de la doter d'un assortiment interne et ainsi d'expliquer le changement institutionnel a abouti à deux nouveaux concepts dans la TNI : l'entrepreneur institutionnel et le travail institutionnel.

- **L'entrepreneur institutionnel**

Ce concept qui a été introduit par DiMaggio (1988) est l'incarnation de la place réservée à l'acteur en tant qu'agent de changement institutionnel. Il renvoie aux acteurs pourvus de ressources et de pouvoir qui agissent dans le but d'un changement favorable des institutions.

L'entrepreneur institutionnel a donc contribué à une explication endogène du changement institutionnel et a permis l'identification des stratégies d'intervention particulières et des commandes d'actions employées par l'entrepreneur dans la perspective de changer les institutions.

Le concept d'entrepreneur institutionnel repose sur une agence à caractère projective (Emirbayer et Mische)². Ainsi, il agit délibérément pour accomplir un projet de changement institutionnel qu'il a prédéfini. Ce type d'agence projective et cette représentation héroïque de l'acteur (Levy) a suscité de nombreuses critiques envers la TNI l'invitant même à remettre en cause la nature de l'agence dans la théorie. C'est avec les travaux de Lawrence et Suddaby (2006) et Lawrence, Suddaby et Leca (2009) qu'une nouvelle conceptualisation acceptée de l'agence a été développée menant au concept de travail institutionnel.

- **Le travail institutionnel**

¹ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

² Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Pierre Bourdieu, Lawrence, Suddaby et Leca (2011)¹ soulignent que le travail institutionnel comme des pratiques routinières qu'elles soient délibérées ou non intentionnelles de la part des acteurs qui cherchent à maintenir, à créer ou déstabiliser l'ordre institutionnel.

Dans le travail institutionnel l'agence est donc départagée et le changement institutionnel ne peut être confié à un seul acteur. Plusieurs acteurs participent alors au changement institutionnel garantissant des rôles différents à différentes échelles. Par exemple, Zietsma et Lawrence (2010) illustrent à travers leur étude du changement des procédés de gestion et d'exploitation des forêts au Canada, comment les agences gouvernementales, entreprises, collectivités locales, et les tribus indiennes ont participé conjointement au changement qui a résulté à la mise en place de nouvelles techniques de découpe d'arbres et aussi de nouvelles règles et procédures pour surveiller les agissements et l'accès au champ.

Le changement institutionnel n'est donc pas considéré comme étant un projet prédéfini mais plutôt le produit d'interactions, d'ajustements stratégiques et de stratégies émergentes (Ben Slimane, 2012) mais aussi des conséquences non planifiées et imprévues (Lawrence, Suddaby et Leca, 2011).

Le travail institutionnel a introduit aussi une critique de la chosification des institutions, qui consistait à regarder les institutions comme une réalité objective et extérieure aux acteurs (Ben Slimane et Leca) et qui s'entretient par auto-reproduction automatique (Jepperson). Le rapport de l'acteur à l'institution est dès lors fondé sur l'effort de l'acteur qui engage une conscience et une réflexivité (Lawrence, Suddaby et Leca). Hallet et Ventresca (2006) sous-entendent même des institutions habitées par les individus qui les soutiennent et vivent avec au quotidien.

Avec le travail institutionnel, la TNI développe son appareillage théorique et s'impose comme une théorie capable de capturer les interactions au niveau micro après une longue période d'approche méso.

1.2.4L'entreprise comme institution

Nous allons nous baser sur l'exposé de Laure Bazzoli et Véronique Dutraive qui estiment que « l'entreprise comme organisation et comme institution : Un regard à partir de l'institutionnalisme de J.R Commons » on va tenter de prouver qu'on peut associer l'entreprise comme une institution.

¹ Article Ben Slimane, théorie néo-institutionnelle : une perspective micro.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Toute entreprise peut être désignée, comme une action collective organisée comme “ un comportement collectif avec un but commun dirigé par des règles de fonctionnement communes ” et un “ gouvernement “ propre qui pratique le pouvoir.

Donc toute entreprise doit être parfaitement étudiée et conceptualisée en prenant en considération l'interaction hiérarchisée complexe entre ordres public et privé. C'est dans cette double activité qui fait conforter l'idée que les entreprises sont des institutions. Nous affirmons notamment que les dimensions institutionnelles des entreprises sont constitutives et caractéristiques, ou en d'autres termes les entreprises sont fortifiées par un processus d'institutionnalisation. Ces processus sont les “bases constitutionnels” des entreprises qui montrent l'articulation du droit et de l'économie. Il s'agit de la phase de fondation ou de constitution juridique qui permet à l'association d'individus de devenir une personne légale existante concrètement par une structure organisationnelle.

Cette structure trouve sa définition dans les buts de l'institution ainsi édifiée et exprime les relations de pouvoir et d'autorité légalement définis pendant l'incorporation. L'entreprise est ainsi dépendante de l'institution qu'elle incarne. A partir de l'établissement de l'incorporation, une organisation – entreprise -une association d'individus – peut, devenir une institution dont la particularité est de désigner un acteur collectif qui jouit d'une autonomie relative par rapport au droit. Par conséquent, l'entreprise est basée sur deux ensembles de règles.

D'une part des “règles externes”, qui sont des règles de droit qui fondent l'existence légale de l'entreprise en mandatant un pouvoir et en mobilisant des ressources à ses représentants, et d'autre part les “règles internes” que l'entreprise peut créer sur cette base pour constituer son gouvernement (mise en place de l'organisation de l'exercice d'un pouvoir de décision et de régulation).

La structure organisationnelle de l'entreprise est par conséquent le dispositif de coordination qui garantit la mise en application des règles, donc la mise en relation concrète des participants, au nom des buts de l'institution qui définit les règles. Le gouvernement de l'entreprise est l'activité de régulation qui cherche à contrôler l'activité collective ainsi que les transactions internes et externes. L'entreprise ou la structure organisationnelle incarne donc matériellement l'institution dont elle émane selon une exigence d'efficacité, et de l'institution “ insère “l'organisation” dans un réseau de forces et de pouvoirs ” selon une exigence de légitimité (Dufourt -1993). En conséquence, il y a lieu de mentionner un troisième point essentiel pour envisager la nature institutionnelle des entreprises : la question de la permanence et de l'évolution des entreprises. L'entreprise est une institution si elle fonctionne.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Son existence persiste malgré les modifications qui ont lieu dans les participants, dans son gouvernement, dans les circonstances. Cette continuité— qui en fait une institution – renvoie à deux idées.

La première idée, le fonctionnement de l'entreprise est étroitement lié à la volonté de l'ensemble des membres participant à l'action collective, une volonté qui repose sur le niveau d'anticipation des bénéfices à cette participation. La volonté est envisagée dans un sens institutionnaliste. La "volonté collective" constitutive des entreprises correspond ainsi à une "volonté combinée", c'est-à-dire une combinaison de volontés différenciées qui dépend de la hiérarchie des participations. Ainsi, le rôle des individus dans les entreprises ne peut être appréhendé sans prendre en considération leurs statuts et leurs niveaux hiérarchiques.

L'entreprise repose sur une diversité cognitive et comportementale dont l'articulation constitue le tout et est décisive pour la capacité d'une entreprise à durer dans le temps. Ainsi, le but commun qui anime les entreprises et les comportements de leurs membres doit être considéré comme l'ensemble des règles formelles et informelles, de l'entreprise qui assurent sa cohérence et sa continuité. Les règles définissent donc, d'une part un ensemble de représentations partagées et de routines, et d'autre part des modes de dénouement des conflits. Ainsi, le principe commun de toute organisation qui survit est son habilité à faire évoluer ses règles et ses pratiques dans le but de s'adapter aux transformations internes et externes, aux conflits entre membres et aux nouvelles conditions qui surgissent. Les fondateurs de l'institutionnalisme ont mis l'entreprise au cœur de leur analyse et la considèrent comme étant une institution évolutive dont la dynamique s'inscrit dans le processus évolutionniste social. Le processus d'évolution des entreprises prend en considération l'articulation des pratiques des membres et des décisions des autorités, une articulation qui renvoie à la coexistence de phénomènes d'émergence spontanée et de sélection délibérée. Le changement au départ, dans les pratiques d'innovation des acteurs exposés à un contexte de résolution de problèmes issus du processus passé, de conflits ou de nouvelles conditions de contexte, c'est donc le résultat de "transactions stratégiques" dans lesquelles les individus observent leur créativité, en opposition aux "transactions routinières" qui déterminent le fonctionnement courant des entreprises.

Dans le cas où de nouvelles pratiques ont une influence sur l'activité des autres membres et le fonctionnement de l'institution, ce sont les figures d'autorité ou les représentants de la "volonté collective", qui auront le privilège de sélectionner les pratiques considérées comme étant satisfaisantes afin de faire évoluer le collectif, ce qui mènera certainement à des changements dans la structure des règles qui le constitue. L'on déduit deux idées principales : l'évolution des règles

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

internes d'une entreprise est étroitement liée à la nature des relations et des conflits entre ses membres ; la continuité d'une entreprise est fondée sur la capacité de son gouvernement à privilégier l'adaptation des règles et à conclure des accords parmi les participants pour stimuler leur motivation (Commons [1950]). A cet effet, le changement institutionnel à ce stade, n'est pas indépendant des processus d'innovation et de sélection qui se pratiquent dans d'autres entreprises et dans la structure publique de régulation "ce que recouvre le terme -environnement- des organisations" ; qui est sur tout dépendant des possibilités offertes par l'action collective.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Section 2 : Système comptable.

Dans cette section on va s'étaler sur le système comptable au sein de l'entreprise et sur la relation entre la comptabilité et la théorie institutionnelle, et ce dans le but de démontrer que le système comptable est une institution.

La comptabilité a fait son apparition dès l'antiquité puis formalisée depuis le 15^{ème} siècle, est ensuite devenue la source la plus sûre de l'information économique et financière, et constitue depuis, la base du système d'information de gestion de l'entreprise, elle est présentement le langage commun de celle-ci avec tous ses personnels, ses partenaires, clients et fournisseurs, créanciers actionnaires et collectives. En somme tout le public.

- Avant de définir la comptabilité on va tenter de faire un bref récit historique : Comme signalé par Raymond de ROOVER¹ l'histoire de la comptabilité n'a été évoquée que depuis les années 1950. On parle là de la comptabilité du développement de la méthode en partie double avec deux principales phases.
- Quant à la période antérieure à 1500, il s'agissait surtout du livre de tenue de comptes, dont l'intérêt historique n'a été saisi que récemment. Cette phase est appelée «la période antique».
- Après le début du 16^{ème} siècle, l'histoire de la comptabilité est reconstituée à partir de la description de manuels comptables, c'est la période de la naissance et de l'essor de la doctrine comptable (avec l'essor de la partie double).

L'évolution de la comptabilité s'est faite sous la pression de la conjoncture économique.

2-1 la définition de la comptabilité :

Au fil du temps, les définitions de la comptabilité sont aussi diverses que variées. Présentement, il existe toujours des polémiques quant à la nature de la comptabilité.

La comptabilité peut être définie comme un ensemble de systèmes d'informations objectives dont le but consiste à mesurer la valeur des moyens et la valeur des résultats d'une entité.

La comptabilité peut être considérée comme un ensemble des comptes établis et tenus suivant des règles. Elle est donc un système d'information obéissant à des conventions et des normes

¹ Djelloul saci, « comptabilité de l'entreprise et système économique.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

définies socialement qui ne peuvent exister et se développer que dans des sociétés humaines complexes ayant accédé à un niveau d'organisation assez élevé.

On peut compter à ce jour plusieurs types de comptabilité : comptabilité analytique, comptabilité générale, comptabilité publique et la comptabilité nationale.

Dans le cadre de notre recherche nous allons nous focaliser sur la comptabilité générale ou la comptabilité financière.

2-2 La nature de la comptabilité :

La comptabilité est considérée à la fois un art, une technique, une science et un langage.

- Un art :

L'art est défini comme¹ « application du savoir à l'obtention de résultats utiles à l'homme ». Jadis, le savoir de « l'homme de l'art » était un savoir-faire basé sur des connaissances empiriques. La comptabilité est parfois expliquée comme étant l'art de la mesure, de l'arrangement et de l'enregistrement des éléments chiffrés liés aux événements.

- Une technique :

Le terme de technique désigne généralement la mise en œuvre d'un ensemble de méthodes pour aboutir à un résultat déterminé.

Selon cette désignation, la comptabilité est donc définie comme une technique quantitative de collecte, de traitement et d'analyse de l'information utilisée dans les événements économiques et juridiques des entreprises.

- Une science :

La science est ainsi définie comme un ensemble de connaissances théoriques ou d'études de valeurs universelles, caractérisées par un objet et une méthode déterminés, basés sur des relations objectives et exprimés par des lois, qu'elles soient authentiques ou falsifiables.

Selon cette signification fondée sur le modèle des sciences physiques et naturelles, la comptabilité n'est donc pas une science, car elle ne dispose ni de portées ni de valeurs universelles.

¹ Bernard Colasse, « comptabilité générale », « Pc G1999 ».

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

A travers le monde, les systèmes comptables présentent des différences significatives et sont étroitement liées aux contextes économique et social de chaque pays. En plus, les théories de la comptabilité et ses méthodes de mesure ne sont pas basées sur des relations objectives et falsifiables.

Avec le développement de la recherche au sein des universités, ce qui est en train de naître selon B. Colasse (1979) : comptabilité et géographie ont des affinités cognitives. C'est donc une science comptable, c'est-à-dire un savoir qui a un rapport avec la comptabilité, comme la science économique liée à la politique et à la pratique économique mais différent de la comptabilité.

Ces recherches qui tendent à donner à la comptabilité un statut scientifique, elles ont pour but :

Un langage est habituellement défini comme un système de signes propres à favoriser la communication entre les êtres. Selon cette définition, la comptabilité constitue un des langages formalisés. Le langage comptable, comme tous les langages, est exprimé sous trois aspects fondamentaux : l'aspect syntaxique, l'aspect sémantique et l'aspect pragmatique.

La syntaxe comptable peut être désignée comme l'ensemble des procédures et des règles qui doivent être appliquées afin d'enregistrer les transactions et préparer les états financiers en se basant sur des symboles formant le vocabulaire comptable. La grammaire intervient dans l'organisation de la structure de la comptabilité. Les symboles du langage comptable ont la particularité d'être composés en termes spécifiques, de chiffres et de mots tels que débit, crédit ou passif ... etc.

L'aspect sémantique est lié à la signification des signes transmis par la comptabilité et porte sur la correspondance entre l'objet désigné (l'entreprise) et le modèle qui le représente (comptabilité). L'aspect pragmatique s'intéresse au contexte de la communication et se rapporte aux desseins ou aux utilisations de la comptabilité.

2-3 Les finalités de la comptabilité ¹:

La comptabilité, dont les origines remontent à la naissance de l'écriture et du calcul, répond à des besoins sociaux qui ont évolué au cours de l'histoire en suivant les changements de l'organisation économique et sociale. Avec le développement du commerce et des échanges

¹ Bernard Esnault et CHRISTIAN Hoarau, « comptabilité financière », Presses universitaires de France, 2001.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

internationaux ainsi que du crédit à partir du 12^{ème} siècle, la comptabilité servira de moyen de preuve dans la vie des affaires. La comptabilité représente pour les investisseurs boursiers la source la plus importante en matière d'information chiffrée. A ce propos, elle est indispensable à la prise de décision, et depuis les années 1920 elle est devenue incontournable dans le calcul et dans le contrôle des impôts.

Au fil du temps, les diverses utilisations de la comptabilité ne faisaient qu'augmenter. Présentement, la comptabilité répond à six principales finalités principales :

- Faciliter la prise de décision
- Fournir les éléments de preuve
- Permettre le contrôle des obligations de l'entreprise
- Contribuer au diagnostic des performances et des risques
- Faciliter le dialogue social
- Fournir les données aux structures économiques des statistiques

Il est usuel de définir la comptabilité comme le langage de la vie économique.

2-3-1 Fournir un moyen de preuve :

La comptabilité est un recueil de transactions écrites, ce qui lui permet de servir de preuve incontestable dans le domaine des affaires. Au tout début des échanges commerciaux, la tenue des comptes avait pour seul but d'aider le commerçant à connaître ses créances et ses dettes et éventuellement d'être en mesure de fournir la preuve.

Le code du commerce Algérien : *“exige à toute personne physique ou morale exerçant une activité commerciale d'effectuer l'enregistrement comptable chronologique des mouvements relatifs au patrimoine de son entreprise ainsi que le contrôle par inventaire et ce, une fois tous les douze mois ; aussi de l'existence et de la valeur des éléments dudit patrimoine et enfin l'établissement des documents synthèses constituant le bilan, un compte de résultat et une annexe”*.

Par ailleurs le code souligne que toute comptabilité régulièrement tenue pourrait faire l'objet d'une action de justice pour faire preuve des faits de commerce.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

2-3-2 Permettre le contrôle :

Une des finalités de la comptabilité qui prévaut dans le domaine est de rendre compte et de veiller à l'engagement de "rendre des comptes". Etant un moyen de mesure de la richesse générée par l'entreprise, la comptabilité fournit les bases nécessaires à la détermination de différents droits pécuniaires tels que la participation financière des salariés et les impôts imposés par l'état, ainsi que les dividendes des actionnaires.

Par ailleurs, la comptabilité fournit des éléments chiffrés permettant aussi de contrôler les contrats conclus entre l'entreprise et ses partenaires. En somme c'est un moyen de contrôle à la fois juridique et fiscal et aussi un instrument de régulation sociale.

2-3-3 Le contrôle du partage des richesses :

La comptabilité fournit des informations permettant aux actionnaires de contrôler de près les dirigeants de l'entreprise. Par le biais des états financiers, ils peuvent ainsi évaluer les répercussions des décisions prises par les dirigeants en matière d'investissement et de financement, sur la situation financière et sur le résultat des dividendes de l'entreprise et aussi de vérifier qu'elles n'ont pas été à l'encontre de leurs intérêts.

La comptabilité régit le droit d'information et de consultation des actionnaires en envisageant que tout actionnaire doit être suffisamment informé sur : l'inventaire, les comptes annuels, la liste des administrateurs ou des membres du directoire / conseil de surveillance.

2-3-4 Le contrôle de l'assiette de l'impôt :

Les données comptables sont utilisées pour calculer l'assiette de multiples impôts directs et indirects. Toute la fiscalité des entreprises repose sur la comptabilité en prenant en considération que le résultat imposable conduit à la détermination du résultat comptable.

Ce dernier subit ensuite des rectifications (extra – comptable) nécessaires, tout en tenant compte des écarts entre les règles comptables et les règles fiscales. En outre, la comptabilité fournit les données suivantes : le chiffre d'affaires et les achats de biens et de services.

Depuis l'introduction des impôts sur le revenu, la comptabilité est devenue un outil puissant de contrôle dont dispose l'administration fiscale. Les législateurs se sont impliqués sans relâche afin d'instaurer les engagements comptables des contribuables, de conditionner la déductibilité des charges par leur enregistrement obligatoire en comptabilité, et de permettre au fisc le

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

pouvoir de vérification de la comptabilité des entreprises. Cette vérification a pour finalité d'examiner sur place toutes les pièces comptables d'une entreprise et éventuellement de les comparer avec à les données de référence (notamment les pièces justificatives), dans la perspective de vérifier les déclarations souscrites et par la même occasion de déterminer les impositions supplémentaires.

2-3-5 Le contrôle pour surveiller et punir:

La comptabilité est l'un des moyens permettant de prévenir et de détecter directement les violations des règles et les fraudes, en comparant ou en recoupant les informations comptables avec des pièces justificatives, des éléments physiques identifiables ou des attestations fournies par des tiers tels que les clients, les fournisseurs ou les banques."

La prévention et la détection de la fraude, relèvent des prérogatives des dirigeants par le biais du déploiement d'un système crédible d'information comptable et de procédures de contrôle interne. Néanmoins, dans les PME le contrôle interne est relativement moins développé, car le dirigeant jouit de plus de prérogatives, et interfère directement dans un grand nombre de tâches quotidiennes. La prévention et la détection des fraudes sont généralement confiées à une entité externe de contrôle légal, qui vérifie également l'intégrité des dirigeants. Le contrôle exercé par ces derniers au sein de l'entreprise, surtout par rapport à leurs subordonnés, est souvent difficile à mettre en œuvre indépendamment de la taille de l'organisation. Le contrôle légal externe est donc fait par des professionnels indépendants, tels que les commissaires aux comptes, dont la mission primordiale est de confirmer la fiabilité des informations comptables et financières transmises par les responsables sociaux.

2-3-6 Aider à la prise de décision :

Connue par sa source d'information chiffrée, la comptabilité sert de support important dans les prises de décisions de l'entreprise et de celles de ses partenaires. Le développement industriel des grandes entreprises, caractérisées par une différenciation entre les actionnaires propriétaires et les dirigeants professionnels, ont consolidé les besoins d'informations nécessaires à la prise de la décision de la part des dirigeants et des investisseurs à partir du vingtième siècle. Des partenaires externes tels que les clients ou les fournisseurs, les banquiers, les pouvoirs publics sont tous dans le besoin de disposer d'informations fiables, dans leurs relations avec l'entreprise. La fonction habituelle de la comptabilité s'est consolidée d'une utilité décisionnelle interne et externe.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

La comptabilité financière est une source d'informations nécessaires à la gestion quotidienne des clients ou des fournisseurs et aux choix de financement ou d'investissement. De plus, dans les petites et moyennes entreprises (PME) dont les activités mono-produites n'obligent pas l'installation d'un système d'information de gestion sophistiqué, demeure néanmoins utile pour l'information et la prise de décision des dirigeants.

D'autres partenaires de l'entreprise que les actionnaires actuels ou potentiels ont recours aux états financiers pour élaborer leurs décisions. Ainsi, par exemple le banquier les utilisera pour décider de l'octroi d'un crédit, les pouvoirs publics pour accorder ou refuser une subvention et le fournisseur pour consentir des délais de paiements.

2-3-7 Servir le diagnostic économique et financier :

Utile à la préparation des décisions, la comptabilité l'est davantage pour la mesure et l'analyse ultérieures des résultats. La quantité d'informations provenant des états financiers constituent, après des retraitements éventuels, les données de base de tout diagnostic de l'évaluation financière des entreprises et des performances et des risques économiques et financiers.

A ce propos, il est possible que l'information comptable soit utilisée par un public varié et de servir une analyse financière pour des fins diverses qui seront liées au contexte et à l'intérêt de la personne qui la sollicitera ou l'appliquera. Les états financiers sont donc le support d'une analyse financière ultérieure focalisée sur le suivi au sein de l'entreprise des réalisations comparées aux prévisions, la communication interne en direction des salariés, la communication externe pour l'étude statistique des entreprises effectuées moyennant des banques de données ou par des organismes spécialisés, du grand public ou des marchés financiers et le diagnostic de l'entreprise.

2-3-8 Alimenter la statistique et la comptabilité nationales :

Les données comptables d'entreprise représentent une source idéale d'informations primaires des statisticiens et des comptables nationaux délégués pour les synthèses et les prévisions macro-économiques. A ce titre, elles occupent une place principale dans le dispositif Algérien de la statistique d'entreprise.

La collecte des données se fait suivant deux filières principales : les états financiers attachés à la déclaration fiscale des entreprises et les enquêtes accomplies par les organismes des statistiques.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Le recensement des informations comptables par les statisticiens dans un but d'analyse macro et micro-économique s'intéresse principalement à la mesure de la production des biens et des services et de ses usages (investissement, exportation, consommation intermédiaire). La mesure du revenu généré par la production et de sa distribution aux facteurs de production (capital et travail), la mesure de l'accumulation du capital et de ses modes de financement, la description des patrimoines et le développement de leur structure.

2-3-9 Apporter la confiance et favoriser le dialogue social :

L'usage des chiffres s'est imposé comme une tradition qui s'est imposée dans les sociétés modernes. Investis d'un pouvoir de légitimation et associés aux critères de vérité tels que désignés par les expressions courantes *la vérité des chiffres* » et « *les chiffres parlent d'eux-mêmes* », ils accomplissent un rôle symbolique qui n'est pas toujours assimilé par les acteurs eux-mêmes.

Source d'information chiffrée des acteurs du monde des affaires, la comptabilité remplit d'une manière tacite une fonction sociale qui consiste à leur assurer la confiance nécessaire pour toute transaction dans les relations d'échange. Cette assurance de confiance qu'offre la comptabilité tient à la croyance en l'exactitude et la crédibilité des états qu'elle fournit.

La comptabilité franchit même les limites de sa fonction classique d'information. L'importance du secteur public et parapublic renforce davantage ce besoin : « *la société a le droit de demander un compte-rendu à tout agent public de son administration* ».

2-4 Les acteurs de la comptabilité¹ :

Source d'information financière des tiers, la comptabilité est une obligation légale dans la majorité des pays. La comptabilité doit respecter certaines règles ou normes aussi bien dans la tenue des comptes que dans la présentation des documents de synthèse, pour être facilement assimilées par des personnes extérieures à l'entreprise. Dans la plupart des pays, le mécanisme de diffusion de l'information comptable fait appel à plusieurs acteurs que l'on peut lister en quatre catégories ; les normalisateurs (nationaux et étrangers), les utilisateurs, les producteurs et les auditeurs.

¹ www.memoire.com, « le projet-nouveau-système-comptable- algérien- anticiper –PCN 1975.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

2-4-1 Les producteurs :

Plusieurs entités sont susceptibles de produire de l'information comptable, surtout les entreprises industrielles et commerciales du secteur privé et public, les entreprises agricoles ou des services, les banques, les agences d'assurances, les professions libérales, les associations et les parties politiques.

L'information comptable peut être produite par l'entreprise/groupe concerné lui-même par leurs services comptables ou la sous-traitée auprès d'experts comptables en dehors de l'organisation. Le service doit répondre principalement à trois catégories de besoins : de surveillance de la comptabilité et d'attestation indépendante, de suppléance pour la réalisation de tâches comptables, et du besoin de conseils dans différents secteurs : gestion, fiscal et juridique.¹

2-4-2 Les utilisateurs :

Les utilisateurs de l'information comptable représentent une catégorie qui varie dans les dimensions historiques et géographiques et dont le contenu reflète le système politique d'un pays et les particularités socio-économiques.

Les utilisateurs habituels de l'information comptable sont généralement, les actionnaires /investisseurs, les dirigeants, les créanciers /banquiers, les pouvoirs publics, les financiers et les salariés.

La composition de la liste d'utilisateurs dépend du système économique et de l'importance accordée à l'information comptable.

La place des utilisateurs dépend du pays. Dans les pays connus par un personnel qui n'est pas impliqué dans la gestion de l'entreprise, les employés sont considérés comme des utilisateurs externes à l'entreprise. En revanche, dans les pays réputés par la cogestion, le personnel est considéré comme un utilisateur interne.

2-4-3 Les normalisateurs :

La réglementation et la normalisation financières ne se sont développées qu'au milieu du

¹ www.memoireonline.com, « le projet – nouveau – système – comptable – Algérien – anticiper – PCN 1975 ».

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

20^{ème} siècle.

Les principaux motifs ayant motivé la mise en place de la normalisation ont été de rassurer les créanciers et les petits porteurs moyennant une information systématique comparable et fiable, de répondre aux requêtes des organes étatiques de planification, de mettre en place des contrôles fiscaux et d'autoriser les salariés d'accéder à l'information comptable.

La normalisation garantit donc le respect des règles, et simplifie la normalisation temporelle (la comparaison dans le temps) et la normalisation spatiale dans le cas d'une entreprise à l'autre.

Le secteur public et le secteur privé peuvent se charger de cette normalisation.

2-4-4 Les auditeurs :

La naissance d'une réglementation publique de l'information comptable a induit la nécessité d'un audit de cette information qui doit être exclusivement effectué par un organe d'auditeurs (vérificateurs) spécialisés dans leurs disciplines respectives. Cet audit vise la transparence et la sécurité des marchés et des relations financières en formulant une opinion juste sur toutes les informations comptables.

Loin des interférences des pouvoirs publics, certains pays assignent l'audit aux cabinets privés d'experts comptables.

Dans d'autres pays, par contre, ils confient l'audit à des contrôleurs chargés de mission, nommés par les pouvoirs publics et exercent leurs missions sous le regard attentif d'un organe étatique. La mission d'audit peut se dérouler suivant l'une des deux formes suivantes :

- Confiée à des experts comptables privés désignés et rémunérés par les entreprises.
- Assignée à des fonctionnaires d'état.

2-4-5 Les dirigeants

Ils sont responsables de la politique comptable et de la préparation des états financiers dans les délais impartis. Au niveau de l'établissement dont ils sont responsables, les dirigeants établissent les états financiers sans pour autant observer une rigueur par rapport aux prescriptions réglementaires. Les dirigeants veillent, néanmoins à un certain niveau de détails que contiennent les états financiers qui servent de guide dans les jugements et les prises de décisions.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

2-4-6 Les actionnaires (les investisseurs)

Les actionnaires délèguent généralement la gestion aux dirigeants tout en exerçant le droit de consultation des documents comptables. L'attention des actionnaires aux performances de l'entreprise ne peut être satisfaite que par une information qui leur permettra de porter un jugement sur la provision des ressources, leur rentabilité et d'évaluer l'efficacité des activités menées par les dirigeants. L'information comptable doit donc les aider à décider du temps opportun pour acheter, de conserver ou de vendre les actions.

2-4-7 Les salariés

L'information comptable accorde un grand intérêt aux salariés, aussi bien au niveau de l'appréciation prospective de la situation économique et financière de l'entreprise, de la stabilité et de la rentabilité de leurs employeurs qu'au niveau des aspects relatifs aux rémunérations, à l'emploi et aux profits relatifs à la retraite.

2-4-8 Les tiers

L'information fournie par les comptes d'une entreprise intéresse beaucoup les différentes parties concernées, et ce afin d'évaluer la solvabilité de l'entreprise. Les banques ont aussi besoin d'accéder aux états financiers pour porter un jugement sur la situation financière et comptable de l'entreprise avant de décider de l'octroi de prêts ou du maintien d'un concours financier. De même pour les fournisseurs sont eux aussi très intéressés par la solvabilité de l'entreprise.

2-4-9 Les clients et le grand public

Le grand public peut statuer sur la solvabilité de l'entreprise et ce en examinant l'information comptable sur la situation de l'entreprise.

2-4-10 L'Etat

Les états financiers sont communiqués à l'administration fiscale de l'état, où les données comptables une fois retraitées vont servir de base pour le calcul des impôts. L'état garantit donc, un degré minimal de l'information comptable, en agissant sur le processus de la normalisation comptable et en assurant un caractère relativement moins contraignant aux normes et principes.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

"Les états financiers sont destinés à une gamme variée d'utilisateurs, notamment la presse économique, les rapports annuels et sont accessibles aux tribunaux de commerce."

Les utilisateurs de l'information comptable représentent une catégorie diversifiée aux besoins hétérogènes, ce qui peut induire des situations conflictuelles fréquentes. En France par exemple, les pouvoirs publics ont une influence remarquable sur la nature de la communication de l'information comptable, Aux Etats-Unis en revanche, cette influence est exercée par les investisseurs.

2-5 Les principes comptables¹:

Comme toute discipline, La comptabilité est basée sur des principes. Ces principes portent des noms connus, qui pour certains d'entre eux traversent toute l'histoire de la comptabilité par exemple le fameux principe de « prudence ».

Pendant longtemps, on a eu tendance à penser que ces principes étaient invariables et concernaient toutes les comptabilités de toutes les époques et de tous les continents. La relativité des principes comptables a été découverte vers la fin du 20^{ème} siècle, et a connu un essor grâce notamment, aux études de comparaison internationale et à l'étude de l'histoire de la comptabilité. "La politique de prudence en Allemagne, par exemple, diffère de celle en France et aux États-Unis."

Dans le cadre de ce travail on va essayer d'énumérer les grands principes comptables. La présentation de ces principes commencera en citant le célèbre principe de la partie double, puis le traitement des principes de qualification enfin les principes d'observation.

Cette présentation est également assez capricieuse qui n'implique ni facteur temps et ni hiérarchie règlementaire ou doctrinale.

2-5-1 Le principe de la partie double

Ce principe règle la saisie de l'information en comptabilité des entreprises, est probablement son signe le plus caractéristique. Il lui affecte aussi ses lettres d'ancienneté, en particulier par rapport à la comptabilité nationale, puisqu'il a été inventé au moyen âge et se trouve présenté dans l'ouvrage de Pacioli ⁽¹⁴⁹⁴⁾.

¹ Bernard Colasse, « comptabilité générale », Pc G1999, Economique 2000.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Deux principes explicatifs sont donnés : celui par les flux et celui par le patrimoine.

2-5-1-1 L'explication par les Flux :

Cette explication, très influencée par l'apparition de la comptabilité nationale et le développement de l'analyse financière, est basé sur l'idée que la comptabilité des entreprises a pour rôle fondamental de mémoriser des flux économiques issus des opérations d'échange.

Le principe de la partie double intervient pour organiser ce flux dans le but de présenter l'information comptable, car l'entreprise est considérée aujourd'hui comme un lieu d'échanges et de transformation des éléments faisant l'objet des échanges.

La maîtrise des flux d'échange avec l'environnement est devenue l'enjeu majeur de la gestion économique à tel enseigne que même les éléments les plus stables de la structure sont graduellement intégrés dans l'analyse de flux. Ces flux se présentent sous deux natures soit externe dont l'origine ou la destination est un agent de l'environnement, soit un flux interne qui présente un chemin dans un processus sans avoir de réciprocité comme c'est le cas des flux externes.

Les flux externes génèrent deux natures de flux : ils sont réels ou monétaires.

2-5-1-2 L'explication patrimoniale

La deuxième explication dominante pour présenter la méthode comptable, c'est l'évaluation du patrimoine de l'entreprise à travers le bilan. Tout mouvement affectant un élément quelconque du bilan est impérativement accompagné d'un mouvement inverse et de même importance sur un ou plusieurs autres éléments. A cet effet, le bilan doit être toujours équilibré. Cette technique d'enregistrement devient alors le fondement du principe de la partie double.

2-5-2 Les principes de quantification (mesure) :

Il faut quantifier les opérations à enregistrer, pour cela la comptabilité doit recourir à la monnaie, au critère de valeur historique et à l'adoption du principe de non compensation et de prudence.

2-5-2-1 Le principe de quantification monétaire

Les flux et les stocks saisis en comptabilité sont calculés en unités monétaires.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

2-5-2-2 Le principes du coût historique

Dès leur d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens coûteux sont enregistrés à leur coût d'acquisition, les biens acquis à titre gratuit sont enregistrés à leur valeur mercantile et les biens fongibles sont évalués, soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition, soit en présumant que le premier bien sorti est le premier bien entrée.

2-5-2-3 Le principe de prudence

C'est un principe essentiel pour les comptables. L'une des définitions décrit le principe de prudence comme suit¹ : « *l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert sur l'avenir d'incertitudes présentes susceptibles de surcharger le patrimoine et le résultat de l'entreprise* »². Selon ce principe, les moins - values (diminutions de valeur) par rapport au coût historique sont prises en compte en comptabilité par la constitution de provisions dès qu'elles sont probables. En revanche, les plus - values (augmentations de valeur) par rapport au coût historique ne sont pas comptabilisées avant leur réalisation (minimum du coût historique et de la valeur actuelle). L'adoption de ce principe répond aux engagements juridiques tels que la protection des actionnaires.

2-5-2-4 Le principe de non-compensation

Les éléments d'actif et de passif doivent être estimés séparément. Aucune compensation ne peut être effectuée entre les postes d'actif et de passif du bilan ou entre les postes de charges et de produits du compte de résultat. Le bilan d'ouverture d'un exercice doit être en concordance avec le bilan de clôture de l'exercice précédent

2-5-3 Les principes d'observation

Les principes d'observation de la comptabilité sont des principes directement liés à l'analyse et à l'évaluation du patrimoine de l'entreprise ainsi qu'à sa variation périodique appelée résultat. En somme, ils consistent à la fabrication des états financiers.

¹ Bernard Colasse, « comptabilité générale », Pc G1999, Economique 2000.

² Bernard Colasse, « comptabilité générale », Pc G1999, Economique 2000.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

2-5-3-1 Le principe de l'entité

L'entité est considérée comme un ensemble autonome, différente de ses propriétaires, associés ou actionnaires. La comptabilité d'une entité repose sur une séparation claire entre sa situation financière et celle des personnes physiques ou morales qui la dirigent ou qui ont contribué à son développement et à sa constitution. Les états financiers de l'entité ne prennent en considération que l'effet de ses propres transactions et des événements qui la concernent.

2-5-3-2 Principe de périodicité

Dans le but de répondre aux besoins d'information et les besoins de la vie économique, la vie de l'entreprise est segmentée en périodes ou exercices comptables. En général, la période est d'une durée d'un an. Sachant que la vie de l'entreprise est segmentée en périodes qui correspondent à des exercices, il faut que chaque exercice supporte les charges et les produits qu'il génère, d'où une indépendance entre les exercices.

2-5-3-3 Les Principes de continuité d'exploitation

La création d'une entreprise a un objectif donné, la continuité sous-entend que l'entreprise ne va pas cesser son activité dans l'immédiat, mais qu'elle va plutôt continuer de fonctionner afin de réaliser ses projets et accomplir ses activités courantes.

L'entreprise n'a ni l'intention, ni même la nécessité de réduire ses opérations ou de liquider.

2-5-4 Autres principes

Il existe d'autres principes : le principe de l'importance relative et le principe de l'immatérialité du bilan d'ouverture, le principe de la continuité des méthodes et le principe de l'image fidèle.

2-6 La théorie de la comptabilité

La littérature comptable a depuis les années 1970, commencé de faire part, d'une évolution optimiste du débat sur la théorie comptable en favorisant davantage l'approche sémantique du problème.

Une théorie de la comptabilité était alors nécessaire pour identifier les modèles comptables et en analysant leur fonctionnement. Selon B. Colasse montre de façon élaborée qu'il y avait à la fin du 20^{ème} siècle trois types de théories : des théories descriptives, des théories normatives et

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

des théories explicatives dont, la plus réputée est une théorie anglo-saxonne, appelée la théorie positive.

Dans le cadre de notre travail nous allons tenter de décrire d'une manière élaborée les deux théories : la théorie positive et la théorie normative.

2-6-1 Les théories normatives traditionnelles

Il existe plusieurs conceptions des théories normatives, nous nous contenterons de présenter dans notre étude, les théories normatives « *traditionnelles* » qui ont été utilisées pendant la deuxième moitié du 20^{ème} siècle.

Les théories normatives traditionnelles sont définies suivant deux dimensions principales :

- Raisonnement déductif : Pour déduire les principes et les concepts d'une comptabilité à partir d'un objectif assigné à cette comptabilité : elles sont donc à ce titre, totalement différentes des « théories » purement descriptives qui ne visent qu'à reformuler, d'une manière certes pédagogique, les pratiques existantes.
- Contexte socioéconomique : Elles ne prévoient nullement l'option de choisir entre plusieurs contextes possibles. A cet effet, et comme le précise B. Colasse, dans le cadre conceptuel communiqué en 1972 par le FASB (Financial Accounting Standard Board) aux Etats-Unis constitue une théorie (normative) de la comptabilité pour laquelle le FASB « *postule un environnement où les marchés financiers jouent un rôle majeur en matière de financement et où les investisseurs sont les principaux destinataires de l'information comptable* » ; par ailleurs, « *ces investisseurs sont censés avoir un comportement décisionnel que leur prête la théorie néoclassique* » (B. Colasse).

2-6-2 La théorie positive de la comptabilité

Cette théorie a été développée notamment par un groupe d'auteurs américains pour manifester leur opposition à l'égard de la théorie normative. Selon Watts et Zimmerman (1979), la finalité de la science comptable n'est pas de suggérer des normes comptables mais plutôt de décrire et d'expliquer les comportements des acteurs.

Dans son application réelle, la théorie positive de la comptabilité se caractérise par quatre éléments fondamentaux :

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

- Elle ne s'intéresse pas aux problèmes normatifs de la comptabilité : le fait d'avoir à considérer, par exemple si la mesure de l'efficacité sous-entend un type quelconque de comptabilité ne fait pas partie de son champ habituel d'étude.
- Elle s'intéresse plutôt, aux comportements des acteurs qui ont un effet en matière comptable, il s'agit surtout des dirigeants et à titre secondaire les créanciers, les investisseurs, le fisc et les salariés. Elle explique des hypothèses de comportement des acteurs qui sont fondées sur une certaine conception de l'entreprise ⁽⁴⁹⁾. L'entreprise n'est qu'une chaîne de contrats conclus entre différentes parties prenantes dans le but d'assurer une convergence de leurs intérêts. Les différentes parties prenantes, créanciers, apporteurs du capital, dirigeants, personnel, cherchent tous à tirer le maximum de profit de l'entreprise. La recherche d'un maximum de profit par les parties prenantes, s'accompagne généralement par un conflit d'intérêt entre les dirigeants (qui contrôlent la comptabilité) et les autres parties prenantes (qui ne disposent pas de maîtrise sur la comptabilité). C'est un contexte qui reflète la réalité, où les dirigeants pourraient recourir à des stratagèmes pour tromper les autres parties prenantes en choisissant des méthodes comptables qui augmentent leurs bénéfices actuels au détriment des bénéfices futurs. Cette démarche vise à vérifier, principalement par le biais de méthodes économétriques, si les hypothèses de comportement comptable attribuées aux acteurs, principalement les dirigeants, sont confirmées par des faits concrets.

2-7 THÉORIE NÉO-INSTITUTIONNELLE SOCIOLOGIQUE ET RECHERCHES EN COMPTABILITÉ

L'approche institutionnaliste est généralement associée aux recherches réservées au secteur public, pendant que certains travaux se sont intéressés aux organisations privées et particulièrement aux entreprises. La théorie néo-institutionnelle offre la possibilité de comprendre d'une manière claire toutes les formes organisationnelles, les stratégies ou les choix effectués par rapport aux pressions institutionnelles subies par l'entreprise. RICHARDSON (1987)¹ explique le rôle de légitimation accordé à la comptabilité de l'entreprise vis-à-vis de son environnement. Ce qui explique que depuis la fin des années 1980, le développement des travaux en comptabilité qui s'inscrivent dans une perspective institutionnelle. Ces travaux sont principalement l'œuvre de : MEYER (1986), MEZIAS

¹ Mémoire : le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS présenté par samira Benabdeller.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

(1990), TOURON (2002), FOGARTY et ROGERS (2005), BARBU (2006b).

2.7-1 DE LA TNI_s AUX CHOIX COMPTABLES

Bien que le modèle institutionnel ait été en mesure d'expliquer l'exercice comptable dans les années 1990, MEZIAS remarquait, l'inexistence d'études sur l'adoption des pratiques comptables par les entreprises. La filière sociologique de la théorie néo-institutionnelle est une manière appropriée pour la compréhension des phénomènes comptables pour le chercheur. CARPENTER et FEROZ (2001)¹, remarquent ainsi, que la plupart des théories économiques méconnaissent les pressions institutionnelles et organisationnelles endurées par les entreprises. La TNI's est une méthode permettant de bien saisir les choix comptables au sein des organisations dans lesquelles la maximisation des intérêts personnels des acteurs n'a aucune incidence décisive sur les choix de pratiques comptables (ibidem)². Nous allons présenter d'une façon expéditive un ensemble de travaux comptables mobilisant l'approche néo-institutionnaliste dans sa portée sociologique.

- MEYER (1986)³ souligne l'élan de la comptabilité et de l'intérêt accordé aux chiffres comptables sous l'effet des pressions exercées par les organisations et l'environnement. Selon MEYER, la comptabilité dans les organisations a connu un développement de façon isomorphiques en réponse aux attentes de légitimité.
- MEZIAS (1990)⁴ de sa part pense que le développement de réseaux relationnels complexes inter-entreprises, la professionnalisation et le développement de la normalisation comptable dans un milieu de plus en plus collectif rendent la théorie néo-institutionnelle particulièrement judicieuse pour les recherches. Il associe la TNI's et la théorie politico-contractuelle afin de comprendre le choix de comptabilisation des crédits d'impôts au compte de résultat. Cette étude met en évidence la pertinence des variables institutionnelles pour la compréhension des pratiques comptables.
- La recherche conduite par CARPENTER et FEROZ (2001)⁵ mobilise l'approche néo-institutionnaliste sociologique pour mettre en exergue les pressions institutionnelles exercées

¹ Mémoire : le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS présenté par samira Benabdeller.

² Mémoire : le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS présenté par samira Benabdeller.

³ Mémoire : le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS présenté par samira Benabdeller.

⁴ Mémoire : le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS présenté par samira Benabdeller.

⁵ Mémoire : le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS présenté par samira Benabdeller.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

sur quatre états américains pour les obliger à adopter des principes comptables facilement accueillies. Cette recherche s'est intéressée surtout aux organisations publiques, offre néanmoins une perspective indéniable sur les mécanismes iso morphiques qui s'effectuent dans un processus de choix de principes comptables.

- Les travaux conduits par TOURON (2002)¹ visent d'une part, à clarifier les décisions de mise en conformité des principes comptables par rapport aux normes reconnues mondialement (IAS/IFRS ou US GAAP), et d'autre part, l'auteur ambitionne d'identifier le courant théorique susceptible d'expliquer ses adoptions. La recherche est attachée à l'étude des choix de référentiel de trois cas d'entreprises (SAINT-GOBAIN, PÉCHINEY et RHÔNE-POULENC) pendant 30 ans de 1970 jusqu'à 2000. L'auteur s'est résolu que la perspective institutionnelle peut être adoptée pour étudier soit les pressions exercées pendant le processus de développement d'une norme comptable internationale, soit les choix comptables.

- Le procédé implémenté par les normalisateurs comptables offre aux états, aux entreprises et aux organismes comptables la possibilité d'exprimer leurs points de vue. LARSON (1993)² explique que les pressions exercées par les différents intervenants du procédé de l'IASC ont une influence sur le normalisateur puisque celui-ci vise à obtenir l'adhésion du plus grand nombre pour légitimer les normes produites.

- AERTS et al. (2006)³ étudient les mises au point environnementales des entreprises au regard des apports de la théorie néo-institutionnelle. Les auteurs se sont penchés sur un échantillon d'entreprises canadiennes, françaises et allemandes pour faire ressortir le comportement imitatif des entreprises en matière de diffusion volontaire d'informations environnementales et ce, sur une période de six ans.

- La thèse de BARBU (2006b)⁴ a pour but de démontrer que le choix d'application d'un référentiel normatif international est un processus qui n'échappe pas de l'influence institutionnelle. Pour cela, l'auteur associe une analyse historique des articles publiés par la revue *Comptability Control Audit*, une étude statistique (normes statistiques vectorielles) des choix effectués par les entreprises françaises entre 1985 et 2000, l'envoi de formulaires de sondage suivi par des entretiens. Cette démarche multi-méthodes permet à l'auteur de prouver

¹ Mémoire : le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS présenté par samira Benabdeller.

² Mémoire : le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS présenté par samira Benabdeller.

³ Mémoire : le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS présenté par samira Benabdeller.

⁴ Mémoire : le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS présenté par samira Benabdeller.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

que le choix de référentiel est effectué dans une perspective de légitimation de la politique comptable et par le biais des trois types d'isomorphismes mis en évidence par DIMAGGIO et POWELL (1983).

- CHAMBOST (2007)¹ déploie la TNI' s dans le but de comprendre la façon dont les analystes financiers sell-side forment leur jugement. L'étude s'intéresse sur la compréhension des modalités sociales d'élaboration, par les analystes financiers, de leurs grilles d'analyse, en se questionnant sur la manière dont les interactions avec les autres acteurs contribuent à cette construction.

- COLASSE et POCHE (2008)² se penchent sur la naissance du nouveau CNC en mettant en évidence les manifestations de l'isomorphisme institutionnel (mimétique, concurrentiel et historique) comme éléments de compréhension de la réforme du dispositif Français de normalisation.

Le néo-institutionnalisme sociologique offre une lecture des choix des modes d'organisation de l'entreprise à partir des normes, valeurs et règles en usage dans l'environnement.

¹ Mémoire : le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS présenté par samira Benabdeller.

² Mémoire : le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS présenté par samira Benabdeller.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Section 3 La place de système comptable dans l'entreprise

Dans cette section on va tenter de mettre en évidence l'importance de système comptable pour les dirigeants d'entreprises en utilisant les perspectives de la théorie de la gouvernance et de la théorie de la structuration."

3-1 Définition de la gouvernance

La gouvernance fait référence à l'ensemble des mesures et des règles qui permettent de garantir le bon fonctionnement et le contrôle d'un Etat, d'une institution ou d'une organisation privée ou publique. Le terme et le concept de gouvernance, sont apparus en France dans les années 1990 et étaient utilisés au début pour évoquer le pouvoir politique et étatique, sont aujourd'hui largement employés dans la sphère économique et dans la gestion des entreprises.

La gouvernance¹ a "*pour but de fournir l'orientation stratégique, de s'assurer que les objectifs sont atteints, que les risques sont gérés comme il faut et que les ressources sont utilisées dans un esprit responsable*". La gouvernance garantit le respect des intérêts des "*ayants droits*", qui sont les citoyens, les pouvoirs publics, les partenaires et les actionnaires. La gouvernance est une forme de pilotage multi parties prenantes. Les décisions ne sont plus l'aboutissement de décideurs absolus, mais plutôt le fruit de consultations en fonction des différents intérêts des parties prenantes.

3-2 Les types de gouvernance

La gouvernance s'articule sur quatre principes fondamentaux : la responsabilité, la transparence, l'état de droit et la participation. La gouvernance publique diffère de la gouvernance privée. La gouvernance publique est un domaine d'étude interdisciplinaire qui s'occupe des relations de pouvoir entre les autorités publiques, la société civile et le marché.

Le système propre à l'organisation des nations unies est similaire à une gouvernance publique avec plusieurs principes tels que la conception de paix et la démocratie participative. L'approche de la banque mondiale est basée sur la "*bonne gouvernance*" comme condition nécessaire des politiques de développement. La gouvernance de l'union européenne, plus proche d'une gouvernance publique, désigne les règles, les processus et les comportements qui régissent les pouvoirs au niveau Européen, notamment par rapport à la responsabilité, l'ouverture, la participation, l'efficacité et la cohérence.

¹ Gérard chaneaux , gouvernement d'entreprise et comptabilité.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

La gouvernance privée, d'entreprise est précisément la relation entre les actionnaires et la direction de la société, notamment au sein du conseil d'administration. L'objectif est d'assurer l'intégrité et la bonne transparence des pratiques et des informations financières au sein de l'entreprise entre sociétés et actionnaires. La gouvernance privée concerne aussi la gouvernance des associations, des organismes collectifs, etc.

3-3 la gouvernance et le système comptable.

Après avoir passé en revue le système comptable, les théories comptables et la relation entre le système comptable et l'institution, on va essayer dans cette partie de développer l'importance de ce système comptable dans la gouvernance de l'entreprise.

Les mécanismes de gouvernance d'entreprise à l'interne ou à l'externe sont basés sur les données comptables et financières qui sont publiées par l'entreprise. Les actionnaires et les dirigeants ont la faculté d'influer sur ces données.

La rémunération des dirigeants dépend de la performance de l'entreprise, des choix comptables judicieux qui permettent d'accroître artificiellement les bénéfices et ainsi les primes qui leur sont octroyées. De la même manière, et dans le but de réduire le coût du crédit, certains dirigeants peuvent s'évertuer de « *gérer* » à la hausse les résultats comptables pour mettre en confiance les créanciers. Ces pratiques sont souvent difficiles à prouver. L'analyse du rôle de l'information comptable dans la gouvernance de l'entreprise s'impose donc, afin d'assurer la compréhension de l'efficacité des mécanismes de contrôle de l'activité des dirigeants.

Le rôle de la comptabilité est de générer l'information sur le processus de création de valeur dans le but de satisfaire une demande interne ou externe. Sur le plan interne, la demande vient exclusivement des dirigeants, qui souhaitent être en position de mener le processus de création de valeur et de disposer d'un outil permettant de solutionner d'éventuels conflits avec les différentes parties prenantes. Sur le plan externe, l'information comptable doit garantir une transparence permettant de s'informer sur l'intérêt de la transaction et les risques encourus.

La gouvernance d'entreprise doit alors satisfaire les différentes requêtes tout en gérant la qualité des informations et des données comptables. Il existe deux visions de la gouvernance.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

- La vision actionnariale de La gouvernance

C'est le mode de gouvernance le plus ancien. Il donne plus de priorité aux intérêts des actionnaires pour la simple raison qu'il autorise les actionnaires d'avoir une vision précise des actions des dirigeants et d'approuver leur activité. L'intention est de mettre en place un équilibre entre pouvoir du dirigeant et pouvoir de l'actionnaire en limitant les abus de pouvoir des décideurs.

Cette vision actionnariale de la gouvernance, centrée sur la relation actionnaire-dirigeants et le contrôle de ces derniers restes dominants dans les débats actuels, en particulier dans la grande presse, en raison de l'importance attribuée au rôle des marchés boursiers dans les pays anglo-saxons. Elle a inspiré notamment la définition de Shleifer et Vishny ¹ : « *La gouvernance des entreprises se préoccupe de la façon dont les apporteurs de capitaux, permettent de financer les sociétés et garantissent la rentabilité de leur investissement* ».

Cette théorie actionnariale de la gouvernance est l'application de la théorie positive de l'agence, connue plus tard sous l'acronyme TPA, est le fruit des œuvres de Meckling (1976) et Jensen(1983). L'entreprise est représentée comme une entité jouant le rôle de «*centre contractant* » la forme d'un «*nœud de contrats*» dont le dirigeant occupe le centre. La configuration organisationnelle progresse suivant le principe d'efficience : la probabilité de survie des formes organisationnelles est tributaire de leur capacité – comparativement aux formes concurrentes – à réduire les coûts d'agence. Ces derniers correspondent aux pertes de valeur occasionnées par les conflits d'intérêt opposant les différentes parties prenantes (dirigeants, créanciers, actionnaires, salariés, ...) relativement à une situation idéale (perfection des marchés, rationalité illimitée des agents, ...) pour laquelle ces conflits pourraient être solutionnés sans moindre coût. Etant donné que les contrats entre dirigeants et actionnaires sont centraux, les premières études ont été focalisées sur la relation d'agence qui leur est associée, il est entendu que les dirigeants sont supposés être les agents des actionnaires, eux-mêmes incarnent le rôle de principaux ou de mandants. Comme l'objectif principal de Meckling et Jensen était de suggérer une théorie de la structure financière, leur analyse fait également appel à une seconde relation d'agence, entre les actionnaires (entreprise, dirigeant) et les créanciers. Dans ce modèle, basé sur deux relations d'agence, les actionnaires sont considérés comme les seuls propriétaires de l'entreprise, et l'efficience de l'organisation est évaluée uniquement en fonction de la valeur de leur patrimoine. Cette valeur est estimée à partir de la capitalisation boursière des actions sur un marché financier supposé efficient sur le plan informationnel. « Partant du fondement de la théorie d'agence,

¹ Gérard chaneaux , gouvernement d'entreprise et comptabilité.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

la théorie actionnariale de la gouvernance cherche aussi à minimiser les coûts d'agence entre l'apporteur de capitaux (créanciers, financiers et actionnaires) et les dirigeants de façon tacite. Le facteur décisif de la création de valeur (réduction à sa mesure actionnariale), en d'autres termes de l'efficience est la sécurisation de l'investissement des apporteurs de capitaux.

- La gouvernance partenariale

Ce style de gouvernance est relativement récent, il prend en considération toutes la partie prenante. Une attention particulière est accordée aux intérêts légitimes des parties prenantes dans l'installation des structures habilitées à prendre des décisions.

En plus de la maximisation de la valeur actionnariale, la création de valeur nécessite des dirigeants, une prise de décision en conformité avec les intérêts des parties prenantes. A cet effet, l'entreprise, en plus d'un objectif de performance, doit se soucier sur son impact vis-à-vis de l'environnement, s'investir dans la société civile et de développer une politique citoyenne face aux consommateurs.

Après avoir exposé les deux visions actionnariale et partenariale, on va présenter la comptabilité dans la vision actionnariale. En partant des limites de cette représentation, on tentera d'élaborer sur l'intérêt de la vision partenariale pour mieux comprendre la comptabilité.

3-4 la comptabilité et la vision actionnariale de la gouvernance

La vision actionnariale de la gouvernance a pour but de réduire les coûts d'agence en se basant sur un ensemble d'informations, dont l'information comptable de la production. Etant onéreuses, l'interprétation et l'utilisation de l'informations comptable ne se justifient que par les gains produits, résultant des réductions des coûts d'agence.

L'information comptable intervient donc à différents niveaux. Les créanciers se référant à l'information comptable pour statuer sur les demandes de prêts. Cette explication est résiduelle car, en raison des hypothèses posées, les actionnaires, qui acceptent le risque, exercent la fonction de contrôle. Si on avance que la comptabilité n'a pas pour objectif de minimiser les coûts d'agence avec les créanciers, il devient indispensable d'apporter les justificatifs nécessaires. Le mécanisme du marché financier a été privilégié au détriment de la voie explicative pour représenter l'information directe du marché des dirigeants et du conseil d'administration. Si l'on admet que l'information comptable ne puisse soutenir la gouvernance des dirigeants que si elle correspond au cours boursier, alors, la discipline accomplie par le marché financier dépend de l'information détenue par les

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

actionnaires actuels et potentiels. Cette information est transmise par diverses entités (entreprise, tiers, etc.) Et incarne plusieurs formes (comptable, économique...). L'information comptable transmise légalement, sur laquelle se concentre la théorie positive de la comptabilité (TPC), n'est qu'une information particulière qui arrive tard au marché. Elle n'a alors d'effet sur les cours que si elle ramène des éléments d'information assez récents pour générer la révision des prévisions des investisseurs.

Les dirigeants qui sont appelés à orienter la production d'information comptable dans le but de réaliser leurs objectifs, les actionnaires sont amenés d'installer des systèmes de rémunération (attributions d'actions, bonus, stock-options), qui contribuent à la réduction des coûts d'agence. Cependant, cette indexation de la rémunération par rapport à la performance actionnariale (ou sur ses déterminants supposés) engendre des effets négatifs. Si le marché financier affecte un contenu informationnel au résultat publié, le dirigeant est appelé à traiter le résultat comptable. Un tel argument, basé sur l'opportunisme des dirigeants, permet d'expliquer les pratiques de montage truqué des comptes, de lissage et de comptabilité créative.

L'hypothèse d'opportunisme n'est pas forcément indispensable pour justifier la comptabilité, Il suffit juste de postuler pour qu'elle constitue un moyen pour les dirigeants de transmettre de l'information, ne serait-ce que pour se racheter, sans avoir l'ambition d'arnaquer le marché. En dévoilant une information honnête, le dirigeant a plus de chances de redorer sa réputation et d'échapper ainsi aux contrôles. Les dirigeants peuvent se soumettre volontiers à un audit contractuel afin de confirmer la qualité de l'information permettant d'atténuer l'incertitude auprès des investisseurs et de simplifier le déroulement des contrôles. L'intérêt des dirigeants peut se recouper avec celui des actionnaires, si les frais de l'audit sont inférieurs aux gains générés, par exemple, en réduisant les pertes de valeur que peut causer un excès de contrôle qui pourraient freiner les initiatives managériales.

Toutefois, même si on estime que l'opportunisme n'est pas forcément systématique, se douter de son existence est suffisant pour motiver le seul contrôle des actionnaires sur la production de l'information comptable, ce qui pourrait expliquer l'installation (hors toute contrainte légale...) De comités d'audit, auxiliaires du conseil d'administration, dont le rôle est de s'assurer de la fiabilité de l'information comptable. Cette approche de contrôle n'aurait de sens que si les actionnaires pensent qu'ils ont tout à gagner en supportant les coûts de cette forme de contrôle, ou aussi comme pratique de dédouanement mis en place par les dirigeants, ce qui sous-entend la présence d'actionnaires très importants. La vision actionnariale nous pousse à nous interroger sur la méthode d'intégration comptable dans les cours qui conditionnent l'efficacité d'un mécanisme externe comme c'est le cas du marché financier. A l'exception de certains actionnaires qui ont le privilège de l'accès « interne » à l'information via le conseil d'administration, la majorité des investisseurs, qu'ils soient

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

institutionnels ou particuliers, comptent sur des analystes (internes ou externes), même sur la presse financière, pour effectuer leurs placements. L'information comptable ne serait bénéfique que si elle permet d'éclairer leurs conseils. En contribuant d'améliorer leurs pronostics de résultat ou l'évaluation du risque, elle peut engendrer une réduction des coûts d'agence. Enfin, l'épreuve finale pour tester l'utilité de l'information comptable est la suite donnée par le marché après sa diffusion. Si l'information communiquée renseigne sur une variation des coûts d'agence, cette dernière doit être obligatoirement reflétée par les cours. Dans le cadre de l'efficience informationnelle des marchés financiers, l'absence de réaction s'expliquerait pour deux raisons : Premièrement, l'information comptable ne véhicule pas "un plus" comparativement à celle diffusée par d'autres voies. Deuxièmement, les coûts de traitement et d'interprétation de l'information comptable, directement liés à l'expertise nécessaire pour établir des prévisions, excèdent les gains espérés par les investisseurs. Le montant total de ces gains dépend surtout des coûts de transaction (liés notamment à la liquidité du titre) et de l'importance des écarts d'évaluation, fonction de la complexité de l'activité. Ce type de modélisation mène à des prédictions vérifiables mettant en relation la structure de l'actionnariat, la complexité de l'activité, le système de rémunération des dirigeants, l'efficience du marché des dirigeants, les possibilités de manipulation comptable, l'expertise des analystes et la liquidité du marché du titre.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Schéma 1 : La représentation du système de production comptable dans la vision actionnariale

Production de l'information Comptable	Interprétation :	Réception, révision
-fonction de l'objectif des dirigeants (Package de rémunération)	-prévision de bénéfices - estimation du risque	des profits anticipés et du risque
-contrainte par le cadre légal et les normes Comptable		Réaction du cours boursier

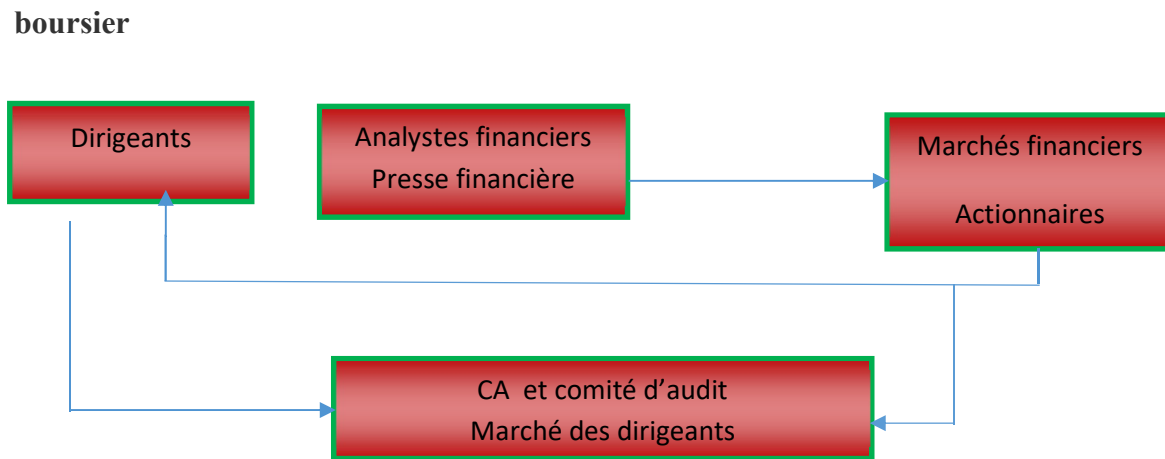


Schéma 1 : La représentation du système de production comptable dans la vision actionnariale

Source : Gérard CHARREAUX « gouvernance d'entreprise et comptabilité ».

3-5 la comptabilité et la vision partenariale de la gouvernance.

La vision partenariale est capable de surpasser les limites de la théorie actionnariale qui n'arrive pas expliquer l'intérêt de l'information comptable légale, celui de la comptabilité relative aux organisations autres que les sociétés par actions, celui de la comptabilité interne de gestion et la portée de l'évolution des missions des professions comptables.

3-5-1 L'intérêt de l'information comptable légale

L'information comptable légale intéresse beaucoup plus les parties prenantes que les actionnaires, notamment dans les sociétés cotées. La comptabilité externe patrimoniale a pour finalité d'informer les tiers sur l'évolution des dettes, les engagements et sur la capacité de l'entreprise à les couvrir. C'est cette préoccupation qui explique le principe de prudence. À ce propos, les tiers qui sont très intéressés par les bilans sociaux ne sont pas les actionnaires mais plutôt les créanciers, qu'ils soient financiers, commerciaux ou sociaux. Ils sont d'ailleurs les principaux utilisateurs de l'information comptable transmise par les fournisseurs d'informations financières tels que les greffes des tribunaux, sociétés spécialisées et centrales de bilans. L'objectif qu'ils ont dans cette recherche d'information n'est pas d'évaluer ou de donner un prix à l'entreprise, mais de s'assurer que les transactions engagées ou à venir, qui les concernent, pourront être menées à bien. Par ailleurs, l'intérêt de l'information comptable pour les actionnaires est peu compréhensible. Dans les sociétés cotées, l'utilité de l'information comptable est liée au niveau du résultat qui joue un rôle déterminant pour statuer sur la politique de dividendes. Ce rôle semble secondaire, en prenant en considération la relation floue qui lie la valeur actionnariale à la politique des dividendes et de la composante dans la rentabilité actionnariale. Si la société n'est pas cotée, la comptabilité légale retrouverait de l'importance si les actionnaires ne peuvent pas accéder à l'information financière et économique par d'autres canaux d'information. C'est un cas relativement rare. Cette importance mineure de l'information comptable externe pour les actionnaires, contribue à l'explication des options adoptées pour présenter les comptes. La majorité des principes comptables fondamentaux n'ambitionnent pas de valoriser l'entreprise du point de vue des actionnaires mais à fournir une information crédible et aux autres parties prenantes, permettant ainsi de résoudre d'éventuels conflits. Le principe d'enregistrement au coût historique, le principe de l'entité morale ainsi que le principe de prudence ne se sont compris que dans cette perspective. Le « *centre contractant* » est assigné pour l'exécution des contrats avec des différentes parties prenantes, Le bilan est généralement le patrimoine de l'entreprise lui permettant d'évaluer sa capacité à répondre aux engagements contractés. La comptabilité sert essentiellement de référence aux règlements des conflits, ce qui renforce l'importance de son caractère vérifiable « objectif ». Elle doit être accessible et utilisée par un arbitre neutre et intègre. Ce rôle confirme davantage l'importance des principes de régularité et de sincérité. Pour expliquer la forme des documents sociaux elle doit faire intervenir les différentes parties prenantes.

La conception partenariale dans son acception la plus large inscrit les pouvoirs publics comme partie prenante, surtout comme pourvoyeurs de biens et services publics. Elle contribue à une meilleure explication des comptes qui reflètent leurs soucis de contrôle. En France par exemple, la

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

conception partenariale a été très influencée par le rôle régulateur et contrôleur de l'état en matière de contrôle de l'activité économique. La forme du tableau des soldes intermédiaires de gestion est largement inspirée de la comptabilité nationale. Les modifications de la présentation du bilan lors du passage au PCG 1982 se sont aussi inspirées de l'analyse de la banque de France.

En somme, il est clair que la présentation des états comptables semble fortement dépendante de la conception nationale de la gouvernance. Les états financiers du modèle anglo-saxon, comparativement au modèle adopté par les entreprises de l'Europe continentale, reflète une conception qui accorde aux actionnaires un intérêt particulier.

3-5-2 L'intérêt de la comptabilité pour les formes organisationnelles non sociétales

La TPC n'arrive pas à expliquer l'importance de la comptabilité pour les organisations ne faisant pas partie des sociétés cotées. On peut s'interroger quant à l'attention accordée à ces dernières pour développer une théorie de la comptabilité. Du point de vue chronologique, ces sociétés sont relativement récentes comparativement aux premiers systèmes comptables qui ont été pratiqués dès l'antiquité (Degos1998)¹ ; il devient alors nécessaire d'étendre l'approche de la gouvernance à d'autres organisations afin d'expliquer la comptabilité. Ainsi, les différences de gouvernance qui existent entre les organisations du secteur public et du secteur privé, et les différences au sein même du secteur privé, entre les organisations à but non lucratif et les sociétés, mettent en évidence d'une manière prononcée la forme de leurs systèmes comptables. Une telle extension contribuerait à une meilleure compréhension des particularités comptables des collectivités locales et d'éclairer les débats concernant l'application de certains outils issus de la comptabilité privée. Pour une commune, l'approche partenariale signifie qu'il faut étudier la totalité des mécanismes qui gênent la latitude discrétionnaire des maires, en relation avec les électeurs, les organismes de financement, l'état et les autres collectivités ainsi que les fournisseurs qui représentent tous, les principales parties prenantes. La logique de l'efficience partenariale peut s'appliquer. Les systèmes de comptabilité évoluent de façon à augmenter la valeur partenariale. La récente évolution de la comptabilité publique constituerait ainsi un moyen de réduction des coûts d'agence entre les différentes catégories des parties prenantes.

3-5-3. L'intérêt de la comptabilité interne de gestion

¹ Gérard chaneaux , gouvernement d'entreprise et comptabilité.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

En prenant en considération que les actionnaires n'ont pas accès à l'information interne, l'approche de la TPC n'arrive pas à expliquer facilement la comptabilité de gestion. Par contre, la vision partenariale suggère une explication naturelle de la comptabilité de gestion. Cette dernière représente un outil efficace pour guider et pour contrôler la création de valeur partenariale. Le dirigeant l'utilise pour concevoir et gérer son espace discrétionnaire. La comptabilité de gestion lui permet de savoir la source de création de la valeur et la manière dont elle se répartit et aussi que ses marges de manœuvre probables. Est-ce que le gestionnaire, dispose des moyens nécessaires de répartir différemment la valeur sans affecter négativement la performance ?

Par ailleurs, si la comptabilité externe représente l'outil informationnel de prédilection pour gouverner les relations d'agence avec les partenaires financiers et les créanciers ; la comptabilité interne profiterait plus la gouvernance des transactions conclues avec les partenaires commerciaux et industriels et aussi avec les employés. Elle permet donc, de fournir les éléments d'information interne nécessaires à la gestion des éventuels conflits d'intérêts, résultant de la répartition de la valeur créée et relatives à ces transactions.

La comptabilité interne ne se focalise pas sur les coûts et les prix d'opportunité qui ne sont pas aisément estimables et observables, elle fournit néanmoins les éléments essentiels de la négociation des transactions avec les partenaires industriels, financiers et commerciaux. La vision partenariale mène à entrevoir la comptabilité de gestion comme étant le support du dirigeant pour mieux gérer l'ensemble des transactions, des contrats avec les différents partenaires, et d'élaborer les compromis organisationnels et les techniques d'amélioration de la gestion. Dans cet ordre d'idée, le développement des méthodes de comptabilité par activités, représente une innovation capable d'améliorer la gestion de la valeur partenariale. Ces méthodes permettraient de mieux mettre en évidence le processus de création/répartition de la valeur. L'optimisation de la valeur partenariale doit s'accompagner d'une aptitude de gestion offrant au dirigeant une marge de manœuvre quant à l'adéquation des choix en matière de création de valeur par des opérations d'investissement, tout en veillant à une répartition judicieuse de la valeur créée garantissant la pérennité de l'organisation.

3-5-4. La variété et l'évolution des missions des professions comptables

La vision partenariale contribue à la réinterprétation de la chaîne : "production-interprétation-utilisation" de l'information comptable, de manière à illustrer la présence de certains acteurs et les diverses missions des professions comptables. Les utilisateurs de l'information comptable ne se limitent pas aux actionnaires actuels de la société : ils incorporent aussi l'ensemble des partenaires de l'organisation y compris les pouvoirs publics. La méthode de l'efficience partenariale ne se contredit

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

pas avec le droit d'information de l'entreprise ou la mission des commissaires aux comptes en matière de prévention des entreprises ou de révélation des faits illicites. L'approche actionnariale conduit tacitement à la restriction de ses missions de professions comptables à la certification contractuelle de l'information comptable externe des actionnaires. La vision partenariale quant à elle conduit à l'élargissement de cette mission, d'une part vis-à-vis d'autres partenaires et, d'autre part, par rapport à d'autres travaux, comme le conseil et l'audit opérationnel. Cet élargissement correspond à une conception de la gouvernance qui favorise le processus de création de la valeur sans négliger la sauvegarde des intérêts des tiers. Partant de la réalité des systèmes comptables, la vision actionnariale a un pouvoir explicatif limité. Elle n'arrive pas surtout à se renseigner du rôle de la comptabilité dans différentes organisations, de l'intérêt manifesté à l'information comptable des parties prenantes et aussi de l'utilité de la comptabilité de gestion. Même si son champ d'application ne se limite qu'à l'analyse de la relation d'agence entre les dirigeants et les actionnaires, elle resterait comme même peu pertinente, en matière des marchés financiers efficients.

Les actionnaires ne devraient pas se soucier d'une information diffusée tardivement et basée sur les coûts historiques. L'adoption d'une vision plus étendue de la théorie de la gouvernance, fondée sur la valeur partenariale et sur une notion d'efficacité qui ne se réduit pas au seul critère de la valeur actionnariale mesurée à partir des cours boursiers ; est un préalable pour une meilleure compréhension de la panoplie des systèmes comptables et la diversité des utilisateurs de la comptabilité Et l'importance de la réglementation qui ne peut s'expliquer par le seul souci de protéger les actionnaires. Evidemment, le revers du gain du pouvoir explicatif n'est rien d'autre qu'une complexité accrue. Ceux qui défendent l'approche actionnariale peuvent répliquer avec comme argument, que contrairement à la valeur de marché actionnariale, la valeur partenariale n'est ni observable et encore moins mesurable. Cette argumentation n'est cependant pas acceptable pour la simple raison qu'elle mènerait à l'élimination de la plupart des théories scientifiques qui sont fondées sur des grandeurs inobservables ou non parfaitement mesurables. Pour le reste, il est facile de critiquer, d'une part, que l'efficacité informationnelle des marchés est inexacte et, d'autre part, qu'en raison de l'approximation de l'estimation du coût du capital, les mesures de la valeur actionnariale créée sont loin d'être crédibles. En somme et Indépendamment du coût, l'adoption de la vision partenariale semble nécessaire, voire incontournable pour le développement d'une théorie soutenable de la gouvernance et de la comptabilité.

3-2 la théorie de la structuration et la comptabilité

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

La théorie de la structuration s'inscrit dans le courant interprétatif dans le domaine de la recherche en comptabilité qui se réfère à des acteurs comme Giddens.

La théorie de la structuration élaborée par Giddens a été déployée par plusieurs auteurs intéressés par la place de la comptabilité et son utilisation en milieu organisationnel. Les premières œuvres, dans le domaine de la comptabilité et du contrôle de gestion, sont la création de Roberts & Scapens (1985), Macintosh & Scapens (1990, 1991), Scapens et Macintosh (1996) qui mettent en exergue le potentiel de cette théorie pour interpréter et étudier les rôles socio-organisationnels de la comptabilité de gestion dans l'entreprise. Macintosh & Scapens (1991) ont ainsi fait appel à la théorie de la structuration pour éclaircir la manière dont Sloan au début des années trente a réussi à installer un nouveau système de contrôle financier qui repose sur la notion de ROI chez General Motors (GM). L'ambition commune de ces auteurs était donc de prouver que la théorie de la structuration est capable de faire évoluer la recherche en comptabilité de gestion d'une approche fondée sur la technique comptable, qui relève du paradigme positiviste, pour s'intéresser aux phénomènes sociopolitiques et institutionnels liés à l'utilisation et à la transformation dans le temps des pratiques managériales comptables selon un paradigme méthodologique interprétatif.

Cependant, on note la rareté des recherches francophones en comptabilité qui ont mobilisé cette théorie, à l'exception, de celles de Chevalier- Kuszla (1998, 2000), et ce malgré la disponibilité de quelques travaux en management et en système d'information s'inspirant de ce cadre de réflexion structurationniste.

La théorie de la structuration permet d'expliquer selon trois niveaux d'analyse en commençant par l'interaction des dirigeants afin de se hisser au niveau de la structure (institution) et ce moyennant des modalités de structuration relatives à l'individu et à la structure.

Notre but dans cette mise au point est d'étudier d'une manière analytique et méthodique les comportements individuels des dirigeants vis-à-vis de la comptabilité en fonction, d'une part, de leurs caractéristiques individuelles et, d'autre part, du contexte institutionnel interne et externe dans lequel ils œuvrent.

Selon cette théorie l'analyse du comportement d'usage et d'interprétation des dirigeants de l'information comptable au sein de l'organisation se fait suivant trois dimensions : signification, domination et légitimation.

3-2-1 Les concepts fondamentaux de la théorie de la structuration

Trois concepts importants ont été mis en évidence par Giddens : les systèmes sociaux, structure sociale et dualités structurelles.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Les systèmes sociaux peuvent être définis comme « *des relations entre acteurs où collectivités, reproduites et organisées en tant que pratiques sociales particulières* » (Giddens 1987)¹.

La structure sociale est définie comme « *des règles et ressources, ou ensemble de relations de transformation, organisées en tant que propriétés de systèmes sociaux* ».

Dualité structurelle :

Cette théorie se charge de la dualité de structure et d'action. D'après cette dualité Structurelle « *la structure et les propriétés institutionnelles des systèmes sociaux sont créées par l'action humaine et contribuent à former les futures actions humaines. Les structures sont produites et reproduites par interactions entre action et structure.* »²

L'organisation des agents et la disposition des structures ne sont pas des phénomènes distincts, selon Giddens (1987)³, il s'agit plutôt d'une dualité. Selon la dualité de la structure, les propriétés structurelles des systèmes sociaux (philosophie) sont à la fois le support d'information et le résultat des pratiques qu'elles organisent de façon récurrente. La dualité structurelle sous-entend que les règles et les ressources utilisées par des acteurs dans la production et la reproduction de leurs actions sont les moyens de la reproduction du système social concerné.

3-2-2 les dimensions de la théorie de la structuration et la comptabilité.

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

- **La propriété structurelle de signification** permet aux acteurs d'être logiques dans leurs actions et leurs relations. Les acteurs comptent sur la propriété de signification qui se décline en capital de connaissances partagées et les compétences accumulées dans le but de communiquer avec les autres et diffuser leurs opinions. La caractéristique récurrente se manifeste lorsque les acteurs produisent et reproduisent de leurs côtés les structures de signification (Beldi 2006⁴).

Dans la comptabilité de gestion, les dirigeants en disposent comme un moyen de communication de leurs objectifs (Lyne 1988⁵). La budgétisation prescrit un langage commun à l'entreprise, ou en

¹ Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

² Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

³ Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

⁴ Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

⁵ Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

d'autres termes le langage financier. Ainsi, la pratique des systèmes de gestion comptable, institutionnalisée dans l'organisation, transmet des canevas interprétatifs pour les acteurs dans l'organisation. Ces canevas, sont partiellement acceptés et intégrés dans le schéma du raisonnement des individus (issue de la formation, du travail et de l'expérience.).

En effet, les canevas interprétatifs sont déployés dans les activités quotidiennes des individus. A cet effet, une fois adoptée et utilisée par tous les membres, la comptabilité de gestion, ne se heurtera pas à une opposition et sera alors acceptée. La comptabilité de gestion, peut être alors considérée comme un ensemble de moyens techniques neutres pour un reporting 'objectif' de l'activité de l'organisation.

L'analyse de Macintosh et Scapens (1991) concernant GM (General Motors), le système de signification technique basé sur l'innovation technologique, a été remplacé, et porté par les ingénieurs par un système comptable et financier. Ce dernier s'est donc imposé comme un langage commun et unique pour tous les dirigeants. Cet exemple illustre l'influence de la comptabilité de gestion sur les compréhensions et les comportements des individus au sein de l'organisation. A ce propos, la mise en place d'un diagramme basé sur la décomposition du ROI à tous les niveaux et la contribution de chaque dirigeant des sites producteurs aux résultats du groupe, est devenu le schéma de base pour toute communication entre sites producteurs, d'une part, et entre chaque direction et la direction générale, d'autre part. En conséquence, la finance et la comptabilité seront intégrées dans le système de l'acceptation de la communauté des dirigeants, avec le diagramme de retour sur investissement comme un élément principal du schéma interprétatif. Ainsi, les dirigeants, occupant tous les niveaux hiérarchiques de l'organisation, vont adopter un langage comptable commun en produisant ainsi des discours plein de sens.

La propriété structurelle de domination se réfère à la stricte observance de l'ordre supérieur dominant et se distingue par la création des règles de comportement et le contrôle des ressources de l'action. Les acteurs font appel au pouvoir dans leurs interactions en employant la capacité d'allocation de ressources matérielles ou humaines comme moyen essentiel. Les acteurs produisent et reproduisent de leur côté les structures de domination. (Beldi 2006).

Dans le cas de GM que nous avons abordé ci-dessus, le dispositif de la comptabilité financière mis en place transmet une structure de domination. Justement, les responsables administratifs, en charge des unités productives, deviennent responsables de la performance financière de leurs opérations. Ils sont tenus d'atteindre un objectif de 20% de ROI. Ceci permet à la direction générale d'exercer naturellement son pouvoir d'une manière indirecte sur les unités de production (montage) et ce par l'intermédiaire des responsables présents sur le terrain. Ceci met à l'évidence que la théorie de la

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

structuration montre clairement comment la comptabilité peut être une ressource dans les relations de pouvoir entre les différents acteurs de l'organisation (Macintosh et Scapens 1991)¹.

- **La propriété structurelle de légitimation** relève du respect des règles morales. Les normes sont mises en place par les acteurs qui contrôlent et entérinent leurs actions en mettant en œuvre des normes ou standards en référence à des valeurs. Les acteurs produisent et reproduisent de leurs côtés les structures sociales de légitimation (Orlikowski, 1992). La mise en pratique d'une procédure, dans des circonstances spécifiques, guide et facilite l'action et contribue au renforcement des règles de gestion employées (Beldi et al, 2006).

Un cadre théorique rattaché à l'école de Francfort sur la philosophie sociale (Adorno, Marcuse & Habermas) rend possible la mise en évidence du rôle crucial que joue la comptabilité dans la production et la reproduction de la moralité du comportement managérial. La comptabilité peut être ainsi considérée comme un système sérieux en matière de sanction des subalternes.

La théorie de la structuration permet ainsi, de concevoir de manière itérative l'action et son cadre d'intervention. L'action repose sur un système de règles et de ressources. Cette « *structure* » selon Giddens : « *s'articule autour d'un système de règles sémantiques sensées, d'un système de règles d'allocation de ressources, assurant la domination, et aussi d'un système de règles morales garantissant la légitimité des actions* ».

Dans cet ordre d'idée, les systèmes de contrôle s'apparentent donc à des outils de signification pour l'action, d'information pour les dirigeants, des outils de domination mis à la disposition d'acteurs qui peuvent s'en saisir ou en être déstitués et enfin des outils de légitimation de l'action (Chevalier-Kuszla 1998).²

Plusieurs chercheurs signalent que la comptabilité est étroitement liée à la fonction de contrôle des contributions des individus ou des entités à l'effort collectif (Ouchi, 1979)³. Cela a engendré l'apparition d'une nouvelle tendance de recherche qui s'est constituée autour du rôle de l'information comptable dans la mesure et l'évaluation des performances. Cette tendance est connue sous le nom de la « *Reliance on Accounting Performance Measures (RAPM)* » en d'autres termes « *Recours aux mesures de performance comptable* » initiée par Hopwood (1972 et 1973)⁴.

¹ Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric Wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

² Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric Wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

³ Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric Wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

⁴ Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric Wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Merchant (1989 et 1998)¹ suggère que « *le résultat comptable à court terme, (à moins d'un an) est la mesure de la performance la plus importante pour les dirigeants qui chapeautent les centres de profits* ».

L'orientation à court terme est considérée comme très motivante puisque les facteurs stimulants et récompenses peuvent être directement et plus facilement reliées à la réalisation des objectifs (Merchant, 1989)². Selon l'auteur, le contrôle basé sur les résultats consiste à fixer un objectif, définir un indicateur de performance, mesurer la réalisation de l'objectif par rapport à l'indicateur correspondant et attribuer une sanction ou une récompense (Merchant, 1998)³.

La description et la mise en relation des trois propriétés de signification, domination et légitimation, attribuées au structurel, réunit les trois dimensions de communication, de pouvoir et de valeur qui distinguent les interactions humaines.

La figure ci-dessous met en évidence ces interactions :

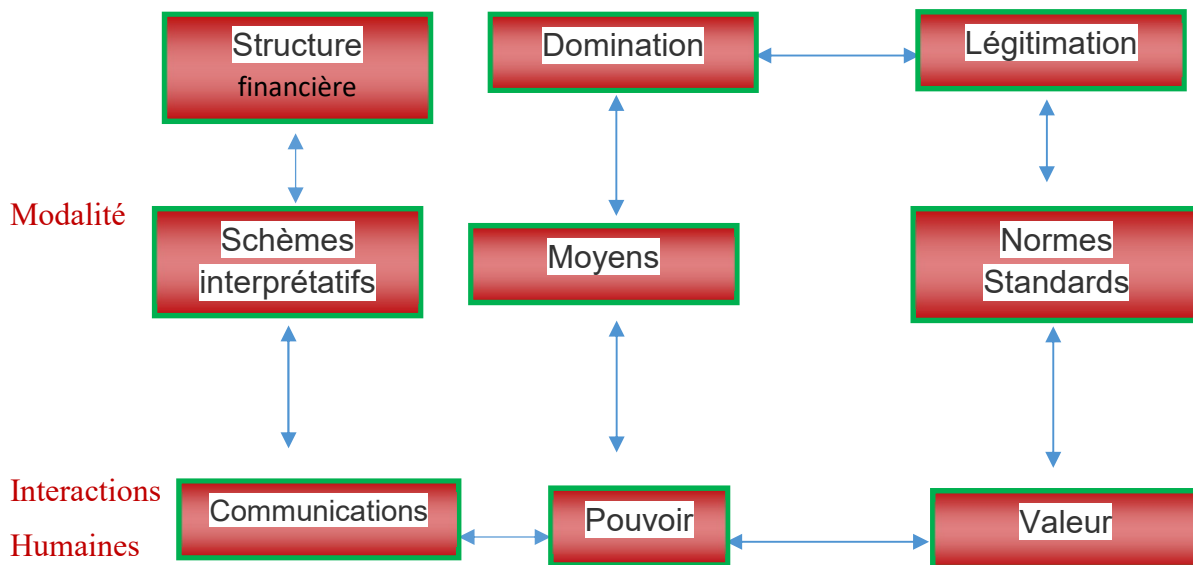


Schéma N°2 les modalités d'interaction entre les structures et acteurs.

Source :Gidden A. (1987)Cité par CHaabouni A et ben Yahia I. « Application de la théorie de la structuration au système ERP : Importance de la gestion des connaissances ».

¹ Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

² Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

³ Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Giddens identifie les ordres institutionnels, pour chacune de ces trois dimensions, comme indiqué sur le tableau II ci-dessous :

Le structurel (structures)	Ordre institutionnel
Signification	Ordre symbolique/modes de discours
Domination	Institution politique Institution économique
Légitimation	Institution légales.

Tableau II Ordre institutionnel du structurel

Source :Giddens A « la constitution des sociétés » ,1987

3-2-3 l'information comptable et les dirigeants

Le dirigeant utilise l'information comptable pour définir les objectifs organisationnels, suivre de près les progrès et les évaluer dans le but de les atteindre et si besoin est, de prendre des actions correctrices (Harrison et Horngren, 1995)¹. Cet acteur organisationnel est responsable de prendre des décisions, à la fois opérationnelles et stratégiques, en précisant clairement les procédures d'utilisation des moyens et des ressources rares sous son contrôle. « Il a besoin d'information lui permettant de prévoir le rendement des alternatives d'action. En ce sens, il a besoin de contrôler l'impact des décisions prises

¹ Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

afin d'étendre les aspects décisionnels réussis ou d'en ajuster et modifier ceux qui ne le sont pas» (Alexander et Nobes, 1994¹).

La comptabilité permet donc de supporter la prise de décision et l'action managériales (AICPA, 1974 ; Wilkinson et Cerullo, 1997 ; Anthony ; Bouquin, 2004)². Les décisions managériales quotidiennes, basées sur l'information comptable, peuvent aider à la détermination du niveau des réserves, la fabrication en interne ou l'achat d'un actif auprès de tiers, le montant de liquidités disponibles pour parer aux imprévues, les dépenses de communication à engager, etc.

La mobilisation de la théorie de la structuration peut fournir une idée claire et actualisée sur la façon dont les dirigeants agissent au sein de l'organisation et particulièrement sur la manière dont ils utilisent ou interprètent les informations comptables. Giddens (1987) précise la tendance des individus à mettre en œuvre des routines d'action en raison de leurs besoins 'imaginaires' de sécurité. Néanmoins, l'individu n'est pas représenté comme une machine incapable de modifier sa théorie d'action, en effet Giddens (1987)³ souligne aussi sa capacité à reproduire des routines avec le changement de son environnement.

Macintosh et Scapens (1996) soulignent que les propriétés structurelles de la comptabilité de gestion ne sont pas complètement manifestes ni inchangeables. Elles peuvent changer parce qu'elles sont incluses dans l'interaction sociale des acteurs au niveau de l'organisation

L'explication de la nature et du degré de l'utilisation de la comptabilité par le dirigeant offre au chercheur une d'observation à partir d'un angle différent. Au lieu d'examiner un objet comptable et son contexte, il serait donc plus judicieux d'observer un utilisateur et de prendre connaissance du niveau de compréhension qu'il a de cet objet et du contexte dans lequel il exerce son rôle. La comptabilité est, en définitive, un outil qui est interprété par des différents acteurs possédant des représentations et cadres de références différents les uns des autres. L'explication des comportements des dirigeants par rapport à la comptabilité commence obligatoirement par la description et la compréhension de leur pratique. Par ailleurs, on ne peut pas dissocier la comptabilité des représentations des différents acteurs (Ansari et Euske, 1987 ; Dent, 1991 ; Bescos et Mendoza, 1999).

¹ Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

² Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

³ Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Hopwood (1983)¹précise que c'est un tableau d'analyse qui forme un système de références et de représentations communes. Par conséquent, ce qui est comptabilisé élabore la vision et le sens que les membres de l'organisation ont de la réalité organisationnelle (Burchell 1980 ; Cooper 1981, Boland, 1993)².

On conclut pour préciser, que le cadre théorique suggéré par la théorie de la structuration de Giddens, associant, simultanément les dimensions de la structure et les caractéristiques de l'individu, semble fournir un tableau d'analyse pertinent des perceptions des dirigeants de leurs interprétation et usage de l'information comptable dans leurs actions.

¹ Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

² Article de adel beldi, walid cheffi, Frédéric wacheux : l'utilisation de l'information comptable par les managers proposition d'une grille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

CHAPITRE I LE CADRE THEORIQUE DE LA RECHERCHE

Conclusion du chapitre 1

Dans ce chapitre, nous avons ambitionné de faire connaître les fondements théoriques que nous avons retenus dans notre travail de recherche. Nous pensons qu'il était judicieux de notre part, de nous focaliser sur les trois approches théoriques : la théorie institutionnelle, la théorie de la gouvernance et la théorie de la structuration.

Le développement de DiMaggio et Powell (1983) concernant la TNI se distingue comme une contribution importante pour adopter la décision des institutions dans le but de changer de référentiel et à converger vers une culture différente des pratiques comptables.

La base de la théorie TNI est que les organisations utilisent des structures en réponse aux attentes externes à l'organisation (Meyer et Rowan, 1977) et que la TNI cite les trois types de l'isomorphisme institutionnel, considéré comme concept clef de la TNI dont la motivation est de parvenir à la légitimité brigüée par les organisations et indispensable à l'accroissement des ressources et le maintien de leurs stabilités.

A travers cette théorie on peut affirmer que le système comptable est une institution en quête de la légitimité en utilisant le concept de l'isomorphisme institutionnel.

La TS et la théorie de la gouvernance nous permettent d'analyser la place et l'importance de la comptabilité pour les dirigeants des entreprises.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Introduction

Le développement des marchés financiers et la mondialisation ont engendré la nécessité de développer des états financiers homogènes. Cette nécessité a favorisé le déploiement d'un nouvel outil de gestion, les normes comptables internationales, en l'occurrence IAS/IFRS (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards).

La réglementation et la normalisation financières ne se sont développées qu'au milieu du XXème siècle.

Les principaux motifs ayant motivé la mise en place de la normalisation ont été de rassurer les créanciers et les petits porteurs moyennant une information systématique comparable et fiable, de satisfaire des organes étatiques de planification, de mettre en place des contrôles fiscaux et d'autoriser les salariés d'accéder à l'information comptable.

Les contraintes réglementaires ont forcé les entreprises cotées d'adopter ce nouvel outil de gestion, et ce depuis le début de l'année 2005. Il est évident, qu'au début, la mise en place de ce nouvel outil, s'est caractérisée par une résistance au changement, ce qui a contraint les entreprises à mettre en œuvre une méthodologie, pour mieux gérer la période de transition. Le référentiel IAS/IFRS s'est heurté aux mêmes contraintes pendant la phase précédant son insertion.

Dans ce chapitre on va aborder l'étude de la normalisation comptable internationale notamment les normes IAS/IFRS.

Dans la première partie on va examiner les aspects de l'harmonisation comptable internationale.

Dans la deuxième partie on va détailler le référentiel comptable IAS/IFRS.

La troisième partie sera réservée au cadre théorique de l'adoption des normes comptables internationales.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Section1 NORMALISATION ET HARMONISATION COMPTABLE

Comme nous l'avons précédemment mentionné, la mise en place des normes comptables d'envergure internationale a été la conséquence logique de l'avènement de la mondialisation et du développement considérable du marché international.

1.1 Définitions de la normalisation comptable

La notion des normes comptables comprend une panoplie des règles à adopter par les organisations, notamment les entreprises, dans la préparation, la tenue de leurs comptabilités ainsi que lors de la présentation des états financiers. Ces règles concernent à la fois la forme et le fond de l'information comptable. Elles comprennent généralement la définition des concepts les plus utilisés, un vocabulaire commun, le nom des comptes et leur classification, ainsi que le contenu de l'information. Ces normes concernent aussi, les procédures à respecter, les critères et les conditions d'évaluation et le traitement comptable des opérations à enregistrer.

Elles peuvent alors revêtir la forme d'une exigence légale prescrite par les autorités compétentes de l'état.

1.2 Objectifs de la normalisation comptable

Les objectifs communément reconnus par les professionnels de la finance peuvent être listés comme suit :

- Institution des règles communes afin de rationaliser et de standardiser la présentation des informations comptables qui peuvent être à la hauteur des attentes des différents utilisateurs.
- Harmonisation et amélioration des pratiques comptables.
- Réduction des conflits d'intérêts entre les différents utilisateurs
- Comparaison entre les entreprises et entre les états financiers, en d'autres termes comparaison dans l'espace.

1.3 Organismes de normalisation

Les deux organismes réputés à l'échelle internationale, et qui sont en charge de la normalisation comptable sont :

- FASB, qui est un corps étatique qui s'occupe de la formulation des normes mises en vigueur aux USA, un organisme aussi connu sous la désignation « US GAAP »

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

- IASB, qui est une organisation internationale chargée de produire et de diffuser les normes comptables connues sous l'acronyme « IFRS », « IAS » précédemment. La production de normes a vu le jour aux USA en 1939, un rôle assigné au FASB (initialement CAP), un organisme devenu indépendant vis-à-vis de la profession comptable.

L'organigramme d'ASB ainsi que les missions qui lui sont confiées ont été créées en 1973, pour être révisées en 2001 donnant lieu ainsi à un nouveau nom, le FASB. En apparence et sur le plan fonctionnel, il y a ressemblance entre les deux organismes en charge de préparer l'ensemble des normes comptables, néanmoins la différence réside dans la définition de leurs conceptions respectives. Les explications de Couleau-Dupont (2010)¹ soulignent cette différence comme suit: « *Il y a une différence fondamentale entre les deux référentiels comptables dominants dans le monde. Ils sont fondés sur des démarches normatives distinctes : une approche par les règles pour les US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) et une approche par les principes pour les IAS/IFRS.* » Les deux auteurs nous proposent aussi leurs points de vue par rapport aux deux approches, que nous jugeons utile d'étaler, et qui donne lieu, d'une part à une catégorisation des normes comptables (normes fondées sur des règles, et normes fondées sur des principes); et d'autre part, il permet de définir les concepts des normes, règles, principes et conventions qui sont largement pratiqués dans le domaine de la normalisation comptable.

1.4 Catégorisation des normes comptables

Normes fondées sur des principes :

L'organisme de normalisation international IASB, s'est basé sur les principes pour concevoir les normes, qui généralement contiennent peu ou pas de règles. Ces normes, sont inspirées des principes généraux et des conventions qui font partie des cadres conceptuels (Alexander 1999). ²« Cette approche s'appuie sur la vision qu'on donne à la comptabilité ; on considère qu'elle s'apparente à une convention ou à un ensemble de conventions ; en ce sens, elle obéit à des principes qui ont été « inventés » au cours du temps par ses praticiens auxquels ils adhèrent collectivement, et qui leur

¹ Couleau-Dupont Analyse, « processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS au sein des organisation- Essai d'observation et d'interprétation des pratique- gestion et management », thèse de doctorat université nice sophia Antipolis, 2010, P.37.

² Alexander 1999, Capron, M (2005), « les enjeux de la mise en œuvre des normes comptables internationales » Paris la découverte 2005, p29.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

servent de guides comportementaux pour assumer leurs activités et faire les divers choix que ces activités impliquent»(Capron, 2005) . Les principes généraux correspondent, (Hoarau, 2007)¹:« - Aux hypothèses de base sur lesquelles repose l'élaboration des états financiers (Comptabilité d'engagement et continuité d'exploitation), - Aux objectifs assignés à l'information financière en regard de son utilité pour les utilisateurs, par exemple la pertinence, la fiabilité et l'obtention de l'image fidèle, et - Aux définitions des éléments contenus dans les états financiers (par exemple les actifs et les dettes) ».

Les conventions sont conçues pour guider le préparateur des états financiers lors de l'évaluation et la présentation des données devant figurer dans les états financiers, telle que la convention de prudence ou de juste valeur.

Les principes et les conventions organisent ensemble la représentation comptable de l'entreprise. Il est entendu, que les principes sont définis comme étant des postulats acceptés sans démonstration, qui ont un caractère de généralité plus nuancée que celui des conventions et qui peuvent varier d'un pays à l'autre et même d'une entreprise à l'autre.

Selon le référentiel IAS/IFRS, par exemple, l'application de la convention de juste valeur aux actifs corporels est optionnelle et fait partie des prérogatives de l'entreprise.

Dans le même ordre d'idée, avant l'intégration de ce référentiel dans le corps législatif de l'UE, l'application de la convention de prudence était différente entre la France et l'Allemagne. Par contre, le principe de continuité d'exploitation est généralement appliqué d'une manière semblable, indépendamment du pays ou de l'entreprise (Hoarau, 2007)². Plusieurs auteurs se sont entendus de réunir ces deux notions sous le terme générique de principes comptables. Historiquement, ces principes sont l'aboutissement de la pratique comptable et ils sont incorporés dans les cadres conceptuels et les normes comptables. Ces principes ne revêtent pas un caractère scientifique et ne sont reconnus que par les acteurs du monde comptable, ils sont plutôt le fruit de compromis entre les

¹ Hoarau2007 Hoarau, Ch « Gestion de l'information comptable par les dirigeants : les principes sont-ils plus dissuasifs que les règles ?»Acte sur le colloque international sur les IFRS les conséquences sur l'analyse et la gestion financière. GREG, CRC, Paris14 septembre 2007.

² Hoarau, ch, « Gestion de l'information comptable par les dirigeants : les principes sont-ils plus dissuasifs que les règles ? » Actes du colloque international sur les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, GREG-CRC, Paris , 14 SEPTEMBRE 2007.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

parties prenantes (Coulot-Dupont, 2010)¹.

Normes fondées sur des règles :

L'approche américaine liée à la conception des normes, est basée sur des règles détaillées, c'est une approche connue par son caractère complexe et du nombre considérable de règles et de leur niveau de précision.

En outre, Hoarau (2007)², précise que l'approche par les règles facilite une conformité apparente des normes (la lettre et non l'esprit) qui a une préférence d'organiser les opérations dans la perspective de modeler l'image comptable. A cet effet, l'image comptable représentait une description modélisée de l'environnement.

1-5 Les Modèles de la normalisation comptable:

La normalisation peut provenir de plusieurs sources, son origine peut être aussi bien publique que professionnelle, national ou international.

L'élaboration de la normalisation peut être effectuée par les deux entités suivantes :

- Les pouvoirs publics : l'état peut décréter et promulguer des lois par le biais des institutions qu'il a créées.
- Les structures professionnelles de la comptabilité : Il existe trois différents modèles de normalisations : Anglo-saxon, continental et socialiste.

1-5-1 Le Modèle comptable « anglo-saxon » :

Les normes comptables anglo-saxonnes proviennent essentiellement des orientations émises par la profession comptable, et représentent un modèle influencé par le caractère coutumier du droit. L'American Institut of Certified Public Accountants (AICPA) joue un rôle capital en matière de normalisation, notamment depuis que cet organisme a permis en 1973 la création du Financial Accounting Standards Board (FASB), qui est un organisme indépendant de normalisation, et constitue

¹ Hoarau, ch, « Gestion de l'information comptable par les dirigeants : les principes sont-ils plus dissuasifs que les règles ? » Actes du colloque international sur les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, GREG-CRC, Paris , 14 SEPTEMBRE 2007.

² Hoarau, ch, « Gestion de l'information comptable par les dirigeants : les principes sont-ils plus dissuasifs que les règles ? » Actes du colloque international sur les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, GREG-CRC, Paris , 14 SEPTEMBRE 2007.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

la principale source du droit comptable américain.

Ce modèle, repose sur la prédominance de la réalité économique et sur l'assistance juridique. Ce modèle, se veut le garant de la transparence des informations au profit des investisseurs et de la communauté financière. La normalisation, est principalement édifiée par les organismes professionnels, qui se préoccupent plus du fond que de la forme. Loin de s'occuper des détails de classification, de l'enregistrement des événements ou de formulation des prescriptions sur l'ensemble des étapes de la procédure comptable, son effort est axé sur la démarche d'énonciation des principes, des critères et des règles.

1-5-2 Le Modèle continental :

C'est un modèle créé initialement en Allemagne. Le modèle continental est adopté aussi par les pays où il Ya la tradition du droit écrit et qui ont le même souci de formalisme. Ce modèle, est employé dans les pays dont les banques et l'état participent pleinement à l'économie, et où la normalisation est considérée comme étant incontournable pour répondre aux besoins des entreprises et des administrations fiscales de l'état.

D'autre part, ce modèle est mis en œuvre dans les pays soucieux de protéger des tiers et surtout des créanciers forts. Il tend à prioriser le droit au détriment de la réalité économique.

Les efforts de normalisation, sont focalisés vers l'uniformisation des pratiques comptables, en d'autres termes de classifier, de codifier les comptes, de proposer des états financiers harmonisés, et même d'écarter les ambiguïtés terminologiques. En somme, se préoccuper de l'énonciation des principes généraux, destinés à enrichir la réflexion du comptable et de l'assister dans ses choix. Le cadre et les règles fixés par le plan, sont capables de répondre à la majorité des besoins.

Le « bon comptable¹ » est traditionnellement invité à s'appliquer à les respecter beaucoup plus qu'à se préoccuper d'exercer son jugement pour des cas qui n'auraient pas été prévus².

1-5-3 Le Modèle Socialiste:

Le modèle comptable socialiste était adopté par les ex. Pays communistes tels que l'U.R.S.S, L'Allemagne de l'est, la Pologne... . Et dans une forme moins prononcée dans les pays socialistes à économie planifiée tel que l'Algérie. Dans ces pays, la direction de l'économie était focalisée sur les plans de développement où la normalisation comptable était dirigée vers les besoins des institutions de planification économique par le biais d'un plan comptable uniforme ou des plans comptables

¹ Manuel de gestion volume 1 Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, economica, P 376.

² Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economiaca, P376.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

sectoriels plus détaillés que les plans comptables de modèle continental. Ce plan comptable était obligatoire, rigoureux plutôt dans la forme que dans le fond.

Ce modèle, avait la réputation d'inonder les destinataires par des informations financières ou économiques. Il ne prenait pas en considération le principe de prudence, vu que la planification devait en principe, mener aux incertitudes. Le principe de rattachement à l'exercice, n'était pas en vigueur et les transactions étaient comptabilisées sur la base simple d'encaissement et de décaissement.

1-6 Harmonisation et environnement comptable international :

Selon Colasse, «par harmonisation comptable, on entend un processus institutionnel, ayant pour objectif de mettre en convergence les normes et les pratiques comptables nationales et par conséquent de faciliter la comparaison des états comptables produits par les entreprises de pays différents. On peut distinguer l'harmonisation de la normalisation en considérant que cette dernière a pour objet d'application des normes identiques dans le même espace géographique et vise à l'uniformité des pratiques comptables au sien de cette espace. L'harmonisation, au contraire, est censée autoriser une certaine diversité des pratiques comptables et vise seulement à établir des équivalences entre elles ; elle est en principe moins contraignante que la normalisation, cela dit, on peut aussi considérer que l'harmonisation est une forme atténuée de la normalisation et une première étape vers celle-ci ».

Ce besoin d'harmonisation des normes comptables n'est apparu que depuis quelques années à plusieurs niveaux : à des niveaux régionaux, comme en Europe par la promulgation des directives, ou à un niveau international.

Les enjeux de ces différentes tentatives d'harmonisation, sont non seulement économiques et financiers, mais aussi politiques et sociaux. En Europe les efforts d'harmonisation contribuaient énormément à la création du marché unique concurrentiel, il devenait donc nécessaire que les informations comptables mises en circulation par les entreprises puissent être comprises et reconnues par tous les pays membres de l'UE.

1-6-1 les référentiels internationaux de comptabilité.

▪ Le référentiel comptable européen

Dans le but d'atteindre l'objectif d'harmonisation comptable l'union européenne a rendu public deux directives : les 4ème et 7ème directives.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

La 4ème directive s'intéresse aux comptes individuels, La 7ème directive est relative aux comptes consolidés.

Une troisième directive a été aussi diffusée, appelée la 8ème directive et qui portait sur le contrôle légal. D'autres directives, qualifiées de sectorielles (banque et assurance) ont aussi vu le jour, successivement en 1986 et en 1991.

A rappeler, qu'une directive est : « *une décision de droit communautaire visant à favoriser l'harmonisation des législations nationales des états membres de l'union européenne* ».

Les 4ème et 7ème directives, avaient pour objectif l'harmonisation des systèmes et des pratiques comptables des entreprises des états membres de l'union européenne.

La Quatrième directive européenne

Elle spécifie les règles comptables applicables aux comptes annuels (c'est-à-dire individuels) des sociétés de capitaux. Sa création a été en 1967 lorsque, suite à la requête de la commission européenne, des travaux préparatoires sont alors initiés par le groupe d'études « droit des sociétés » au niveau du groupe d'étude des experts comptables de la Communauté économique européenne (CEE), elle-même créée en 1961. Le 10 octobre 1971 et suite aux discussions au sein de la Commission européenne, la 4ème directive a été présentée pour la première fois auprès du Conseil des ministres européens, qui une année après, le 22 février 1973, a été soumise pour avis au parlement européen, puis au Conseil économique et social européen le 22 février 1973. La Commission européenne, a enfin présenté le 28 février 1974 une proposition modifiée de la 4ème directive qui sera finalement votée en Conseil des ministres européen le 25 juillet 1978. Il a fallu ensuite adapter la directive dans les différents droits nationaux. La France le fit en 1983 et l'Italie en 1991.

Il a donc fallu plus de 20 ans pour produire et mettre en œuvre une norme comptable au sein des pays membres de l'UE. Parmi les défis rencontrés, était notamment à celui qui consistait à trouver un terrain d'entente permettant d'associer la flexibilité du concept d'image fidèle avec les atouts de la sécurité juridique et de la simplicité d'une codification, au prix aussi d'une abondance d'options qui sont également des limites à la portée de la directive.

Le contenu de cette directive met en évidence :

- La structure et le contenu des comptes annuels tels que le bilan, le compte de résultat, de l'annexe et du rapport de gestion.
- Les règles de publicité et de contrôle des comptes annuels.
- Les modes d'évaluation.

Septième directive européenne.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

La diversité des normes comptables nationales empêchait la comparaison des comptes annuels des sociétés au sein de la CEE, et la situation des comptes consolidés laissait aussi à désirer. Si au Royaume-Uni, des sociétés publiaient déjà les comptes de groupe dès 1910 ! En Allemagne et en France, la loi avait introduit l'obligation de publier des comptes consolidés, respectivement en 1965 et 1983, suivie par sa transposition dans le droit national par la loi du 31 janvier 1985 et son décret du 17 février 1986. L'arrêté d'application intégrant le règlement CRC 99-02 a été approuvé le 22 juin 1999. A l'échelle européenne, le processus, a accusé lui aussi un grand retard. La Commission sollicite le groupe de travail des experts comptables en 1974, chose qu'elle avait déjà faite pour les comptes annuels. Ce dernier, a soumis pour avis le projet de directive au Conseil des ministres au Conseil économique et social européen en 1977 puis au Parlement en 1978. Les rectifications requises ont généré de nouvelles négociations, la directive n'étant finalement ratifiée par le conseil que le 13 juin 1983. Le processus a duré plus d'une décennie, ceci s'expliquerait par le fait, qu'à l'exception de l'Allemagne, aucun pays n'avait à l'époque une définition juridique du concept de groupe.

Le contenu de la 7ème directive dévoile :

- Les conditions et les modes d'établissement des comptes consolidés.
- Les règles de publication et de contrôle des comptes consolidés.
- Le rapport consolidé de gestion.
- Le dispositif normatif sera complété le 10 avril 1985 par la 8ème directive liée à l'agrément des personnes responsables du contrôle légal des documents comptables, en France par exemple on les appelle les « *commissaires aux comptes* ».
- La directive de décembre 1986 applicable aux banques et d'autres institutions financières.
- La directive de décembre 1991 exclusivement consacrée aux entreprises d'assurances.

Trois points essentiels sont à retenir de cette présentation de la création d'un droit comptable européen :

- La difficulté des négociations eu égard de l'importance des enjeux économiques et, en conséquence, la lenteur du processus qui s'est échelonné sur une dizaine d'années.
- La puissance publique compte énormément sur les compétences techniques des professionnels au risque de perdre une partie de son indépendance, de sa vocation à représenter légitimement un intérêt supérieur et de neutralité.
- Absence de cadre conceptuel.

▪ Référentiel comptable américain : les USGAAP

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Après avoir passé en revue la formation d'une normalisation comptable en Europe, il serait utile de la comparer avec celle des Etats unis.

Avant la crise financière de 1929 ; le droit comptable n'existait pas encore aux USA, mais plutôt des pratiques dominantes. Pendant la crise financière de 1929 et avec la disponibilité d'informations financières incorrectes, qui ont induit en erreur les investisseurs à prendre de mauvaises décisions. Les autorités américaines ont géré la crise en créant un comité appelé Securities and Exchange Commission (SEC), ou en d'autres termes la commission des opérations des bourses américaines. Etant reconnue comme une autorité boursière américaine, cet organisme a pour mission la définition des bonnes pratiques comptables et l'accréditation des référentiels comptable sur le marché américain.

Il est important de préciser qu'aux Etats-Unis, les règles comptables ne sont pas précisées par des textes législatifs ou réglementaires, et c'est à L' AICPA (American Institute of Certified Public Accountant) qu'incombe la définition des règles comptables. L'institution américaine de certification des comptables publics en 1887 sous le nom de (American Association of Public Accountants) (AAPA), mit sur pied en 1938 le Committee on Accounting Procedures (CAP) et l'organe de diffusion, Accounting Research Bulletins (ARB) , Ce dernier a laissé la place en 1959 au Accounting Principales Board) (APB)qui publia des opinions qui constituent un véritable référentiel normatif mais qui demeurent encore insuffisantes pour assurer la cohérence des normes et construire un véritable cadre conceptuel .

En 1973, la normalisation comptable américaine devient sous la coupe des praticiens sans l'arbitrage d'aucune autorité jouissant de la légitimité de la puissance publique. Le Financial Accounting Standards Board (FASB) créé en 1973 et mis sous l'autorité de la Financial Accounting Foundations. Initialement le FASB comptait sept membres représentant notamment l'American Accounting Association (AAA, universitaires), l'AICPA (professionnels de la comptabilité) et le Chartered Financial Analysts Institute (CFAI, professionnels de la finance).

Les pouvoirs publics, représentés par le Congrès, prirent en main la normalisation comptable par le biais de son mandataire, la Security and Exchange Commission (SEC) qui donne force de loi aux normes produites par le FASB, les Statements of Financial Accounting Standards (SFAS). En outre, depuis 2003, la SEC impose que le financement du FASB soit entièrement public, assuré par un droit payé par les sociétés cotées.

Le FASB est le premier normalisateur ayant clairement défini son cadre conceptuel, actuellement composé d'un total de sept Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC).

Il précise, que l'information financière à usage générale est principalement élaborée pour satisfaire les besoins des investisseurs.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Le FASB publie une collection de textes qui constituent les (US-GAAP), Generally Accepted Accounting Principales.

Les principes comptables généralement admis parmi lesquelles se trouve :

- Les normes américaines appelées SFAS (Statement of Financial Accounting standards).
- Les interprétations (commentaire et extension des SFAS).
- Les SFAC (Statement of Financial Accounting Concepts) : A noter six études ont été élaborées par le FASB dans le cadre conceptuel comptable.

Cette évolution montre que la normalisation comptable, considérée initialement comme une chasse gardée des professionnels et pour les besoins des professionnels, est devenue une composante d'une politique publique relevant de la responsabilité de l'état accessible au grand public. Cependant, ce dernier se limite ici à un rôle de juge puisqu'il délègue aux professionnels la mission de l'élaboration des normes. Mais ces normes ne s'appliquent pas aux PME qui ne sont pas tenues de se soumettre au SFAS, et ne s'appliquent donc qu'aux entreprises faisant appel public à l'épargne, de même pour leurs filiales. Les PME adoptent la 'comptabilité fiscale', à la différence de l'UE qui normalise la comptabilité de toutes les sociétés commerciales.

▪ **Le référentiel comptable international : Les IAS/IFRS**

Les normes IAS IFRS ont été préparées en tenant compte de toutes les disparités inspirées par les deux philosophies relatives aux référentiels anglo-saxon et européen. Ces deux référentiels, permettent de spécifier les deux grandes familles de cultures opposées parmi les principaux pays industrialisés :

Le tableau I présente ci-après apporte une synthèse des divergences cités et relatives aux cultures comptables.

Barneto(2006) résume ces divergences dans le tableau suivant :

Tableau 3 : Divergences des cultures comptables.

Source : Barneto (2006)

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

- Les pays dont la culture comptable est orientée vers la pratique : l'approche anglo-saxonne en fait partie et qui se base sur l'utilisation « *des principes comptables généralement acceptés* ».
- Les pays dont la culture comptable est plutôt fondée sur la réglementation ou la loi : c'est l'approche du Japon et de l'Europe occidentale.

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

Tableau 4 : Différences de philosophies et de principes comptables .Source :

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

Barneto (2006).

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

L'(IASB) International Accounting Standard Board est un organisme non étatique fondé en 1973 nommé alors (IASC), International Accounting Standards Committee suite à un accord entre les organisations comptables de pays différents. La mission de l'IASC est de contribuer à l'élaboration et l'application de principes comptables appropriés, équilibrés et comparables à l'échelle internationale, et de sensibiliser quant à son observance dans la présentation des états financiers.

L'IASB élabore des normes appelées IAS/IFRS, la désignation IFRS en substitution de la désignation IAS va également dans le même sens. L'intérêt n'est plus porté sur des standards comptables mais plutôt sur des standards en rapport avec l'information financière. Les normes IAS/IFRS concernent principalement les grandes sociétés cotées en bourse. Les avantages des normes de l'IASB sont les suivants :

- L'IASB est un organisme privé, n'appartenant à aucun des états, compte néanmoins des membres représentant plus d'une centaine de pays, ce qui nous laisse croire que les décisions prises sont en faveur d'un objectif de comptabilité des comptes et non pas au service des intérêts d'un Etat.
- Le référentiel comptable IAS/IFRS jouit d'une grande réputation auprès de la communauté internationale comptable notamment par la qualité de son service : Citons, les producteurs de comptes, les normalisateurs comptables nationaux, les analystes financiers, la bourse de valeurs, les auditeurs et les instituts professionnels.
- Le mode de fonctionnement de l'IASB est très souple et permet de compléter ou de rectifier le référentiel comptable dans les délais impartis par les producteurs de comptes et les bourses de valeurs. Les normes financières traduisant une réalité économique doivent être mises à jour d'une manière continue. Ce contexte reflète une nouvelle dynamique avec des règles conformément aux contextes.

1-6-2 Le référentiel comptable africain OHADA

L'organisation africaine d'harmonisation du droit des affaires (OHADA) est une organisation qui compte 17 pays, qui sont cités par ordre alphabétique, à savoir : le Bénin, le Burkina Faso, le Cameroun, la Centrafrique, les Comores, le Congo, la Côte d'Ivoire, le Gabon, la Guinée, la Guinée Bissau, la Guinée équatoriale, le Mali, le Niger, la République Démocratique du Congo, le Sénégal, le Tchad et le Togo.

Tous ces pays, sont en voie de développement qui possèdent un tissu économique dominé par les petites et moyennes entreprises. La normalisation de ces pays est tout simplement calquée du modèle comptable Français.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Le premier plan comptable adopté par ces pays africains sous la colonie française a été conçu par l'allemand E. Schmalenbach en 1937, un plan qui était aussi appliqué en France dès 1938. À la suite du décret 46-619 du 4 avril 1946 pour l'installation d'une commission de normalisation des comptabilités en France suivi par l'acceptation en 1947 d'un plan comptable général. Les pays africains ont commencé tout simplement d'utiliser les outils comptables de la France. A l'initiative des chefs d'États africains qui se réunissent à Niamey en 1968 sous l'égide d'une commission constituée d'experts africains et français et proposent le premier plan comptable africain (OCAM). Ce dernier a été adopté en 1970 à Yaoundé par la conférence des chefs d'États membres de l'OCAM. Il s'est fixé comme mission principale de favoriser l'intégration et l'indépendance économique des États membres et l'harmonisation des pratiques comptables. Tous les pays n'y avaient pas adhéré, même jusqu'à leur dissociation de cet organisme en 1985. De même pour les pays du Maghreb, du Mali, de la Guinée, qui pour la plupart ont maintenu le plan comptable français de 1957 tandis que les autres ont constitué leurs propres plans comptables.

Par contre, le Togo, a réussi la cohabitation du plan comptable de l'OCAM avec celui Français de 1957. Après cette scission, les structures tel que le Conseil Africain de la Comptabilité (CAC), le Système Comptable Africain de Référence (SCAR), ont vu le jour et ont mis en œuvre la normalisation et l'harmonisation des pratiques comptables en Afrique qui n'avaient pas abouti aux résultats ses comptés. Fjeudo (2010) indique que suite aux indépendances de ces pays, la poursuite de leurs relations avec la France, notamment dans le domaine de la normalisation comptable, a fait que les processus respectifs de normalisation ne peuvent pas être passés en revue d'une manière indépendante les uns des autres ; chaque étape passée d'un côté, s'inspire de l'expérience de ce qui a été achevé de l'autre côté.

L'étude du parcours de la normalisation comptable nous dévoile la nature des relations entre la France et les pays d'Afrique francophones et l'évolution de ces relations depuis leurs indépendances. Le souci pour la France et pour les pays Africains est d'employer le même langage des affaires qui sera à nouveau lancé à Libreville au Gabon en octobre 1992 à l'occasion du sommet France-Afrique. Cette ambition conjuguée à la volonté politique a été derrière la signature du traité de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) entré en vigueur dès 1995, et ce à l'occasion du sommet de Port-Louis (Île Maurice) qui a eu lieu le 17 octobre 1993. Suite à ce traité, les pays de l'Afrique de l'Ouest unis sous l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (l'UEMOA) vont se dissocier complètement du plan comptable OCAM pour créer en 1998 leur propre système comptable, le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA). Ce nouveau référentiel

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

en vigueur dans les pays de l'Afrique de l'Ouest s'inspire énormément du plan comptable Français (1982) et aussi des pratiques anglo-saxonnes et internationales.

L'OCAM sera complètement affaibli, après l'adoption en mars 2000, de l'acte uniforme de l'organisation et de l'harmonisation des comptabilités des entreprises dans les États membres de l'OHADA.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Section2 REFERENTIEL INTERNATIONAL IAS/IFRS

Le cadre institutionnel était le processus d'adoption des normes jusqu'à la fin des années 80, la majorité des états exerçaient leurs activités de normalisation dans un cadre strictement national, l'influence de l'étranger demeurait limitée. La globalisation et les récentes intensifications en matière d'échanges ont engendré le déploiement d'organismes internationaux.

Les normes IFRS ou IAS pour les normes produites avant le 1er Avril 2001 sont élaborées et promues par l'IASB et l'IASC jusqu'à la réforme de 2001, dans la perspective d'harmoniser les normes comptables internationales et faciliter les prises de décisions économiques de tous les utilisateurs des informations financières publiées par les entités et surtout les investisseurs potentiels et actuels.

2-1 Création et rôle de l'IASB

Créé en 1973 par les instituts comptables de dix pays : Allemagne, Australie, Canada, France, Irlande, Japon, Mexique, Pays bas, Royaume Uni et les USA. L'IASB (International Accounting Standards Board) qui a succédé à l'International Accounting Standards Committee en 2001. Il a pour mission, d'élaborer et de publier des normes internationales d'information financière pour la présentation des états financiers, aussi d'encourager et de faciliter leur utilisation et leur généralisation à l'échelle mondiale. Ces normes, sont désormais appelées International Financial Reporting Standards ou IFRS (celles élaborées avant le 1er avril 2001 sont toujours appelées International Accounting Standards ou IAS - Normes Comptables internationales.

En 2001 une nouvelle organisation a été créée suite à une procédure de réforme, et les normes comptables produites « IAS » sont devenues « I.F.R.S » International Financial Reporting Standards traduit par : les Normes Internationales d'Information Financière. Ce nouvel organisme porte le nom de l'IASCF : « International Accounting Standards Committee Foundation » qu'on peut traduire par la fondation internationale des principes comptables. Cette organisation à caractère privée et non lucrative, a fait l'objet d'une profonde évolution structurelle dans le but d'offrir toute sa plénitude à l'organisme : les membres du conseil sont devenus indépendants et en conséquence ne représentent pas leurs pays respectifs. Le siège est enregistré au Delaware, qualifié de paradis fiscal de la côte est américaine, alors que le centre des opérations est situé à Londres. Le caractère privé de l'IASCF, l'oblige néanmoins de s'autofinancer par le biais des dons.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Partant du fait que sa mission principale est de produire des normes comptables de qualité distinguée et qui peuvent être utilisées à l'échelle mondiale ; il était alors indispensable pour les membres fondateurs ou exécutifs de l'IASCF qu'ils soient composés de la manière la plus représentative possible afin d'assurer la crédibilité et l'acceptation des normes et recommandations produites.

L'IASCF est composé de six organes :

- International Accounting Standard Board (I.A.S.B).
- Standard Advisory Council (S.A.C), ou Le conseil consultatif.
- Les Trustees : Administrateurs ou mandataires de la fondation.
- International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC), ou le comité d'interprétation.
- Staff, ou le personnel.
- Advisory committees, ou les groupes de travail.

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

Cet organe est chargé de créer les normes IFRS. Il est constitué de 16 membres désignés par les trustees pour un mandat de 5 ans renouvelable une fois seulement. Les trustees doivent élire les membres sous réserve qu'ils soient des personnes compétentes dans les affaires internationales et de la situation des marchés. Il est envisagé entre autres de nommer des membres provenant de la profession comptable et d'autres qui sont présumés des utilisateurs des états financiers.

La répartition géographique du nombre des membres de l'IASB est comme suit :

- 4 de l'Amérique du Nord
- 4 de l'Asie/Océanie
- 4 de l'Europe
- 1 de l'Amérique du Sud
- 1 de l'Afrique

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

- 2 du reste du globe, nommés pour le maintien de l'équilibre géographique

- **SAC “Standard Advisory Council” :**

Le Conseil consultatif des normes (SAC) a été créé dans la même perspective, pour assurer une application mondiale et homogène des normes ainsi qu'une représentativité plus grande à l'échelle mondiale. Cet organe dispose d'une influence sur le processus sans pour autant avoir un pouvoir direct sur les normes. Les quarante-neuf de cet organe ainsi que les trois observateurs sont désignés par les trustees.

Le rôle du SAC est de :

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

- **Les trustees ou conseil de surveillance (IFRS FONDATION)**

Elle compte vingt-deux membres (trustees) nommés pour un mandat de trois années et sont chargés du conseil de surveillance de l'IASCF, et ils ne sont pas responsables de l'aspect technique relatif aux normes IFRS, c'est plutôt l'une des prérogatives du conseil (Board).

Il est à noter, que les statuts de la fondation permettent une représentativité géographique des trustees en tant qu'organe de surveillance : les trustees doivent s'engager solennellement d'œuvrer dans l'intérêt public dans tous les domaines de façon à garantir une vaste couverture internationale. La composante des membres doit être obligatoirement représentative de la diversité des origines géographiques et professionnelles et des marchés de capitaux. Aussi, les statuts stipulent que les membres de trustees doivent être pluridisciplinaires : préparateurs et utilisateurs des états financiers, experts comptables, professionnels académiques et autres professionnels travaillant dans l'intérêt public.

Pour garantir une diversité géographique, les conditions suivantes doivent être remplies :

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

- Six trustees d'Europe.
- Six trustees d'Amérique du nord.
- Six trustees de la région Asie/pacifique.
- Quatre trustees en tout de toute origine géographique, à condition de veiller à l'équilibre géographique global.

Comme indiqué ci-dessus, les trustees sont exemptés des questions techniques et sont chargés plutôt d'assurer les fonctions suivantes :

- Décrire le fonctionnement de la fondation qui apparaît dans les statuts et possibilité de le modifier si nécessaire.
- Désigner les membres du comité permanent d'interprétation (IFRIC), comité consultatif de normalisation (SAC) et les membres du conseil (IASB).
- Publier un rapport annuel sur les activités de l'IASCF comportant des états financiers audités et indiquant les priorités de l'année à venir.
- Déterminer le budget et assurer le financement de la structure en sollicitant des dons des membres et autres.
- Examiner les grandes questions stratégiques affectant les normes comptables.
- Evaluer chaque année l'efficacité et la stratégie de l'IASCF.
- Promouvoir l'IASCF et notamment l'application rigoureuse des normes comptables internationales.

IFRIC«International Financial Reporting Interpretation Committee »:

En d'autres termes c'est le « comité d'interprétation des normes financières », et comme son intitulé l'indique, a pour rôle l'interprétation des normes de l'IASB. Les avis sont émis par le Standard Interpretation Committee (SIC). Les membres de l'IFRIC sont tenus de travailler conjointement avec les normalisateurs nationaux dans le but d'obtenir des solutions de haute qualité permettant d'assurer une harmonie entre les IFRS et les normes nationales. Les

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

interprétations des normes qui sont proposées seront examinées ultérieurement par le Board pour approbation.

Cet organisme, comprend quatorze membres habilités de voter, du président et de deux observateurs. Les membres votants sont nommés par les membres de la Fondation IFRS, et ce pour une durée de trois années renouvelables.

Les principaux rôles de l'IFRS Interpretation Committee sont les suivants :

- Contribuer à la promotion des normes IFRS à l'échelle mondiale.
- Commenter les sujets inédits liés à l'information financière.
- Commenter les normes qui peuvent générer des interprétations différentes.

- **Advisory committees:**

Ce sont des « groupes de travail » composés d'experts externes pour soutenir l'IASB dans un projet particulier. Ils représentent une base de données technique spécifique au projet (Walton, 2012)¹.

- **Staff** : Constitué des employés de l'IASCF, repartis aux quatre disciplines : comptabilité, administration, éducation et publication et la technique.

2-2 Chronologie (par année) des décisions marquantes de l'évolution de L'IASB :

¹ Walton peter « la comptabilité anglo-sasconne », édition la découverte, Paris 2008, P.30.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Le tableau 5 décrit la chronologie des décisions importantes :

Ann	Décision et Evénement marquants
1973	Création à Londres le 29 juin de l'IASC (International Accounting Standards)
1975	Publication des deux premières normes : IAS1"Publication des méthodes
1982	Création de l'IASC et redéploiement des activités avec l'IASC, qui a coïncidé
1987	Engagement de l'IASC pour améliorer les normes dans le but de garantir une
1989	Publication du cadre conceptuel pour la préparation et la présentation des états
1990	Inauguration du nouveau siège de la commission européenne
1999	Mise en évidence de la convergence de l'IAS avec les directives européennes et
2000	Approbation de la nouvelle constitution de l'IASC. L'IOCV préconise alors
2001	IASC laisse la place à IASB, ce dernier se dote de son organe de direction
2002	La CE impose, à partir du 01/01/2005, les IAS/IFRS pour les comptes
2003	Publication par l'IASB de la version de 13 normes révisées
2004	L'adoption de normes de l'IASB se poursuit par la publication de règlements
2005	les Trustees (membres) de l'IASCF adoptent des amendements à la constitution
2006	Accord entre l'IASB et le FASB pour améliorer la cohérence, la comparabilité
2007	Publication du projet de L'IASB – sondage d'IFRS pour les PME. Réduction du nombre des membres de l'IFRAC de 14 à 12
2008	Lancement du second processus de révision de la constitution de l'IASCF
2010	Modification des stratégies d'IASB et de FASB

Tableau 5 : Chronologie des événements/Décisions.

Source : conçu par moi-même.

2-3 Les processus de normalisation comptable internationale

En 2006, l'IASB publie dans ce sens sa procédure officielle, intitulée « Due Process», qui a pour but d'analyser avec précision le processus d'élaboration des normes. Ces processus basés sur la concertation des parties prenantes, afin de prévoir les problèmes qui peuvent entraver les normes sur le terrain après leur adoption. Aussi, une façon d'aboutir à un consensus vis-à-vis des normes publiées et augmenter leur légitimité.

Le processus de normalisation adopté par l'IASB est le suivant :

- **Décision et publication du document projet de l'IASB :**

L'IASB effectue une évaluation sur l'opportunité de consentir à un projet en veillant aux besoins des utilisateurs, surtout les investisseurs, car la satisfaction des besoins de ces derniers va inévitablement engendrer la satisfaction des autres utilisateurs. La décision d'enregistrement d'un projet au programme de travail est prise à la majorité des voix du Board. Par la suite un groupe de travail spécifique est constitué dont le rôle est de préparer un document à des fins de

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

discussion "discussion papers " (DP), suivi par un document soit à des fins de discussion (lorsqu'il s'agit d'un nouveau sujet), ou d'un exposé sondage "exposure-drafts " (ED), d'une interprétation ou d'une norme développée.

- **Appel à commentaires :**

L'ensemble des projets est soumis à consultation publique et une durée de 120 jours est réservée pour les commentaires et pour l'exposé-sondage débouchant sur une norme. L'IASB laisse une période de 60 jours pour un projet d'interprétation. L'exposé-sondage a pour but de présenter les avis opposés et les fondements de conclusions. Les parties concernées peuvent communiquer leurs commentaires par email ou en animant des discussions en tables rondes.

- **Publication de la norme :**

La publication de la norme qui devance l'adoption de la norme par l'Union Européenne. Cette étape fait appel à l'équipe technique pour s'occuper de la collecte et l'analyse des commentaires sur la nature du problème et les solutions plausibles. Ensuite, la préparation du résumé des commentaires est mise sur le site web l'IASB. La date de publication est prononcée par la majorité des voix du « Board ».

Les normes IFRS respectent les étapes suivantes avant leur adoption finale :

- Demander l'avis du comité de réglementation comptable une fois soumises à la procédure de réglementation avec contrôle du Parlement Européen et du Conseil.
- Exiger la publication de la totalité des normes dans les langues officielles de l'UE (art. 3 du règlement CE n° 1606/2002 du 19 juillet 2002).

En outre, ces normes doivent se conformer aux modalités suivantes :

- Répondre aux critères de pertinence, de compréhensibilité, de fiabilité et de comparabilité requis de l'information financière nécessaire à la prise de décisions économiques.
- Ne pas être opposés au principe de l'image fidèle.
- Satisfaire l'intérêt public européen.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

La durée entre la publication et l'adoption des normes promulguées par l'IASB est près de dix mois. Le processus d'adoption des normes comptables internationales nécessite une collaboration avec le Comité de réglementations européennes et l'EFRAG, de ce fait, l'avis du comité de réglementation comptable (ARC), le contrôle du parlement européen et le conseil. Ces organismes, opèrent suivant un mécanisme qui nécessite d'examiner, de conseiller et d'évaluer sur la qualité des normes IFRS et des interprétations IFRIC.

Nous exposons, ci-dessous le communiqué d'EFRAG ET ARC relatif à la décision de l'adoption des normes IFRS par l'Union européenne :

✓ **EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) :**

Le règlement n°1606/2002 sur l'application des normes internationales d'information financière prévoit la création d'un comité technique comptable chargé de fournir son aide et ses compétences techniques à la Commission afin d'évaluer les normes IFRS. Appelé EFRAG (Groupe consultatif pour l'information financière en Europe), ce comité fournit des avis à la Commission européenne sur les propositions d'adoption des IFRS.

Cet Organisme technique de droit privé, l'EFRAG a été créé en 2001 par les préparateurs, les utilisateurs et les membres de professions comptables (avec l'appui des organismes de normalisation comptable nationaux) qui ont en charge, la gestion de l'information financière en Europe.

Il a deux objectifs principaux : apporter une contribution anticipée aux travaux de l'IASB et émettre un avis technique quant à l'adoption des normes comptables internationales, en faisant une évaluation technique des normes et interprétations, précédant leur application en Europe.

✓ **ARC (Accounting Regulatory Committee) : Comité de réglementation comptable**

Le rôle de ce comité instauré par la CE (conformément à l'article 6 du règlement CE n° 1606/2002) consiste à fournir un avis sur les propositions de la Commission, d'adopter une ou

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

des normes comptables internationales conformément à l'article 3¹ du règlement CE n° 1606/2002. Il est composé de représentants des Etats membres et il est présidé par la CE.

2-4 Cadre conceptuel des IAS/IFRS : définition des concepts et des principes comptables.

2-4-1-Définition et objectif du cadre conceptuel des IAS/IFRS :

Le cadre conceptuel est la base des normes comptables internationales. Toutes les normes, présentes ou futures sont élaborées conformément aux principes édictés dans le cadre conceptuel. L'IASB souligne que le cadre conceptuel n'étant pas une norme, il ne peut donc avoir une prééminence sur une norme publiée. La dernière version du cadre conceptuel a été élaborée en 2010 coïncidant avec l'occasion de la modification de la constitution.

Les objectifs escomptés sont :

- Aider le Conseil de l'IASB à promouvoir l'harmonisation des réglementations, des normes comptables et des procédures relatives à la présentation des états financiers, et ce, en apportant la base permettant de réduire le nombre de traitements comptables admis par les Normes comptables internationales.
- Aider le Conseil de l'IASB à développer les futures Normes comptables internationales et à réviser les Normes comptables internationales existantes.
- Exhorter les préparateurs des états financiers à appliquer les Normes comptables internationales et à traiter des sujets qui doivent encore faire l'objet d'une Norme comptable internationale.
- Assister les organismes de normalisation nationaux à développer des normes nationales.
- Fournir à ceux, qui s'intéressent aux travaux de l'IASB des informations sur son approche d'élaboration des Normes comptables internationales.
- Aider les auditeurs à donner leurs avis quant à la conformité des états financiers par rapport aux Normes comptables internationales.

¹ Article 3 du règlement de la commission européenne n°1606/2002 du 19/07/2002 nommé « application des normes comptables internationales dans l'union européenne ».

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

- Aider les utilisateurs des états financiers à faciliter l'information contenue dans les états financiers préparés en conformité avec les Normes comptables internationales.

Le nouveau cadre conceptuel mis à jour en 2010 au cours de l'accord de Norwalk du 18 septembre 2002, le FASB et l'IASB avaient alors accordé, en octobre 2004, d'élaborer un cadre conceptuel commun aux deux organisations. Ce nouveau cadre conceptuel de l'IASB élaboré en 2010, est constitué de quatre parties :

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

Le Cadre traite des questions suivantes :

- La définition, la comptabilisation et l'évaluation des éléments nécessaires à la construction des états financiers.
- Les principes comptables.
- Les concepts du capital et de maintien du capital.
- L'objectif des états financiers.

2-4-2les principes comptables

Le cadre conceptuel fait la distinction entre les éléments suivants :

- les hypothèses de base
- fiabilité et pertinence de l'information.
- les caractéristiques qualitatives des états financiers.

2-4-2-1 Hypothèses de base :

Les états financiers sont préparés sur la base de deux hypothèses : la continuité d'exploitation et la comptabilité d'engagement.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

-Continuité d'exploitation :

Les états financiers sont généralement préparés suivant l'hypothèse, qu'une entreprise est en situation de continuité d'exploitation et poursuivra ses activités dans un avenir prévisible. A cet effet, il est entendu que l'entreprise n'a ni le dessein, ni l'impératif de cesser ses activités, ni même de diminuer considérablement le rythme de ses activités. Si l'intention existe ou une quelconque obligation l'impose, les états financiers seraient préparés sur une base différente.

- Comptabilité d'engagement :

Les états financiers sont préparés sur la base de la comptabilité d'engagement, en conséquence les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés quand ces transactions ou événements se produisent et non pas lors du versement ou la réception de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie. Les états financiers sont répertoriés dans les registres comptables et présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent.

2-4-2-2Caractéristiques qualitatives des états financiers

Les caractéristiques qualitatives sont les attributs qui facilitent aux utilisateurs l'accès à l'information fournie dans les états financiers.

Les principales caractéristiques qualitatives sont :

- **Compréhensibilité**

Une qualité essentielle de l'information contenue dans les états financiers qui doit d'être compréhensible par les utilisateurs.

- **Pertinence**

L'information doit posséder la qualité de pertinence, lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents et futurs ou en confirmant ou bien en rectifiant leurs évaluations antérieures.

- **Fiabilité**

L'information est jugée fiable, lorsqu'elle est exempte d'erreurs et de détours significatifs, afin que les utilisateurs puissent lui faire confiance pour présenter une image fidèle, de ce qu'elle est supposée présenter.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

▪ **Importance relative**

L'information est considérée significative si seulement son absence ou son imprécision peut influencer des décisions économiques que les utilisateurs prennent sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de de l'ampleur de l'erreur et de la taille de l'élément. En conséquence, l'importance relative fournit le critère de séparation plus qu'une caractéristique qualitative principale que l'information doit posséder pour être utile.

▪ **Fidélité de l'image**

L'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ou dont on s'attend raisonnablement à ce qu'elle les présente. Ainsi, par exemple, un bilan doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qui génèrent des actifs, des passifs et des capitaux propres pour l'entreprise à la date de clôture et qui satisfont aux critères de comptabilisation.

▪ **Neutralité**

L'information contenue dans les états financiers, doit être sans parti pris. Les états financiers ne seraient pas neutres si, la sélection ou la présentation de l'information, sont susceptibles d'influencer les prises de décisions.

▪ **Prudence**

La prudence, est de prendre en considération un niveau appréciable de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires, pour préparer les évaluations des circonstances de scepticisme ; de telle manière que les actifs ou les produits ne soient pas surestimés et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.

▪ **Primauté de la substance sur la forme**

Si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle compte présenter, il est indispensable qu'ils soient comptabilisés et présentés non seulement selon leur forme juridique mais plutôt par rapport à leur conformité avec leur substance et à leur réalité économique. Il n'est pas évident que la substance des transactions et autres événements soit toujours en harmonie avec ce qui découle de l'acte juridique.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

▪ Comparabilité

Cette caractéristique impose aux entreprises de présenter l'effet financier des transactions et d'événements similaires, d'une manière stable et cohérente.

▪ Exhaustivité

L'information contenue dans les états financiers doit être intégrale, dans les limites de l'importance et celle du coût. Une omission peut rendre l'information illusoire, et en conséquence impertinente et peu fiable.

2-4-3 L'objectif des états financiers

Les états financiers évoquent les effets financiers des transactions et autres événements en les assortissant en grandes catégories (les éléments des états financiers) selon leurs caractéristiques économiques.

Les éléments liés directement à l'évaluation de la situation financière dans le bilan sont : les actifs, les passifs ou les capitaux propres ; tandis que, les éléments qui sont directement liés à l'évaluation de la performance dans le compte de résultat sont : les produits et les charges. En général, l'état des variations de la situation financière rapporte des variations d'éléments du compte de résultat et des variations d'éléments du bilan.

Le développement de ces éléments, dans le bilan et dans le compte de résultat, nécessite un processus de subdivision. Les actifs et les passifs peuvent en être groupés selon leur catégorie ou leur rôle dans l'activité de l'entreprise afin de donner l'information aux utilisateurs d'une manière efficace.

Comme précisé par l'IASB¹ « *L'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance, les flux de trésorerie et les variations clés de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques* ».

2-4-4 la comptabilisation et l'évaluation des éléments à partir desquels les états financiers sont construits.

¹ 12 du cadre conceptuel de L'IASB

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

La comptabilisation est le processus consistant à insérer dans le bilan ou dans le compte de résultat un article qui convient à la définition d'un élément et qui répond aux deux critères de comptabilisation suivants :

- Possibilité d'avoir un avantage économique au profit de l'entreprise ou émis par cette dernière.
- L'article doit avoir une valeur qui peut être évaluée de façon certaine.

Ceci entraîne, la présentation de l'article par un libellé et par un montant et l'inclusion de ce montant dans le calcul de bilan du compte de résultat. Les articles qui répondent favorablement aux critères de comptabilisation doivent être comptabilisés au bilan ou au compte de résultat.

La convention d'évaluation la plus largement utilisée par les entités pour préparer leurs états financiers est celle du coût historique, et peut aussi concerner la valeur actualisée ou la valeur de réalisation.

Le Coût historique :

Les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou pour la valeur exacte de la contrepartie afin de les acheter au moment de leur provision.

En revanche, les passifs sont comptabilisés pour le montant des produits reçus en contrepartie de l'obligation, ou dans certaines situations tels que les impôts sur le résultat, pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on prévoit à verser pour diminuer le passif dans le cours normal de l'activité.

La base d'évaluation des actifs de certains référentiels est établie à partir du coût historique, puisque les comptes sont destinés à l'administration fiscale. Les normes IAS/ IFRS, s'adressent tout d'abord aux investisseurs intéressés de connaître : «la valeur » des actifs plutôt que leurs « coûts ».

Les normes IAS/IFRS sont alors orientées vers la notion de juste valeur.

La Juste valeur

Est définie comme étant : *« le prix auquel un bien pourrait être échangé entre deux parties averties et consentantes dans une transaction de concurrence loyale = prix de marché ou évaluation indépendante = actualisation des flux de trésorerie ».*

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Coût actuel

Les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui doivent être payés à condition que le même actif équivalent ait été acquis actuellement. Les passifs quant à eux, sont comptabilisés pour le montant non actualisé de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui serait requis pour payer l'obligation présentement.

Valeur de réalisation / de règlement

Les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire. A leur tour, les passifs sont comptabilisés pour leur valeur de règlement, ou en d'autres termes pour les montants non actualisés de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on prévoyait à payer pour diminuer des passifs dans l'évolution normale de l'activité.

Valeur actualisée

Les actifs sont comptabilisés pour la valeur actuelle des entrées nettes, futures de trésoreries produites par l'élément d'une évolution normale de l'activité. Les passifs sont comptabilisés à la valeur actuelle des sorties nettes, de trésorerie futures que l'on prévoit à consentir pour diminuer les passifs dans l'évolution normale de l'activité.

2-4-5 Concept du capital et maintien du capital

Concepts de capital

Le concept « capital » est défini selon deux conceptions suivantes :

- **Conception financière du capital**

Selon un concept financier du capital, tels que le pouvoir d'achat et l'argent investis, le capital est équivalent à l'actif net ou des capitaux propres de l'entreprise.

Le bénéfice est alors obtenu uniquement lorsque le montant financier de l'actif net à la clôture de l'exercice excède le montant financier de l'actif net à l'ouverture de l'exercice, après avoir écarté toute distribution aux propriétaires et toute contribution de la part de ces propriétaires au cours de l'exercice. L'évaluation du maintien du capital financier peut être effectuée en unités monétaires ou en unités de pouvoir d'achat constant.

▪ Conception physique du capital

Le capital dans ce cas, est considéré comme la capacité productive de l'entreprise, basée entre autre sur les unités produites par jour.

2.4.6 concept de maintien du capital et détermination du résultat

C'est le concept qui assure le lien entre les deux concepts du capital et les concepts de résultat. Cet élément apporte le point de référence pour l'évaluation du résultat. Le traitement des effets des changements de prix des actifs et des passifs représente la principale différence entre les deux concepts de maintien du capital (paragraphe 107)¹, cette différence se traduit comme suit :

- Selon le concept du maintien du capital financier, lorsque le capital est défini en termes monétaires nominaux, le bénéfice correspond à l'augmentation du capital nominal en argent au cours de l'exercice. A cet effet, les bénéfices sont tous les augmentations des prix des actifs détenus au cours de l'exercice.
- Selon le concept du maintien du capital physique, lorsque le capital est défini en termes de capacité productive physique, le bénéfice correspond à l'augmentation de ce capital au cours de l'exercice. Sont considérées comme des changements de l'évaluation de la capacité productive physique de l'entreprise, toutes les variations de prix affectant aussi bien les actifs que les passifs. Ils sont traités donc, non pas comme des bénéfices, mais plutôt comme des ajustements du maintien du capital qui appartiennent aux capitaux propres.

2-5. Présentations et classement des normes IAS/IFRS Elles sont considérées comme une opération économique ou juridique réelle que l'entreprise est tenue d'évaluer, de comptabiliser et aussi de présenter dans les états financiers. La vocation de la norme est donc de montrer la bonne voie. Le rythme s'a accélère dès 1977, où l'IASC a produit un nombre considérable de normes touchant à tous les thèmes comptables : amortissement, consolidation, location, stocks, etc.

¹ Paragraphe 107 de l'IASB.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

N°	Objet de la norme
IAS 1	Présentation des états financiers
IAS 2	Stock
IAS 7	Etat des flux de trésorerie
IAS 8	Méthodes comptables, changement d'estimation comptables et erreurs
IAS 10	Evènements postérieurs à la clôture de la période de "Reporting"
IAS 11	Contrat de construction
IAS 12	Impôt sur le résultat
IAS 14	Information sectorielle.
IAS 16	Immobilisation corporelles
IAS 17	Contrat de location.
IAS 18	Produits des activités ordinaires.
IAS 19	Avantages du personnel
IAS 20	Comptabilisation des subventions publiques et information à fournir sur
IAS 21	Effet des variations des cours des monnaies étrangères
IAS 23	Coût d'emprunt
IAS 24	Informations relatives aux parties liées.
IAS 26	Comptabilités et rapports financiers des régimes de retraite.
IAS 27	Utilisation de la méthode de mise équivalence dans les états financiers
IAS 28	Intérêt à longue terme dans les entreprises associées et des co-entreprises
IAS 29	Information financière dans les économies hyper inflationnistes.
IAS 32	Instruments financiers : présentation.
IAS 33	Résultat par action.
IAS 37	Information financière intermédiaire.
IAS 38	Dépréciation d'actifs
IAS 39	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.
IAS 40	Immobilisation incorporelles.
IAS 41	Instrument financiers : comptabilisation et évaluation.
IFRS 1	Immeubles de placements
IFRS 2	Agriculture
IFRS 3	Première adoption des IFRS.
IFRS 4	Paiement fondé sur des actions
IFRS 5	Regroupement d'entreprises.
IFRS 6	contrat d'assurance
IFRS 7	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées
IFRS 8	Prospection et évaluation des ressources minières.
IFRS 9	Instruments financiers : informations à fournir
IFRS 10	Secteurs opérationnels
IFRS 11	Instruments financiers
IFRS 12	Etats financiers consolidés
IFRS 13	Partenariats
IFRS 14	Informations sur les intérêts détenus dans d'autres entités
IFRS 15	Evaluation à la juste valeur
IFRS 17	Comptes de report réglementaires
IFRS/P	Produits des activités ordinaires provenant de contrats avec les clients

Le tableau IV ci-après (en page suivante) nous la liste exhaustive des normes publiées jusqu'à la fin 2021.

Tableau 6 Liste des normes IFRS (actualisée au 01.01.2018).

Source : Barneto P « normes ifrs. Application aux états financiers » 2eme Edition Dunod .2006p5.

¹Barneto P « normes ifrs. Application aux états financiers » 2eme Edition Dunod .2006p5.

2-6 Qualificatif d'innovation du référentiel comptable IAS/IFRS:

La qualification du référentiel IAS/IFRS comme innovation managériale et comptable permet de comprendre l'intensité du changement engendré par son appropriation et son incidence sur les pratiques des organisations. Les œuvres de Kimberly (1981)⁶⁹ et David (1996)¹ orientent le référentiel comptable IAS/IFRS vers la caractéristique d'innovation managériale tandis que les œuvres de Lafontaine (2003)⁷⁰ lui prêtent la qualification d'innovation comptable.

2-6-1 Référentiel comptable IAS/IFRS comme innovation managériale:

Il existe plus d'une définition de l'**innovation managériale** dans la littérature nous nous contenterons de celle Kimberly (1981)² qui la définit comme suit : « *une innovation managériale est un programme, un produit ou une technique qui est perçu comme nouveau par l'individu ou le groupe d'individus considérant son adoption et qui, au sein de l'organisation où elle est mise en place, affecte la nature, la localisation, la qualité et/ou la quantité de l'information disponible pour la prise de décision* ». David (1996)³ a aussi contribué à ce sujet et dit que : « *les innovations managériales ont toutes en commun le fait que le processus de leur introduction dans l'organisation concerne à la fois les relations et les connaissances* ».

A travers ces deux définitions, nous avons jugé nécessaire de passer en revue les différents feedbacks par rapport à l'information présentée sous les exigences du référentiel comptable IAS/IFRS. Les analyses de certains auteurs permettent d'attribuer au référentiel comptable IAS/IFRS cette qualification d'innovation managériale, nous mentionnerons les analyses de trois auteurs :

André, Filip et Marmousez³: « *L'introduction des IFRS a assurément établi un nouvel équilibre entre les caractéristiques qualitatives de l'information financière dont les coûts et bénéfices restent difficiles à apprécier.* »

Hoarau Ch⁴. : « *Les sociétés françaises cotées préparent actuellement la transition aux normes IAS- IFRS adoptées par l'Union Européenne et applicables à leurs comptes consolidés des*

¹ David.A, « Structure et dynamique des innovations managériales», école de mines de paris N°12 juillet 1996.

² Kimberly d.R , « managerial innovation » In Handbook of organizational design, Eds, Nystrom, P.C. starbuck, W.H. oxford, Press, 1981, PP 84-104, 1981.

³ Andri paul, filip Andrei , et Marmousez sophie, « L'impact des normes IFRS sur la relation entre le conservatisme et l'efficacité des politiques d'investissement », comptabilité contrôle-audit, vol. Tome 20 N°3, 2014, pp 101-124.

⁴ Hoarau c. « le passage aux normes IAS-IFRS : une révolution comptable ? » la revue, 2004, document publié sur internet.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

exercices ouverts à partir du 1er janvier 2005(...) Les IAS-IFRS auront un impact prévisible sur le bilan en particulier sur le calcul des fonds propres, de l'endettement et sur la détermination du résultat ».

Lenormand et Touchais (2009)¹: « *Les résultats indiquent que l'adoption des normes internationales se traduit globalement par une augmentation du résultat et des capitaux propres. Par ailleurs, même si les deux référentiels sont pertinents, les IFRS semblent apporter un complément d'information. »*

2-6-2 Référentiel comptable IAS/IFRS comme innovation comptable : Pour Lafontaine (2003)²:«*une innovation comptable est une innovation managériale qui a deux caractéristiques supplémentaires qui se résument comme suit. »*:

- La première a trait au domaine d'application de la technique étudiée :« *l'innovation doit être une composante des systèmes d'information comptable (SIC) des organisations. »* ;

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

Le référentiel IAS/IFRS satisfait ces deux conditions. D'une part, il est inclus dans le dispositif de la comptabilité financière et, d'autre part, ce sont les directeurs des services comptables et financiers qui sont compétents en la matière.

¹ Lenormand et touchais (2009) ; « les ifrs améliorent elles la qualité de l'information financière .Approche par la value relevance »,comptabilite-contrôle –audit ,vol tome 15 n)2.2009,pp145-163.

²Lafontaine, d.ph, « les techniques de comptabilité environnement, entre innovations comptables et innovations managériale », comptabilité – contrôle- audit, Numéro spécial, mai 2003 : PP, 111-127.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Section3 : L'ADOPTION DES NORMES IAS/IFRS

CADRE THEORIQUE

Afin de mettre en œuvre les normes comptables IAS/IFRS, les pays ont fait des transformations profondes dans les pratiques comptables.

Dans cette partie nous comptons faire une présentation de ce changement canonique par rapport à la théorie institutionnelle et la théorie de la structuration.

3-1 la théorie néo-institutionnelle et l'adoption des normes comptables IAS/IFRS.

La TNS peut être choisie comme cadre de lecture pour analyser le développement d'une pratique ou d'un concept au sein d'une communauté ou d'une entreprise. Par ailleurs, cette théorie s'avère intéressante pour analyser les choix des organisations en matière comptable, ce choix est effectué dans la perspective de justification de la politique comptable et conformément aux isomorphismes coercitifs et adaptés.

3-1-1 Fonctionnement des organismes de normalisation comptable dans une perspective de la TNI.

La TNI donne son point de vue adéquat dans l'analyse du fonctionnement des organismes responsables de la conception et de diffusion des normes comptables. Les auteurs Colasse et Pochet(2008)¹, Boitier et Riviere (2008) précisent que cette théorie est souvent adoptée dans d'autres disciplines, telles que les sciences de gestion pour l'analyse des systèmes de comptabilité et de contrôle et les sciences politiques pour argumenter la décision d'adoption des organisations publiques de structures et pratiques appartenant à d'autres organisations.

- **La légitimation des organismes de normalisation**

¹ Colasse Bernard et Pochet et Christine, « de la genèse du nouveau conseil national de la comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? », la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, Mai 2008, p11.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Dans le but de réaliser l'homogénéisation, les organismes de normalisation sont toujours en quête de légitimité qui est considérée comme un avantage brigué et qui justifie les mutations structurelles adoptées.

Selon Colasse et Pochet¹ : « *les dispositifs de normalisation comptable sont des institutions au même titre que les normes qu'ils ont pour fonction de produire.*

Ces institutions se matérialisent sous la forme d'organisations dont la nature (publique ou privée), la taille, la structure et la composition sont susceptibles de varier dans le temps comme dans l'espace ».

▪ **Forme-types des dispositifs de normalisation :**

Les mécanismes de normalisation adoptés par chaque pays ou ensemble de pays tel que l'UE se présente sous trois forme-types : la normalisation par la profession comptable, la normalisation par l'Etat et la normalisation par un organisme indépendant. Ces mécanismes de normalisation exercent sous la contrainte de légitimité sur le plan technique et politique, sont soumis à des mutations organisationnelles suivant les trois formes citées.

▪ **Récapitulatif de l'analyse des trois formes-types selon la TNI :**

-une forte légitimité technique est la caractéristique de la normalisation menée par la profession comptable, qui s'accompagne néanmoins d'un défaut de légitimité politique, qui est dû à la limitation de représentabilité de cette forme d'organisme. La profession comptable peut être accusée à ne s'intéresser qu'à ses propres intérêts en produisant délibérément des normes comptables très complexes dont l'application requiert son intervention et en conséquence, une demande grandissante de prestations comptables. Aussi elle ne représente pas l'ensemble des parties prenantes qui peuvent s'opposer aux normes produites par manque de neutralité.

-une forte légitimité politique est attribuée à la normalisation promulguée par l'Etat, cependant les normes produites se caractérisent par une forte légitimité politique et une faible légitimité technique. Ceci pourrait se justifier par le nombre limité de personnes techniquement qualifiées et l'inertie par rapport aux nouvelles tendances.

¹ Colasse Bernard et Pochet Christine, « de la genèse du nouveau conseil national de la comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? », la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, Mai 2008, p11.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

-la normalisation menée par un organisme indépendant est composée d'experts indépendants venus de champs d'actions variés. Cet organisme est indépendant aussi bien de l'Etat que de la profession comptable. Dans ce cas, la légitimité est définie comme suit : « *Composée de représentants des différentes parties prenantes qui débattent ensemble, sa légitimité politique est a priori forte. Par contre, parce qu'il lui faut constamment chercher des compromis en son sein, ses normes peuvent s'avérer peu satisfaisantes d'un point de vue technique et amoindrir sa légitimité ; de plus, son caractère collégial fait qu'il réagit peu rapidement aux besoins de norme* »

▪ **Evolution des organismes de normalisation comptable sous l'isomorphisme mimétique.**

Colasse et Pochet (2008)¹, indiquent que les recherches effectuées dans la spécialité des sciences politiques, dévoilent le comportement mimétique dans le processus d'évolution des organisations publiques. Ce comportement peut être inclus dans le processus d'évolution des organismes de normalisation comptable. L'exemple le plus lucide est l'IASC suivi par l'IASB. Ce dernier est créé en 1973 après l'apparition de l'organisme américain le FASB. L'évolution de l'IASCC a conduit à une réforme en 2001, et les remaniements organisationnels ont mené à une conception similaire à celle du FASB. Walton (2008)², souligne à tour que deux options de modèles ont été considérées savant la réforme de l'IASC :

- Un Board représentatif sur le plan géographique et technique.
- Un Board composé de professionnels expérimentés sans aucune représentativité géographique.

La structure choisie, est celle la plus proche de la structure américaine : le fonctionnement des activités du Board est contrôlé par la fondation l'IASCF. La réforme de l'IASCF a abouti à une analogie dans la structure organisationnelle et fonctionnelle entre l'organisme international et américain et relève de l'isomorphisme mimétique. Cette réforme trouve sa justification, dans la

¹ Colasse Bernard et Pochet et Christine, « de la genèse du nouveau conseil national de la comptabilité (2007) : un cas d'isomorphisme institutionnel ? », la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, Mai 2008, p11.

² Walton (2008) « Comptabilité anglo-saxonne », collection REPERES 3eme édition, La découverte, France 2008, p27

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

recherche de légitimité apportée à travers une convergence vers un modèle, qui a déjà fait ses preuves et renommé par sa crédibilité au niveau du domaine institutionnel. Aussi, les membres de l'IASB, sont des citoyens américains, dont certains faisaient partie du FASB. Cette réflexion, va de pair avec notre analyse, relative à l'attribution du comportement mimétique dans le processus d'évolution organisationnel de l'organisme de normalisation international l'IASCF.

En outre, L'IASB et le FASB avaient décidé en commun accord, en 2004, de concevoir un cadre conceptuel commun. La publication effective de la première partie de ce document a été réalisée en 2010.

L'absence d'organismes nationaux de normalisation dans les pays en voie de développement, est un autre environnement qui relève de l'isomorphisme mimétique. E. Chamisa (2000)¹121 signale : *«il existe des professions comptables qui évoluent dans cet environnement connu par l'absence d'organisme de normalisation ou des organismes peu développés par manque de personnel financier compétents. Par conséquent, la majorité de ces pays adopte les normes internationales* ».

▪ Evolution des organismes de normalisation comptables sous l'isomorphisme normatif et coercitif :

L'isomorphisme normatif et l'isomorphisme coercitif sont relativement observés dans l'évolution des dispositifs de normalisation. L'isomorphisme normatif est du domaine de l'influence de la profession comptable. Dans certains pays, la profession comptable est le point de départ d'une doctrine comptable qui a concouru à la production des normes par les organismes de normalisation. Walton (2008)², présente l'exemple le plus convaincant sur la réglementation de la comptabilité adoptée dans les pays anglo-saxons au 19ème siècle : *«l'Etat a fourni un minimum de règles et laisse à la profession le soin de compléter et de contrôler l'accès à la profession. Les associations professionnelles ont largement contribué à l'évolution des règles comptables à travers l'organisation des séminaires, des revues écrites par les associations et des manuels de comptabilité développés par des auditeurs renommés. L'influence de la profession comptable se*

¹ Damark-Ayadi Salma ,Ben Salem Rahma ; « la culture et le recours aux IAS/IFRS »,la revue des science de gestion 2012/2 (N°254),p40.

² Walton (2008) « Comptabilité anglo-saxonne », collection REPERES 3eme édition, La découverte, France 2008, p27

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

distingue par l'existence de petites associations locales qui ont fusionné par la suite en une seule entité « instituts nationaux » qui avaient comme intérêt de transmettre l'avis des auditeurs au gouvernement ».

Au 20^{ème} siècle, l'évolution du processus de la normalisation comptable, dans l'environnement anglo-saxon s'est distinguée par la contribution significative de la profession comptable. Les organisations professionnelles de l'audit ont été chargées de l'élaboration des principes comptables généralement admis.

Les pressions exercées par les organisations formelles ou informelles aident l'isomorphisme coercitif de se manifester. Ces mêmes organisations sont contraintes de développer ou d'amender des normes comptables sous des pressions coercitives. L'exemple des pressions de l'UE sur les organismes nationaux de normalisation lors de son adoption du référentiel IFRS est très édifiant, l'UE a exhorté les états membres d'adhérer au processus de transition des normes comptables locales vers les normes internationales.

3-1-2 Analyse des choix comptables à travers la TNI.

La carence en matière d'études sur l'adoption des pratiques comptables par les entreprises, dans les années 1990, a attiré l'attention de MEZIAS¹, qui selon lui :*«le modèle institutionnel est capable de formuler les pratiques comptables. La branche sociologique de la théorie néo-institutionnelle est une voie de compréhension des phénomènes comptables particulièrement pertinente pour le chercheur »*. CARPENTER et FERROZ (2001), partagent leur analyse pour dire que :*«la plupart des théories économiques ignorent les pressions institutionnelles et organisationnelles pesant sur les firmes »*.

La TNIS est une approche permettant de comprendre les choix comptables au sein des organisations dans lesquelles la maximisation des intérêts personnels des acteurs n'a pas d'influence remarquable sur les choix des pratiques comptables. Nous allons rapidement présenter un débat de travaux comptables mobilisant l'approche néo-institutionnaliste dans sa portée sociologique.

¹Le manli-bena anne, « le processus de normalisation comptable par L'IASB : le cas du resultat », thèse de doctorat en gestion et management, CNAM , 2009, France, P87.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

- CARPENTER et FERROZ (2001)¹, nous parlent de leur recherche qu'ils ont menée pour mobiliser l'approche néo-institutionnaliste sociologique afin de souligner les pressions institutionnelles exercées sur quatre gouvernements américains pour adopter les principes comptables généralement acceptés. Cette recherche se concentre sur des organisations publiques, mais apporte un éclairage considérable sur les mécanismes isomorphiques qui s'exercent dans un processus de choix de principes comptables.
- MEYER (1986)², explique sa version sur l'essor de la comptabilité et de l'intérêt porté aux chiffres comptables, moyennant des pressions exercées par l'environnement sur les organisations. Selon lui : *«la comptabilité dans les organisations s'est développée de manières isomorphiques en réponse aux attentes de légitimité »*.
- Les travaux effectués par TOURON (2002)³, ambitionnent d'une part, d'expliquer les décisions de mise en conformité des principes comptables avec les normes reconnues à l'échelle internationale (IAS/IFRS ou US GAAP), et d'autre part, d'identifier le courant théorique susceptible d'expliquer ses adoptions. La recherche est fixée sur l'étude des choix de référentiel de trois cas d'entreprises (PÉCHINEY, RHÔNE-POULENC et SAINT-GOBAIN), pendant la période allant de l'année 1970 jusqu'à l'an 2000. L'auteur conclut que : *«la perspective institutionnelle peut être utilisée pour étudier soit les pressions exercées au cours du processus d'élaboration d'une norme comptable internationale, soit les choix comptables »*.
- MEZIAS⁴ (1990), quant à lui pense que : *«le développement de réseaux relationnels complexes inter-firmes, la professionnalisation et le développement de la normalisation comptable dans un environnement de plus en plus collectif rendent la théorie néo-institutionnelle particulièrement pertinente pour les recherches»*. Il associe donc la TNIS et la théorie politico-contractuelle pour comprendre le choix de comptabilisation des

¹ Institutionnal theory inexplaining choices in organisation where self interest maximizing actors cannot exert effective influence over the choice of accounting practices.

² Institutionnal theory inexplaining choices in organisation where self interest maximizing actors cannot exert effective influence over the choice of accounting practices.

³ Institutionnal theory inexplaining choices in organisation where self interest maximizing actors cannot exert effective influence over the choice of accounting practices.

⁴ Institutionnal theory inexplaining choices in organisation where self interest maximizing actors cannot exert effective influence over the choice of accounting practices.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

crédits d'impôts au compte de résultat. Cette étude met en avant la pertinence des variables institutionnelles à des fins de compréhension des pratiques comptables.

- AERTS (2006)¹, analysent le “reporting environnemental” des firmes du point de vue des apports de la théorie néo-institutionnelle. Les auteurs mettent l'accent sur : *«le comportement imitatif des firmes en matière de diffusion volontaire d'informations environnementales sur une période de six ans pour un échantillon d'entreprises canadiennes, françaises et allemandes»*.
- CHAMBOST (2007)², a dû déployer la TNIS pour saisir le jugement formé par les analystes financiers “sell-side”. L'étude se focalise sur la compréhension des modalités sociales d'élaboration, par les analystes financiers, de leurs grilles d'analyse, en se questionnant sur le mode d'interaction avec les autres acteurs participant à cette construction.
- COLASSE et POCHET (2008)³, se penchent sur l'élaboration du nouveau CNC en identifiant les manifestations de l'isomorphisme institutionnel (concurrentiel, mimétique et historique) comme critères de compréhension de la réforme du dispositif français de normalisation.
- La thèse de BARBU (2006)⁴, tente de prouver que le choix d'appliquer un référentiel normatif international est un processus sous influence institutionnelle. Pour cela, l'auteur associe une analyse historique des articles publiés par la revue Comptabilité Contrôle Audit, une étude statistique (normes statistiques vectorielles) des choix effectués par les entreprises françaises entre 1985 et 2000, l'envoi de questionnaires et enfin des entretiens. Cette approche “multi-méthodes” a permis à l'auteur de démontrer que le choix de

¹ Institutionnal theory inexplaining choices in organisation where self interst maximizing actors cannot exert effective influence over the choice of accounting pratices.

² Institutionnal theory inexplaining choices in organisation where self interst maximizing actors cannot exert effective influence over the choice of accounting pratices.

³ Institutionnal theory inexplaining choices in organisation where self interst maximizing actors cannot exert effective influence over the choice of accounting pratices.

⁴ Institutionnal theory inexplaining choices in organisation where self interst maximizing actors cannot exert effective influence over the choice of accounting pratices.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

référentiel est effectué dans une optique de légitimation de la politique comptable et par le biais des trois types d'isomorphismes mis en évidence par DIMAGGIO et POWELL (1983).

- Le “*due process*” mis en œuvre par les normalisateurs comptables permet aux états, aux organismes comptables et aux entreprises, la possibilité d'exprimer leurs points de vues. LARSON (1993), explique que les pressions exercées par les différents intervenants du “*due process*” de l'IASC ont une influence sur le normalisateur, du moment où celui-ci aspire à l'adhésion du plus grand nombre pour légitimer les normes produites.

Le néo-institutionnalisme sociologique suggère une analyse du choix des modes d'organisation de l'entreprise basés sur des normes, valeurs et règles en vigueur dans l'environnement.

3-2 La théorie de la structuration et l'adoption des normes comptables

A travers l'exposé présenté par Berland et Pezet (2009)¹, à propos des sept courants de recherches alternatifs en comptabilité identifiés par Baxter et Chua (2003), ont saisi la théorie de la structuration de Giddens dans le cinquième courant parmi les sept courants abordés. L'auteur insiste sur le rôle des actions individuelles et de la reproduction des structures sociales. La comptabilité est ainsi décrite comme une structure permettant la répétition des pratiques.

La théorie de la structuration peut donc servir de cadre à l'étude de l'adoption des normes comptables par le processus de transformation en expliquant comment les structures sociales sont produites ou reproduites.

En plus, les normes comptables internationales changent les pratiques au sein des groupes et constituent une révolution comptable. Dans cette partie nous allons tenter d'examiner le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS moyennant la théorie de la structuration. Gauche K. (2013)², précise que : *«le concept l'appropriation des outils de gestion de façon générale est*

¹ Nicolas Berland et Anne Pezet : «Quand la Comptabilité a colonisé l'économie et la société» : Perspectives critiques dans la recherche en comptabilité de contrôle .Audit des études critiques en management. Presses universitaires de Laval 2009, pp 131-162.

² Gauche K (2013)-Karime Gauche : «La capacité d'appropriation, une capacité immatérielle négligée dans les systèmes d'information et de gestion».

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

abordé depuis les années 80. La TS fait partie des différentes approches utilisées qui contribuent à expliciter le sujet de l'appropriation dans les sciences de gestion ».

Le recours de la TS est adopté pour expliciter l'appropriation des normes comptables pendant une transition. L'adoption de cette théorie trouve sa justification par le biais de conclusion que "les outils de gestion comptables et financiers sont de plus en plus étudiés" comme le résultat de la confrontation d'interactions, d'acteurs, de dynamiques d'appropriation diverses d'acteurs individuels ou collectifs. A l'image de tout outil de gestion, le référentiel IAS/IFRS, représente tellement de normes à respecter car incontournables et socialement reconnues, est générateur de changement au sein des organisations et son adoption requiert un long processus d'appropriation expliqué par Couleau-Dupont (2010)¹⁴³, en deux grandes périodes et six phases. La description de ce processus vise à conforter la réflexion managériale relative à l'appropriation d'un outil de gestion, en ce cas du référentiel IAS/IFRS. La théorie de la structuration examine aussi bien les normes qu'un ensemble de règles appliquées de manière cyclique au sein d'une structure par les acteurs permettant une légitimation. Giddens A.,¹ la définit comme suit : *« la règle apparaît donc comme la variable de médiation entre l'action et la reproduction des pratiques qui constituent le système social ».*

Nous pouvons examiner la légitimation dans un contexte de transition et d'apparition de nouvelles normes comptables. Dans ce contexte, les développements présentés par Buisson (2006)² s'appuient sur les concepts de légitimation et de domination attribués à la TS : *« lorsqu'un nouvel outil est introduit dans l'organisation, des coalitions d'individus se forment, cherchent à affirmer leur domination (Clegg 1981)³ et à donner de la légitimité à leurs interprétations des activités de l'entreprise ».* Ainsi, derrière la façade rationnelle de l'organisation se cachent des manœuvres micro politiques réelles (Brown 1994)⁴ : *« la configuration existante étant remise en question, il s'agit alors d'institutionnaliser de nouvelles relations de pouvoir par des processus sociaux tels la négociation ou le développement de réseaux ».*

¹ Mémoire : samira Demania « le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS. Observation et compréhension des choix effectués par le groupes français.

² Mémoire : samira Demania « le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS. Observation et compréhension des choix effectués par le groupes français.

³ Mémoire : samira Demania « le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS. Observation et compréhension des choix effectués par le groupes français.

⁴ Mémoire : samira Demania « le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS. Observation et compréhension des choix effectués par le groupes français.

3-2-1 concept de l'appropriation et interrelation entre les acteurs.

Il y a lieu de nous questionner sur les « avis » que la littérature nous suggère d'examiner sur le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS. Sachant que l'appropriation est principalement une affaire d'individus au sein d'une organisation « lieu des actions collectives » (Crozier et Friedberg 1977)¹, et que le référentiel IAS/IFRS est un outil de gestion, nous nous appuyons sur les travaux de De Vaujany (2005)² qui fait appel à trois perspectives interdépendantes ayant trait à la sociologie (sociopolitique, psycho-cognitive et rationnelle). Chacune représente un statut particulier de l'objet de gestion.

- « *Une perspective sociopolitique amène à envisager l'appropriation comme résultant du jeu des acteurs, de leur capacité à saisir des marges d'autonomie, à créer des coalitions. (...) Les outils de gestion, dans cette perspective, sont appropriés, ou plus exactement réappropriés par les acteurs, à des fins de valorisation personnelle, comme argument rhétorique permettant de légitimer leurs décisions et actions, individuelles ou collectives, ou comme support d'influence* » (Dechamp 2005)³.
- « *La perspective psycho-cognitive s'intéresse à la façon dont les acteurs construisent une intelligence des situations. L'appropriation est entendue comme le processus d'appropriation de nouvelles connaissances par des acteurs, capables et désireux de les exploiter pour améliorer les processus de décision, ou d'influencer d'autres acteurs organisationnels* » (Miller 1996)⁴.
- « *Dans une approche rationnelle, l'appropriation s'inscrit davantage dans une vision mécaniste de l'organisation, totalement centrée sur la régulation de contrôle. Par conséquent, la régulation n'a pas (ou plutôt s'imagine ne pas avoir) de limites cognitives*

¹ Article Anelise Couleau-Dupont : « Processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS ».

² Article Anelise Couleau-Dupont : « Processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS ».

³ Article Anelise Couleau-Dupont : « Processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS ».

⁴ Article Anelise Couleau-Dupont : « Processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS ».

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

ou politiques à son action. On se positionne dans un cadre théorique où les problèmes de légitimité, de biais cognitifs, d'affects, etc. sont absents des processus d'appropriation des objets (...) » (Dechamp 2005)¹.

D'après De Vaujany (2005)², pour réussir une compréhension totale d'un processus d'appropriation, nous sommes tenus d'examiner l'utilisation et la représentation des objets de gestion par le biais des trois perspectives. Le tableau³ 7 ci-après développe chacun des points de vue et les courants théoriques afférents.

¹ Article Anelise Couleau-Dupont: « Processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS ».

² Article Anelise Couleau-Dupont « Processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS ».

³ Annelise Couleau –Dupont « le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Perspective	Perspective rationnelle	Perspective socio politique	Perspective psycho cognitive
Nature des objets et outils de gestion	Un vecteur de rationalisation, un outil de travail	Un outil de valorisation (« une médaille ») De rhétorique (Un « argument ») Ou d'influence (un « atout »)	Un support d'apprentissage, Un objet affectif ou un objet De traitement de l'information
Nature du processus d'appropriation	Un processus Normalisé, l'appropriation est « instantanée ».	Un acte social, l'appropriation Est un processus collectif qui s'inscrit dans la durée.	Un processus psycho cognitif, l'appropriation est Un processus individuel Ou collectif qui s'inscrit dans la durée.
Enjeu de l'appropriation	Une visée d'optimisation De la décision et de l'action managériale	L'appropriation comme résultant du jeu des acteurs	L'appropriation Comme processus d'apprentissage et de construction du sens
Mécanisme de régulation dominant	Régulation de contrôle	Régulation conjointe	Régulation autonome
Représentation dominante des outils de gestion	Un enjeu de normalisation et de standardisation des comportements.	Un enjeu dans la structuration des rapports sociaux.	Un enjeu identitaire.
Articulation conception et usage.	Conception et usage Comme deux moments distincts.	Conception et usage dans un cycle itératif et continu.	Conception consubstantielle à l'usage.
Fondements théorique.	Théorie Microéconomique Classique Théories tayloriennes.	Sociologie des organisations (Crozier et Friedberg 1977) ; Sainsaulieu 1995) Sociologie générale (Bourdieu 1979, 2000 ; Giddens 1984 ; Archer 1982, 1995)	Théorie de la rationalité limitée (Simon 1975, 1982) Psychologie cognitive (Piaget 1967, 1977) Perspective Psychanalytique (Pages et al. 1992)

Tableau 7 : Trois regards sur l'appropriation (D'après De Vaujany 2005,28 et Grimand 2006, p26).

SOURCE : Annelise Couleau –Dupont « le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : Une analyse des pratiques organisationnelles.

Une fois préparé dans sa dimension réglementaire, le référentiel IAS/IFRS, adopte le phénomène de diffusion auprès des firmes. Un long processus d'appropriation est déclenché pour intégrer cet

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

objet à l'organisation. A ce niveau de réflexion, il s'agit d'être informé de la diffusion de ces nouvelles normes IAS/IFRS en adoptant les aspects de leur mise en œuvre ainsi que la catégorie d'acteurs qui constituent les parties prenantes.

Quatre schémas parmi ceux publiés dans la littérature, seront expliqués dans cette partie.

3-2-2 les schémas fondateurs du processus d'appropriation.

L'application du processus d'appropriation a fait l'objet d'études de plusieurs auteurs ; Couleau-Dupont (2010)¹ 147présentedes schémas qui montrent les différents modèles d'appropriation par un découpage en phases et chacun d'eux est affecté à un auteur.

Ci-dessous, les modèles qui ciblent l'appropriation sous des appellations différentes, citons :

- Les travaux de Lewin (1947) et de Vas (2002) : processus de changement organisationnel ;
- Les travaux de Godowski (2004) : processus d'assimilation ;
- Les travaux de Vaujany (2005) : modèle d'appropriation des objets et des outils de gestion ;

- **Schéma de Lewin (1947)² :**

Le modèle de Lewin fait ressortir les comportements des acteurs face au changement organisationnel et identifie deux types de force, opposées l'une à l'autre : des forces favorables au changement et des forces empêchant le changement. Le processus de changement est planifié et s'effectue en trois phases : la dé cristallisation, le changement et la recristallisation.

- Dé cristallisation : Pendant cette étape il est possible de gérer les contradictions entre l'organisation et son environnement. On observe une contestation par rapport à un changement de schémas de perception qui mène à une instabilité et de l'insécurité nécessitant un changement.

-Changement : une recherche de nouvelles pratiques et l'analyse de celles considérées inefficaces, constituent un préalable pour pouvoir atteindre le changement escompté.

¹ Article Annelise couleau- Dupont « le process d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : une analyse des pratiques organisationnelles

² Article Annelise couleau- Dupont « le process d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : une analyse des pratiques organisationnelles

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

-Recristallisation : Cette étape du processus de changement se résume à : l'institutionnalisation des pratiques, la convergence et l'appropriation de nouveaux comportements, enracinement de nouvelles normes et l'émergence d'une nouvelle culture.

- **Schéma de Vas (2002)¹ :**

Vas en 2002 qui a repris les travaux de Lewin propose un processus de changement en trois phases : les phases d'initiation, d'activation et de consolidation.

-la phase d'initiation consiste au lancement du projet de changement.

-la phase d'activation est l'application du projet en introduisant le changement dans son contexte.

-la phase de consolidation qui se traduit par l'intégration du changement dans l'organisation.

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

- **Schéma de Godowski (2004)²**

Godowski (2004), auteur de l'assimilation de la méthode (RAROC) liée au domaine bancaire indique qu' « à l'instar des travaux de Hage (1980), le processus d'assimilation d'une innovation de gestion peut être découpé en plusieurs phases. Brewer(1996) précise plus avant le découpage de ce processus en distinguant les étapes suivantes : «l'initiation, l'adoption, l'adaptation, l'acceptation, la routine et l'intégration ».



Figure N°1 Le processus d'assimilation d'une innovation managériale **Source** : Annelise Couleau –Dupont « le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS

Ce modèle apporte une vision parfaite du découpage temporel à travers la notion d'assimilation, qui est très proche de la notion d'appropriation.

¹ Article Annelise couleau- Dupont « le process d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : une analyse des pratiques organisationnelles

² Article Annelise couleau- Dupont « le process d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : une analyse des pratiques organisationnelles

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

- **Le Schéma de De Vaujauny 2005¹**

De Vaujany (2005), se focalise sur la description du processus d'appropriation des objets et des outils de gestion, comme étant un processus long qui débute bien avant la phase d'utilisation, de l'objet et se poursuit après l'apparition des premières routines d'utilisation.

L'appropriation est amorcée avec une phase que l'on pourrait appeler la « pré-appropriation » où l'outil de gestion fait l'objet d'une première interprétation. Si l'outil fait l'objet d'une acceptation minimale, la seconde étape pourrait ensuite débiter. Il s'agit de la phase d'« appropriation originelle ». De multiples processus sociopolitiques ou psycho cognitifs sont donc activés dans l'organisation, ce qui pourrait engendrer des tensions. Une entrée dans certaines routines d'utilisation marque la fin de cette étape. La troisième étape ne prendra fin effectivement qu'avec sa désactivation et l'outil pourra faire l'objet de multiples « réappropriations ». Le processus d'appropriation s'achève par la formation de routines « définitives ».



Figure n°2 : Le processus d'appropriation par un collectif **Source** : De Vaujany 2005, p.34

3-2-3 Phases du processus d'appropriation du référentiel comptable IAS/IFRS :

L'étude du processus d'appropriation du référentiel comptable IAS/IFRS au sein de deux groupes, qui a été conduite par Couleau-Dupont (2006) offre un point de vue intéressant eu égard aux résultats obtenus par cette recherche pratique.

L'analyse de l'appropriation du référentiel comptable IAS/IFRS a eu comme finalité, le découpage temporel créant en conséquence un processus à six phases successives assemblées en deux grandes périodes.

Les six phases exposées, constituent le processus d'appropriation de ces deux groupes et s'étendent sur deux périodes : introduction et mise en application du référentiel comptable IAS/IFRS.

¹ Article Annelise couleau- Dupont « le process d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : une analyse des pratiques organisationnelles

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Il est à noter, que le découpage temporel relève d'une approche qualitative qui recherche à observer le processus d'appropriation, du référentiel comptable IAS/IFRS à travers deux études de cas et en reprenant les postulats des quatre modèles d'appropriation de Lewin (1947), de Vas (2002) Godowski (2004) et de De Vaujany (2005).

Les étapes successives du processus sont présentées comme suit :

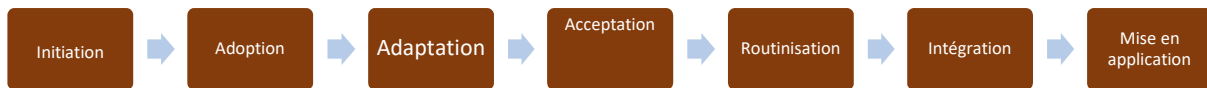


Figure n°3 : Etapes successives du processus d'appropriation.

- **La phase d'initiation**

Elle représente la première rencontre de l'outil avec l'organisation dans la logique d'une adoption envisagée. Un groupe d'acteurs préalablement désigné est chargé de la première interprétation de l'innovation comptable. Ces acteurs ont la responsabilité d'assurer la représentativité politique, sociale et structurelle des personnes qui prennent part au processus de consolidation. Ils auront à fournir les raisons derrière la mobilisation des normes et aussi l'argumentation de l'action commune.

D'autre part, ce même groupe d'acteurs doit définir la méthodologie d'introduction de l'outil assorti avec la finalité appropriative qui anticipe sur le lancement d'un projet de conversion des comptes aux normes internationales.

- **La phase d'adoption**

Cette phase, est l'indicateur du commencement de la phase d'« appropriation originelle » du processus d'appropriation par un collectif mis en évidence par De Vaujany (2005). Elle se caractérise par la relance de multiples processus psycho-cognitifs ou sociopolitiques dans un groupe plus important d'acteurs formant la structure organisationnelle du projet de conversion : le groupe de projet et le comité de pilotage (COPI).

Au cours de cette phase, un travail d'« *adoption de l'idée par l'organisation* » (Godowski 2004) est effectué tout en prenant soin de respecter les conditions suivantes :

- une adaptation de l'idée à l'organisation en accomplissant sa contextualisation par rapport à l'environnement.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

- une acceptation de l'idée dans l'organisation par l' « intéressement » des acteurs. A cet effet, a lieu l'initiation d'une réflexion collective sur l'outil (identification des normes applicables, choix des options et évaluation des impacts comptables et financiers). Cette réflexion favorise à donner un premier statut aux normes internationales dont l'acceptation minimale par les acteurs en présence va permettre l'entrée dans la phase suivante.

- **La phase d'adaptation**

Cette phase requiert un collectif constituant une structure organisationnelle active en organisant des ateliers pour chaque norme. Ce collectif aura pour mission de concevoir un « référentiel interne » et de veiller à ce stade, le statut des normes atteint un degré de formalisation important. La structure sociale et technique acquises à cette phase permet l'entrée dans l'application du référentiel comptable international : la deuxième période du processus.

-La deuxième période de l'application du référentiel IAS/IFRS :

C'est pendant cette période qu'a lieu la mobilisation des actions qui ont pour but d'enraciner les nouvelles normes et l'appropriation de nouveaux comportements. Cette période englobe par les trois phases successives suivantes :



- **La phase d'acceptation**

Est définie par une grande vulgarisation « référentiel interne » développée pendant la phase d'adaptation dans l'organisation, qui selon (STRAUSS 1978), cette phase requiert l'émergence d'un cadre de référence commun. Mellet (2006), De Certeau (1980), mettent l'accent sur la nécessité d'un compromis autour d'un outil entre des individus aux intérêts divergents (une communauté de pratique) telle que défini par (De champ et al 2005): « *un réseau d'individus socialement liés, engagés dans une activité, une pratique conjointe, partageant un même langage, des mêmes préoccupations, une même passion, des mêmes concepts et qui développent des compétences par l'échange et des activités communes de résolution de problèmes* ».

Le cadre de référence et la communauté de pratique est la résultante d'un processus complexe de nature cognitive et exposant ainsi des activités-clés à effectuer (lancement, formation,

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

sensibilisation, communication interne) et des mécanismes d'apprentissage organisationnel. Le référentiel IAS/IFRS gagne graduellement un degré de contextualisation élevé rendant possible le statut de la légitimité à l'intérieur de la communauté et permettant ainsi, le passage à la phase de routinisation.

- **La phase de routinisation :**

La phase de routinisation se manifeste par l'apparition des routines organisationnelles que Tees (1992)¹ définit comme « *une configuration d'interactions qui représente une solution à des problèmes particuliers* ». L'apport de ces routines organisationnelles apparaît dans la manifestation du mécanisme de coordination dans les organisations et consolide l'appropriation du cadre de référence.

- **La phase d'intégration**

La phase d'intégration du référentiel comptable IAS/IFRS reflète l'achèvement et la fin du processus d'appropriation qui se réalise à travers la stabilisation de l'outil de routine. Lors de cette phase, le référentiel autant qu'outil de gestion est complètement contextualisé et les pratiques comptables sont institutionnalisées, indiquant une légitimation et une acceptation sociale.

La description succincte de ces six phases permet l'inscription du référentiel comptable international dans le cadre des organisations et afin de concrétiser l'appropriation, nous remarquons la multitude de rencontres indispensables qui sont générées entre les acteurs impliqués dans ce processus. Ceci nous incite à souligner les actions récurrentes qui font ressortir les routines : Giddens (1987)² affirme que « *ces rencontres prennent la forme typique de routines* ». De ce fait, ces routines éternisent, les propriétés structurelles des systèmes sociaux.

3-2-4 Acteurs intervenants dans le processus d'appropriation du référentiel comptable_IAS/IFRS :

¹ Article Annelise couleau- Dupont « le process d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : une analyse des pratiques organisationnelles

² Article Annelise couleau- Dupont « le process d'appropriation du référentiel IAS/IFRS : une analyse des pratiques organisationnelles

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Le changement organisationnel résultant du processus d'appropriation du référentiel comptable IAS/IFRS nécessite l'intervention des acteurs contribuant à son application. Ces acteurs peuvent être classés en deux catégories : les acteurs internes et les acteurs externes à l'organisation.

- **Acteurs internes à l'organisation :**

Kanter, Stein et Jick (1992)¹ ont recensé les sous-catégories d'acteurs internes les plus importantes qui ont contribué au processus de changement au sein des organisations. Ces trois sous-catégories sont répertoriées selon la nature de leur intervention et leur rôle dans le processus d'appropriation.

A ce propos on distingue :

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

La catégorisation suggérée par Derdour (2006)² permet de reconnaître l'acteur principal dans le processus d'appropriation : le « *leader* » de l'organisation. L'acteur interne joue un rôle important, car c'est lui qui doit être déterminé à instaurer ce changement et d'assurer sa stabilité au sein de l'organisation. La « direction générale » quant à elle, intervient en second lieu, et est considérée comme « l'architecte » de ce changement, son engagement représente un préalable à la matérialisation du changement dans l'organisation. Les « managers intermédiaires » sont aussi qualifiés d'acteurs internes actifs à un stade intermédiaire de leur hiérarchie et leur rôle consiste à coordonner entre les niveaux technique et institutionnel de l'organisation.

La contribution des managers intermédiaires devient palpable lors de la proposition des objectifs, l'identification des problèmes, la conception et l'évaluation des différentes options et aussi pendant la prise de décision et sa mise en œuvre. Cependant, « les acteurs de base »

¹ Cité par Coulont-Dupond : Kanter, R.M., Stein B.A., Jick, T.D. « The challenge of organisational change », Free Press, New York, USA, 1992.

² Pilotage du changement organisationnel et recherche intervention en univers hostile, D'un modèle à phases à un modèle, sur le cas de la joint venture SGHQ en crise : doctorat en science de gestion, Paris: Ecole de mines; 2006; pp 71-80.

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

, qualifiés de dernier groupe d'acteurs sur le plan interne, sont susceptibles (s'ils ne peuvent pas bien gérer) de constituer une résistance au changement planifié. Le changement est appréhendé par ce groupe d'acteurs, tel un inconnu à rejeter et en conséquence à ne pas y adhérer. Afin de mieux contrôler ces résistances, le management, direction générale et managers intermédiaires, doivent multiplier des séances d'orientation et de sensibilisation envers la base.

- **Acteurs externes à l'organisation**

Dans le processus d'appropriation du référentiel comptable IAS/IFRS, l'implication d'acteurs externes du champ organisationnel est un choix incontournable, car ces acteurs externes « *peuvent être à l'origine de la prise de conscience de la nécessité d'un changement et aussi de véritables acteurs de changement* », ils interviennent lorsque le besoin se fait ressentir par l'organisation, tels que : le besoin de formation, le besoin de compétence technique ou d'expertise, et ce dans la

Perspective de cumuler de nouvelles connaissances, d'animer des réflexions dans le cadre d'ateliers planifiés, pour définir les objectifs du changement et les actions à entreprendre. La contribution des acteurs externes de l'organisation est avantageuse de par leur neutralité vis-à-vis des acteurs internes et aux pratiques organisationnelles. Etant en dehors de l'organisation, ils peuvent d'une part, générer des critiques d'une manière objective à l'égard de l'appropriation du référentiel, d'autre part, ils seraient capables de jouer le rôle de consultants s'ils sont techniquement qualifiés pour enrichir et guider les compétences internes.

Dans le monde des affaires, on peut citer, les experts indépendants, les cabinets de consultants et les commissaires aux comptes, qui peuvent jouer le rôle des acteurs externes. Chaque corps de métier peut se charger de missions qui leurs sont spécifiques, qui sont résumées dans le tableau 8 ci-dessous :

CHAPITRE 2 LE PROCESSUS D'HARMONISATION ET NORMALISATION

Corps de métier	Missions
Les experts Indépendants	<ul style="list-style-type: none">- Analyse et du traitement des impacts financiers.- confirmation des travaux effectués en interne
Les consultants	<ul style="list-style-type: none">- formulation des conseils et des recommandations suite à une mission qui leur a été commandée par la direction- Assistance et suivi opérationnel des procédures dans l'entreprise.
Les commissaires aux comptes	<ul style="list-style-type: none">- contrôler la sincérité et la régularité des comptes annuels- suivi de l'ensemble du processus mis en place par la société pour assurer le passage aux normes internationales- Emettre des avis et recommandations permettant l'application sincère et régulière des normes comptables internationales.

Tableau 8 : Synthèse des missions des acteurs externes par corps de métier

Source : conçu par mois même

Conclusion du Chapitre 2

Notre ambition a été de produire un exposé explicite sur la normalisation et l'harmonisation comptable relative au nouveau référentiel comptable IAS/IFRS.

Ce référentiel adhère à une logique de changement institutionnel comptable au sein de l'organisation, qui va certainement générer, des interactions entre les acteurs de l'organisation.

Dans le but d'aborder tous les aspects de la normalisation comptable, nous avons étudié la contribution de la TNI de DiMaggi et Powell (1983) relative à la décision des institutions à changer de référentiel et à s'orienter vers une autre culture des pratiques comptables. La théorie TNI repose essentiellement sur le fait que, les organisations adoptent des structures pour répondre aux attentes externes à l'organisation (Meyer et Rowan, 1977), la TNI présente les trois types de l'isomorphisme institutionnel, concept clé de la TNI dont la finalité est d'aboutir à la légitimité recherchée par les organisations et indispensable pour multiplier leurs ressources et maintenir leurs stabilités.

L'adoption du référentiel comptable IAS/IFRS entraîne des interactions à l'intérieur de l'organisation. Grâce à la TS, nous avons pu dresser la description de l'appropriation des normes comptables par les entreprises qui se concrétise à travers un processus subdivisé en plusieurs phases et s'étend sur une période temporel donnée. Les quatre modèles fondateurs de l'appropriation exposés par les auteurs: Lewin (1947), Vas (2002), Godowski (2004) et de De Vaujany (2005) ainsi que les résultats d'une recherche qui s'appuie sur une étude qualitative fondée sur deux études de cas. De même, (Couleau-Dupont, 2010), ont permis de constater que l'adoption des normes comptables IAS/IFRS comme outil de gestion entraîne une multitude de rencontres indispensables entre les acteurs internes et les acteurs externes impliqués dans ce processus.

Par conséquent, le développement des deux théories TNI et TS nous a montré que l'adoption de ce nouveau référentiel comptable IAS/IFRS a poussé les organisations d'apporter des changements institutionnels aux systèmes comptables et aux comportements des acteurs.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

Suite à l'ouverture internationale de l'économie algérienne, L'Algérie comme la France et d'autres pays francophones, a réformé son système comptable en élaborant un nouveau système comptable appelé Système Comptable Financier (SCF) mis en place à partir de 2010.

Le SCF algérien peut être considéré comme un système comptable hybride car il est composé d'un cadre conceptuel explicite par référence au cadre comptable international de l'IASB, et d'un plan comptable d'inspiration française.

Dans ce chapitre on va essayer d'étudier la normalisation comptable algérienne par apport à la théorie institutionnelle et la théorie de la structuration.

1. Dans la première section, nous examinons l'histoire de la normalisation comptable en Algérie.
2. La deuxième section présente l'adoption des normes comptables internationales en Algérie : une approche basée sur la théorie de la structuration.
3. Dans la dernière section, nous avons tenté de rapprocher les normes comptables internationales des normes IAS/IFRS.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

Section 1 historique de la normalisation comptable algérienne.

Dans cette section nous proposons un rappel historique de la réforme comptable algérienne en vue d'adopter le système comptable financier inspiré des normes IAS/IFRS.

La théorie néo-institutionnelle peut être utilisée pour la mise en cohérence du nouveau système comptable algérien avec les normes comptables internationales IAS-IFRS.

3-1 le cadre théorique relatif au changement du système comptable algérien.

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

3-1-2 Une interprétation néo-institutionnelle du changement de système comptable en Algérie.

Dans le chapitre précédent, on a évoqué que La diffusion des normes comptables internationales IAS-IFRS à l'échelle mondiale peut s'expliquer par la théorie néo-institutionnelle sociologique (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983). Les approches néo-institutionnelles mettent en exergue l'homogénéisation ou la réduction de la diversité des formes et des pratiques organisationnelles (Desreumaux, 2004) d'ailleurs, La théorie néo-institutionnelle mobilise trois concepts (DiMaggio et Powell, 1991) pour expliquer l'homogénéisation des organisations et des pratiques : l'isomorphisme coercitif, l'isomorphisme normatif et l'isomorphisme mimétique.

Par contre Les normes comptables internationales IAS-IFRS qui émanent de l'organisme privé l'IASB, n'ont pas un caractère contraignant au sens juridique pour un pays francophone tel que l'Algérie par exemple. L'isomorphisme coercitif semble donc peu pertinent ici.

L'isomorphisme normatif réside dans le fait que les normes IAS-IFRS dans leur diffusion mondiale bénéficient des pressions exercées par des organisations internationales pourvoyeurs de fonds telles que le FMI et la Banque Mondiale. Les pays en développement adoptent en totalité ou partiellement le référentiel de l'IASB pour attirer des investisseurs et des capitaux étrangers. Par conséquent la Banque Mondiale a apporté un soutien financier à l'Algérie pour le changement de son système comptable.

L'isomorphisme mimétique a conduit de nombreux pays à adopter les normes IAS-IFRS pour se conformer à un standard comptable admis comme étant rationnel et techniquement légitime

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

par les entreprises dont elles peuvent être les partenaires. Les travaux de Carruthers (1995) mettent en exergue que les nouvelles pratiques comptables résultant des IAS-IFRS, peuvent contribuer à donner une légitimité aux organisations qui les développent à travers la construction d'une apparence de rationalité d'efficacité.

Donc La théorie néo-institutionnaliste contribue à une approche plus réaliste du comportement des organisations en mettant la recherche de légitimité au centre des motivations des acteurs (Plane2013).

Les pays francophones cherchent à travers un isomorphisme institutionnel une conformité sociale c'est-à-dire à s'adapter aux exigences sociales et culturelles de leur environnement.

De son côté l'Etat algérien a choisi de s'inspirer du référentiel de l'IASB pour changer son système comptable devenu le SCF suite à la pression de la banque mondiale, l'état algérien a choisi le SFC malgré le soutien financier de la Banque Mondiale, l'Algérie a conservé une certaine maîtrise de réforme comptable.

Depuis l'Algérie a entamé un processus de négociation avec OMC afin d'adhérer.

Parmi les points les plus pertinents à négocier, figurent les conditions de déréglementation et de libération des services, la profession comptable algérienne (experts comptable) doit être conforme aux normes comptable financières internationales. En étant dans l'incapacité de créer ses propres normes comptables, l'Algérie est contrainte de s'inspirer du référentiel IAS/IFRS.

3-1-2 la stratégie algérienne pour l'adoption de système comptable financier.

➤ L'économie algérienne

L'Algérie se caractérise par un important secteur économique public. Les réformes du secteur public initiées par le décret n° 95-22 du 26 août 1995¹ se sont traduites par la transformation des entreprises publiques en sociétés par actions et la suppression de la tutelle de l'État. L'Algérie a mis en œuvre des politiques de libéralisation fondées sur une économie de marché et mis en place de nouveaux mécanismes législatifs visant à soutenir les investisseurs privés nationaux et à permettre d'attirer les capitaux étrangers. L'Algérie a mis en œuvre des programmes de libéralisation du capital et de privatisation des entreprises publiques. Elle a commencé à s'intégrer dans l'économie mondiale pour réduire sa dépendance vis-à-vis de l'industrie des hydrocarbures et améliorer le niveau de vie des populations.

¹ Journal officiel ,1995-09-03, N°48, pp39

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

Le développement du secteur privé au cours des deux dernières décennies a caractérisé les changements structurels de l'économie algérienne. La libéralisation et l'ouverture de l'économie algérienne à l'économie mondiale ont également conduit à des mesures permettant aux banques et institutions financières étrangères de s'installer en Algérie ou d'y avoir des représentants.

➤ **La création d'une institution de normalisation le CNC**

Le Comité de Normalisation Comptable a été créé par avis de candidature en date du 25 septembre 1996 et a été remplacé par (CNC) en 2011. Le décret exécutif n° 11-24 du 27 janvier 2011¹ régit la composition, l'organisation et le fonctionnement du CNC. Il est composé de 26 membres dont : - le Président qui est le Ministre des Finances ou son représentant ; - Directeur de la Direction de la Normalisation Comptable du Ministère des Finances ; - trois élus du Conseil National de l'Ordre National des Experts Comptables ; - Trois membres élus du Conseil National de la Commission aux comptes ;

Trois élus du Comité National de l'Ordre National des Experts Comptables. La profession comptable algérienne est minoritaire au CNC (9 membres sur 26, soit 34,6%). Les membres du CNC sont nommés par le ministre chargé des finances pour un mandat de six ans. La composition du CNC est mise à jour au tiers tous les deux ans. Le CNC a notamment les missions suivantes : - Recueillir et utiliser toutes les informations et documents relatifs à la comptabilité et à son enseignement ; - proposer toutes mesures visant à uniformiser la comptabilité ; - Contribuer à la promotion de la profession comptable. Le CNC Algérie n'est pas seulement un organisme de normalisation comptable, c'est aussi un organisme de réglementation et de formation à la profession comptable.

Le CNC en Algérie n'est pas seulement un organisme de normalisation comptable, mais aussi un organisme de réglementation et de formation des professionnels de la comptabilité. En réalité, la CNC joue un rôle limité dans la normalisation comptable. Jusqu'à présent, elle a rédigé une explication méthodologique de la procédure de demande initiale pour le SCF et un avis qui répond à presque toutes les questions des institutions qui sont obligées d'appliquer le SCF. La véritable puissance de la normalisation comptable algérienne réside dans le service de normalisation comptable du ministère des Finances.

➤ **Les textes législatifs, réglementaires, avis et notes méthodologiques du CNC relatifs au SCF algérien.**

¹ Journal officiel du 02/02/2011, N)7, pp4

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

Le cadre juridique du SCF comprend divers textes législatifs et réglementaires ainsi que des avis et des notes méthodologiques du CNC qui expliquent le processus d'appropriation.

Les textes suivant constituent le cadre réglementaire permettant l'application du SCF :

-Loi 07/11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

- Décret exécutif N°08-156 du 26/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant SCF.

- Décret exécutif n°09-110 du 07/05/2009 fixant les conditions et les modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques.

Arrêté du 26/07/2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes. Cet arrêté comprend les textes suivants :

- Arrêté du 26/07/2008 relatif à la comptabilité simplifiée.
- Annexe système comptable financier.

Note Méthodologique de Première Application du Système Comptable Financier établie le 19/10/2010 par CNC du ministère des finances.

Instruction n°2 de la 29/10/2009 portant première application du SCF 2010 établie par CNC du ministère des finances.

➤ **La Réforme du PCN.**

Comme d'autres pays francophones, lors de son indépendance en 1962, l'Algérie a hérité du Plan de compte général (PCG) français de 1957. L'Algérie a entamé sa première tentative de remplacement du PCG en 1969. L'élaboration d'un nouveau plan comptable fait partie de la mise en œuvre d'une stratégie de développement.

Le Plan des comptes nationaux, élaboré par le Conseil supérieur de la comptabilité, est entré en vigueur en 1976 en vertu de l'arrêté 75/73 du 29 avril 1975.

Selon son livre, Djelloul Saci¹, la conception du PCN est passée par deux étapes.

Étape 1 :

¹ Djelloul Saci Comptabilité de l'entreprise et système économique ; l'expérience algérienne ,office des publications universitaire ,1991.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

En 1969, les autorités politiques ordonnent au ministre des Finances de mettre en œuvre les réformes de la PCG afin d'adapter le plan comptable du pays à la réalité de l'économie algérienne. Ce plan comptable doit répondre mieux aux besoins d'informations des cadres, des planificateurs, des comptables nationaux et des institutions financières. A cet effet, la Commission a effectué des travaux devant être achevés au plus tard le 30.6.1970, conformément à l'article 19 de la loi de finances de 1970. Mais malheureusement, mais dû aux pressions, aucun projet n'a été réalisé. (Parce que seul un délai de six mois a été autorisé dans la création du nouveau plan comptable de décembre 1969 à juin 1970).

Deuxième étape

Le Conseil supérieur de la comptabilité (C.S.C.) a été créé par le décret du 29 décembre 1971. Il a deux missions. Il consiste à réhabiliter d'abord les professions d'experts-comptables et de commissaires aux comptes, puis à remplacer le plan comptable français, puis à mettre en place un nouveau plan national. Un peu plus précis, c'est le Conseil des normes du SCC qui était chargé d'enquêter et de présenter cette ébauche du PCN. En 1972, la National Account Association a mené des travaux sur le développement du PCN.

Au sein de cette entreprise, il n'y a qu'un petit nombre de professionnels et une équipe fixe de professionnels essayant de déterminer les besoins des différents utilisateurs de la comptabilité. Ce n'était évidemment pas facile car chacun a des besoins différents. Parfois même des contradictions. Le premier cadre a été développé 18 mois plus tard.

Il convient de déplorer deux grandes lacunes à ce niveau :

- Tout d'abord, La faiblesse des effectifs affectés à cette équipe : (quatre personnes seulement y ont travaillé en permanence). De plus ; sur le plan de la diversité des compétences, il aurait été judicieux d'associer aux travaux des économistes, des chercheurs universitaires, et des praticiens du monde de la finance, de l'industrie et de l'agriculture. Néanmoins, il convient de bien préciser que les investigations de l'équipe de la S.N.C n'ont pas été faites dans un milieu clos, puisque des spécialistes étrangers ont été consultés. IL s'agit essentiellement de quatre experts français du conseil national de la comptabilité et de l'INSEE dont MM. PROST et CORRE, coauteurs de plan OCAM. Des experts tchécoslovaques ont également été invités à participer à ces travaux. Ce professeur de l'Université Charles fournissait généralement des lignes

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

directrices pour le plan comptable de son pays, adopté le 1er janvier 1966, et des détails sur la nature de la personne intéressée par l'économie socialiste.

- Le deuxième défaut concerne l'insuffisance. Voir le manque de dialogue avec les opérateurs économiques de l'entreprise et le premier « producteur » d'informations comptables. Deux questionnaires sur l'organisation et la comptabilité de l'entreprise ont été envoyés, mais leur proposition n'a pas été prise en compte.

Après avoir élargi son travail pour représenter les plus grandes entreprises nationales, l'équipe SNC a apporté des modifications mineures au titre et à l'architecture d'un compte particulier. Parallèlement, des experts des services fiscalité et planification ont été sollicités pour apporter leur concours à la définition ou à la clarification des nomenclatures contenues dans certaines notes du bilan. Le projet final du PCN a été examiné et ajusté par le CSC en novembre 1973. Cependant, le PCN n'est officiellement entré en vigueur qu'après la promulgation du décret 75/35 du 29 avril 1975 et de l'ordonnance d'application du 23 juin 1975. Expliquer à ces praticiens, loin de la macro-réflexion, que la mise en place d'un PCN est un "Work in Progress" en profondeur qui peut être résolu indépendamment de choses inefficaces, pas seulement de simples problèmes comptables. Une nouvelle économie à construire. Par conséquent, j'avais besoin de comprendre l'idée conceptuelle de PCN.

1-Idees conceptuelle du PCN :

Il paraît indispensable de se pencher sur les critiques formulées dans le PCG1957 pour bien comprendre les idées de base qui fondent le plan comptable de notre pays. Ensuite, les objectifs fixés par NCP.

Critiques du PCG 1957

Les partisans du PCN ont commencé leur travail en 1957 avec des critiques connexes du PCG français. Cela a également été pris en compte par l'écrivain français lui-même. Afin d'adapter notre plan comptable à la vie économique, le Conseil des normes estime que le PCG doit être modifié. La critique du PCG porte sur les dispositions générales concernant les cadres comptables et les fonctions comptables.

Règlement général : Le PCG accorde des privilèges sur le plan financier car cet aspect est privilégié par les entreprises capitalistes. Il est Important pour ces derniers de suivre est de gérer le capital financier, dont l'augmentation est en compensation des fonds propres de l'entreprise au niveau du bilan et du compte de profits et pertes du bilan. De plus, les progrès de la

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

comptabilité analytique ont été très concis, car la communauté des affaires a refusé d'intervenir dans le contrôle interne de l'entreprise par l'État. A propos du référentiel comptable du PCG 1957 : Les critiques se concentrent sur la séparation formelle du grand livre général (classe 1-8) et des coûts (classe 9). Le cadre comptable PCG est défectueux dans la signification d'un compte particulier, son architecture et l'utilisation rationnelle de ses classes. Détails des incohérences trouvées dans ce domaine des classes 1-8. Cette étude a fait l'objet d'une publication par le Conseil Supérieur de la Comptabilité et a constitué La première phase des travaux préparatoires pour l'équipe chargée du développement du PCN.

2-Les objectifs du PCN :

L'objet assigné au Plan comptable national est précisé dans un discours du ministre des Finances du 5 mai 1972, lors du lancement officiel de la CSC. Ces objectifs sont rappelés dans le rapport de présentation du PCN rendu public par le conseil d'administration en novembre 1973. Par conséquent, nous résumons les objectifs du Plan comptable national en deux ensembles d'objectifs, situés sur deux échelles de décision, l'échelle de décision macroéconomique et l'échelle de décision microéconomique.

2-1Les objectives macros économiques du PCN :

Le PCN doit contenir des informations permettant de séparer les comptes sociaux des comptes nationaux. Cela permet aux utilisateurs de PCN d'identifier des montants importants tels que la valeur ajoutée, la formation totale de capital fixe et l'épargne nette (besoins ou capacités de financement). De plus, ces informations forment une base de données prétraitée qui peut être utilisée à des fins de planification (diagnostics de réussite et d'extrapolation). Ces bases de données peuvent fournir des informations de planification financière utilisées pour réglementer et contrôler les opérations financières d'une entreprise en fonction des exigences et des priorités de planification. En outre, la banque peut fournir aux secteurs et aux ministères sectoriels des informations de base sur leurs propres besoins en matière de planification ou de supervision. De plus, ces bases de données permettent de construire des centres d'équilibre permettant d'identifier des critères métiers de comparaison, d'évaluation des performances, de prévision, de prévision, de contrôle, et des références statistiques utiles en interne (interbranches et interentreprises). Comparaison. De plus, ces bases de données peuvent construire des systèmes de tarification et définir des politiques de tarification basées sur une connaissance statistique précise des conditions de coûts et de tarification pour une entreprise, une branche ou un secteur.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

2-2 Les objectifs micro-économiques du PCN :

L'objectif de la microéconomie du PCN doit inclure des informations qui fournissent deux outils analyses utiles : des outils d'analyse rétrospectifs et des outils analyse futurs. L'analyse rétrospective porte sur la situation et l'évolution d'une entreprise. Cette analyse est réalisée grâce à l'enregistrement chronologique des données financières de l'entreprise et qui couvre un certain champ d'investigation dont notamment le niveau et les conditions d'accumulation de capital qui permettent d'apprécier le profil de croissance de l'entreprise. Cette analyse permet de connaître vos conditions de financement et les conditions de gestion du cycle d'exploitation et l'appréciation du degré de maîtrise de l'outil de production. Cette connaissance comptable de la fonction de production, des combinaisons de facteurs de production permettra de cerner le niveau de la productivité des facteurs et les paramètres explicatifs qui exercent une influence sur lui. De plus, cette analyse vous permet également de : Connaître vos conditions de gestion de trésorerie, le taux de rotation des stocks, les comptes clients et les passifs. Ce sont des paramètres qui font partie intégrante du tableau des clignotants concernant l'efficacité de la gestion de trésorerie. Nous connaissons les conditions de faisabilité financière, notamment la capacité à générer un surplus financier (cash flow) et la capacité à rembourser les emprunts. Cette analyse met en lumière la gestion passée et sert de solution future.

Une analyse prospective (future) des informations publiées par PCN sert de point de départ pour les prévisions. Il s'agit d'un contrôle préliminaire visant à identifier l'écart réel entre le plan et le réel, à en identifier la cause et à corriger la performance globale de l'entreprise. À l'avenir, la gouvernance d'entreprise sera améliorée en développant des compétences de prévision grâce à la préparation du bilan, à la prévision du compte de résultat et à la prévision du budget de trésorerie.

3- Présentation du cadre de la convention comptable algérienne PCN 1975 :

L'ordonnance 75-35¹ du Plan Comptable National du 29 avril 1975 régit le champ d'application du PCN. C'est-à-dire une entreprise publique ou parapublique à caractère industriel et commercial, et toute forme d'entreprise imposée sur la base des bénéfices réels. Le Tableau Comptable National peut être étendu à d'autres sociétés non listées ci-dessus par arrêté du Ministère chargé des Finances après avis du Ministère de tutelle compétent. En outre, le plan comptable algérien est ajusté par arrêté du ministère des Finances. Certains secteurs

¹ Article 2 de l'ordonnance N° 75-35 du 29 avril 1975 portant le plan comptable nationale.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

économiques ; après avis du Conseil supérieur de la comptabilité ; sous réserve des dispositions de l'article 38¹ du décret n° 7182 du 29 décembre 1971. Le PCN formalise l'information préalable pour enregistrer le patrimoine et les activités de l'entreprise et énonce des principes directeurs d'un point de vue organisationnel et comptable. Règles d'investissement et de cession des actions. Enfin, nous expliquerons la structure du document de synthèse que vous devez fournir pour chaque exercice.

A) - Apriori formel :

Il se compose de huit classes suivantes :

Classe 1 :

Fonds propres :

Cette classe comprend des comptes représentant diverses sources de financement appartenant à la société en tant qu'entité économique et juridique disposant de ses propres actifs.

Classe 2

Investissement : comprend tous les biens et actifs acquis ou créés par l'entreprise.

Classe 3 : « Stocks ».

Classe 4 : Créances.

Classe 5 : Dettes.

Ces classes sont les comptes de bilan.

Classe 6 : Charges

Classe 7 : Produits

Classe 8 : Résultats...

Compte de gestion

Veillez noter que chaque classe contient des comptes, des sous comptes et des sous-divisions qui suivent le principe décimal. Cela présente de nombreux avantages dans l'ancien cadre comptable. L'enregistrement des mouvements suit le principe de la double part, qui a fait ses preuves depuis PACIOLI, et les entreprises nationales et étrangères doivent être tenues

¹ L'article 38 du décret N° 7182 du 29 décembre 1971.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

séparément dans la monnaie locale. De plus, l'inscription doit se faire sans indemnité et appuyée de pièces complémentaires. Il remplit certaines conditions.

b) Modes d'organisation et de gestion comptables :

Le PCN précise la comptabilité à tenir et énonce certaines règles formelles pour donner valeur de preuve comptable aux tiers. Toute entreprise est libre de choisir l'organisation comptable qui lui convient. L'essentiel est que ce dernier permette "le calcul des coûts et des prix d'acquisition" et "la budgétisation et la gestion".

B) Les règles d'évaluation des investissements et des stocks :

PCN détient le coût d'acquisition pour la valorisation de l'investissement. Les stocks sont évalués au coût d'acquisition et les produits finis sont évalués au coût de fabrication. Cela nécessite l'existence d'un chiffrage fiable et précis.

C) Les documents comptables de synthèse :

Le plan comptable oblige les entreprises comprises dans ce périmètre à résumer leur exercice comptable dans 17 tableaux annuel qui sont le bilan, le compte de résultats, les mouvements patrimoniaux ainsi que 14 documents annexes.

• Le bilan :

Affiche une image de la situation financière de l'entreprise. C'est-à-dire les biens qui lui appartiennent (moyens de production, outils de travail, investissement financier) et les ressources financières mobilisées pour les personnes financées (sources internes et externes).

• Le compte de résultat :

Il forme un véritable tableau de bord de la performance financière avec des sous soldes significatifs calculés en cascade continue.

• Tableau des mouvements patrimoniaux :

Capter et isoler les flux financiers générés durant la période entre la création de deux bilans consécutifs. Le tableau des mouvements patrimoniaux rompt avec les concepts statiques comptables traditionnels et vous donne une vision dynamique de l'évolution de votre situation

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

financière. Cela rend impossible la création d'un bilan séparé qui visualise instantanément l'importance et l'importance de l'entreprise. Structure de l'actif.

• Les annexes du plan comptable national :

Les états financiers résumés (bilan et compte de résultat) sont suivi par des annexes présentés dans un format plus détaillé afin de les clarifier, enrichir, et les rendre accessibles aux lecteurs ou utilisateurs potentiels pour leur donner du sens. Les pièces jointes forment une véritable base de données. Ces pièces jointes sont une liste de tableaux présentés selon une structure standardisée : investissement, amortissements, provisions, comptes clients, capital, passif, stocks, matières premières, consommation de matières et fournitures, frais administratifs, ventes fournies. Et services, autres produits, résultats en autres ventes d'actifs, reçus et engagements accordés, et autres informations. Les informations complémentaires qui complètent la lecture des états financiers peuvent être réparties en trois supports : Système de bilan de l'usine. Système de notes au compte de résultat Régime mixte ; annexe bilan et compte de résultat

E-Principes comptables préconisés par le PCN :

Les principes comptables énoncés dans le PCN représentent les pré-requis permettant d'établir le mode d'application. Ces méthodes visent à assurer une certaine cohérence et simplicité de comptabilisation. Ces principes font partie de la réglementation à suivre et notent l'inspiration du modèle continental dans les déclarations de principes comptables.

Principe	N° d'article
Exhaustivité	Article 4, article 5
Nominalisme monétaire	Article 9PCN
Justification	Article 10 PCN, article191 du code des impôts indirects
Nom compensation	Article 11
Sincérité	Article 13
Annualité	Article 16
Coût historique	Article 18
Prudence	Article 22
Patrimonialité	Article 24
Séparation des exercices	Article 30

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

Image fidèle	Article 21 et 22
<u>Permanence des méthodes</u>	<u>Article 717 du code de commerce</u>

Tableau¹ n09^o : Identification des principes comptable préconisés par le PCN.

Source : arrêté portant sur les modalités d'application du PCN.

4-Les innovations de forme du PCN :

PCN 1975 conserve les caractéristiques de PCG 1957. Ventilation par type de dépenses et de revenus. Codage décimal pour votre compte.

Cependant, PCN1975 apporte deux innovations majeures :

Extension et précisions de la répartition des dépenses par nature.

Une conception comptable plus économique qui peut contenir des normes fonctionnelles pour enregistrer des dépenses spécifiques.

5-Les additifs du plan comptable national :

- **Les efforts d'adaptation du P. C. N :**

Cadre comptable général de P.C.N. Pour les entreprises exerçant des activités industrielles et commerciales. Cependant, dès le début, les normalisateurs algériens ont offert la possibilité de faire des ajustements "pour permettre l'intégration ultérieure d'entreprises d'autres secteurs (agriculture, gouvernement)". Les caractéristiques d'une organisation PCN se révèlent à travers la création de plans comptables sectoriels, de plans comptables analytiques sectoriels et de plans comptables d'État.

Les plans comptables sectoriels (P.C.S.) :

Cadre comptable général de P.C.N. Pour les entreprises exerçant des activités commerciales . Cependant, dès le début, les normalisateurs algériens ont offert la possibilité de faire des ajustements "pour permettre l'intégration ultérieure d'entreprises d'autres secteurs (agriculture, gouvernement)". Les caractéristiques d'une organisation PCN se révèlent à travers la création

¹ Arrêté du 23/07/1975 relatif aux modalités d'application du pcn.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

de plans comptables sectoriels, de plans comptables analytiques sectoriel et de plans comptables d'État.

Les plans comptables sectoriels (P.C.S.) :

La liste des comptes P.C.N est définie comme une adaptation de ce plan à un groupe d'entreprises exerçant la même activité principale. Il n'est pas vain de rappeler que le développement des PCS suscite d'intéressants travaux préparatoires, au cours desquels sont abordés des problèmes de gestion propres au domaine d'activité de l'entreprise : la structure du patrimoine, la nature et la durée du cycle d'exploitation, le traitement des opérations spécifiques D'un point de vue comptable. En particulier, PCS doit articuler au niveau de chaque agence les termes descriptifs et les règles à suivre en relation avec la conservation du compte utilisé. Concrètement, la mise en œuvre de ces plans techniques au niveau du Conseil Supérieur des Techniques Comptables a pris beaucoup de temps depuis 1977.

La comptabilité analytique sectorielle :

P.C.N. 1975 définit le PCS et les plans spécifiques à l'entreprise pour définir et comptabiliser les coûts Cette position ressemble à une simple déficience du côté du promoteur du P.C.N. Ceux qui sont pleinement conscients des failles majeures du fait que le nouveau cadre général du PCN ne fait pas référence aux comptes analytiques. A notre avis, c'est ce dernier (PCS) qui établit les lignes directrices en matière de coûts qui doit aborder en détail selon les spécificités de chaque secteur (nomenclature sophistiquée, intitulés de facturation permettant une utilisation raisonnable, etc.).

Les difficultés rencontrées démontrent à nouveau la délicatesse du processus de normalisation d'une part et l'adaptation aux détails organisationnels d'autre part. Cette dernière action implique les départements étatiques et gouvernementaux, en plus de la comptabilité du département PCS et analytique.

Le plan comptable de l'état :

Plan comptable : En 1984, le Conseil supérieur des techniques comptables a été chargé d'élaborer un plan comptable gouvernemental inspiré du PCN afin de fournir des services d'exécution unifiés pour l'observation et l'analyse financières.

Les bases de ce plan sont :

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

- Introduction progressive de la dimension patrimoniale dans la comptabilité publique. Les créances et les dettes de l'État sont comptabilisées principalement sur la base des droits et obligations établis, et non des revenus et des dépenses.
- Prise en compte des fonds de l'Etat et des branches, comme le calcul de la « formation totale de capital » dans les comptes nationaux (biens d'équipement, gros entretien).
- Concevoir des plans spéciaux qui tiennent compte des particularités des différentes unités administratives.
- L'élaboration de nomenclatures conformes aux exigences légales et l'informatisation du secteur administratif ont déjà commencé au niveau des principaux bureaux des impôts du pays.

Cependant, il est important de souligner la nature très spécifique du plan comptable de l'État, car il diffère des autres PCS à certains égards. De notre côté, compte tenu des similitudes avec les plans comptables de l'entreprise, il nous a semblé nécessaire d'évoquer brièvement les travaux liés à la planification de l'état. À notre avis, ces similitudes sont :

La fonction utile des deux directions de la comptabilité publique et des entreprises pour expliquer le dispositif statistique national.

Possibilité d'agréger les taux d'intérêt dans les comptes nationaux à partir de ces deux sources (comptabilité publique et d'entreprise). Telles que montant des salaires payés, des intérêts payés, des impôts payés à l'État, de la monnaie en circulation, du crédit et de la dette extérieure. Ces multiples intérêts pour la diffusion d'un langage commun normalisé sont importants pour la gestion des organisations, l'amélioration et l'harmonisation de la formation comptable, et la mise en œuvre des politiques générales de développement économique.

Après cette performance du PCN, la section suivante décrit les lacunes du PCN et les réformes que l'Algérie a entreprises pour introduire de nouveaux plans comptables dans l'environnement actuel.

Pour Djelloul Saci (1991)¹, PCN1975 est une grande pauvreté conceptuelle et doctrinale. L'auteur espère que les normalisateurs algériens donneront un contenu plus normalisé aux termes bilan, compte de résultat, factures et états des flux de trésorerie. De plus, la notion de flux est implicite et manque de clarté, comme en témoigne la conception de la table de

¹ Djellouli Saci comptabilité de l'entreprise et système économique : l'expérience algérienne office des publications universitaire, 1991.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

circulation patrimoniale. Sonelgaz (Société nationale de l'électricité et du gaz) a décidé d'établir un document comptable bimensuel, car certaines entreprises semblaient inappropriées en choisissant une comptabilité annuelle basée sur le principe de périodicité, 1980. Depuis cette année, la Sonelgaz a créé des documents comptables mensuels.

En 1998, les autorités algériennes ont décidé de mettre en œuvre la réforme du PCN1975 pour répondre de manière plus fiable aux besoins des utilisateurs suite à l'évolution de l'environnement juridique et économique de l'Algérie. Dans le cadre de la réforme comptable algérienne, le Conseil des normes comptables a été créé en 1996 pour remplacer le CSC. Pour proposer une approche méthodologique à la révision du PCN en 1975, un groupe de réflexion appelé « Comité PCN » a été créé et a adopté la démarche suivante (Merouani, 2007) :

- Évaluation de l'état et des lacunes de l'application PCN1975 à l'aide d'un support d'évaluation.
- Rédaction d'un plan comptable.
- Un recueil d'observations et de recommandations d'experts et d'utilisateurs sur le plan comptable de ce projet.
- Élaboration d'un nouveau plan comptable tenant compte des commentaires formulés lors de soumission de projet de plan comptable au Conseil des normes comptables.

Le comité PCN a créé deux questionnaires d'évaluation PCN en 1975 et les a envoyés aux membres des experts comptables. Le premier questionnaire, daté de janvier 1999, est un long questionnaire destiné aux experts en pleine période de clôture qui a donné un faible taux de réponse au Conseil des normes comptables. Le deuxième questionnaire de juillet 2000 destiné aux professionnels est court. Ces deux questionnaires traitent plus les aspects techniques et formelles. Les travaux de réforme du PCN 1975 ont été interrompus en 2001 et ont fait l'objet d'un appel d'offres international pour sous-traiter les réformes comptables à un groupe d'experts étrangers. L'appel d'offres a été remporté par le Conseil national de la comptabilité (CNC) avec un financement de la Banque mondiale. Au terme de l'étude de la réforme du PCN de 1975, le groupe de travail français du CNC a présenté trois scénarios.

Premier scénario : Ajuster facilement le PCN de 1975 pour refléter les changements dans l'environnement économique de l'Algérie, maintenir sa structure et ses réformes, et le limiter à des mises à jour techniques.

Deuxième scénario : adaptation du PCN1975 et ouverture aux normes comptables internationales

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

Troisième scénario : Développement d'un nouveau système comptable basé sur les normes comptables internationales. Ce troisième scénario représente des changements significatifs avec des conséquences humaines, éducatives, organisationnelles et économiques tout au long du PCN de 1975, et s'il est accepté, représente des changements significatifs.

Le Conseil des normes comptables d'Algérie a retenu le troisième scénario proposé par le CNC français. Le choix du troisième scénario est le fait que les institutions financières internationales telles que la Banque mondiale et le Fonds monétaire international (FMI) soutiennent l'utilisation des normes comptables internationales, et que la Banque mondiale finance la réforme du PCN. Par le fait. L'Algérie a entamé des négociations en vue de son adhésion à l'Organisation mondiale du commerce (OMC), qui repose sur le principe de la libéralisation des services, notamment profession comptable Cela signifie une harmonie entre le cadre comptable algérien et les normes internationales d'information financière (IAS/IFRS). Le système de comptabilité financière est un nouveau système comptable créé dans le cadre de la révision du PCN 1975, permettant à l'Algérie d'adapter son système comptable à l'ouverture internationale et aux capitaux étrangers. SCF supprime les limitations associées aux défauts conceptuels du PCN de 1975. En fait, contrairement au PCN, il utilise un cadre conceptuel explicite qui définit clairement les concepts clés de la comptabilité financière : actifs, passifs, dépenses et revenus.

Section 2 : Adoption du SCF en Algérie une approche par la théorie de la structuration

Cette section a pour objectif de vous présenter SCF en vous exposant le processus de recrutement et sa structuration par entreprises. Le passage au SCF représente une obligation de se conformer à de nouvelles exigences importantes liées à l'évaluation, la comptabilité et la présentation des comptes d'entreprise. Le CNC y voit un grand projet d'entreprise, et la mise en place du SCF va bien au-delà des seules questions comptables.

2-1 Processus d'appropriation du SCF par les entités

A travers la Note Méthodologique de Première Application du Système de Comptabilité Financière, le CNC met en œuvre une gestion de projet qui permet une mobilisation puissante de toutes les fonctions et acteurs de l'entité concernée pour une conversion réussie au SCF. Ce changement comporte plusieurs phases ont été identifiées qui permettent l'adoption du référentiel SCF.

2-1-1 Définition des objectifs et organisation à mettre en place :

Dans cette première phase on va « définir clairement les objectifs et les délais pour définir les étapes nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable qui permettre un contrôle interne et externe, et établir une cohérence précise avec les grands sous-projets de l'entreprise. La composition de cette phase est démontrée par une approche participative et la formation de groupes de travail.

- **Une démarche participative**

Selon la taille de chaque unité, la réussite de ce projet d'envergure dépend de l'implication des managers et des structures internes, ainsi de l'association d'experts, internes et/ou externes. Qualifiées.

Constitution de groupes de travail :

Il apparaît nécessaire de mettre en place un groupe de travail réunissant de manière unique les différents acteurs impliqués dans la mise en place du nouveau référentiel SCF : directions générales, services comptables et financiers, contrôleurs de gestion, experts-comptables, cabinets comptables, conseillers. Parties prenantes Non seulement elles sont impliquées dans

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

l'évaluation des actifs et des passifs de l'entreprise, mais elles sont également représentatives de toutes les structures concernées de l'entreprise.

2-1-2 Gestion des changements induits par le SCF :

- **Diagnostic préliminaire.** L'évaluation du diagnostic préliminaire est nécessaire pour identifier l'impact principal de la transition vers le SCF sur les processus, les systèmes et les contrôles de l'organisation concernée. Cette évaluation, appuyée par une bonne communication, doit sensibiliser tous les initiés (dirigeants et exploitants) de l'entreprise aux enjeux liés à la mise en place d'un SCF. Par conséquent, les membres du groupe de travail qui sont au courant des changements organisationnels et comptables devraient formaliser leurs plans de travail, y compris les exigences pour établir un SCF, en les classant par ordre de priorité.

- **Rôles du groupe de travail :** Les rôles assignés aux membres d'un groupe de travail établi sont de les former et de les mettre à la disposition de tous les opérateurs pour la réussite du projet de conversion du SCF. La formation et la sensibilisation à tous les aspects de la transition vers le SCF resteront une action prioritaire pour s'adapter à la taille et aux besoins de chaque entité.

- **Adaptation du système d'information :**

Un élément clé du changement est, dans la plupart des cas, un système d'information qui permet la publication de rapports annuels. Pour qu'un logiciel ou un progiciel de gestion puisse supporter la conversion, l'entreprise doit s'assurer que les deux sont réunis. Concernant les exigences de l'ordonnance administrative n ° 09-110185 concernant la conservation des comptes à l'aide de systèmes informatiques ainsi que les Conditions de mise en œuvre du SCF, notamment pour la gestion des actifs corporels et incorporels ainsi que des instruments financiers. De plus il y a des exigences liées à la préparation du rapport annuel commandé par Le SCF, comprenant la Cohérence des concepts, en particulier la comparabilité, importance, et l'importance de l'information.

- **Traçabilité des opérations spécifiques au passage**

Les opérations liées au passage sont estimées en fonction de la taille de chaque unité. Ces opérations doivent être effectuées pour assurer la traçabilité des opérations de compte exécutées et la légitimité du contrôle ultérieur des comptes de ces entités. Il est recommandé de créer un dossier complet et clair dans la note de méthode CNC (2010). Permet d'enregistrer toutes les transactions liées à la transition (traduction, retraitement), le contenu du compte 115 "Accounting Policy Change Adjustments" et, en général, les choix ou options déterminés par

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

l'entreprise. Chaque écriture hors livre est documentée par une pièce justificative. Vous pouvez créer ce dossier au cas par cas :

- Toutes sortes de recherches (revues, blocs d'investissement, etc.)
- Explication de la façon de traitement divers éléments. (Exemple : Coûts intermédiaires exclus, notamment en contrepartie d'honoraires, d'investissements ou de compte 115 "Ajustements dus à des changements de méthodes comptables", réévaluations des stocks pour éliminer la sous-activité des coûts, etc.) Les journaux de traduction et de post-traitement sont utilisés pour maintenir la traçabilité des transferts de compte retenus.

2-1-3 Travaux préalables au passage :

Le travail déclenché par la première application du SCF suit une série d'étapes préparatoires qui vous permettent de mettre en place de nouvelles étapes préparatoires qui vous permettront de passer à un nouveau référentiel.

- **Elaboration d'un plan de comptes interne SCF :**

Chaque entreprise doit créer une nouvelle nomenclature des comptes SCF pour remplacer l'ancienne nomenclature PCN. La création d'un nouveau tableau comptable interne au SCF sous la responsabilité du Chef Comptable doit s'adapter aux nouveaux besoins du SCF, notamment en matière de gestion des immobilisations, des comptes de tiers, etc. La nouvelle nomenclature des comptes du SCF devrait servir de base à la création d'une table de concordance des chiffres.

- **Garantie de l'intangibilité du bilan d'ouverture :**

S'il y a un changement dans le cadre comptable, la question de l'intégrité du bilan d'ouverture devient un problème. Ce principe comptable mentionné dans le SCF stipule que « le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent », et la loi 07-11¹ applique ce principe comptable. Procédures de clôture visant à corriger et à s'assurer que les dossiers sont datés et complets. »

Le passage de PCN au SCF entrera en vigueur le 1er janvier 2010 pour les entités algériennes, et la CNC déclare le respect du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture comme suit : "Si l'intangibilité du bilan de départ est indiquée par la symétrie parfaite du numéro de compte, de l'intitulé et du solde transférés, le tableau de correspondance PCN/SCF aura la même symétrie indirecte du compte causé d'un changement de méthode. Donc, vous devez clôturer votre compte PCN et procéder à l'ouverture d'un SCF au 01-01-2010 selon la méthode préconisée ci-

¹ Art 11 de loi 07-25 du 25/11/2007 portant système comptable financie

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

dessous. Cette procédure respecte la loi qui met fin à votre PCN au 31 décembre 2009. Elle ne viole pas le principe d'intangibilité du bilan de départ, qui peut être confirmé en rapprochant solde du bilan de clôture ajusté à 31/12/ 2009 31 avec le bilan d'ouverture au 01-01-2010. ».

• **Elaboration d'un tableau de concordances des comptes PCN/SCF :**

Le tableau de rapprochement des comptes comptables doit servir de support aux tâches de conversion de solde. À ce stade, la tâche consiste à fournir et à créer un nouveau compte SCF correspondant sur la base du solde de votre compte PCN au 31 décembre 2009. Après cela, vous devez vous assurer que le solde total du PCN au 31 décembre 2009 et le total de la table d'ajustement SCF sont ajustés. Les tableaux de correspondance ainsi définis et approuvés servent de base à la création de journaux de translation. Ce journal est conservé dans le fichier de support de l'opération d'envoi. Les tables de correspondance ont été la première application de SCF 2010 et ont été introduites par le CNC le 29 octobre 2009 avec l'instruction numéro 2.

A ce stade de l'utilisation de SCF, vous pouvez afficher la différence entre les deux nomenclatures pour les comptes PCN et SCF. Les principales différences mentionnées par CNC peuvent être résumées comme suit :

- ✓ Présentation d'un nouveau compte.
- ✓ Supprimer d'autres comptes.
- ✓ Gardez le même code et le même titre.
- ✓ Changements de codage.
- ✓ Le titre va changer.

Les actions menées en tenant compte des écarts observés peuvent être résumées dans les travaux suivants préconisés par le CNC :

- ✓ Le fractionnement ou le regroupement de comptes PCN qui correspondent au même compte SCF ne doivent pas faire l'objet d'un fractionnement ou d'un regroupement.
- ✓ Un compte PCN peut être divisé en plusieurs comptes SCF, et un compte SCF peut recevoir plusieurs comptes PCN.
- ✓ Présentation d'un nouveau compte.
- ✓ Supprimer d'autres comptes.
- ✓ Gardez le même code et le même titre.
- ✓ Changements de codage.
- ✓ Changez le titre.

2-1-4 Translation des soldes des comptes

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

La phase de conversion correspond au transfert du solde du compte PCN vers le compte SCF correspondant et s'appuie sur leur analyse. Ce transfert n'est pas un transfert de solde systématique de compte à compte. Celle-ci suit une procédure qui nécessite un prétraitement du compte PCN (reclassement de compte, consolidation, éclatement).

Le journal de translation doit retracer la ventilation des soldes des comptes concernés vers les comptes SCF correspondants.

Confection du journal de translation :

Les entrées de translation sont enregistrées dans un journal appelé "translation". Ce bordereau non comptable permet de suivre toutes les écritures de transfert des soldes des comptes PCN du tableau de rapprochement vers les comptes SCF correspondants. Ce changement de comptabilité et de nomenclature a pour principal objectif de transférer le solde de votre compte PCN vers le compte SCF correspondant, en gardant à l'esprit les remarques suivantes : Il n'est pas possible de transférer systématiquement un compte PCN vers un compte SCF car il n'existe pas de symétrie parfaite entre le compte PCN et le compte SCF. Le tableau de rapprochement doit contenir des informations de comparaison pour l'exercice précédent. La comparaison entre le rapport final au 31 décembre 2009 et la déclaration d'ouverture au 1er janvier 2010 n'a de sens qu'après ajustements et ajustements du solde de l'exercice 2009.

- **Traitement des comptes transitoires :**

Les régularisations comptables consistent à reprendre les comptes d'actif, de passif, de produits et de charges conformément aux nouvelles règles de comptabilisation et d'évaluation acceptées par PCN. Modification du compte Cette tâche générera un compte pour le PCN pour lequel aucune correspondance n'a été trouvée. La note méthodologique du CNC prévoit un traitement particulier pour ces comptes. Ces comptes peuvent être temporairement inclus dans des comptes de migration qui peuvent être créés dans la classe de compte associée (CNC, 2010). A l'issue de la phase de retraitement, tous les comptes de transition créés doivent être soldés avec les comptes correspondants avant la fin de la version SCF de l'exercice 2009.

Le réaffichage correctif doit maintenir un "journal de retraitement" qui contient une écriture constituée des paiements pour tous les comptes de migration créés dans le but de basculer via le compte SCF correspondant. Les comptes à catégoriser sont catégorisés en fonction des

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

données dont dispose l'entreprise. Les comptes à fusionner seront fusionnés selon la nomenclature.

2-1-5 Finalisation du processus d'appropriation et établissement des états financiers :

L'établissement des états financiers marque la fin du processus d'allocation du référentiel du SCF et peut désormais commencer les travaux permettant la présentation des états financiers de synthèse et des contrôles associés.

- **Conception des états financiers :**

La note méthodologique du CNC contient les dispositions suivantes concernant la conception des états financiers : " Le bilan établi avec les comptes annuels de la SCF au 31 décembre 2009 permettra de comparer les comptes annuels 2009 avec l'exercice 2010. " En 2009 (pas d'année de comparaison), complément d'information. Doit être utilisé. Vous pouvez l'obtenir à la caisse (caisse enregistreuse ou banque).

L'état de variation des capitaux propres ne présente que le solde de début de période au 31 décembre 2008 et les données de 2009 (pas d'année de comparaison). L'annexe reprendra ses éléments essentiels dans celle de 2010, et contiendra inévitablement des informations narratives, descriptives et quantifiées liées aux passages, entre autres.

L'approche que vous choisissez (méthodes et options).

Le reclassement a été fait.

La paraphrase la plus importante qui nécessite une explication.

Preuve de l'impact sur les bénéfices non répartis.

Création d'un tableau montrant l'impact sur l'équité.

- **Contrôle des opérations de passage :**

Le travail lié à la migration vers le référentiel SCF génère un travail supplémentaire lié à la gestion des comptes. La vérification et l'approbation des travaux liés à la migration nécessitent l'intervention de parties extérieures, en particulier des commissaires aux comptes.

En ce sens, le CNC envisage l'intervention de commissaires aux comptes à deux niveaux. Il s'agit d'une vérification des travaux liés au transfert et à l'approbation du bilan d'ouverture.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

Passer une vérification de travail, c'est aider une entreprise qui est soumise à un contrôle légal en vertu d'un contrat particulier. Les commissaires aux comptes doivent faire preuve de diligence raisonnable pour effectuer des inspections des travaux en cours. Sa mission a pour objectif de donner une opinion sur le bilan d'ouverture au 1er janvier 2010, en dehors de l'opinion précédemment développée sur les comptes clos le 31 décembre 2009. Et de rédiger un rapport contient les réserves trouvées.

L'entité doit approuver le bilan d'ouverture. D'une part, le bilan d'ouverture doit être arrêté au 1er janvier 2010, et d'autre part, l'impact du retraitement sur le capital doit être évalué. Ce compte sera présenté à l'Assemblée Générale des Actionnaires (AGO) pour l'approbation des comptes de l'exercice 2010. Les entreprises qui ne sont pas soumises au contrôle légal de commissaire aux comptes sont tenues de faire auditer le travail de migration par un organe statutaire. La vérification est effectuée par l'exploitant et est formalisée par un document visé officiellement par l'exploitant, comprenant le bilan et le compte de résultat.

2-2 Le SCF algérien : un système comptable hybride

L'introduction du SCF en Algérie représente une innovation comptable car elle entraîne des changements dans la manière dont les valorisations, la comptabilité et l'information comptable sont présentées. La présentation du cadre comptable du SCF a également connu une innovation importante par rapport au PCN de 1975. Il s'agit d'une autre présentation qui véhicule un nouveau concept en plus des principes comptables couramment utilisés dans le PCN de 1975.

Enfin, l'Algérie a encore développé son système comptable en adoptant un cadre conceptuel explicite faisant référence au cadre comptable de l'IASB d'une part et en maintenant son plan comptable d'autre part. Par conséquent, le SCF algérien peut être considéré comme un système comptable hybride (Partiellement anglo-saxon pour un cadre conceptuel clair et français continental pour un plan comptable).

Le concept d'hybridation utilisé en biologie traduit l'idée d'un processus de nature évolutionniste. Boyer (1998) a employé le concept d'hybridation pour l'étude de l'évolution des modèles productifs, et définit l'hybridation comme une transformation d'un modèle productif, située entre une simple imitation et une innovation radicale. Frimousse et Peretti (2006), démontrent l'émergence d'une gestion des ressources humaines hybride au Maghreb qui concilie la dimension économique et la dimension socioculturelle d'adaptation à la réalité locale.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

2-2-1 L'adoption d'un cadre conceptuel explicite dans le SCF

Le SCF algérien dispose d'un cadre conceptuel, de normes comptables et d'une nomenclature comptable permettant d'établir des états financiers conformément aux principes comptables généralement admis, notamment (article 6 de la loi du 25 novembre 2007).

2-2-1-1 Le cadre conceptuel de SFC

Le cadre conceptuel comptable est défini par le SCF comme suit : Il fournit des indications sur l'élaboration de normes comptables, leur interprétation et la sélection de méthodes comptables appropriées lorsqu'une transaction particulière ou un autre événement n'est pas couvert par la norme ou l'interprétation.

Ce nouveau système comptable introduit la notion de cadre conceptuel 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 cadre conceptuel de la comptabilité financière est défini par voie réglementaire. Les apports du cadre conceptuel sont affichés dans l'ensemble d'informations générées dont le contenu est le suivant : « Définit les concepts qui fondent la préparation et la présentation des états financiers, tels que les règles et principes comptables à suivre et les caractéristiques qualitatives de l'information financière.

Il fournit une référence pour établir de nouvelles normes. Facilite l'interprétation des normes comptables et l'enregistrement des transactions ou des événements qui ne sont pas explicitement spécifiés dans les règles comptables.

Le cadre conceptuel s'appuie fortement sur le cadre conceptuel de l'IASB. Il suit trois objectifs. Développement de normes ;

- ✓ Préparation du rapport annuel ;
- ✓ Interprétation par l'utilisateur des informations contenues dans les états financiers préparés conformément aux normes comptables.
- ✓ Résumez votre point de vue sur la conformité aux normes relatives aux états financiers.

2-2-1-2 Principes comptables préconisés par le SCF :

Les principes et pratiques comptables sont des règles et pratiques spécifiques que les entreprises appliquent dans la préparation et la présentation des états financiers. Ils sont constamment appliqués d'un exercice à l'autre. Le contenu de la politique comptable est bien défini dans le règlement du SCF et se compose d'hypothèses clés, de principes comptables de base et de caractéristiques de l'information financière.

- **Hypothèses de base**

Les principales hypothèses liées aux règles d'évaluation, de comptabilisation et de présentation des états financiers peuvent être divisées en deux composantes. Continuité de l'activité, continuité d'engagement.

- **Principes comptables fondamentaux :**

Le cadre réglementaire du SCF établit les principes comptables de base suivants par le biais de la loi 07-11¹ et de l'ordonnance d'application n° 08-156.

- Principe de la partie double.
- Principe du nominalisme monétaire.
- Principe de non compensation.
- Principe de prudence.
- Principe de permanence des méthodes.
- Principe du coût historique.
- Principe d'intangibilité du bilan d'ouverture.
- Principe de séparation des exercices.
- Principe de l'entité.
- Principe de prééminence de la réalité économique sur la réalité économique.
- Principe d'importance **relative**.

¹ art 11 de loi 07-25 du 25/11/2007 portant système comptables financiers

- **Caractéristiques qualitatives de l'information comptable :**

Aux fins de prise de décision, les états financiers doivent assurer la transparence sur la réalité de l'entreprise en fournissant des informations complètes et utiles. Ces informations nécessitent les caractéristiques suivantes :

- La pertinence.
- La fiabilité
- La comparabilité.
- Intelligibilité.

2-2-1-3 Normes comptables énoncées par le SCF :

Le contenu des normes comptables est défini selon les règles du SCF. Ils représentent l'assistance technique qui résulte du cadre conceptuel et définissent les modalités d'évaluation et de reconnaissance des éléments des états financiers.

Les normes comptables stipulent : Règles d'évaluation et de comptabilisation de l'actif, du passif, des charges et des produits, Le contenu et le style de présentation des comptes annuels. ". Les normes comptables établies par la SCF se répartissent en quatre catégories : celles relatives aux actifs, aux passifs, aux règles d'évaluation et de comptabilisation, et celles spécifiquement spécifiées.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

Le tableau présenté ci-dessous regroupe pour chaque catégorie les normes énoncées par le SCF:

Catégorie des normes/SCF	Objet des normes énoncé par le SCF
Les normes relatives à l'actif	-les immobilisations corporelles et incorporelles - les immobilisations financières ; - les stocks et encours.
Les normes relatives au passif	- les capitaux propres ; - les subventions ; - les provisions pour risques ; - les emprunts et autres passifs financiers.
Les normes relatives aux règles d'évaluation et de comptabilisation	- charges ; - produits
Les normes particulières	-l'évaluation des charges et des produits financiers ; - les instruments financiers ; - les contrats d'assurances ; - les opérations faites en commun ou pour le compte de tiers ; - les contrats à long terme ; - les impôts différés ; - les contrats de location - financement ; - les avantages au personnel ; -les opérations effectuées en monnaie étrangère

Tableau¹ N10° : Catégories de normes comptables énoncées par le SCF.

Source : Conçu à partir du cadre réglementaire du SCF.

¹ conçu a partir de l'article 30 du décret excétif N°08-153 du 25/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant scf.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

2-2-2 Champs d'application du SCF :

Les dispositions du SCF s'appliquent :

Une personne physique ou morale qui a besoin de créer une comptabilité pour des informations externes et son propre usage.

Entreprises soumises au Code du commerce,

Coopérative,

Une personne physique ou morale qui produit des biens ou des services marchands ou non marchands et qui souhaite exercer des activités économiques basées sur des actions répétitives,

Et les autres personnes physiques ou morales qui y sont soumises par la loi ou un règlement.

La Comptabilité Simplifiée est visée par le décret du 26 juillet 2008 relatif à la Comptabilité Simplifiée.

« Peuvent tenir¹ une comptabilité financière simplifiée, les petites entités dont le chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité ne dépassent pas l'un des seuils suivants, durant deux exercices successifs :

1- Activité commerciale :

- chiffre d'affaires < 10 millions de dinars ;

- effectif < 9 salariés à temps plein.

2- Activité de production et artisanale :

- chiffre d'affaires < 6 millions de dinars ;

- effectif < 9 salariés à temps plein.

3- Activité de prestation de services et autres :

- chiffre d'affaires < 3 millions de dinars ;

- effectif < 9 salariés à temps plein.

Le chiffre d'affaires englobe l'ensemble des activités principales et/ou accessoires. ».

¹ Article 02 de l'arrêté du 26/07/2008 relatif à la comptabilité simplifiée.

2-2-3 Définition des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges :

- **Les actifs :**

Les actifs représentent les ressources qu'une entreprise gère à la suite d'événements passés et en attendant des avantages économiques futurs.

La gestion d'actifs est le pouvoir d'obtenir des avantages économiques futurs d'un actif. Les actifs destinés à être utilisés durablement dans l'activité d'une entreprise sont des actifs non courants et, en raison de leur destination ou de leur nature, ne remplissent pas cette fonction à partir des actifs circulants.

- **Les passifs :**

Passif est constitué des obligations actuelles de l'entreprise résultant d'événements passés et, à son expiration, les ressources qui incarnent les intérêts économiques de l'entreprise doivent être épuisées. Les passifs sont classés en passifs courants ou non courants.

- **Les capitaux propres :**

Les capitaux propres ou le capital financier sont l'excédent des actifs d'une entreprise par rapport aux passifs courants et non courants.

- **Les produits :**

Les produits de l'exercice correspondent à l'augmentation d'actifs ou à la diminution de passifs, ainsi qu'à l'augmentation des bénéfices économiques dégagés au cours de l'exercice sous forme de reprises sur pertes de valeur et sur provision.

- **Les charges :**

Les coûts de l'exercice représentent une diminution des avantages économiques encourus au cours d'un exercice sous la forme d'une sortie ou d'une réduction d'actifs ou de la création de passifs. Les charges comprennent également les corrections de valeur ou les provisions et réductions de valeur.

- **Chiffre d'affaires :**

Le chiffre d'affaires est équivalent au chiffre d'affaires des biens et marchandises vendus et est valorisé sur la base du prix de vente hors taxes, et que l'entreprise génère avec ses clients dans le cadre de processus commerciaux normaux.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

- **Le résultat net :**

Le revenu net d'un exercice représente la différence entre le total des revenus et le total des dépenses de cet exercice. Il représente la variation du capital entre le début et la fin d'un exercice.

2.2.4 Nomenclatures des classes du SCF :

Le cadre réglementaire du SCF définit une nomenclature qui divise les comptes en catégories similaires appelées « classes ». Deux catégories de classes sont présentées : la classe de compte de situation ou de bilan et la classe de compte de contrôle. Une synthèse du plan comptable est présentée par le SCF et constitue un cadre comptable indispensable pour toutes les entreprises, quelle que soit leur activité ou leur taille, à l'exception de certaines dispositions. La classe des comptes de situation, également appelés comptes de bilan, comprend les comptes suivants :

- Classe 1 : comptes de capitaux ;
- Classe 2 : comptes d'immobilisations ;
- Classe 3 : comptes de stocks et encours ;
- Classe 4 : Comptes de tiers ;
- Classe 5 comptes financiers.

Les classes de comptes associées au compte de résultat sont divisées en deux classes de comptes qualifiées de comptes de gestionnaire.

- Classe 6 : comptes de gestion ;
- Classe 7 : comptes de produits.

Le SCF stipule que chaque entreprise doit créer au moins un plan comptable adapté à sa structure, ses activités et ses besoins en informations de gestion. Les classes 0, 8 et 9 non utilisées dans SCF sont librement accessibles à l'unité pour surveiller le contrôle.

2-2-5. Etats financiers SCF :

Les états financiers constituent un ensemble complet et indissociable d'états comptables et financiers qui donnent une image fidèle de l'évolution de la situation, des performances et de la situation d'une entreprise à la fin de l'exercice.

Le SCF présente la liste des états financiers des entités :

- un bilan.
- un compte de résultat.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

- un état de variation des capitaux propres.
- un tableau des flux de trésorerie.
- une annexe.

2-2-6 Dispositions portant sur les états financiers :

Les dispositions relatives aux états financiers sont définies dans le chapitre 4 de la loi 07-11¹ portant SCF :

Responsabilité des dirigeants dans la conception des comptes : « Les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants sociaux. Ils sont établis dans un délai maximum de quatre (4) mois suivant la date de clôture de l'exercice et doivent être distingués des autres informations éventuellement publiées par l'entité »².

Durée couvrant l'exercice comptable :

« Un exercice comptable a une durée de douze (12) mois couvrant l'année civile »³.

- Comparabilité des états financiers :

« Les états financiers fournissent des informations permettant d'effectuer des comparaisons avec l'exercice précédent »⁴.

La préparation des états financiers nécessite l'application et le respect de certains principes du SCF. Vous trouverez ci-dessous les plus pertinents.

- l'image fidèle visée : « les états financiers doivent présenter de manière fidèle la situation financière de l'entité, ses performances et tout changement de sa situation financière, et doivent refléter l'ensemble des opérations et événements découlant des transactions de l'entité et des effets des événements liés à son activité ».

- Nominalisme monétaire : les états financiers doivent être présentés en monnaie nationale.

¹ Loi 07/11 du 25/11/2007 portant système comptable financières.

² Loi 07/11 du 25/11/2007 portant système comptable financières.

³ Loi 07/11 du 25/11/2007 portant système comptable financières

⁴ Loi 07/11 du 25/11/2007 portant système comptable financières

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

2-2-7 Objectifs des états financiers :

Les états financiers sont une présentation structurée de la situation financière et des résultats d'exploitation d'une entreprise. Cette présentation a pour objectif de :

- Fournir des informations sur la valeur nette, la situation financière et les résultats d'exploitation de l'entreprise. Cela aide un grand nombre d'utilisateurs à prendre des décisions financières.
- Expliquer les résultats de la gestion des ressources confiées par la haute direction.
- Pour pouvoir comparer les informations avec l'année précédente.
- Renseignez-vous sur la capacité de l'entreprise à générer des liquidités pour faire face aux paiements. -Assurer la transparence de l'entreprise par une information complète et fournir une représentation fidèle de l'information qui aide à la prise de décision.

2-2-8 Destinataires et publication des états financiers :

Les états financiers sont le principal moyen de communiquer des informations financières à différents utilisateurs à l'intérieur et à l'extérieur de l'organisation. CNC dans un document public intitulé "Avis de la Commission d'harmonisation des pratiques comptables et de diligence professionnelle". Insistez sur le fait que les principaux utilisateurs et destinataires des informations financières sont : Propriétaires, créanciers et investisseurs actuels et futurs d'une entreprise. Cette clarification souligne les changements prévus dans la culture comptable en raison de l'adoption du SCF. Cependant, ces utilisateurs ne sont pas les seuls à représenter l'ensemble des destinataires potentiels des états financiers. On cite :

- les dirigeants, les organes d'administration et de contrôle et les différentes structures internes de l'entreprise ;
- l'administration et autres institutions dotées de pouvoirs de réglementation et de contrôle (autorités fiscales, statistiques nationales, Centre national de registre de commerce et autres organismes ayant un pouvoir de planification, de réglementation et de contrôle) ;
- les autres partenaires de l'entité tels que les assureurs, les salariés, les fournisseurs ou les clients ;
- les autres groupes d'intérêt, y compris le public de façon générale.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

Les entreprises ne doivent publier que deux états récapitulatifs. Bilan et compte de résultat au niveau du Bulletin Officiel des Annonces Légales (BOAL). La loi 04-08¹, a prévu dans son article 35 des sanctions en cas de défaut de publicité : « le défaut de publicité au BOAL est puni d'une amende de 30.000,00 DA à 300.000.00 DA ».

2-2-9 Règles d'évaluation :

L'évaluation est le processus qui consiste à déterminer combien un élément sera comptabilisé lorsqu'il sera comptabilisé et présenté dans les états financiers au cours de chaque période de présentation de l'information financière. Afin de bien identifier les règles d'évaluation prévues par les normes comptables définies par la SCF, ces règles sont divisées en trois sections : les règles générales d'évaluation, les règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation, et les méthodes d'évaluation et de comptabilisation spécifiques.

• Règles générales d'évaluation :

La méthode d'évaluation des éléments inscrits dans les livres est généralement basée sur le principe du coût historique. Toutefois, pour certaines conditions et certains éléments, cette évaluation peut être révisée en fonction :

- Juste valeur (ou coût actuel).
- Valeur de réalisation (ou valeur vénale).
- Valeur actualisée (ou valeur d'utilité).

Les coûts historique passés des biens inscrits à l'actif du bilan au moment de la comptabilisation sont calculés après déduction des taxes récupérables et des remises, ristournes et assimilés.

- Pour les biens acquis à titres 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 titres 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.

¹ Le bulletin officiel des annonces légales (BOAL) regroupe la publication de toutes les informations émanant des études notariales ainsi que des informations relatives aux diverses inscriptions portées au registre du commerce et des états financiers des entreprises.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

- Pour les biens ou services produits par l'entité, par les coûts de production.

Chaque entreprise doit évaluer dans chaque état financier s'il existe des signes indiquant que la valeur d'un actif a pu diminuer ou augmenter. S'il existe de tels signes, vous devez estimer la valeur recouvrable de l'actif.

Perte de valeur = VNC- Valeur recouvrable.

La valeur recouvrable ; c'est la valeur la plus élevée entre le prix de vente net et la valeur d'utilité.

• Règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation

Le SCF établit une deuxième catégorie de règles de notation dites "spécifiques". Ils sont spécifiquement liés aux immobilisations corporelles, incorporelles et aux actifs financiers à long terme.

✓ Immobilisations corporelles et incorporelles :

Les immobilisations corporelles sont des immobilisations corporelles destinées à être utilisées pendant plusieurs périodes comptables dans la fabrication de biens ou de services, la location à des tiers ou la gestion d'une entreprise. Les immobilisations incorporelles sont des actifs non monétaires identifiables qui n'ont pas de substance physique et qui sont gérés et utilisés par l'entreprise. Le terme "identifiable" permet de distinguer les actifs incorporels des éléments de fonds de commerce indissociables de l'entreprise (savoir-faire, notoriété, notoriété, etc.). Les immobilisations corporelles ou incorporelles sont présentées comme des coûts directement attribuables, y compris tous les coûts d'acquisition et d'installation, les impôts payés et les autres coûts directs. Les frais généraux, administratifs et de formation ne sont pas inclus dans ces frais.

✓ Actifs financiers non courants (Immobilisations financières) : titres et créances :

Il s'agit des titres et créances détenus par la société depuis plus d'un an, hors valeurs mobilières de placement. Il s'agit principalement d'actions et créances et actifs assimilés, d'obligations de portefeuille (participations minoritaires), de participations ou autres obligations représentatives d'investissements à long terme (obligations et autres prêts), et de prêts et créances que nous n'envisageons pas de céder à Court terme (besoin du client de 2 mois ou plus).

✓ Stocks et encours :

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

Les stocks et les travaux en cours sont évalués au coût le plus faible ou à la valeur nette de réalisation, si celle-ci est inférieure, selon le principe de prudence. A la sortie du magasin, les stocks sont valorisés soit selon la méthode FIFO, soit selon le coût moyen pondéré. Une diminution de la valeur des stocks est comptabilisée en charge dans le compte de résultat. Il existe des cas particuliers tels que les produits agricoles, qui sont évalués à la juste valeur diminuée du coût de vente estimé au moment de la comptabilisation initiale et à chaque règlement. De plus, les gains et les pertes attribuables aux variations de la juste valeur sont comptabilisés en résultat net.

✓ **Subventions :**

Ces éléments correspondent au montant des charges auxquelles ils se rapportent et sont destinés à être indemnisés et sont comptabilisés en produits au compte de résultat sur un ou plusieurs exercices. Les subventions liées aux actifs amortissables sont également comptabilisées en produits proportionnellement à l'amortissement comptabilisé.

✓ **Provisions pour charges :**

Il s'agit d'un passif dont l'échéance et le montant sont incertains. Cette provision garantit qu'une entreprise a des obligations actuelles résultant d'événements passés, ou que des sorties de ressources peuvent être nécessaires pour régler les obligations, et / ou le montant des obligations soit bien défini.

✓ **Coûts d'emprunts :**

Ces coûts sont comptabilisés en charges financières de l'exercice encouru, sauf s'ils sont inclus dans le coût de l'actif. Si les activités de production sont interrompues, la prise en compte de ce coût d'emprunt cessera.

✓ **Evaluation des charges et produits financiers :**

Les paiements différés reçus ou effectués au cours d'une période qui ne respecte pas les principes de l'entreprise indépendante seront comptabilisés à la juste valeur après déduction de tout revenu ou dépense monétaire associé au paiement différé. La valeur nominale de la contrepartie diminuée de la juste valeur de la transaction () correspond au coût estimé du prêt reçu ou consenti ; est comptabilisée en charge financière dans le livre de l'acheteur et en produit financier dans le livre du vendeur.

2-2-10 Modalité particulières d'évaluation et de comptabilisation :

Le cadre réglementaire du SCF représente également le traitement d'une opération spécifique.

Les opérations couvertes par cette partie du cadre réglementaire SCF concernent :

- les opérations faites en commun ou pour le compte de tiers ;
- la consolidation- regroupement d'entités ;
- les contrats à long terme ;
- les impôts différés ;
- les contrats de location-financement ;
- les avantages octroyés au personnel ;
- les opérations effectuées en monnaie étrangères ;
- les changements d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions ;
- les cas particuliers des petites entités.

✓ Opérations faites en commun ou pour le compte de tiers :

Certaines opérations seront traitées par le nouveau référentiel.

A) Opérations faites en commun :

L'enregistrement de ce type d'opérations doit tenir compte :

- Des clauses contractuelles ;
- De l'organisation comptable prévue par les coparticipants.

Lorsque le gérant tient une comptabilité des opérations faites en commun ; les charges et les produits de ces Opérations faites en commun sont compris dans les charges et produits de ce gérant. En plus si ces opérations faites en commun impliquent la gestion et la copropriété d'un ou plusieurs actifs, chaque participant doit connaître la part des actifs et des passifs en plus de la part des revenus et des dépenses.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

B) Concession :

Dans le cadre des délégations de service public, les actifs apportés à la concession par le concédant sont inscrits à l'actif du bilan du Concessionnaire. Le maintien des performances potentielles des installations concédées au niveau requis pour les services publics est garanti par des jeux d'amortissement ou, le cas échéant, par des provisions appropriées (amortissement ou renouvellement).

C) Opérations traitées pour le compte de tiers :

En tant qu'intermédiaire : L'activité est enregistrée sur un compte de tiers et la rémunération est enregistrée sur un compte de profits. Pour le compte de la société : Les transactions sont comptabilisées dans les revenus et les dépenses de la société.

✓ Consolidation- regroupement d'entités :

L'objectif des états financiers consolidés est de présenter les actifs, les finances et les revenus d'un groupe de sociétés comme s'il s'agissait d'une seule société.

Chaque personne morale qui dispose d'un état civil ou d'une activité majeure et qui gère une ou plusieurs autres personnes morales établit et publie un compte annuel consolidé pour l'ensemble de ces personnes morales.

La gestion est définie comme le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entreprise afin de tirer des bénéfices des activités de l'entreprise.

Le SCF énonce trois méthodes de consolidation : les méthodes de l'intégration globale pour les entreprises filiales, la mise en équivalence pour les entités associées, et les comptes combinés pour les entités soumises au même centre stratégique de décision.

✓ Contrat à long terme :

Un contrat à long terme est la réalisation d'un produit, d'un service ou d'un ensemble de produits ou de services, dont les dates de début et de fin se situent dans des exercices différents. Peut-être :

- de contrats de construction ;
- de contrats de remise en état d'actifs ou de l'environnement ;
- de contrats de prestations de services.

Deux approches de comptabilisation peuvent être prises en considération :

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

- La première approche est la méthode de l'avancement ; selon cette méthode les charges et les produits sont comptabilisés au rythme de l'avancement et le résultat comptable est dégagé au fur et à mesure de sa réalisation.

- la deuxième approche est celle de l'achèvement ; selon cette méthode, si le système de traitement ou la nature du contrat ne permet pas un suivi de l'avancement, on enregistre en produit un montant équivalent à celui des charges constatées dont le recouvrement est probable.

La constitution d'une provision pour charge est nécessaire en cas d'apparition d'une perte probable ; qui sera à hauteur de perte totale du contrat non encore constatée par les enregistrements comptables.

✓ **Impôts différés :**

Comptabilisez les impôts comme des dépenses ou des revenus pour les résultats qui résultent uniquement des activités commerciales de l'exercice.

Impôt différé actif recouvrable ; Au cours d'exercices Futurs

Impôt différé passif payable.

Sont enregistrés au bilan et au compte de résultats.

- 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 ;

- Déficit fiscal ou crédits d'impôt reportables si leur imputation est probable dans un avenir prévisible.

Au niveau de la présentation des comptes, les impôts différés actif sont distingués des créances d'impôt courantes ; les impôts différés passif sont distingués des dettes d'impôt courantes.

Des informations concernant ces impôts différés figurant dans l'annexe (origine, montant, date d'expiration, méthode de calcul, enregistrement en comptabilité).

✓ **Contrat de location-financement :**

Contrat de location aux termes duquel la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un bien sont transférés au preneur à la fin du contrat, avec ou sans transfert de propriété. La facturation doit être effectuée comme suit : Chez le locataire :

- Le bien à l'actif (immobilisation) à sa juste valeur ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location ;

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

- Et au passif l'obligation de payer les loyers futurs.

Pour les emprunteurs et les prêteurs : Il existe une distinction entre les intérêts monétaires (dépenses ou produits) et les rendements en capital (investissements ou créance).

Prêteur : à l'actif, le bailleur, le fabricant ou le concessionnaire comptabilise l'actif loué en tant que créance à la juste valeur de l'actif (en comptabilisant à la fois la vente utilisant les principes que l'entreprise applique à la vente de l'entreprise.). Par conséquent, toute perte ou profit de cession est comptabilisé comme un profit de l'exercice.

Si le non-fabricant ou le non-distributeur est le bailleur de l'actif loué, les créances constituées d'un investissement net dans l'actif loué sont inscrites à l'actif dans le compte de créances pour une partie des dettes nées de l'acquisition de cet investissement. (Coûts d'acquisition incluant les coûts d'acquisition directs liés à la négociation et à l'exécution du contrat). Pour les emprunteurs et les prêteurs : Il existe une distinction entre les intérêts monétaires (dépenses ou revenus) et les rendements du capital (investissements ou créances).

✓ **Avantages octroyés aux personnels :**

Les avantages accordés par une entité à son employé en activité ou non actif sont comptabilisés en charge dès que l'employée a effectué le travail prévu en contrepartie de ces avantages, ou dès que les situations auxquelles étaient soumises les conditions contractées par l'entité vis-à-vis de ses employées 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 los Angeles retraite ou d'avantages similaires des membres de ses salariés et de ses associés et mandataires sociaux est constaté sous forme de provisions.

Ces provisions sont calculées sur la base de la valeur actualisée du total des l'obligations de l'entité vis-à-vis de son personnel, à l'aide de l'hypothèse de calcul et des méthodes actuarielles adaptées.

✓ **Opérations effectuées en monnaies étrangères :**

Il sera converti dans la devise locale au taux de change en vigueur à la date de transaction initialement comptabilisée. Comptabilisation au taux de change courant des dettes et créances à la clôture de l'exercice (différences comptabilisées en pertes et gains de change). Cependant, la valeur de l'actif acquis reste inscrite au bilan jusqu'au moment où l'actif est consommé, cédé ou éteint.

✓ **Changements d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions :**

L'impact des changements d'estimations comptables qui sont basés sur de nouvelles informations ou une meilleure expérience et vous permettent de faire de meilleures déclarations est l'exercice en cours ou la comptabilité future si ces changements les affectent également, il sera reconnu dans les résultats de l'année.

Les changements de méthodes comptables ne seront effectués que s'ils sont imposés par de nouvelles réglementations ou si la présentation des états financiers de la société est améliorée. L'impact des changements de méthodes comptables ou des corrections d'erreurs sur les performances de l'exercice précédent est enregistré dans le montant du « report à nouveau » (ajustement des résultats du bilan d'ouverture) de l'exercice en cours.

✓ **Les cas particuliers des petites entités.**

Sauf sélection contraire, les PME qui satisfont aux exigences spécifiques en matière de chiffre d'affaires, d'effectifs et d'activité fixées par le ministère des Finances sont soumises à la comptabilité dite de caisse (trésorerie). Cette comptabilité de trésorerie repose sur la constitution d'un livre de caisse faisant apparaître les flux nets de trésorerie (revenu ou perte nette). Les comptes de trésorerie déterminent les variations des actifs, des comptes débiteurs et des passifs du début à la fin d'un exercice pour déterminer la performance et la situation financière, et ces éléments sont importants en raison de leur importance ou de leur nature relative. Dans le contexte de la comptabilité de caisse, l'événement de génération d'imputation est un produit (recette) ou une charge (charge).

Section3 : Comparaison du SCF et du référentiel IAS/IFRS :

Cette section compare les normes comptables internationales IAS / IFRS avec SCF. Il s'agit de comprendre et d'éclairer la convergence et la divergence entre ces deux référentiels. Pour cette raison, nous avons décidé d'effectuer cette comparaison en utilisant deux approches : une approche basée sur un cadre conceptuel et une approche basée sur les éléments du bilan et du compte de résultat. Et comptable.

3-1 Approche par le cadre conceptuel :

Le concept de cadre définit les principes comptables du cadre comptable international, ce qui conduit non seulement à la création et à la révision des normes IAS/IFRS, mais aussi à leur interprétation (Muller, 2015)¹. Ce concept peut être comparé au concept SCF. Le concept de cadre vise à définir les principes et pratiques comptables, ainsi que les informations comptables essentielles à la préparation des états financiers. Il existe quatre niveaux d'approche pour comparer les deux critères étudiés. Le premier niveau concerne la présentation, la portée et le but. La seconde concerne les politiques comptables et les hypothèses clés. Le troisième concerne la qualité de l'information. Et enfin, le quatrième niveau d'utilisateurs des états financiers.

✓ **Présentation générale, champs d'application et objectifs du cadre conceptuel :**

La première phase de cette comparaison s'est concentrée sur le contenu, l'objectif du cadre conceptuel et la portée des deux normes. Ce conflit a permis d'identifier un point de convergence particulier. Le contenu du cadre conceptuel du cadre comptable international est plus détaillé que celui spécifié par le SCF. Les objectifs du concept de cadre SCF reposent sur les objectifs de la normalisation nationale, tandis que les objectifs du concept de cadre normatif international reposent, d'une part, sur les travaux de normalisation de l'IASB et des organismes nationaux de normalisation. Le champ d'application du SCF est plus large que celui de l'IASB et ne concerne que les sociétés qui préparent des états financiers consolidés après le 1er janvier 2005.

✓ **Approche comparatif par les principes comptables et les hypothèses de base :**

¹ Muller y vonne, « les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international », droit des sociétés-revue mensuelle lescirnexis juriscasseur, France, Janvier 2011-2015

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

L'analyse des informations issues de la comparaison des principes comptables des deux référentiels étudiés fait apparaître les éléments suivants : La liste des principes comptables établie par le SCF est plus longue car elle contient des principes liés aux méthodes comptables tels que les principes de comptabilité en partie double et les principes de pratique monétaire. Le principe de matérialité est clairement démontré par le SCF, mais dans le cadre conceptuel de l'IASB, c'est une caractéristique de l'information financière. Certains principes ont le même contenu ou la même signification, mais des noms différents.

✓ **Comparaison des caractéristiques de l'information comptable entre le SCF et le référentiel IAS/IFRS :**

Le SCF identifie quatre caractéristiques qualitatives que les informations financières doivent présenter dans les états financiers : la comparabilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité. Le cadre conceptuel de l'information financière publié par l'IASB permet de définir les caractéristiques utiles de l'information financière.

« Les caractéristiques¹ qualitatives de l'information financière utile dont il est question dans le présent chapitre permettent de déterminer les types d'informations qui sont les plus susceptibles d'être utiles aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions concernant l'entité comptable sur la base de l'information présentée dans son rapport financier (l'information financière). ».

Les caractéristiques des informations financières utiles sont réparties en deux catégories selon le référentiel IAS/IFRS : les caractéristiques qualitatives essentielles et les caractéristiques qualitatives complémentaires. Les caractéristiques qualitatives essentielles sont la pertinence et la fidélité. Et les caractéristiques qualitatives qui le sous-tendent sont la comparabilité, la testabilité, l'actualité et la comparabilité.

✓ **Utilisateurs des états financiers :**

Le conseil d'administration de l'IASB aborde la question des utilisateurs financiers en notant que les états financiers sont préparés pour répondre aux besoins de la plupart des utilisateurs. Par exemple :

Décidez quand acheter, conserver ou vendre vos intérêts. Pour évaluer la gestion ou la responsabilité de la gestion. Évaluer la capacité de l'entreprise à rémunérer ses employés et à

¹ Caractéristique énoncées dans le décret exécutif N°5-156 du cadre conceptuel de L'IASB.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

fournir d'autres avantages. Évaluer la garantie apportée par l'entreprise pour le prêt accordé à l'entreprise. Déterminer la politique fiscale. Déterminer les bénéfices et dividendes distribuables. Créer et utiliser des statistiques nationales sur les produits. Réglementer les activités de l'entreprise. ".

Cette approche diffère de l'édition originale de 1989 du cadre conceptuel de l'IASB pour les utilisateurs externes et internes et leurs besoins d'information (investisseurs, employés, prêteurs, fournisseurs et autres créanciers, clients, gouvernements et leur public), les institutions et le grand public) sont clairement indiqués. Le cadre réglementaire du SCF fait référence aux utilisateurs des états financiers, plutôt que d'être classé comme le cadre conceptuel de l'IASB. Cependant, dans l'instruction n° 2233 du 29 octobre 2009, le CNC algérien a précisé que dans le cadre de son appui du SCF, il sera rappelé aux utilisateurs dans son rapport annuel les besoins actuels et futurs des investisseurs. Une information financière de l'entreprise harmonieuse et facile à lire, permettant la comparabilité et la prise de décision.

3-2 Approches comparatives par les états financiers

Les états financiers soumis par le SCF montrent que le jeu d'états financiers est constitué des états financiers requis par IASBIAS1. En d'autres termes, il s'agit d'un bilan, d'un compte de résultat, d'un tableau de variation des capitaux propres, d'un tableau des flux de trésorerie basé sur l'analyse fonctionnelle de l'entreprise et d'une annexe. La structure de cet état financier est différente de celle de PCN. Chez PCN, les états financiers se composent principalement d'un bilan et d'un compte de résultat, avec 15 tableaux explicatifs détaillant les éléments du bilan et du compte de résultat par nature. Outre la structure des états financiers, les caractéristiques qui rapprochent la nouvelle norme algérienne de la norme IASB sont :

la distinction des éléments du bilan (actifs et passifs) entre éléments courants et non courants la possibilité d'élaborer un compte de résultat par fonction. Le développement de l'IASBIAS1 relatif aux états financiers n'est pas aussi détaillé que celui du référentiel algérien qui prévoit un modèle des états financiers traitant uniquement des composants des états financiers et des éléments minimaux qui doivent y figurer. Ces nouveautés confirment l'inspiration du référentiel algérien du référentiel de l'IASB. Néanmoins, des héritages du PCN sont maintenus comme le compte de résultat par nature (traitement de référence) ; et la présentation d'une ventilation des charges par nature en annexe, pour le calcul du solde intermédiaire valeur ajoutée, dans le cas où une entreprise présente un compte de résultat par fonction. De la confrontation des choix techniques, nous pouvons constater : La conservation de la tradition

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

continentale ; Le nouveau référentiel comptable algérien reprend les états financiers prévus par l'IASB avec un héritage du PCN. En matière de décisions techniques, les normes algériennes sont mieux adaptées aux conditions et traditions locales que de s'inspirer des normes IASB.

3-3 Traitement comptable

Nous travaillons avec des comptes d'actifs, de passifs, de capitaux et de résultats en présentant les principes de comptabilisation et d'évaluation utilisés plutôt que les aspects techniques de la comptabilité.

✓ Traitement comptable des actifs

Notre attention se concentre sur les exigences de comptabilisation et d'évaluation des actifs incorporels, des immobilisations corporelles, des équipements et des stocks.

A) Immobilisations incorporelles

Pour les actifs immatériels, le SCF définit ce terme³⁷ et préconise un concept global. Le compte 7238 (Production de capital) indique que le coût de production des actifs incorporels et des immobilisations corporelles est enregistré, de sorte que les actifs incorporels produits ou créés par la société sont enregistrés en tant qu'actifs. Toutefois, concernant les immobilisations incorporelles générées en interne, seules celles générées en phase de développement du projet interne deviennent des immobilisations incorporelles sous certaines conditions, mais celles générées en phase de recherche sont comptabilisées en charges.

Les normes IASBIAS 38 et SCF mettent l'accent sur la notion de gestion d'actifs. Outre la comptabilisation des immobilisations incorporelles acquises, elle prévoit la capitalisation des immobilisations incorporelles générées en interne pendant la phase de développement en tant qu'actifs sous certaines conditions (les deux critères prévoient les mêmes conditions). • Les actifs sont séparables de l'entité. Autrement dit, ils peuvent être séparés de l'entité et vendus, transférés, concédés sous licence, loués ou échangés individuellement ou dans le cadre d'un contrat avec un actif ou un passif connexe. • Il découle de droits contractuels ou d'autres droits légaux, que ces droits soient transférables ou séparables de la société, ou d'autres droits et obligations.

b) Immobilisations corporelles

Le SCF définit le concept d'actifs corporels à travers un certain nombre de conditions juridiques. Les immobilisations corporelles représentent des ressources que l'entreprise gère du fait d'événements passés et en attendant des avantages économiques futurs. La position d'IASBIAS

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

16 et de SCF en termes de propriété juridique est confirmée par la comptabilisation des actifs gérés en actifs. Conformément à la norme IASB, les immobilisations corporelles sont comptabilisées chez SCF au coût d'acquisition ou au coût de fabrication. L'approche par composants de l'IASB et le traitement ultérieur des dépenses ont été adoptés par le SCF pour le traitement des immobilisations. Comme vous pouvez le voir, comme IAS 16, SCF fait référence à la durée d'amortissement économique, à l'amortissement des immobilisations corporelles sur leur durée d'utilité.

C) Stocks

SCF définit le stock comme un actif. Les deux critères de propriété, IASBIAS 2 et algérien, sont confirmés en privilégiant la notion de contrôle sur la propriété juridique afin de comptabiliser un titre comme un actif. Les critères de distinction des stocks détenus par les deux référentiels sont leurs destinations et leur utilisation par rapport aux activités courantes de l'entreprise, et non leur nature.

La méthode d'évaluation des stocks préconisée par IASBIAS 2 est retenue par la SCF. Coûts d'acquisition ou de fabrication à réception des stocks. Le moindre du coût et de la valeur nette de réalisation des stocks lors de l'inventaire. Méthode du premier entré, premier sorti ou coût moyen pondéré lors du retrait de stock.

✓ Traitement comptable des passifs

Les provisions fixées par le SCF représentent des obligations externes (provisions pour risques). Provisions pour retraites et obligations assimilées, provisions fiscales et provisions pour renouvellement des immobilisations (concessions). La provision pour frais n'est pas comptabilisée car elle ne répond pas à la définition de passif (obligation actuelle). Ainsi, comme pour IASBIAS 37, seuls les provisions et les passifs pour risques (engagements envers des tiers) sont comptabilisés dans le SCF.

Les passifs éventuels ne sont pas traités par le SCF, mais IASBIAS 37 prévoit des passifs éventuels et la non-comptabilisation d'actifs. Les deux normalisateurs souhaitent distinguer les règles comptables du droit fiscal en comptabilisant les impôts différés.

✓ Traitement comptable des capitaux propres

La structure du capital de la SCF est la même que celle du PCN ou de l'IASB, et est liée au principe de l'entité comme concept de richesse en considérant les actifs attribuables à l'entité et en excluant l'employeur.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

✓ **Traitement comptable du compte de résultat**

La position de SCF sur le compte de résultat est ambiguë. Néanmoins, le modèle de compte de résultat est proposé en deux catégories de coûts (nature ou fonction), la première catégorie prévalant. La production totale est utilisée comme terme de produit basé sur les composants du compte de résultat. Le compte de résultat, bien sûr, se concentre sur la valeur et le produit intérieur brut. Ce design n'est pas nouveau par rapport au PCN et diffère du design IASBIAS 1 qui maintient une classification de la production (revenu) et des dépenses par fonction vendue comme un concept de produit. Cependant, il y a de l'innovation et une répartition des revenus par fonction est fournie, même uniquement pour les traitements agréés.

Concernant le traitement des comptes de résultat, le design de la microéconomie est le design de référence de l'IASB, et l'Algérie continue de détenir le design de la macroéconomie.

Pour le traitement comptable, nous constatons :

– L'alignement des deux référentiels IASB et SCF pour le traitement des actifs, des passifs et des capitaux propres ; le traitement du compte de résultat, ce nouveau référentiel algérien s'inspire du référentiel IASB avec une adaptation au contexte local, le besoin d'informations macro-économiques.

-Traitement comptable : Inspiration du référentiel IASB avec adaptation au contexte local.

3-4 Étude de certaines normes

Maintenant que nous avons considéré les similitudes entre SFC et IAS/IFRS, nous allons maintenant considérer trois normes : SCF et IAS/IFRS. Le choix des normes est justifié par le fait qu'elles représentent un sujet nouveau dans la comptabilité algérienne.

✓ **Impôt sur le résultat**

Certains paragraphes du SCF sont consacrés à ce sujet. Cette norme traite des points suivants :

- définition de l'imposition différée ;
- définition d'un impôt différé et les 3 impositions fiscales possibles ;
- présentation au niveau du bilan ;
- informations à fournir aux annexes.

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

Selon IAS/IFRS cette thématique est abordée dans l'IAS 12 – Impôts sur le résultat, cette dernière est composée des points suivants :

- objectif ;
- champ d'application ;
- définition des concepts (bénéfice comptable, bénéfice imposable, charge [produit] d'impôt, impôt exigible, passifs et actifs d'impôt différé< etc.) ;
- comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt exigibles ;
- comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt différé (différences temporelles imposables et différences temporelles déductibles) ;
- évaluation des passifs des actifs d'impôt exigibles, des actifs et des passifs d'impôt différé
- comptabilisation de l'impôt exigible et de l'impôt différé
- présentation ;
- informations à fournir ;
- date d'entrée en vigueur.

En comparant les deux critères, on note le manque d'explication et de rigueur du SCF dans la définition du concept et des principes de comptabilisation et d'évaluation des éléments d'impôts différés.

✓ **Les immobilisations corporelles et incorporelles**

Le SCF comporte 27 paragraphes sur quatre sujets : Immobilisations corporelles, immobilisations incorporelles, immeubles de placement et actifs biologiques :

- définition de l'immobilisation corporelle et incorporelle ;
- conditions de comptabilisation des immobilisations corporelles et incorporelles ;
- principes de regroupement ou de séparation des actifs corporels ;
- comptabilisation initiale et les dépenses ultérieures ;
- amortissement (définition, mode d'amortissement) ;
- perte de valeur ;

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

- sortie du bilan ;
- dépenses de recherche et développement ;
- immeubles de placement (définition, évaluation ultérieure) ;
- actif biologique (évaluation initiale et à la clôture) ;
- évaluation des immobilisations : autre traitement autorisé-la réévaluation.

IAS/IFRS se spécialise dans cinq critères différents : IAS 16-Immobilisations corporelles, IAS 38-Immobilisations incorporelles, IAS 36 Dépréciation d'actifs, IAS 40-Immobilier d'investissement et IAS 41-Agriculture.

Là aussi, nous constatons que le SCF a omis certains éléments :

En ce qui concerne l'amortissement (dépréciation) : il n'y a pas de distinction entre l'identification des actifs qui peuvent avoir perdu de la valeur, l'évaluation de la valeur recouvrable, la fréquence d'amortissement et la gestion des actifs corporels et incorporels. L'ensemble du développement est dédié à ces points de la norme IAS36.

–Dans le cas de l'Algérie, il y a un problème pratique dans la détermination de la valeur requise, en particulier la valeur recouvrable (valeur nette de réalisation ou valeur d'utilité, selon la plus élevée) lorsqu'il n'y a pas de marché pour déterminer le prix de vente et le taux d'actualisation.

-Une condition de comptabilisation des immobilisations incorporelles et une condition d'activation des frais de développement en distinguant la phase de recherche de la phase de développement.

✓ **Contrat de location**

Le SCF aborde les contrats de location⁵⁶en traitant :

De la définition d'un contrat de location financement/location simple ;

- des critères de distinction entre les deux contrats ;
- des principes de comptabilisation chez le preneur et chez le bailleur.

L'IAS 17 – Contrats de location comporte les points suivants :

- objectif ;
- champ d'application ;

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

- définitions (location simple, location financement, les paiements minimaux)
- classification des contrats de location ;
 - contrat de location dans les états du preneur : location financement (comptabilisation initiale, évaluation ultérieure), location simple ;
 - contrat de location dans les états du bailleur : location financement (comptabilisation initiale, évaluation ultérieure), location simple ;
- transaction de cession de bail ;
- dispositions transitoires ;
- date d'entrée en vigueur.
- Nous pouvons constater que le SCF ne donne pas :
 - d'explication sur le taux d'actualisation à retenir pour le calcul des paiements minimaux ni une définition de ces derniers ;
 - d'explication sur la comptabilisation à la fin du contrat.

Le même point de vue s'applique aux autres sujets couverts par le SCF, en particulier ceux considérés comme nouveaux pour la comptabilité algérienne. Par exemple, les avantages accordés au personnel. Deux paragraphes sont consacrés à ce sujet sans préciser la méthode d'évaluation. En attendant, la norme IAS 19 – Avantages du personnel est dédiée à ce sujet. Les coûts d'emprunt affectés à un actif sont traités dans un paragraphe sans expliquer la méthode utilisée pour évaluer les coûts à considérer. Encore une fois, l'IASB utilise IAS 23, « Coût d'emprunt », pour dédier toute la norme à ce sujet.

En comparant SCF et IAS/IFRS, notez que cette dernière fournit une page de définitions précises, de comptabilisation détaillée et de principes de mesure pour chaque sujet traité. Cela ne s'applique pas aux SCF qui consacrent quelques paragraphes à chaque sujet traité sans une définition et une explication détaillée des principes de comptabilisation et de mesure dans une norme particulière. Dans ces circonstances, vous devrez vous interroger sur l'application réelle du SCF.

Le SCF n'est qu'une version allégée des IAS/IFRS. De plus, nos études d'alignement montrent que le SCF s'inspire conceptuellement des normes IASB adaptées au contexte local. En termes de potentiel technique, SCF est une caractéristique de la tradition comptable algérienne avec

CHAPITRE 3 : LA NORMALISATION COMPTABLE ALGERIENNE

des plans de comptes, des règles comptables et des états financiers modèles. Ces facteurs sortent du cadre de la normalisation de l'IASB. Pour la comptabilité, le SCF s'appuie sur le référentiel de l'IASB et est adapté aux spécificités locales en matière de produits et de comptes de résultat.

Malgré le choix des normalisateurs algériens pour des systèmes comptables conformes aux normes comptables internationales, le SCF est parvenu à la conclusion qu'il s'agit d'une adaptation simplifiée du référentiel de l'IASB avec le maintien d'un plan de compte.

Conclusion du chapitre 3

Dans ce chapitre 3, nous avons pu introduire l'évolution de l'environnement comptable algérien en expliquant les différentes normes comptables qui ont influencé les pratiques comptables algériennes.

Malgré le désir de rupture de l'Algérie avec son ancien système comptable et les changements que présente le nouveau référentiel comptable, ce dernier garde toujours quelques héritages du PCN, relatifs à son orientation macro-économique.

La présentation des principaux axes du nouveau référentiel comptable algérien confirme son orientation vers le système de l'IASB sans pour autant qu'il soit totalement aligné. L'évolution la plus importante est l'adoption d'un cadre conceptuel inspiré du cadre conceptuel de l'IASB avec une conception plus économique.

Cette situation montre bien le passage d'un système continental à un système anglo-saxon avec le maintien des caractéristiques de l'ancien système continental. Le maintien des résidus de l'ancien système peut s'expliquer par le rôle, encore important, joué par l'État dans l'économie, le désir de faciliter la transition en gardant quelques éléments familiers du passé (transition en douceur), le manque de personnel qualifié pour instituer la réforme et la mettre en application, l'existence d'une profession comptable peu développée pour élaborer les programmes de formation et d'examen, et les problèmes de changement des mentalités et de culture.

Le SCF n'est qu'une version simplifiée des IAS / IFRS, incorporant certains points de la norme, mais pas tous. Les nouvelles normes comptables algériennes sont inspirées des normes IASB. Mais ce n'est pas entièrement dirigé vers lui, c'est adapté aux conditions locales.

Selon la nouvelle théorie sociologique institutionnelle, la reprise partielle du référentiel IASB par l'Algérie s'explique par le phénomène d'imitation qui produit la légitimité.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Introduction

Ce chapitre est consacré à décrire le positionnement épistémologique des chercheurs et à présenter les méthodes de collecte de données et les résultats de rétroaction qui expliquent l'adoption du SCF par les entreprises algériennes. Le choix de l'épistémologie et de la méthodologie dépend largement de la question de recherche et de l'environnement du chercheur. L'objectif de ce travail de thèse est d'observer, mais aussi de comprendre, les raisons pour lesquelles les entreprises algériennes adoptent le SCF. Notre méthode de recherche s'inscrit dans une posture positive et interprétative.

Une posture positiviste car on essaye d'explorer la réalité sociale, afin de découvrir la vérité à l'aide des moyens empiriques.

Une posture interprétative vise à comprendre et à interpréter les significations du comportement humain plutôt que de généraliser et de prédire les causes et les effets.

Le processus de recherche s'est déroulé comme suite : en premier lieu définir la population ciblée et les raisons de choix de ces échantillons puis l'établissement d'un questionnaire adresser au directeur finance et comptabilité des entreprises et à la fin définir l'outil de traitement de données collecter et à la fin analyser les résultats obtenus.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Section 1 : Méthodologie de la recherche.

Afin de répondre à notre problématique : **Quels sont les facteurs explicatifs de changement du système comptable algérien ?** on a suivi la méthode quantitative en utilisant un questionnaire adressé au DFC des entreprises algériennes.

La méthode quantitative est une méthode de collecte qui permet aux enquêteurs d'analyser les comportements, les opinions, ou même des attentes en quantité. Et par la suite analyser ces données statistiquement.

Dans notre travail de recherche cette étude quantitative permet de manifester ou délivrer des faits en quantité. A l'aide d'un questionnaire. Les résultats de ce questionnaire, inconditionnels en chiffres, prennent la forme d'informations statistiques que l'on peut représenter sous forme de graphiques ou de tableaux.

“La recherche quantitative permet de mieux tester des théories ou des hypothèses. La recherche quantitative est appropriée lorsqu'il existe un cadre théorique déjà bien reconnu. L'étude quantitative ne converge que très rarement sur un seul cadre, elle en propose souvent plusieurs. Il faut alors les comparer et les combiner”. (Giordano et Jolibert 2016)¹.

Les techniques de la méthode quantitative.

Afin de réaliser une recherche quantitative, le chercheur doit sélectionner avec précision un échantillon représentatif de la population étudiée. Cette représentativité rend les résultats pertinents

Pour mener une recherche quantitative, les chercheurs disposent de deux outils :

Enquête : posez des questions.

Questionnaire : Posez quelques questions. Ou les questions sont fermées et prennent la forme : réponse oui/non. Choix multiple (pour QCM).

¹ Article « pourquoi je préfère la recherche quantitative.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Afin de tirer parti des résultats de cette enquête Le chercheur doit choisir l'outil le plus adapté pour lui fournir des informations pertinentes sur le sujet de recherche.

Dans le cadre de notre recherche et afin de répondre à la problématique posée « Quels sont les facteurs explicatifs de changement du système comptable algérien ? Nous avons adopté une approche directe Utiliser un questionnaire adressé aux au cadres d'entreprises localisées en Algérie (échantillon étudiés).

Les questionnaires ont été distribués à différentes personnes sur une période de trois mois allant d'octobre 2021 à décembre 2021.

La population concernée

L'enquête menée porte sur les bailleurs de fonds des entreprises qui ont vécu la transition du PCN au SCF. Ce choix de cette population est dû au fait que ces dirigeants sont les plus touchés par le passage, obtiennent plus d'informations sur le passage, et nous disent la vraie raison de ce travail de passage.

Le choix des échantillons

Il existe de nombreuses méthodes d'échantillonnage, méthodes probabilistes et non probabilistes, pour définir la population d'enquête et l'échantillon cible. La différence entre les deux tient au fait que dans le cas de l'échantillonnage probabiliste chaque unité a une probabilité d'être sélectionnée qui peut être quantifiée, ce qui n'est pas vrai pour l'échantillonnage non probabiliste Nous avons utilisé la méthode d'échantillonnage non probabiliste car elle est plus rapide que la méthode probabiliste consistant à remplacer rapidement la personne absente par une autre personne sans la recontacter ultérieurement. De plus, cette méthode est utilisée lorsqu'une liste complète de toutes les unités d'échantillonnage ne peut pas être créée, c'est-à-dire que les cadres d'échantillonnage ne sont pas disponibles. C'est le cas pour notre recherche.

Afin de procéder à cette méthode il faut respecter les conditions suivantes :

-les individus appartenant à cette échantillon doivent être indépendants les uns par rapport aux autres. C'est pourquoi les personnes auxquelles on adresse les questionnaires n'appartiennent pas à une même structure ou groupe de travail.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

-L'échantillon doit être représentatif de la population. Doit avoir les mêmes caractéristiques que ce dernier. Cette représentativité devrait être fondée, entre autres, sur les caractéristiques pouvant influencer sur la réponse.

En général, les bureaux de statistiques officiels du monde entier utilisent l'échantillonnage probabiliste comme outil privilégié pour répondre aux besoins d'information de la population d'intérêt.

Cependant, ces dernières années, des recherches ont été menées sur la manière dont l'échantillonnage non probabiliste peut être appliqué aux statistiques officielles. L'utilisation d'autres sources de données est de plus en plus envisagée. Cinq raisons principales expliquent cette tendance :

- Le déclin des taux de réponse des enquêtes probabilistes ;
- Le coût élevé de la collecte de données ;
- La charge accrue pour les répondants ;
- Le désir d'accéder à des statistiques en temps réel, et
- L'essor des sources de données non probabilistes telles que les enquêtes en ligne et les médias sociaux.

Afin de respecter le principe de représentativité dans le cadre de nos travaux, le groupe cible est la société DFC. Ces individus sont des acteurs clés dans la transition du PCN au SCF, et les informations recueillies auprès de ces individus nous aident à répondre à nos questions, c'est donc la méthode de l'itinéraire qui a été choisie pour sélectionner les répondants. Il s'agit de fixer à l'avance un point de départ au bon endroit et de planifier un itinéraire pour cibler les entreprises où l'enquête sera menée. Avec cette approche, des enquêtes sont envoyées aux DFC ou aux DAF de différentes entreprises. En effet, ces personnes peuvent également nommer des administrateurs de la société. Ce choix vise à assurer le respect du principe d'indépendance entre les individus au sein de l'échantillon.

Les entreprises interrogées se concentrent uniquement sur les régions du centre et de l'ouest de l'Algérie. Ce choix est justifié par la forte activité économique qui caractérise ces régions et leur situation géographique pour un accès facile. En principe, ce choix ne devrait pas fausser les résultats obtenus, les critères géographiques étant considérés comme très peu pertinents par rapport à l'objet de recherche de cette étude.

1-3 le questionnaire

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Les enquêtes par questionnaire sont des outils d'observation méthodologique qui comprennent une série de questions structurées et logiquement liées. Ce type de recherche vise à obtenir des données statistiques quantifiables et comparables pour un groupe de population particulier. À cette fin, le questionnaire est présenté à un échantillon représentatif de la population cible, c'est-à-dire un groupe d'un nombre suffisant de personnes pour donner des réponses représentatives de la population.

Le but de l'enquête est d'observer, d'analyser et de comprendre les tendances, les comportements généraux et les phénomènes à partir des données recueillies. Ces enquêtes sont soumises ensemble pour fournir des chiffres représentatifs et pratiques. Par conséquent, cet outil appartient à une méthode de recherche quantitative. Ces méthodes dites quantitatives utilisent des outils mathématiques et statistiques pour décrire, expliquer et comprendre des phénomènes à partir de données.

Dans le cadre de notre travail, les enquêtes sont conçues pour être comprises par les habitants et répondre à nos problématiques. Le questionnaire a été créé en deux étapes principales : la vérification des données de l'enquête et le traitement des non-répondants.

Selon EVRARD et al. (2003, p.337), la première phase du dépouillement consiste à vérifier les questionnaires en se penchant sur plusieurs critères :

Selon EVRARD

- La lisibilité : ce point concerne les enquêtes postales ou en face à face, dans le cas d'un questionnaire en ligne le problème de lisibilité ne se pose pas ;
- La complétude : problème des données manquantes ;
- La cohérence : détecter les incohérences dans les réponses. Le questionnaire final compte 30 questions réparties en 5 thèmes :

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

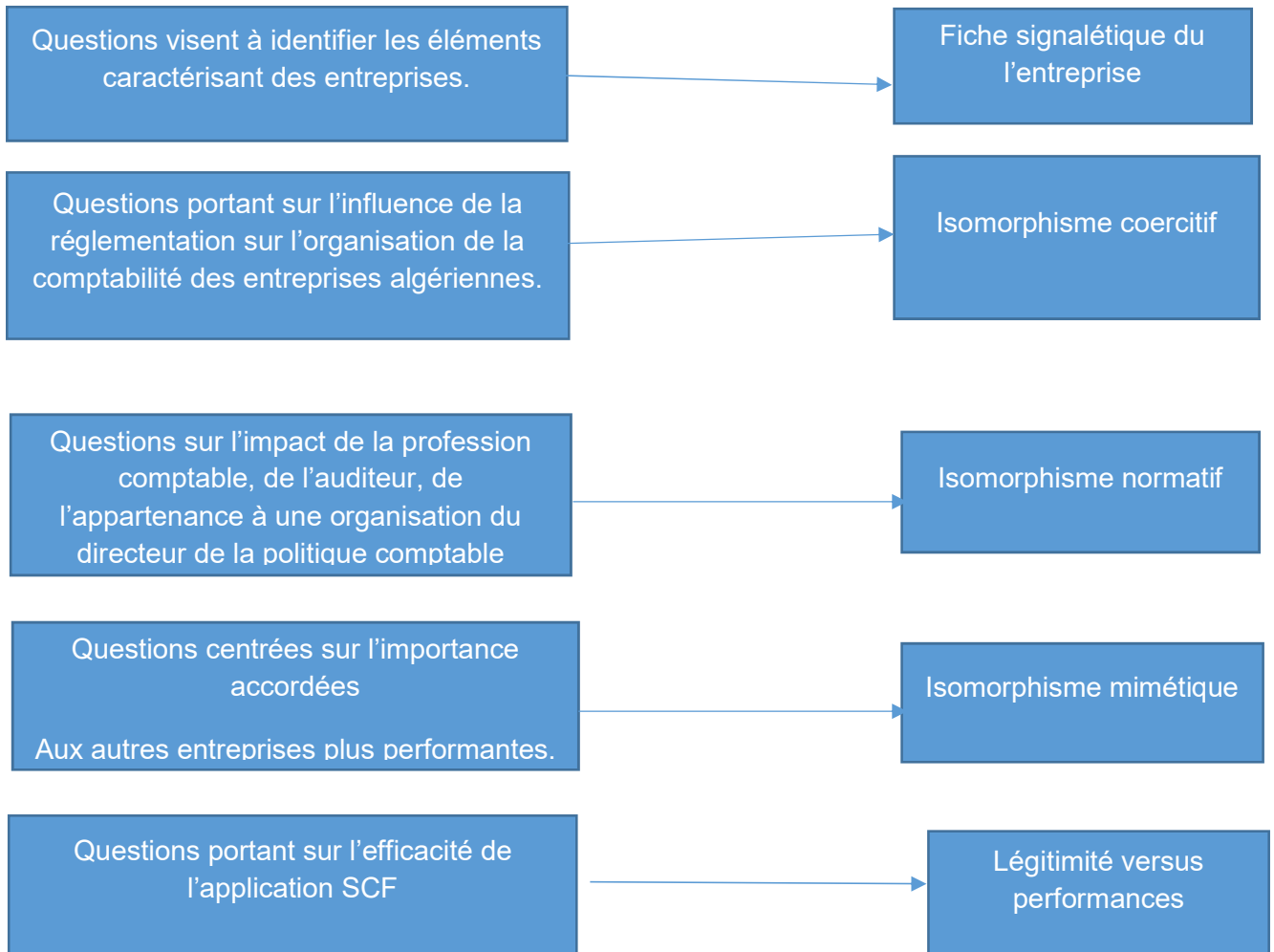


Schéma N°3 : les principes thèmes de questionnaire.

Nous identifions trois types d'isomorphismes institutionnels : coercitif, normatif et mimétique, et cherchons à voir si les normes SCF s'appliquent au confort légitime. Il s'agit d'un autre concept de néo-institutionnalisme, qui aboutit finalement à un modèle explicatif institutionnel isomorphe du processus. Approbation SFC par l'entreprise.

1-3-1 le mode d'administration du questionnaire :

Il existe plusieurs façons de gérer votre questionnaire. Courrier, téléphone, direct ou internet. Nous vous montrerons les différentes techniques puis définirons notre méthode.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Les chercheurs ont plusieurs façons de gérer les questionnaires. Le choix de la méthode de collecte de données dépend du groupe cible, de son emplacement, de son nombre, de sa structure, de la durée de l'enquête et des contraintes de coût. Le choix du schéma posologique est particulièrement stratégique, car sa bonne mise en œuvre déterminera le résultat de l'étude. Quatre façons de réaliser l'enquête ont été identifiées et sont présentées ci-dessous :

➤ **Enquête en face à face :**

Les entretiens peuvent être menés en contact direct avec le répondant, dans la rue, à domicile, sur rendez-vous ou dans un lieu précis. De cette façon, vous pouvez contrôler l'ordre des questions. Relations directes et collecte de données approfondies. Identifiez l'interlocuteur.

Cette méthode a des limites :

- ✓ Dispersion géographique limitée ;
- ✓ Prend du temps.
- ✓ Le coût est proportionnel à la distance.

➤ **Enquête par téléphone**

L'entretien se fera par téléphone (le questionnaire doit être court et clair). De cette façon, vous pouvez contrôler l'ordre des questions. Vitesse, étendue géographique.

Cette méthode a des limites :

- ✓ L'obtention des numéros de téléphone est difficile.
- ✓ Le coût est fonction de la distance et de la durée d'appel.

➤ **Enquête par voie postale**

Dans cette méthode l'envoi en masse de courriers postaux contenant une lettre expliquant le but de l'étude et le questionnaire. Cette méthode facilite la dispersion géographique.

Cette méthode a des limites :

- ✓ Taux de non-réponse élevé
- ✓ Pas de maîtrise de la dynamique du questionnaire
- ✓ On ne sait pas qui répond
- ✓ Coûts postaux.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

➤ **Enquête en ligne**

Questionnaire attaché : consiste à attacher un formulaire à un courrier électronique.

Système web intégré : Les chargés de recherche utilisent le logiciel pour créer des sondages et les publier sur un serveur dédié à la gestion des sondages en ligne. De cette façon, la réponse est sous forme électronique. Comptage automatique très rapide. Moyen peu coûteux ; vous pouvez formuler un grand nombre de questions tout en conservant une présentation conviviale.

Cette méthode a des limites :

- Risques liés à l'erreur totale (non observation, couverture, non-réponse) : essentiellement des problèmes de couverture et donc de non représentativité.
- Base de données e-mail difficile à constituer.

Dans le cadre de notre travail :

J'ai décidé d'utiliser un questionnaire auto-administré. Compte tenu de l'importance de la taille de chaque population enquêtée, les questionnaires sont distribués par email sous forme électronique pour s'affranchir des contraintes temporelles et financières, et/ou faciliter les visites directes et la saisie lors de l'enquête. Les répondants potentiels peuvent ne pas être en mesure de répondre immédiatement aux questions posées, c'est pourquoi un questionnaire auto-administré peut vous donner le temps de répondre comme vous le souhaitez coté disponibilité.

Des techniques de dépôt et de retrait ont été utilisées pour distribuer le questionnaire à cet échantillon. Tout d'abord, certains répondants ont choisi de remplir les questionnaires dans leurs bureaux ont fourni leur adresse e-mail pour recevoir des questionnaires sous forme d' "e-formulaires" et ont envoyé leurs réponses par e-mail.

1-3-2 Format d'interrogation

Lors de la gestion des questionnaires dans l'échantillon, vous devez choisir entre deux principaux formats de requête : le mode de requête séquentiel et le mode panoramique. Le choix du format de requête dépend de vos besoins de recherche, vous devez donc comparer les modes séquentiel et panoramique pour décider lequel utiliser.

Mode séquentiel :

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Correspond bien au style oral : concernant le questionnaire en face à face ou au téléphone animés par un enquêteur, on ne peut pas poser toutes les questions en même temps. Avec ce mode séquentiel l'interviewé ne découvre pas les questions.

Le mode panoramique :

Correspond à un questionnaire papier auto-administré qui donne aux répondants un aperçu instantané du questionnaire. Vous pouvez donc choisir entre deux modes de gestion : un questionnaire papier que l'enquêteur gère pour chaque question, et un questionnaire électronique qui est envoyé par courriel aux répondants potentiels, également appelé « formulaire électronique ».

Dans notre cas, nous avons choisi le mode panoramique pour cette étude en raison des différences qui distinguent les deux principaux modes de gestion de l'enquête. Dans ce mode on donne aux répondants une image complète de toutes les questions qui composent le formulaire.

Le choix du mode panoramique s'explique par le fait que le mode panoramique permet de donner une vue d'ensemble aux répondants, contrairement au mode de gestion séquentielle où les répondants sont introduits aux questions une par une et chaque réponse est séparée du contexte. Par contre pour le mode panoramique le répondant a une vision globale des questions afin que chaque réponse fournisse le contexte de l'ensemble du questionnaire. La subjectivité présentée par le questionnaire justifie également le choix de ce mode panoramique.

Par conséquent, pour motiver les individus à s'intéresser, à répondre attentivement à tous les critères et à avoir confiance dans l'objectif ultime de la question posée et du questionnaire, "Fournissez l'accès au questionnaire. Nous l'avons trouvé utile. Globalement En obtenant un aperçu de l'intégralité du questionnaire, les répondants pouvaient s'identifier en permanence par rapport au nombre de cases remplies et à l'avancement de leur travail, ce qui favorise votre implication dans une réponse réfléchie, ce qui améliore la qualité de la réponse.

1-3-3 le retour de questionnaire.

150 exemplaires du questionnaire ont été distribués aux cadres financiers exerçant dans des entreprises de 10 salariés ou plus (en direct et par e-mail). Le formulaire électronique complété a été renvoyé directement par courriel. Des questionnaires papier ont été collectés dans les

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

locaux de l'établissement quelques jours après leur soumission. À la fin de la période d'enquête, il y avait 53 réponses retourné par les DFC d'entreprises, avec un taux de réponse de 33 %.

1-4 le logiciel de traitement

La réalisation de l'analyse des données collectées va se faire à l'aide de logiciels SPSS.

SPSS (Statistical Package for the Social Sciences) est un logiciel d'analyse statistique. C'est également le nom de la société revendeur (SPSS Inc.). En 2009, la société a décidé de changer le nom de son produit pour PASW (Predictive Analytics Software).

1-4-1 Analyses statistiques « Fréquences et pourcentage » :

Cette analyse à l'aide de SPSS nous permet de mieux comprendre la fréquence des réponses et de tirer quelques conclusions.

1-4-2 Coefficient d'asymétrie et d'aplatissement

Le coefficient d'asymétrie et d'aplatissement est un coefficient important.

L'Asymétrie Mesure la fiabilité et l'harmonisation des questions posées.

Et l'aplatissement. Reflète la répartition des données autour du centre.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Section 2 : Collecte de données

Les réponses reçues sont en nombre de 53.

Les fréquences statistiques

1- Forme juridique

Tableau N°11 : Forme juridique

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Personne physique	1	1,9	1,9	1,9
	Eurl	6	11,3	11,3	13,2
	Sarl	18	34,0	34,0	47,2
	SPA	27	50,9	50,9	98,1
	Autres	1	1,9	1,9	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

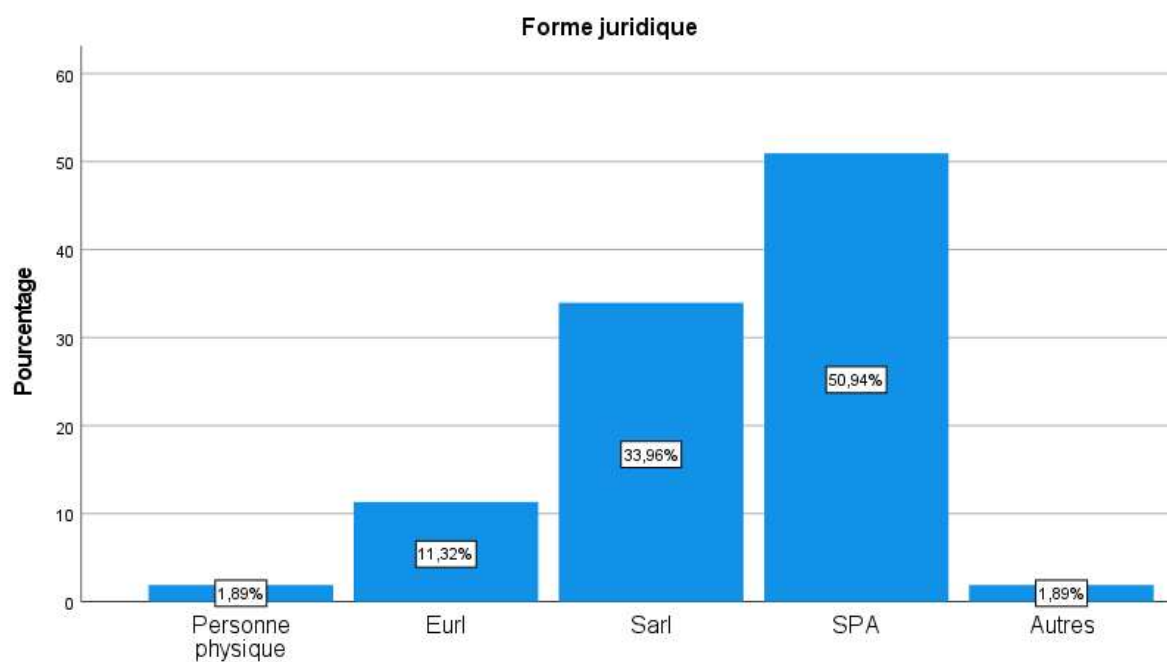
Il est évident à partir du tableau que le type d'entreprise le plus fréquent dans l'échantillon est "SPA" (Société par Actions) avec un pourcentage de 50,9%. Cela indique que les sociétés par actions sont le type d'entreprise le plus courant dans l'échantillon.

Le tableau montre que le type d'entreprise "Sarl" (Société à responsabilité limitée) se classe deuxième avec un pourcentage de 34,0%. suivi de "Eurl" (Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée) avec un pourcentage de 11,3%, Ces types d'entreprises indiquent la présence de petites et moyennes entreprises à responsabilité limitée, qu'elles soient unipersonnelles ou multi personnelles.

Il existe également une catégorie "Autres" qui fait référence à d'autres types d'entreprises non mentionnés dans le tableau. Cette catégorie représente 1,9% de l'échantillon. Comme indiqué dans le graphique suivant :

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Graphique N°1 : Forme juridique



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

2- Segment d'activité

Tableau N°12 : Segment d'activité

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Commerciale	12	22,6	22,6	22,6
	Industrielle (sidérurgie – énergie- pétrochimie)	14	26,4	26,4	49,1
	Agroalimentaires	1	1,9	1,9	50,9
	Services	23	43,4	43,4	94,3
	Autre	3	5,7	5,7	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

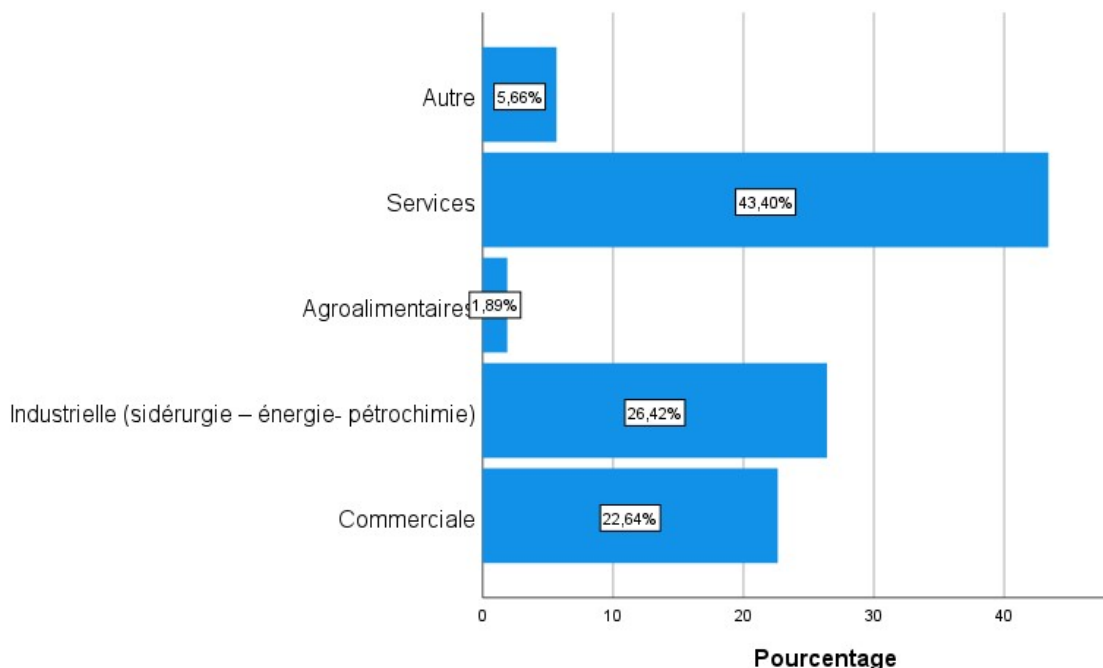
En poursuivant l'analyse des données du tableau, nous avons les informations suivantes :

- Secteur des services représente la plus grande part dans l'échantillon, avec un pourcentage de 43,4%.. Cela inclut des entreprises offrant divers services tels que les services financiers, les services de conseil, etc
- Secteur commercial : Le secteur commercial s'est également bien représenté dans l'échantillon, avec un pourcentage de 22,6%, qui comprend des activités telles que la vente au détail, la distribution, le commerce en gros, etc.
- Secteur industriel : Le secteur industriel, comprenant la sidérurgie, l'énergie et la pétrochimie, représente 26,4% de l'échantillon. Cela indique la présence d'entreprises opérant dans des secteurs liés à la fabrication, la production d'énergie et la transformation des matières premières.
- Secteur agroalimentaire : Le secteur agroalimentaire représente une petite proportion de l'échantillon, soit 1,9%. Cela suggère la présence d'entreprises liées à la production, la transformation ou la distribution d'aliments et de produits agricoles.
- Autre : Il y a une catégorie "Autre" qui représente 5,7% de l'échantillon. Cette catégorie regroupe les entreprises qui ne correspondent pas aux secteurs mentionnés précédemment ou qui ont été mal classées.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

En combinant ces informations, nous pouvons mieux comprendre la répartition des entreprises de l'échantillon en fonction de leur secteur d'activité. Comme indiqué dans le graphique suivant :

Graphique N°2 : Segment d'activité



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

3- Date de création de l'entreprise / Début d'Activité

Tableau N°13 : Date de création de l'entreprise / Début d'Activité

Valide	Avant 2010	50	94,3	94,3	94,3
	Après 2010	3	5,7	5,7	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

D'après le tableau ci-dessus :

- Nous pouvons constater que la grande majorité des entreprises de l'échantillon ont été

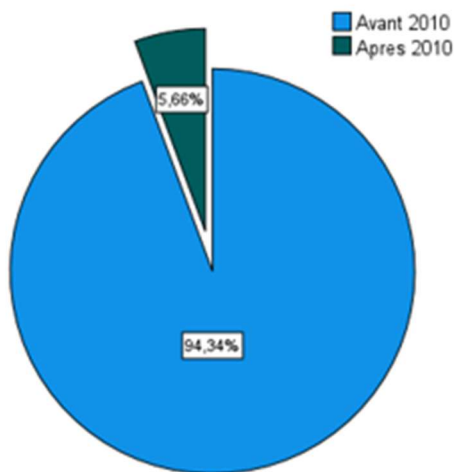
CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

créées avant 2010, représentant un pourcentage élevé de 94,3%.

- En revanche, un faible pourcentage de seulement 5,7% des entreprises ont été créées après 2010.

Ces chiffres indiquent clairement que la majorité des entreprises de l'échantillon existent depuis longtemps, avec une petite proportion d'entreprises plus récentes. Cela peut être le reflet de la stabilité et de la durabilité des entreprises établies depuis un certain temps, tandis que les nouvelles entreprises représentent une part plus modeste de l'échantillon.

Graphique N°3 : Date de création de l'entreprise / Début d'Activité



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

4- Schéma de l'organisation comptable de l'entreprise

Tableau N°14 :Schéma de l'organisation comptable de l'entreprise

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Comptabilité Centralisée	44	83,0	83,0	83,0
	Filiale / Groupe	9	17,0	17,0	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

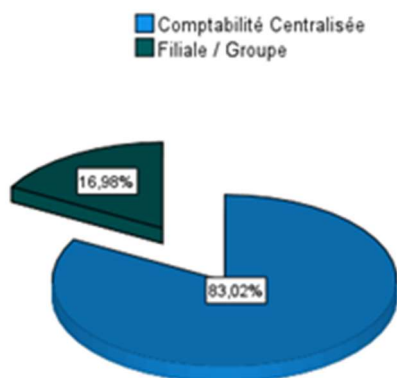
Selon le tableau ci-dessus :

- La majorité des entreprises de l'échantillon, soit 83%, ont une organisation comptable centralisée. Cela signifie que la gestion des activités comptables se fait au niveau central de l'entreprise.
- En revanche, une proportion plus faible de 17% des entreprises fonctionnent avec une organisation comptable décentralisée, soit en tant que filiale d'un groupe ou faisant partie d'un groupe d'entreprises.

Ces chiffres mettent en évidence les différentes approches adoptées par les entreprises en matière d'organisation comptable. Alors que la plupart des entreprises ont choisi une structure centralisée, d'autres ont opté pour une structure décentralisée, soit en tant que filiale d'un groupe ou en faisant partie d'un groupe d'entreprises. Cette variation peut être due à divers facteurs tels que la taille de l'entreprise, sa structure organisationnelle et ses objectifs stratégiques.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Graphique N°4 : Schéma de l'organisation comptable de l'entreprise



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

5- Poste occupé de la personne chargée du passage au Nouveau System Comptable

Tableau N°15 : Poste occupé de la personne chargée du passage au Nouveau System Comptable

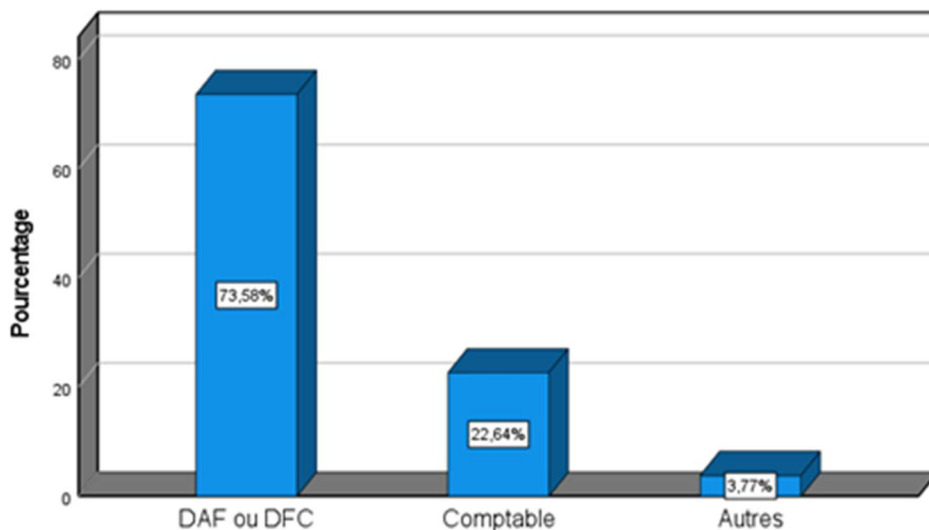
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	DAF ou DFC	39	73,6	73,6	73,6
	Comptable	12	22,6	22,6	96,2
	Autres	2	3,8	3,8	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

D'après le tableau précédent, on constate que 73,6 % des entreprises désignent un directeur administratif et financier (DAF) ou un directeur financier et comptable (DFC) pour effectuer la transition vers le nouveau système comptable. Dans 22,6 % des cas, un comptable est nommé. Un autre poste est occupé dans 3,8 % des entreprises.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Graphique N°5 : Poste occupé par la personne chargée du passage au Nouveau Systeme Comptable



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

6- Ancienneté

Tableau N°16 : Ancienneté

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	05 ans	4	7,5	7,5	7,5
	10 ans	23	43,4	43,4	50,9
	20 ans	23	43,4	43,4	94,3
	Plus	3	5,7	5,7	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

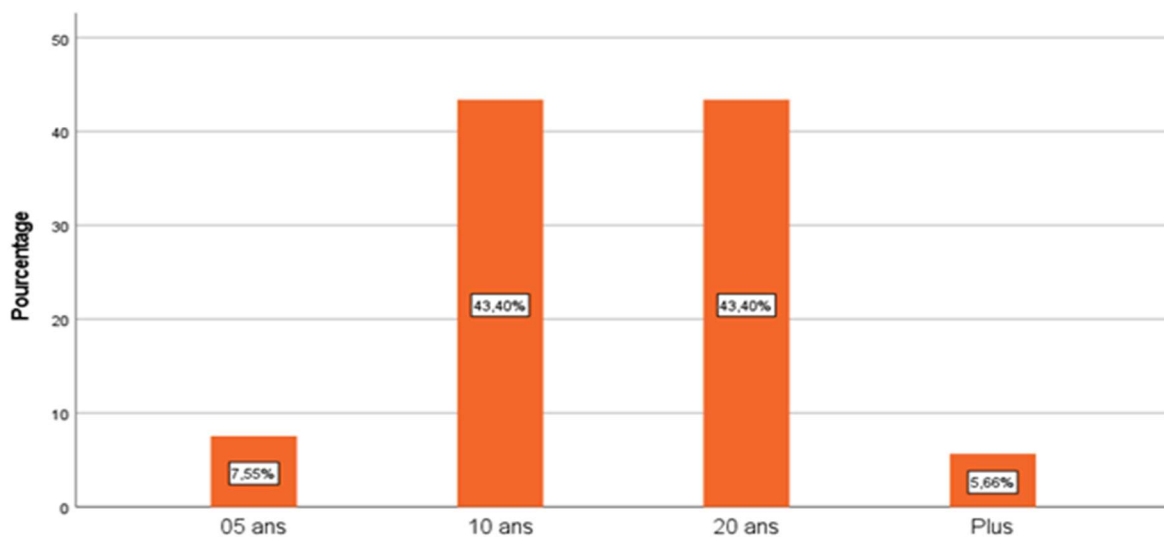
CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

En ce qui concerne l'ancienneté des employés, on observe que 7,5 % d'entre eux ont une expérience de 5 ans, tandis que 43,4 % ont une expérience de 10 ans. Environ 43,4 % des employés ont une expérience de 20 ans ou plus. Enfin, 5,7 % des employés ont une ancienneté non spécifiée.

Ces données reflètent la répartition de l'ancienneté au sein de l'entreprise. Une part importante des employés compte une expérience significative de 10 ans ou plus, ce qui peut indiquer une stabilité et une fidélité à l'entreprise. Cependant, il convient de noter que les employés ayant une ancienneté de 5 ans ou moins représentent une petite proportion de l'échantillon.

Il est important de prendre en compte l'ancienneté des employés lors de l'analyse de la main-d'œuvre, car cela peut avoir des implications sur la transmission du savoir-faire, la gestion des compétences et la planification des ressources humaines.

Graphique N°6 : Ancienneté



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

7- Diplômes et qualifications

Tableau N°17 : Diplômes et qualifications

		Réponses		Pourcentage d'observations
		N	Pourcentage	
\$Q7 ^a	Diplôme Universitaire	45	73,8%	88,2%
	Poste Graduation	4	6,6%	7,8%
	Qualification Professionnelle	12	19,7%	23,5%
Total		61	100,0%	119,6%

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon les données du tableau, on observe que 73,8 % des personnes interrogées possèdent un diplôme universitaire, tandis que seulement 6,6 % ont obtenu un diplôme de troisième cycle (post-graduation). Environ 19,7 % des personnes interrogées ont une qualification professionnelle.

Processus de Passage :

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

8- Ce passage, était-il un choix ou une obligation ? (contrainte réglementaire)

Tableau N°18 :Ce passage, était-il un choix ou une obligation ? (contrainte réglementaire)

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Oui	19	35,8	35,8	35,8
	Non	30	56,6	56,6	92,5
	autres (obligation)	4	7,5	7,5	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

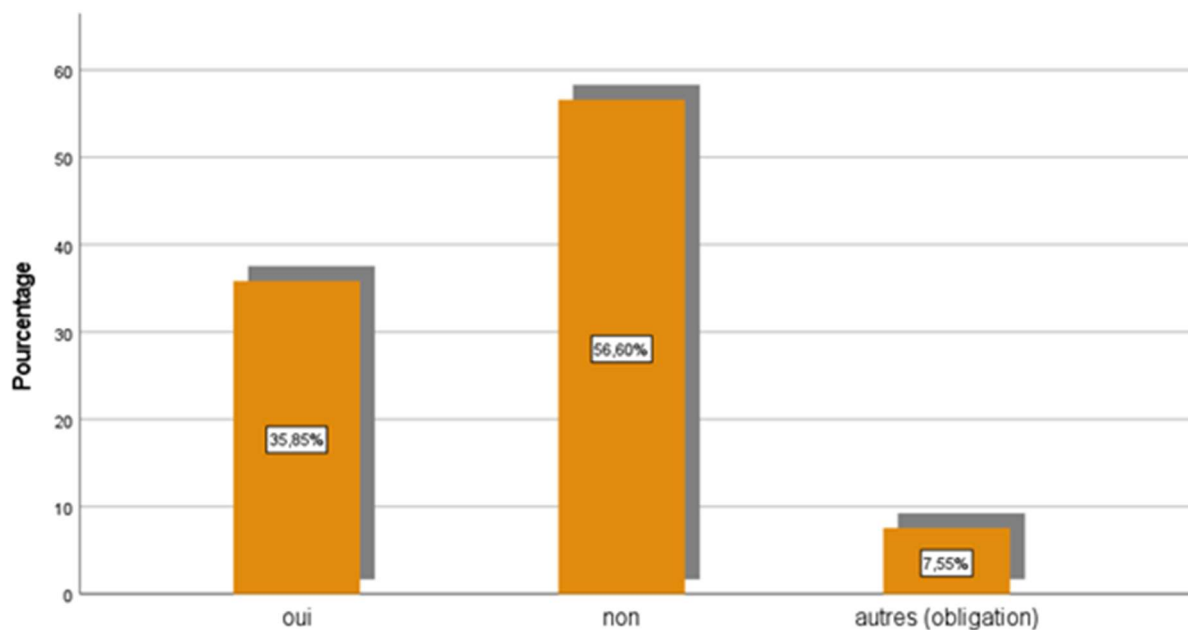
Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon le tableau ci-dessus, on constate que 35,8 % des entreprises ont choisi le passage par obligation réglementaire. En revanche, 56,6 % des entreprises ont effectué ce passage de manière volontaire, sans être contraintes par des réglementations spécifiques. Une petite proportion de 7,5 % des entreprises ont indiqué d'autres raisons pour effectuer ce passage.

Ces données mettent en évidence la diversité des motivations qui ont conduit les entreprises à effectuer ce passage. Alors que certaines entreprises ont répondu à des exigences réglementaires spécifiques, d'autres ont fait ce choix de manière proactive pour améliorer leur système comptable. Il est important de prendre en compte ces motivations lors de l'analyse et de la compréhension des résultats.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

**Graphique N°07 :Ce passage, était-il un choix ou une obligation ?
(contrainte réglementaire)**



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

9- Préparation du passage L'entreprise, était-elle dans l'obligation d'appliquer le SCF à partir de 2010 ?

Tableau N°19 : Préparation du passage L'entreprise, était-elle dans l'obligation d'appliquer le SCF à partir de 2010 ?

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	oui	52	98,1	98,1	98,1
	non	1	1,9	1,9	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

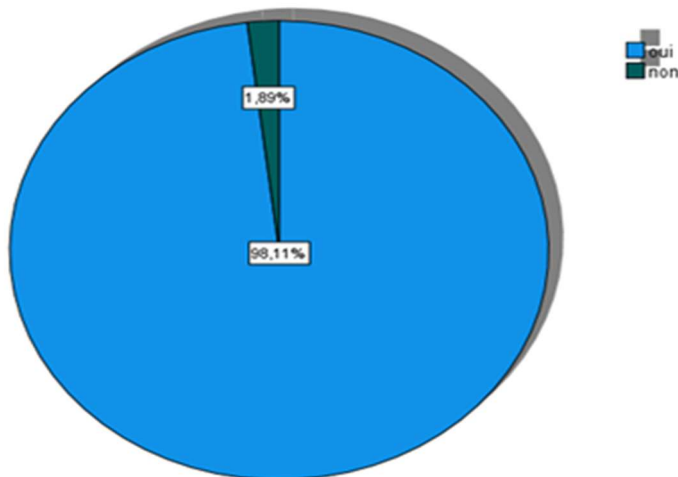
Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Selon le tableau ci-dessus, on constate que 98,1 % des entreprises étaient dans l'obligation d'appliquer le Système Comptable Financier (SCF) à partir de 2010. Seulement 1,9 % des entreprises n'étaient pas soumises à cette obligation.

Ces chiffres indiquent que la grande majorité des entreprises de l'échantillon étaient tenues de mettre en place le SCF à partir de l'année 2010. Cela peut être dû à des réglementations ou des normes comptables spécifiques imposées par les autorités compétentes. Toutefois, il convient de noter que ces résultats sont basés sur les réponses des entreprises de l'échantillon et peuvent varier d'une juridiction à une autre.

Graphique N°8 : Préparation du passage L'entreprise, était-elle dans l'obligation d'appliquer le SCF à partir de 2010 ?



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

10- Partie chargée du passage

Tableau N° 20: Partie chargée du passage

		Réponses		Pourcentage d'observations
		N	Pourcentage	
\$Q10 ^a	Le service comptabilité de l'entreprise	39	54,9%	75,0%
	Intégration et recrutement de personnel spécialisé	8	11,3%	15,4%
	Création de Groupe de travail Ad Hoc	7	9,9%	13,5%
	Accompagnement externe (bureau d'études)	17	23,9%	32,7%
Total		71	100,0%	136,5%

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon les données du tableau, on constate que 54,9 % des entreprises interrogées ont réalisées ce passage à l'aide de service comptable intérieure à l'entreprise.

11.3% des personnes interrogées indiquent que leur entreprise a opté pour l'intégration et le recrutement de personnel spécialisé au sein du service comptabilité. Cela suggère que l'entreprise a pris des mesures pour embaucher des professionnels qualifiés et expérimentés dans le domaine de la comptabilité.

Environ 9.9% des personnes interrogées déclarent que leur entreprise a créé un groupe de travail ad hoc. Cette approche consiste à former un groupe de collaborateurs internes, généralement issus de différents services, afin de travailler ensemble sur des problématiques spécifiques liées à la transition vers le nouveau système comptable. Ces groupes de travail ad hoc permettent d'exploiter les compétences internes de l'entreprise et de favoriser la collaboration entre les différents départements.

Environ 23.9 % des personnes interrogées indiquent que leur entreprise a fait appel à un accompagnement externe, généralement sous la forme d'un bureau d'études spécialisé. Ces bureaux d'études fournissent une expertise externe et des conseils techniques pour faciliter la transition vers le nouveau système comptable.

11- Préparation du passage

Tableau N° 21: Préparation du passage

		Réponses		Pourcentage d'observations
		N	Pourcentage	
\$Q11	Compagne d'information	30	32,3%	56,6%
	Correspondances administratives / Documentation	25	26,9%	47,2%
	Séminaires	38	40,9%	71,7%
Total		93	100,0%	175,5%

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon les données du tableau, on constate que 32,3 % des personnes interrogées indiquent que leur entreprise a mis en place une campagne d'information pour informer et sensibiliser les employés sur le passage au nouveau système comptable. Cette campagne d'information peut prendre différentes formes, telles que des réunions d'information, des sessions de formation, des supports de communication, etc. L'objectif de cette campagne est d'assurer une bonne compréhension du nouveau système comptable et de ses implications.

Environ 26,9 % des personnes interrogées mentionnent l'utilisation de correspondances administratives et de documentation pour accompagner le processus de transition comptable. Cela peut inclure l'envoi de circulaires, de guides, de manuels ou d'autres supports écrits pour expliquer les changements liés au nouveau système comptable et fournir des directives aux employés.

Environ 40,9 % des personnes interrogées indiquent que leur entreprise a organisé des séminaires dans le cadre du passage au nouveau système comptable. Ces séminaires peuvent être organisés en interne, avec des experts internes ou externes, ou en externe, en participant à des séminaires organisés par des organismes spécialisés, des ministères ou des associations

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

professionnelles. Les séminaires visent à approfondir les connaissances et les compétences des employés dans le domaine du nouveau système comptable.

12- Sur le thème du passage au SCF, l'Un ou plusieurs membres de votre effectif DFC, ont-ils participé à des séminaires ou colloques organisés par le ministère des finances ou l'ordre des experts comptables ?

Tableau N°22 : Sur le thème du passage au SCF, l'Un ou plusieurs membres de votre effectif DFC, ont-ils participé à des séminaires ou colloques organisés par le ministère des finances ou l'ordre des experts comptables ?

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Oui	38	71,7	71,7	71,7
	Non	12	22,6	22,6	94,3
	Autres	3	5,7	5,7	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon le tableau ci-dessus, on peut observer que 71,7 % des entreprises ont indiqué qu'au moins un membre de leur personnel chargé du système comptable (DFC) a participé à des séminaires ou colloques organisés par le ministère des finances ou l'ordre des experts-comptables. 22,6 % des entreprises ont répondu par la négative, indiquant qu'aucun membre de leur personnel n'a participé à de tels événements. Enfin, 5,7 % des entreprises ont mentionné une réponse autre.

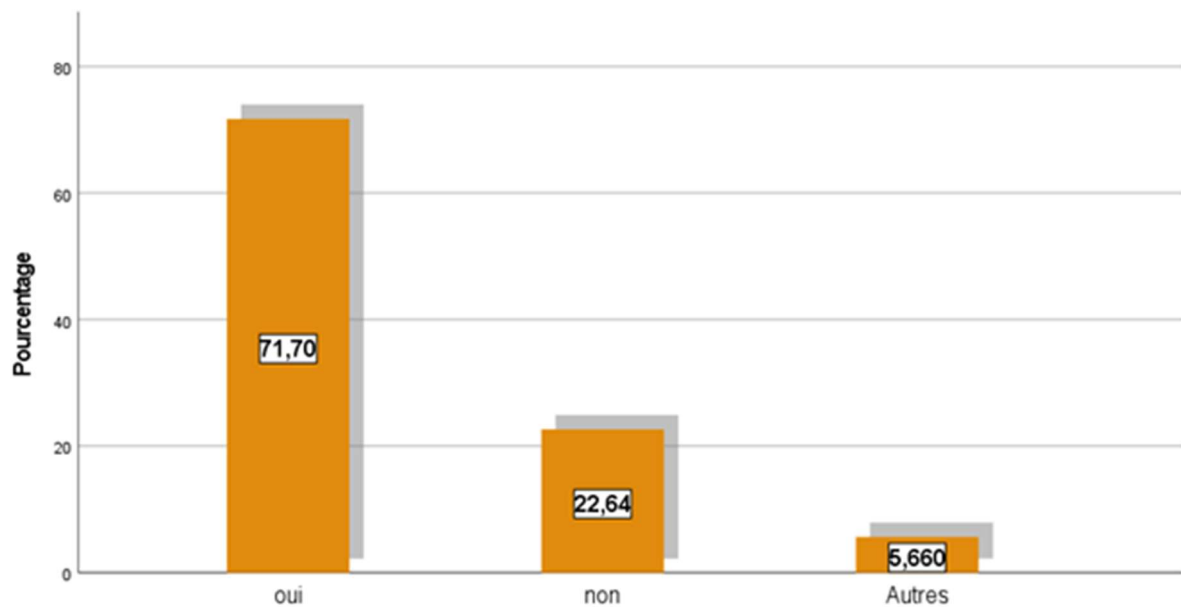
Ces données suggèrent que la majorité des entreprises ont cherché à renforcer les compétences de leur personnel en matière de système comptable en participant à des séminaires ou colloques organisés par des institutions gouvernementales telles que le ministère des finances ou des organismes professionnels tels que l'ordre des experts-comptables. Cela

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

démontre leur engagement envers l'actualisation des connaissances et le maintien d'une expertise comptable de haut niveau.

Il convient de noter que les séminaires et colloques organisés par ces institutions peuvent fournir des informations et des orientations précieuses sur les changements et les mises à jour du SCF, permettant aux entreprises de se tenir au courant des réglementations comptables en vigueur.

Graphique N° 9: Sur le thème du passage au SCF, l'Un ou plusieurs membres de votre effectif DFC, ont-ils participé à des séminaires ou colloques organisés par le ministère des finances ou l'ordre des experts comptables ?



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

13- Si oui, a quelle fréquence ?

Tableau N° 23: Si oui, a quelle fréquence ?

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide 1 fois	12	22,6	22,6	22,6
Plusieurs fois	41	77,4	77,4	100,0
Total	53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

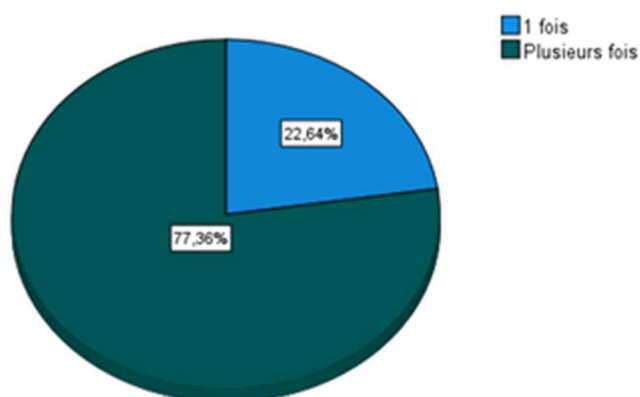
Selon le tableau ci-dessus, parmi les entreprises dont au moins un membre de leur personnel chargé du système comptable (DFC) a participé à des séminaires ou colloques organisés par le ministère des finances ou l'ordre des experts-comptables, on observe que 22,6 % des entreprises ont déclaré une participation une seule fois, tandis que 77,4 % des entreprises ont déclaré une participation à plusieurs reprises.

Ces données indiquent que la majorité des entreprises ayant participé à ces séminaires ou colloques ont bénéficié de ces événements à plusieurs reprises. Cela suggère un engagement continu dans le développement professionnel et l'actualisation des connaissances en matière de système comptable.

La participation régulière à de tels événements peut offrir aux entreprises une opportunité de rester informées des dernières évolutions et pratiques comptables, ainsi que de favoriser les échanges et le partage d'expériences avec d'autres professionnels du secteur. Cela contribue à renforcer les compétences et l'expertise des membres du personnel chargés du système comptable, ce qui peut avoir un impact positif sur la qualité des opérations comptables au sein de l'entreprise

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Graphique N°10 : Si oui, a quelle fréquence ?



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

14- Comment évaluez-vous votre niveau de connaissance sur le système SCF ?

Tableau N°24 : Comment évaluez-vous votre niveau de connaissance sur le système SCF ?

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide moyenne	5	9,4	9,4	9,4
acceptable	31	58,5	58,5	67,9
Excellente	17	32,1	32,1	100,0
Total	53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon le tableau ci-dessus, on peut évaluer le niveau de connaissance des personnes interrogées sur le système SCF comme suit : 9,4 % estiment avoir une connaissance moyenne, 58,5 % estiment avoir une connaissance acceptable et 32,1 % estiment avoir une connaissance excellente.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Ces données révèlent que la majorité des personnes interrogées se considèrent comme ayant une connaissance acceptable du système SCF. Cela suggère qu'elles ont une compréhension adéquate des principes et des pratiques du système comptable en vigueur.

15- Etes-vous une personne impliquée dans l'élaboration des états financiers?

Tableau N°25 :Etes-vous une personne impliquée dans l'élaboration des états financiers?

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide oui	53	100,0	100,0	100,0

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Graphique N° 11:Etes-vous une personne impliquée dans l'élaboration des états financiers?



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

16- Sur quels types d'états (ou éléments) intervenez-vous ?

Tableau N°26 : Sur quels types d'états (ou éléments) intervenez-vous ?

	Réponses		Pourcentage d'observations
	N	Pourcentage	
\$Q16 ^a Bilan	50	21,6%	94,3%
Tableau de variation des capitaux propres	34	14,7%	64,2%
Tableau de flux de trésorerie	35	15,1%	66,0%
TCR	36	15,5%	67,9%
liasse fiscale	45	19,4%	84,9%
annexes	32	13,8%	60,4%
Total	232	100,0%	437,7%

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon les données fournies, voici la répartition des différentes méthodes utilisées pour accompagner le passage au nouveau système comptable :

- 21,6 % des personnes interrogées indiquent leur participation à l'élaboration de bilan de l'entreprise. Le bilan reflète les variations des capitaux propres ; et est un état financier essentiel qui présente la situation financière de l'entreprise à une date donnée, en mettant en évidence les actifs, les passifs et les capitaux propres de l'entreprise.
- 14,7 % des personnes interrogées mentionnent leur participation à l'élaboration de tableau de variation des capitaux propres. Ce tableau permet de présenter les mouvements et les variations des capitaux propres de l'entreprise sur une période donnée, en mettant en évidence les différentes sources de variation telles que les bénéfices, les pertes, les apports en capital, etc.
- 15.1% des personnes interrogées ont mentionnées leur participation à l'élaboration de

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

tableau de flux de trésorerie.

- 15,5 % des personnes interrogées indiquent leur participation à l'élaboration de tableau de flux de trésorerie (TCR). Le TCR est un état financier qui présente les flux de trésorerie entrants et sortants de l'entreprise au cours d'une période donnée. Il permet d'analyser la capacité de l'entreprise à générer des liquidités et à gérer ses flux de trésorerie.
- 19,4 % des personnes interrogées font référence à l'utilisation de liasse fiscale. La liasse fiscale est un document qui permet de rapprocher les données comptables de l'entreprise avec les données fiscales, en mettant en évidence les écarts et les ajustements nécessaires pour la déclaration fiscale.
- Enfin, 13,8 % des personnes interrogées mentionnent leur participation à l'élaboration des annexes dans le cadre du passage au nouveau système comptable. Les annexes sont des documents complémentaires aux états financiers qui fournissent des informations détaillées sur certains éléments, tels que les politiques comptables, les engagements hors bilan, les événements post-clôture, etc.

17- Estimez-vous que les éléments conceptuels du SCF (ses définitions et méthodologie) aient apporté des changements dans votre organisation de production des états comptables et financiers ?

Tableau N° 27: Estimez-vous que les éléments conceptuels du SCF (ses définitions et méthodologie) aient apporté des changements dans votre organisation de production des états comptables et financiers ?

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Oui	47	88,7	88,7	88,7
	Non	6	11,3	11,3	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

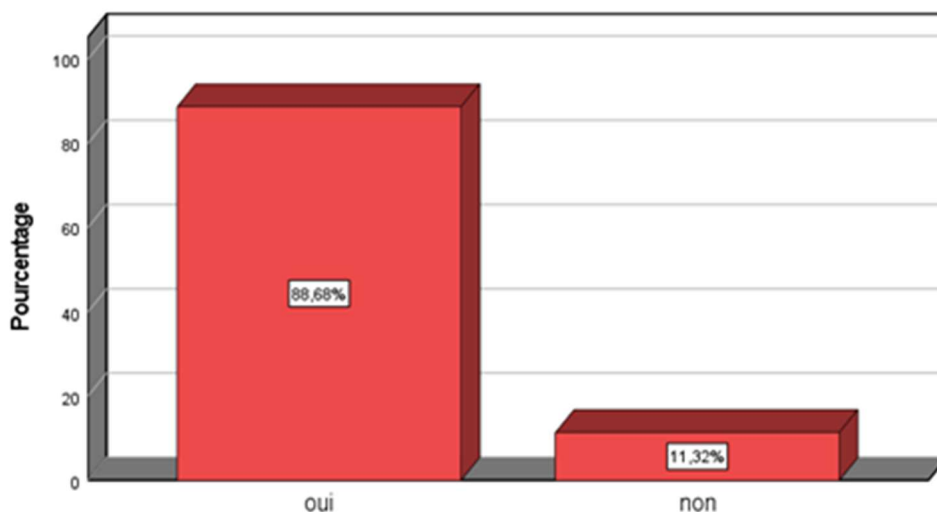
CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon les données du tableau, 88,7% des personnes interrogées estiment que les éléments conceptuels du SCF (ses définitions et méthodologie) ont apporté des changements dans leur organisation de production des états comptables et financiers, tandis que 11,3% estiment que ces éléments n'ont pas apporté de changements.

Ces chiffres indiquent qu'une grande majorité des personnes interrogées reconnaissent l'impact des éléments conceptuels du SCF sur leur organisation. Cela suggère que l'adoption du SCF a entraîné des modifications dans la manière dont les états comptables et financiers sont produits, probablement en termes de normes et de méthodes comptables utilisées, ainsi que dans les processus et les pratiques de reporting financier.

Graphique N°12 : Estimez-vous que les éléments conceptuels du SCF (ses définitions et méthodologie) aient apporté des changements dans votre organisation de production des états comptables et financiers ?



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

18- Accompagnement entre entreprises : Avez-vous utilisé un procédé inspiré d'autres organismes similaires au votre ?

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Tableau N°28 :Accompagnement entre entreprises : Avez-vous utilisé un procédé inspiré d'autres organismes similaires au votre ?

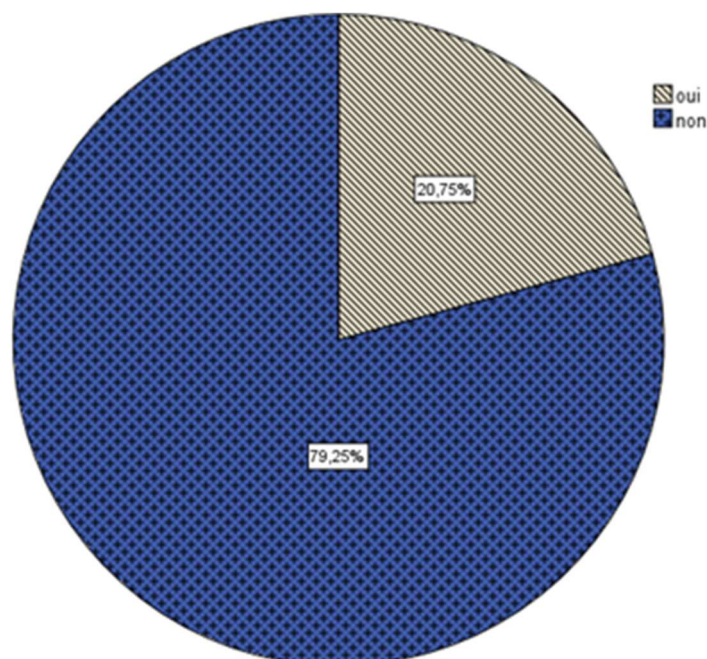
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Oui	11	20,8	20,8	20,8
	Non	42	79,2	79,2	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon les données du tableau, 20,8% des personnes interrogées ont utilisé un procédé inspiré d'autres organismes similaires au leur pour leur accompagnement, tandis que 79,2% n'ont pas utilisé cette approche.

Ces chiffres suggèrent que la majorité des personnes interrogées n'ont pas cherché à s'inspirer d'autres organismes similaires dans le cadre de leur accompagnement. Cela peut indiquer que ces personnes ont préféré développer leurs propres stratégies et méthodes d'accompagnement, adaptées à leurs besoins et à leur contexte spécifique.

Graphique N°13 : Accompagnement entre entreprises : Avez-vous utilisé un procédé inspiré d'autres organismes similaires au votre ?



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

19- Combien de temps a fallu pour votre organisme pour achever le passage au nouveau système comptable

Tableau N° 30: Combien de temps a fallu pour votre organisme pour achever le passage au nouveau système comptable

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1 exercice	26	49,1	49,1	49,1
	2 exercices	18	34,0	34,0	83,0
	plus que 2	9	17,0	17,0	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

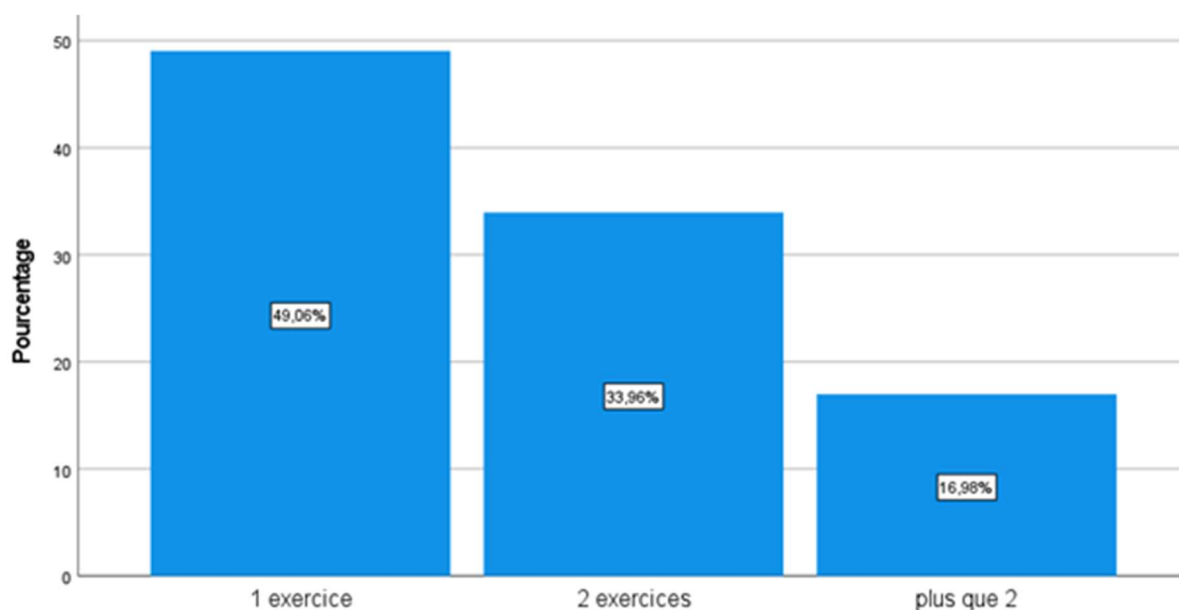
CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Selon les données du tableau, on observe que 49,1 % des personnes interrogées ont indiqué que leur organisme a achevé le passage au nouveau système comptable en 1 exercice, tandis que 34,0 % ont déclaré que cela a pris 2 exercices. Enfin, 17,0 % ont mentionné que le passage a pris plus de 2 exercices.

Ces chiffres reflètent la durée nécessaire pour achever le passage au nouveau système comptable dans les différentes organisations. La majorité des personnes interrogées ont déclaré que leur organisme a réussi à effectuer cette transition en 1 exercice, ce qui suggère une mise en œuvre relativement rapide et efficace du nouveau système.

Cependant, il convient de noter qu'une part significative des personnes interrogées ont mentionné que le processus a pris plus de temps, que ce soit 2 exercices ou plus. Cela peut être dû à divers facteurs, tels que la complexité de la transition, la taille de l'organisation, les ressources disponibles et d'autres contraintes spécifiques.

Graphique N°14 : Combien de temps a fallu pour votre organisme pour achever le passage au nouveau système comptable



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Résultats du Passage : L'efficacité de l'application SCF (Légitimité versus performances).

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

20- A la fin de votre passage, avez-vous senti une amélioration sur le niveau d'information comptable et financière (par rapport à l'ancien système classique

Tableau : 31 A la fin de votre passage, avez-vous senti une amélioration sur le niveau d'information comptable et financière (par rapport à l'ancien système classique)

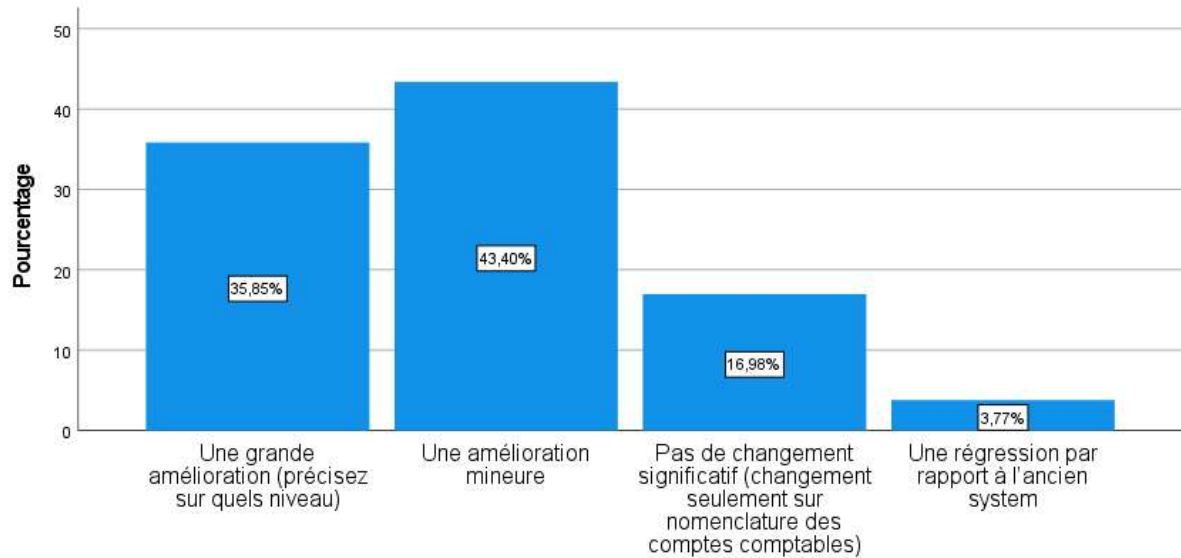
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Une grande amélioration (précisez sur quels niveau)	19	35,8	35,8	35,8
	Une amélioration mineure	23	43,4	43,4	79,2
	Pas de changement significatif (changement seulement sur nomenclature des comptes comptables)	9	17,0	17,0	96,2
	Une régression par rapport à l'ancien système	2	3,8	3,8	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon les données du tableau, on observe que la plus parts des personnes interrogées (43,4 % + 35.8 %) ont indiqué qu'il y a une amélioration sur le niveau information comptable et financière organisme par rapport à l'ancien système classique

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Graphique N°15 : A la fin de votre passage, avez-vous senti une amélioration sur le niveau d'information comptable et financière (par rapport à l'ancien système classique).



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

21- En cas d'amélioration, où se localisent les biens faits du nouveau système ?

Tableau N°32 :En cas d'amélioration, ou se localisent les biens faits du nouveau système ?

	Réponses		Pourcentage d'observations
	N	Pourcentage	
\$Q21 ^a Information managériale	31	30,1%	62,0%
Rapport avec services fiscaux	42	40,8%	84,0%
Rapport avec banques et partenaires	30	29,1%	60,0%
Total	103	100,0%	206,0%

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon les données fournies, voici la répartition des différentes méthodes de communication utilisées dans le cadre du passage au nouveau système comptable :

- 30,1 % des personnes interrogées indiquent que leur entreprise utilise des rapports d'information managériale. Ces rapports sont destinés à la direction et aux responsables de l'entreprise pour les aider dans la prise de décisions et la gestion des activités. Ils fournissent des informations financières et non financières pertinentes pour l'analyse et le suivi des performances de l'entreprise.
- 40,8 % des personnes interrogées mentionnent l'existence de rapports avec les services fiscaux. Ces rapports sont établis pour répondre aux obligations fiscales de l'entreprise et pour assurer la conformité avec la législation fiscale en vigueur. Ils comprennent généralement des informations financières et comptables spécifiques nécessaires pour le calcul et la déclaration des impôts.
- 29,1 % des personnes interrogées font référence aux rapports établis avec les banques et les partenaires. Ces rapports sont utilisés pour communiquer les informations

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

financières aux institutions financières et aux partenaires commerciaux de l'entreprise. Ils peuvent inclure des états financiers, des rapports de gestion, des prévisions financières, etc., selon les besoins et les exigences des parties prenantes.

22- Avez-vous été motivé pour le travail du passage par votre entreprise ?

Tableau N°33 :Avez-vous était motivé pour le travail du passage par votre entreprise ?

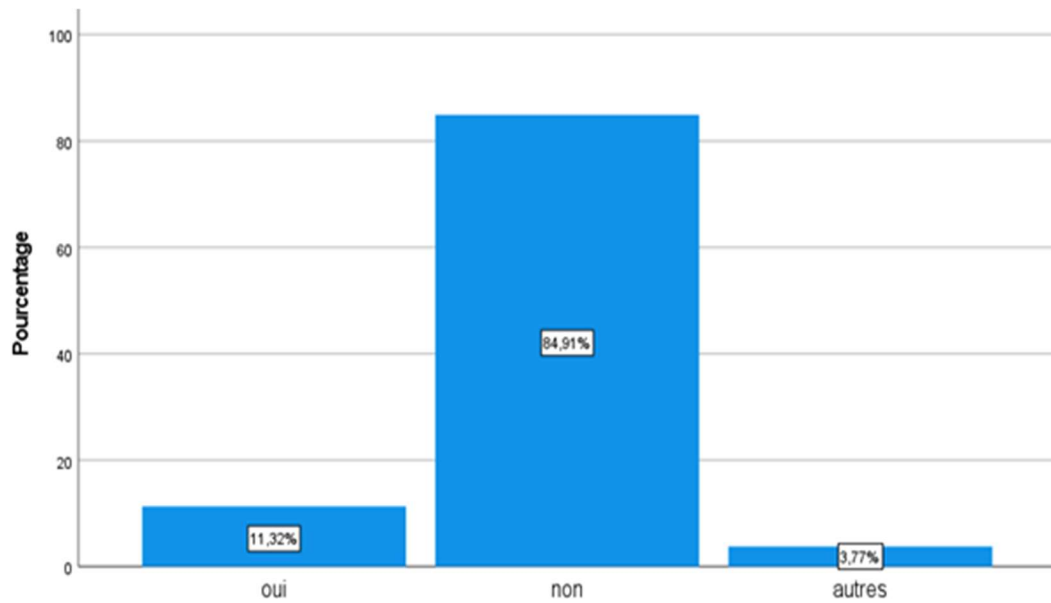
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Oui	6	11,3	11,3	11,3
	Non	45	84,9	84,9	96,2
	Autres	2	3,8	3,8	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon les données fournies dans le tableau, on observe que 11,3 % des personnes interrogées ont déclaré être motivées par leur entreprise pour effectuer le travail de passage au nouveau système comptable. En revanche, la grande majorité, soit 84,9 %, ont indiqué ne pas être motivées par leur entreprise dans cette tâche. Un petit pourcentage de 3,8 % a mentionné d'autres motivations.

Ces chiffres suggèrent que la motivation des employés par leur entreprise pour effectuer le travail de passage au nouveau système comptable est relativement faible. La majorité des personnes interrogées ont indiqué ne pas recevoir de motivation spécifique de la part de leur entreprise dans cette démarche. Cela peut avoir un impact sur l'engagement et la volonté des employés à effectuer ce travail de manière efficace et efficiente.

Graphique N°16 :Avez-vous été motivé pour le travail du passage par votre entreprise ?



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

23-Si vous avez appliqué la « juste valeur » dans la valorisation des immobilisations corporelles, quels sont les types touchés par cette méthode ?

Tableau N°34 : Si vous avez appliqué la « juste valeur » dans la valorisation des immobilisations corporelles, quels sont les types touchés par cette méthode ?

	Réponses		Pourcentage d'observations
	N	Pourcentage	
\$Q23 ^a Toutes les immobilisations corporelles	4	11,1%	18,2%
Les terrains	14	38,9%	63,6%
Les constructions	2	5,6%	9,1%
Les bâtiments	16	44,4%	72,7%
Total	36	100,0%	163,6%

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon les données du Tableau, voici la répartition des types d'immobilisations corporelles qui ont été évaluées en utilisant la méthode de la "juste valeur" :

- 11,1 % des personnes interrogées indiquent que toutes les immobilisations corporelles ont été évaluées selon la méthode de la "juste valeur". Cela signifie que l'ensemble des actifs corporels de l'entreprise, tels que les terrains, les constructions et les bâtiments, ont été évalués en utilisant cette méthode.
- 38,9 % des personnes interrogées précisent que seuls les terrains ont été évalués selon la méthode de la "juste valeur". Cette méthode de valorisation a été appliquée spécifiquement aux terrains détenus par l'entreprise, tandis que les autres types d'immobilisations corporelles ont été évalués différemment.
- 5,6 % des personnes interrogées mentionnent que seules les constructions ont été évaluées selon la méthode de la "juste valeur". Cela signifie que la valorisation basée sur la "juste valeur" a été appliquée uniquement aux constructions détenues par l'entreprise, tandis que les autres types d'immobilisations corporelles ont été évalués

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

selon d'autres méthodes.

- Enfin, 44,4 % des personnes interrogées indiquent que seuls les bâtiments ont été évalués selon la méthode de la "juste valeur". Cela signifie que la méthode de la "juste valeur" a été appliquée spécifiquement aux bâtiments détenus par l'entreprise, tandis que les autres types d'immobilisations corporelles ont été évalués différemment.

24- Quelle méthode de valorisation vous avez appliquée pour les immobilisations incorporelles ?

Tableau N°35 :Quelle méthode de valorisation vous avez appliquée pour les immobilisations incorporelles ?

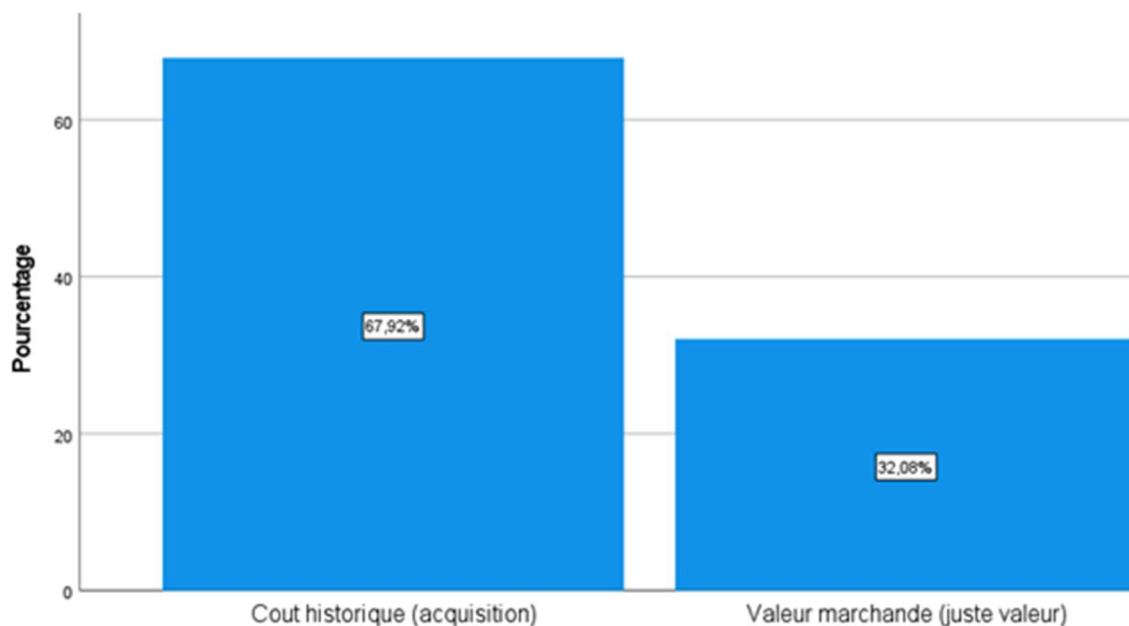
			Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Cout historique	(acquisition)	36	67,9	67,9	67,9
	Valeur marchande	(juste valeur)	17	32,1	32,1	100,0
	Total		53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon les données fournies dans le tableau, on constate que 67,9 % des personnes interrogées ont indiqué avoir utilisé la méthode de valorisation des immobilisations incorporelles basée sur le coût historique d'acquisition. En revanche, 32,1 % ont déclaré avoir utilisé la méthode de valorisation basée sur la valeur marchande (juste valeur).

Ces résultats montrent que la majorité des entreprises ont choisi d'évaluer leurs immobilisations incorporelles en se basant sur le coût historique d'acquisition, c'est-à-dire le montant dépensé initialement pour acquérir ces actifs. Cela implique de prendre en compte le prix d'achat, les coûts de transport, d'installation, etc.

GraphiqueN°17 : Quelle méthode de valorisation vous avez appliquée pour les immobilisations incorporelles ?



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

25- Selon vous, après passage au SCF, les comptes arrêtés sont-ils plus :

Tableau N° 36 :Selon vous, après passage au SCF, les comptes arrêtés sont-ils plus

	Réponses		Pourcentage d'observations
	N	Pourcentage	
Transparents	38	26,8%	73,1%
Pertinents	27	19,0%	51,9%
Comparables	33	23,2%	63,5%
Fiables	44	31,0%	84,6%
Total	142	100,0%	273,1%

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Selon les données fournies, voici la perception des personnes interrogées concernant les comptes arrêtés après le passage au SCF :

- 26,8 % estiment que les comptes arrêtés sont plus transparents. Cela signifie que, selon eux, le SCF a amélioré la lisibilité et la clarté des informations financières présentées dans les comptes de l'entreprise.
- 19,0 % estiment que les comptes arrêtés sont plus pertinents. Cela suggère que le SCF a permis de mieux aligner les informations financières sur les besoins et les attentes des utilisateurs internes et externes des états financiers.
- 23,2 % estiment que les comptes arrêtés sont plus comparables. Cela indique que le SCF a facilité la comparaison des performances financières de l'entreprise avec d'autres entités similaires, ce qui peut être utile pour les analyses et les prises de décision.
- Enfin, 31,0 % estiment que les comptes arrêtés sont plus fiables. Cela signifie qu'ils considèrent que le SCF a renforcé la fiabilité et la crédibilité des informations financières présentées dans les états financiers de l'entreprise.

26- La méthode d'évaluation dite de « juste valeur », est-elle complexe à mettre en place

Tableau N° 37: La méthode d'évaluation dite de « juste valeur », est-elle complexe à mettre en place

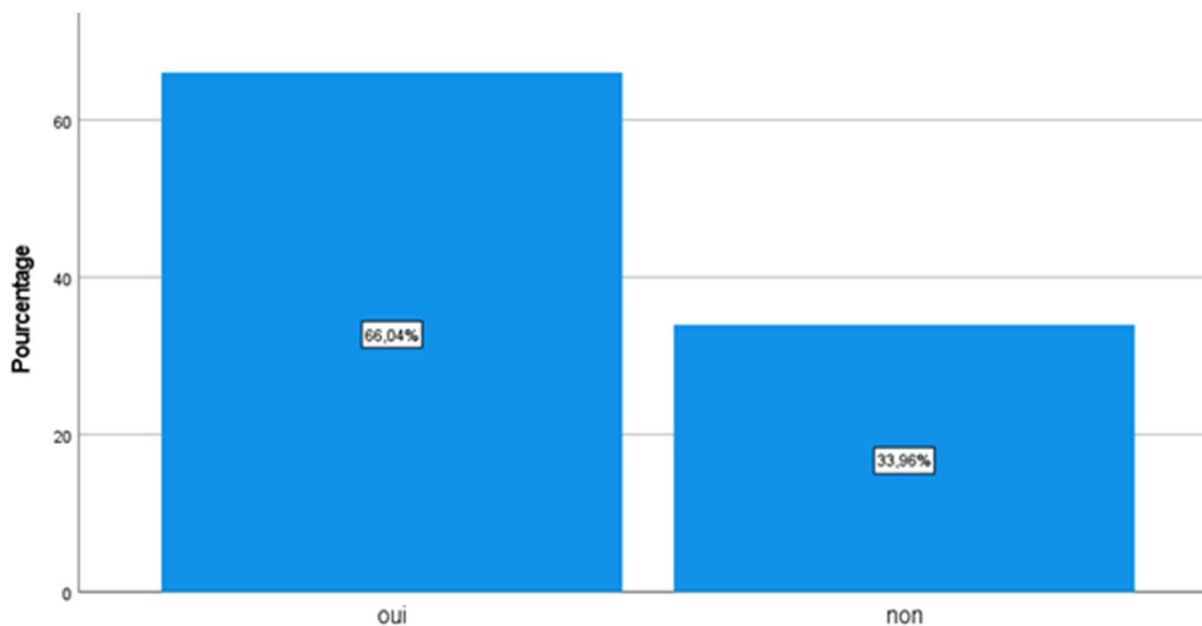
	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide oui	35	66,0	66,0	66,0
non	18	34,0	34,0	100,0
Total	53	100,0	100,0	

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon les données du tableau, 66,0 % des personnes interrogées estiment que la méthode d'évaluation dite de "juste valeur" est complexe à mettre en place, tandis que 34,0 % estiment le contraire.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Graphique N° 18: La méthode d'évaluation dite de « juste valeur », est-elle complexe à mettre en place



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

27- Est-elle une méthode couteuse pour l'entreprise ?

Tableau N° 38: Est-elle une méthode couteuse pour l'entreprise ?

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	oui	18	34,0	34,0	34,0
	non	35	66,0	66,0	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

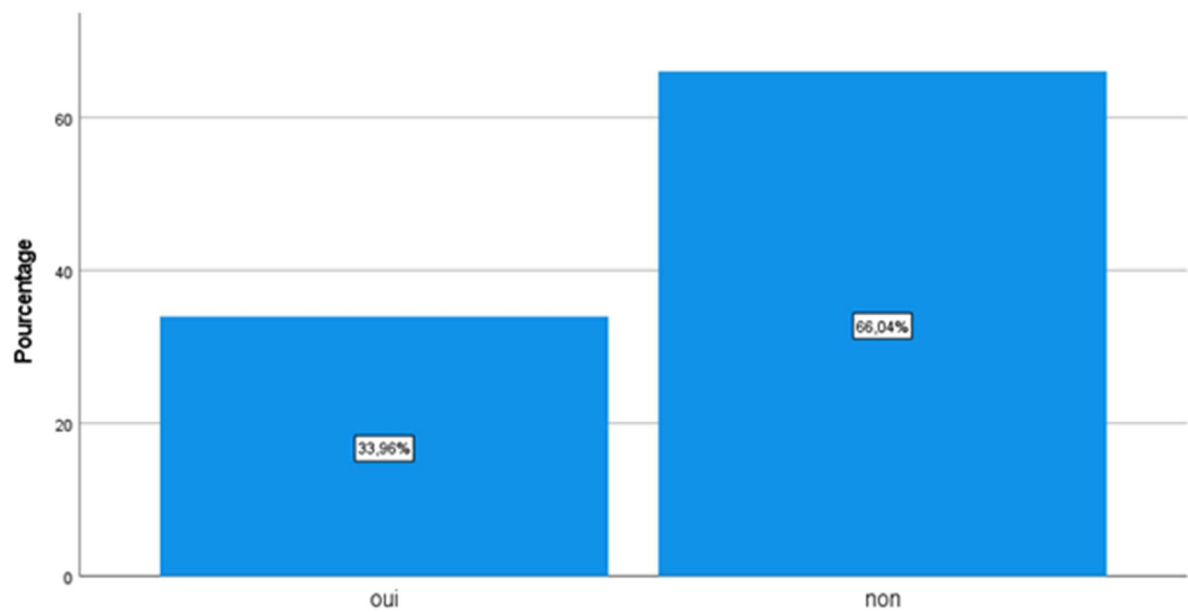
Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon les données du tableau, 34,0 % des personnes interrogées estiment que la méthode d'évaluation dite de "juste valeur" est coûteuse pour l'entreprise, tandis que 66,0 % estiment le contraire.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Ces résultats suggèrent que la majorité des personnes interrogées ne considèrent pas que l'utilisation de la méthode de juste valeur est coûteuse pour l'entreprise. La méthode de juste valeur peut offrir une meilleure représentation de la valeur actuelle des actifs, ce qui peut être avantageux pour les parties prenantes et les décisions d'investissement. De plus, la méthode de juste valeur peut être conforme aux normes comptables et réglementaires, ce qui peut être essentiel pour une présentation précise des états financiers.

Graphique N°19 : Est-elle une méthode coûteuse pour l'entreprise ?



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

28- A-t-elle une influence méconnue sur les états financiers

Tableau N°39 : A-t-elle une influence méconnue sur les états financiers

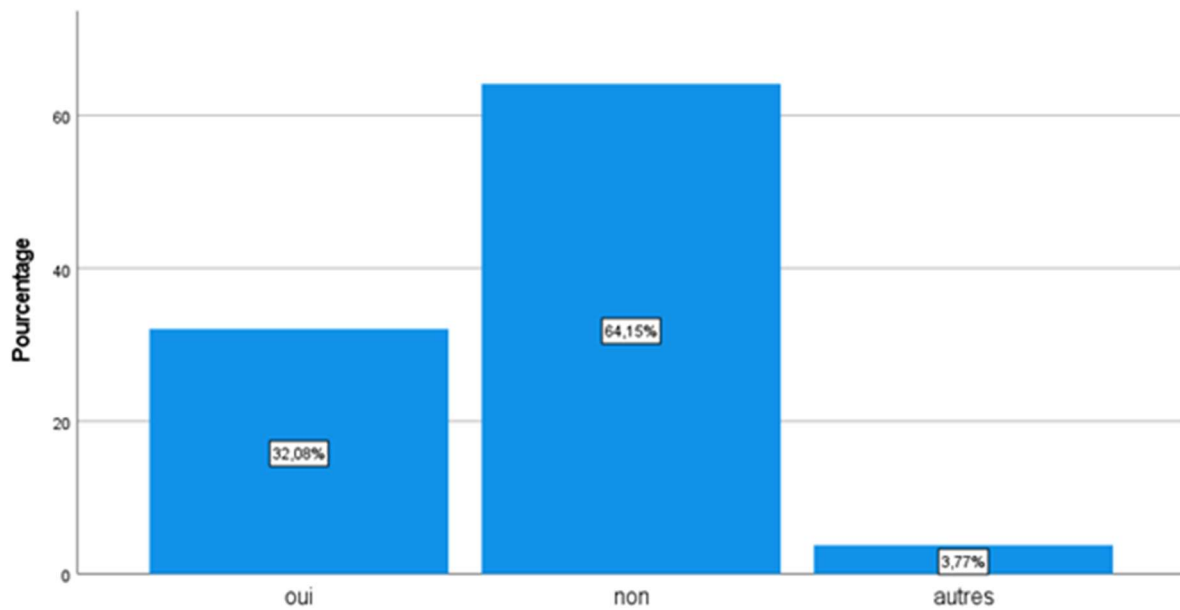
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	oui	17	32,1	32,1	32,1
	non	34	64,2	64,2	96,2
	autres	2	3,8	3,8	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

Selon les données du tableau, 32,1 % des personnes interrogées estiment que la méthode d'évaluation dite de "juste valeur" a une influence méconnue sur les états financiers, tandis que 64,2 % estiment qu'il existe une influence importante sur les états financiers.

Graphique 20: A-t-elle une influence méconnue sur les états financiers



Source : Notre élaboration à l'aide du logiciel SPSS

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

la distribution de notre variables

Coefficient d'asymétrie et d'aplatissement

Descriptive Statistics

	N	Mean	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
X	53	1,5154	,537	,327	-,021	,644
Y	53	1,5616	,301	,327	-1,309	,644
Valid (listwise)	N 53					

Il ressort de la table que les coefficients d'asymétrie varient entre -0,021 et -1,309, ce qui est inférieur à 3 et se situe dans la plage acceptable pour une distribution normale qui va de -3 à 3. En ce qui concerne les coefficients d'aplatissement, ils se situent entre 0,537 et 0,301, ce qui est inférieur à 20. Ces résultats indiquent que les données suivent une distribution normale.

Sur la base de ce test, il est possible d'utiliser des tests statistiques paramétriques pour analyser les données et tester les hypothèses de l'étude.

Pour déterminer la nature de la relation entre la variable indépendante et la variable dépendante, le coefficient de corrélation entre les deux a été calculé.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Correlations

		X	Y
X	Pearson Correlation	1	,611**
	Sig. (2-tailed)		,000
	N	53	53
Y	Pearson Correlation	,611**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	
	N	53	53

** . Correlation is significant at the 0.01 level

(2-tailed).

Les résultats du tableau ont montré une corrélation positive significative entre la variable indépendante et la variable dépendante, avec un coefficient de corrélation de 0,661. Cela indique l'existence d'une relation directe entre les deux variables.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,611 ^a	,373	,361	,15335

a. Predictors: (Constant), X

ANOVA^a

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	,715	1	,715	30,393	,000 ^b
Residual	1,199	51	,024		
Total	1,914	52			

a. Dependent Variable: Y

b. Predictors: (Constant), X

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	,084	,269		,313	,756
X	,975	,177	,611	5,513	,000

a. Dependent Variable: Y

Le tableau d'analyse de la variance pour la deuxième hypothèse secondaire indique que la valeur calculée (f) est de 30,393 avec des degrés de liberté (1 et 51) et une significativité de 0,000. Cette valeur est inférieure au seuil de signification adopté dans l'étude ($\alpha = 0,05$), ce qui nous conduit à rejeter l'hypothèse nulle (H0) et à accepter l'hypothèse alternative selon laquelle il existe une influence statistiquement significative de la variable indépendante sur la variable dépendante. Le coefficient de corrélation est estimé à 0,661, ce qui indique une relation positive forte. Le coefficient de détermination, quant à lui, est de 0,373, ce qui signifie que 37,3 % de la variation dans la variable dépendante peut être expliquée par la variable indépendante, tandis que le reste est attribuable à d'autres facteurs non inclus dans le modèle. On peut ainsi obtenir l'équation de régression linéaire pour décrire la relation entre la variable indépendante et la variable dépendante :

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

:

$$Y = B_0 + B_1X$$

$$Y = 0.084 + 0.975x$$

Cela signifie que dans ce modèle, si la variable indépendante (X) augmente d'une unité, la variable dépendante (Y) augmente de 0,975. Cela reflète la relation positive forte entre les deux variables obtenues à partir de l'analyse de régression.

CHAPITRE4 : LE CAS PRATIQUE

Conclusion de chapitre

Nous avons mené des enquêtes de terrain auprès de cinquante entreprises principalement originaires du centre et de l'ouest de l'Algérie, nous avons constaté une grande difficulté pour accéder rapidement à l'information et aux personnes interrogées dans ce cadre de recherches.

Par ailleurs, la plupart des professionnels de la comptabilité et de la finance confirment l'impossibilité d'appliquer un nouveau système comptable financier selon les règles et procédures exigées par les référentiels internationaux. Cela nous a incité à confirmer qu'il existe un travail important afin d'établir un langage comptable commun qui nous permette d'aller au-delà de l'environnement algérien.

En plus en approchant des entreprises et de ces cadres on a constaté leur point de vue qui se diffère d'une entreprise à une autre et d'un cadre à un autre sur le nouveau référentiel comptable algérienne.

Par ailleurs la comparaison entre les entreprises et les cadres des entreprises chargées de ce passage montre la disparité des expériences et des compétences entre eux, et la disparité des moyens mis en œuvre par les entreprises afin de réussir ce passage.

Notre objectif dans le cadre de ce travail de recherche est de mieux cerner la problématique **Quels sont les facteurs explicatifs du changement de système comptable algérien ?**

Nous considérons que l'application du nouveau système comptable algérien est une obligation imposée aux entreprises algériennes afin de répondre aux exigences internationales ; et afin d'avoir une information comptable claire au niveau national qu'au niveau international.

Pour atteindre ces objectifs les entreprises algériennes se trouvent dans l'obligation de revoir leur organisation comptable et de mettre en œuvre les moyens nécessaires.

CONCLUSION GENERALE

Conclusion générale

Notre travail doctoral vise à identifier les facteurs explicatifs du changement du système comptable algérien ; donc notre objectif était d'observer et de comprendre pourquoi l'Algérie a lancé la réforme de son système comptable algérien. Pour cela, nous avons eu recours à une démarche explicative basée sur un cadre conceptuel multi-théorique afin d'appréhender le phénomène de changement de système comptable algérien.

Dans cette conclusion nous allons effectuer en premier lieu un retour sur la problématique, ainsi qu'une synthèse des résultats, puis nous citons les contributions et les limites de la thèse.

1-Retour sur la problématique :

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

Quelle sont les facteurs explicatifs de changement de système comptable algérien ?

Nous y avons répondu en mettant en lumière les influences subies par les entreprises algériennes Afin d'intégrer le SCF.la thèse identifie les facteurs à l'aide de la théorie institutionnelle et la théorie de la structuration.

-la théorie institutionnelle

La théorie néo-institutionnelle relève du champ disciplinaire de la sociologie mais elle est mobilisée par des chercheurs en comptabilité.

Cette TNS peut être choisie comme cadre de lecture pour analyser le développement d'une pratique ou d'un concept au sein d'une communauté ou d'une entreprise. Par ailleurs, cette théorie s'avère intéressante pour analyser les choix des organisations en matière comptable, ce choix est effectué dans la perspective de justification de la politique comptable.

Cette théorie institutionnelle identifié trois types d'isomorphismes pour comprendre les pressions subies par les firmes lors du processus de décision comptable : L'isomorphisme coercitif, l'isomorphisme normatif et l'isomorphisme mimétique.

L'Algérie comme tous les pays a fait évoluer son système comptable en adoptant un système comptable financier. Ce système comptable financier algérien a pour objectif de s'adapter aux

CONCLUSION GENERALE

changements intervenant dans l'environnement des utilisateurs de la comptabilité qui opèrent aujourd'hui dans le cadre d'une économie libérale (un isomorphisme normatif) ; afin d'obtenir de la légitimité dans un environnement international.

Cette théorie institutionnelle utilisée pour analyser le changement de système comptable nous a permis de confirmer notre première hypothèse.

Hypothèse1 :

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

-la théorie de la structuration

La théorie de la structuration s'inscrit dans le courant interprétatif dans le domaine de la recherche en comptabilité. Cette théorie de la structuration élaborée par Giddens a été déployée par plusieurs auteurs intéressés par la place de la comptabilité et son utilisation en milieu organisationnel.

La théorie de la structuration permet d'expliquer selon trois niveaux d'analyse en commençant par l'interaction des dirigeants afin de se hisser au niveau de la structure (institution) et ce moyennant des modalités de structuration relatives à l'individu et à la structure. Notre but dans cette mise au point est d'étudier d'une manière analytique et méthodique les comportements individuels des dirigeants vis-à-vis de la comptabilité en fonction, d'une part, de leurs caractéristiques individuelles et, d'autre part, du contexte institutionnel interne et externe dans lequel ils œuvrent. Selon cette théorie l'analyse du comportement d'usage et d'interprétation des dirigeants de l'information comptable au sein de l'organisation se fait suivant trois dimensions : signification, domination et légitimation.

La théorie de la structuration peut donc servir de cadre à l'étude de l'adoption des normes comptables par le processus de transformation en expliquant comment les structures sociales sont produites ou reproduites.

Les entreprises algériennes afin d'appliquer le SCF ont lancé un processus de recrutement et de structuration de son organisation. Le passage au SCF représente une obligation de se conformer

CONCLUSION GENERALE

à de nouvelles exigences importantes liées à l'évaluation, la comptabilité et la présentation des comptes d'entreprise. Le CNC y voit un grand projet d'entreprise, et la mise en place du SCF va bien au-delà des seules questions comptables.

Cette théorie de la structuration utilisée pour l'analyse de processus d'application de système comptable nous a permis de confirmer notre deuxième hypothèse.

Hypothèse 2 :

L'adoption de SCF par les entreprises algériennes peut être expliqués par le phénomène de la reproduction des pratiques liées aux relations sociales entre les acteurs (le processus d'appropriation).

2-Sythese du résultat :

Au-delà d'une collection d'approches indépendantes, il s'avère que l'articulation de deux théories permet d'appréhender l'objet de la recherche.

Notre ambition a été de produire un exposé explicite sur la normalisation et l'harmonisation comptable relatives au nouveau référentiel comptable IAS/IFRS. Ce référentiel adhère à une logique de changement institutionnel comptable au sein de l'organisation, qui va certainement générer, des interactions entre les acteurs de l'organisation. Dans le but d'aborder tous les aspects de la normalisation comptable, nous avons étudié la contribution de la TNI de DiMaggi et Powell (1983) relative à la décision des institutions à changer de référentiel et à s'orienter vers une autre culture des pratiques comptables. L'adoption du référentiel comptable IAS/IFRS entraîne des interactions à l'intérieur de l'organisation. Grâce à la TS, nous avons pu faire la description de l'appropriation des normes comptables par les entreprises qui se concrétise à travers un processus subdivisé en plusieurs phases et qui s'étend sur un découpage temporel. Les quatre modèles fondateurs de l'appropriation exposés par les auteurs: Lewin (1947), Vas (2002), Godowski (2004) et de De Vaujany (2005) ainsi que les résultats d'une recherche qui s'appuie sur une étude qualitative fondée sur deux études de cas. De même, (Couleau-Dupont, 2010), ont permis de constater que l'adoption des normes comptables IAS/IFRS comme outil de gestion entraîne une multitude de rencontres indispensables entre les acteurs internes et les acteurs externes impliqués dans ce processus. Par conséquent, le développement des deux théories TNI et TS nous a montré que l'adoption de ce nouveau référentiel comptable IAS/IFRS

CONCLUSION GENERALE

a poussé les organisations d'apporter des changements institutionnels aux systèmes comptables et aux comportements des acteurs.

L'évolution de l'environnement comptable algérien PCN-NSCF ; malgré les changements que présente le nouveau référentiel comptable, ce dernier garde toujours quelques héritages du PCN, relatifs à son orientation macro-économique. La présentation des principaux axes du nouveau référentiel comptable algérien confirme son orientation vers le système de l'IASB sans pour autant qu'il soit totalement aligné. L'évolution la plus importante est l'adoption d'un cadre conceptuel inspiré du cadre conceptuel de l'IASB avec une conception plus économique. Cette situation montre bien le passage d'un système continental à un système anglo-saxon avec le maintien des caractéristiques de l'ancien système continental. Le maintien des résidus de l'ancien système peut s'expliquer par le rôle, encore important, joué par l'État dans l'économie, le désir de faciliter la transition en gardant quelques éléments familiers du passé (transition en douceur), le manque de personnel qualifié pour instituer la réforme et la mettre en application, l'existence d'une profession comptable peu développée pour élaborer les programmes de formation et d'examen, et les problèmes de changement des mentalités et de culture. Le SCF n'est qu'une version simplifiée des IAS / IFRS, incorporant certains points de la norme, mais pas tous. Les nouvelles normes comptables algériennes sont inspirées des normes IASB. Mais ce n'est pas entièrement dirigé vers lui, c'est adapté aux conditions locales. Selon la nouvelle théorie sociologique institutionnelle, la reprise partielle du référentiel IASB par l'Algérie s'explique par le phénomène d'imitation qui produit la légitimité.

3-les contributions et limite de la thèse :

Les contributions :

La thèse apporte une contribution aux recherches dans le domaine de la comptabilité ; elle a été entièrement consacrée à l'observation et à la compréhension d'un changement comptable.

Nous avons essayé de mettre en lumière les causes du passage de PCN –NSCF par l'utilisation des deux théories TNI-TS d'un côté et de l'autre côté par la diffusion des questionnaires aux cadres et dirigeants des entreprises afin de voir le processus suivi par chaque entreprise afin de réussir le passage.

Les limites :

CONCLUSION GENERALE

Notre partie pratique est basée sur un seul utilisateur de la comptabilité les cadre de l'entreprise, on aimerait d'avancer dans cette partie et de faire un questionnaire adressé à d'autre utilisateurs ex : Les experts-comptables, l'administration fiscale pour mieux apprécier et comprendre les vraies causes de ce changement comptable ;Nous espérons que ce travail contribuera à enrichir la connaissance de notre système comptable et la théorie institutionnelle et la théorie de la structuration ; et nous espérons ainsi que notre travail ouvre un nouveau domaine de recherche afin d'ouvrir le champ de la réflexion à d'autre courants théorique qui ont été ignorés dans cette thèse . Enfin, ce travail de recherche est le point de départ de nouvelles recherches.

BIBLIOGRAPHIE

BIBLIOGRAPHIE

Adel beldi etwalid cheffi, Frederic Wacheux : L'utilisation de L'information comptable par les mangus proposition d'une guille d'analyse fondée sur la théorie de la structuration.

Alain Burlaud, "l'histoire contemporaine de la normalisation comptable: le choc de la financiarisation et de la mondialisation". communication au colloque NOME, IAE, université de Bordeaux, 2019.

Alescander et capron. M "los enjeux de la mise en œuvre des normes comptables internationales" paris la découverte 2005.p29.

Andri paul, Filip Andrei, et Mamousez sophie "L'impact des normes IFRS sur la Relation entre le conservatisme et L'efficacité des politiques d'investissement, comptabilité contrôle - audit, vol Tome 20 N° 3, 2014 pp101-124

Anne le Manh- Béna. "le processus de normalisation comptable par L'IASB: le cas du résultat, Article. HAL -2010.

Annelise Couleau -Dupont « le processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS :

Antoine Blanc. "Institutions, pouvoir et acteurs: un modèle intégrateur" Recherche en mangement, 2012.

Arrêté 11 de loi 07-25 du 25/11/2007 portant système comptable financie

Arrêté du 23/07/1975 relatif aux modalités d'application du pcn.

Article << pourquoi je préfère la recherche quantitative. Revue internationale PME .Economie et gestion de la petite et moyenne entreprise

Article 02 de l'arreté du 26/07/2008 relatif à la comptabilité simplifiée.

Article 2 de l'ordonnance N° 75-35 du 29 avril 1975 portant le plan comptable nationale.

Article 3 du règlement de la commission européenne européenne, n° 1606/2002 du 19/07/2002 nommé « application des normes comptables internationales dans L'union européenne »

Article Anelise Couleau-Dupont : << Processus d'appropriation du référentiel IAS/IFRS >>.

BIBLIOGRAPHIE

Barneto P. "normes IFRS. Application aux états financier 2^{ème} Edition Dunod.2006 P5

Belkhanoubi Hoane " convergence des systèmes d'information: comptable et intégration financière: contraintes d'un processus. Fard Faculté des Sciences économiques, Gestion et commerciales .

Benabeur - Slimane Asma "les determinants des choisi de méthodes comptable dans les entreprises algériennes lors de L'adoption du SCF" these doctorat en science de gestion.

Benichou Mouffok." l'impact des normes AL internationales adopt in adoptees par le système comptable financier (SCF) Sen la Qualité de l'information financière these doctorat en science université oran.

Bernard colasse. "comptabilité générale » PcG 1999.

Bernard Esnault et Christian Hoarau, « comptabilité financière", Presses universitaires de France, 2001.

Boitier Marie, Rivière Anne ; « Vers une perspective étendue de L'analyse neo-institutionnelle: quels apports pour la Recherche en comptabilité- contrôle? »

C Hachoua Abdelkrim." le SCF et les normes normes comptables internationales : convergences et divergences". Article, Revie Algérienne d'économie et gestion Vol 14 N°01-2020

Cécile Godfroid et Marc Labie et Ludovic Urgeghe." théorie des organisations "Guide de lecture, 4 eme édition. 2016.

Chikhi Billal et Fekir Samia et Ouarab Ali. "les normes comptables internationales: choix ou obligation? Revue économique -el Wade Algerie.

Colasse bemard et pochet et christine "be la genèse du nouveau conseil national de la complabilite 2007 un cas d'isomorphisine mistitutionnel France, Mai 2008, P11

comptable international », droit des sociétés-rebue mensulle lescirnexis jurisclasseur, France, Janvier 2011-2015

couleau - Dupont Analyse. "processus d'appropriation du référentiel IAS /IFRS du sien des organisation – Essai d'observation et d'interprétation des pratiques - gestion et management "thèse de doctorat université nice sophia Antipolis, 2010, P 37.

BIBLIOGRAPHIE

D. Bouadam Housin." le SCF entre conformité comptables internationales et divulgation de L'information par les entreprise algeriaumes, Revue économique et de developpement Humain, Volume 12, N° 2 page 49-60.

Damark - Ayadi Salma, Ben Salem Rahma . " la culture et le recours aux IAS / IFRS, la revue des science de gestion do 12/2 N°254 P40.

David, A." Structure et dynamique des innovations managériales" école de mines de paris N°12 juillet 1996.

Djafi Omar et selhami Samid: "De changement organisationnel lié à la réforme comptable en Algenie", Article, Universita Telemcen.

Djamel thouatra, Mohamed el Habib Merhoum:"" ensuivre par le e système comptable financier Algérien entre les" Full IFRS" la nomme IFRS PME : Etude qualitative de sa mise : les entreprises. Article - HAL - 2018.

Djelloul saci « comptabilité de L'entreprise et système économique. L'expérience Algérienne, office des publications universitaire, 1991,

EL Hourmy Youssef et Alaoui Thandi. "introduction nomnes comptables internationales IAS-IFRS", Guide du professionnet et manual de L'étudiant, Novembre 2014

Elena Bandu et charles Pist. "L'adoption des IAS /IFRS par les groupes Français cotes", Lavodisies. Revue Française de gestion, N°226-2012- page 53-74.

Eric Millard, "Hannon et la théorie de l'institution" - Droit et société, 1995, pp. 381-412.

Gauche K (2013)-Karime Gauche: «La capacité d'appropriation, une capacité immatérielle négligée dans les systèmes d'information et de gestion>>.

Gerad chaneause. "gouvernement d'entreprise et comptabilité

Grégory Heem et phillipe Aonzo, "la normalisation" comptable internationale : Quelle légitimité pour organismes prives." Laboratoria CREGEM.

Gregory Heem, Philippe Aonzo. "la normalisation comptable internationale : ses acteurs, sa légitimité, ses enjeux" Revue d'économie financière, 2003.

Haarau C « lepassage aux normes IAS-IFRS : une révolution comptable" la revue 2004.

BIBLIOGRAPHIE

Hoarau 2007. " Gestion de l'information comptable par les dirigeants : les principes sont-ils plus dissuasifs que les règles" Paris 14 septembre 2007.

Institutional theory inexplaining choices in organisation where self interest maximizing actors cannot exert effective influence over the choice of accounting practices.

Jean-Phillipe lafontaine : les Techniques de comptabilite environnementale, entre innovation comptables et innovations managinales" Article, comptabilité contrôle audit, 2003 Tome I page 111 à 127.

Journal officiel du 02/02/2011, N)7, pp4

Journal officiel,1995-09-03, N°48, pp39

Karim Ben Shimane et Bernard Leca. "le Travail institutionnel origines théoriques, défis et perspectives, article - Management Prospective Ed. 2010 n°37 /pages 53 à 69.

Karim Ben Shimane. "4" théorie neo-institutionnelle: une perspective micro.

Karim thaddoy: " la comptabilité au service de la gouvernan D'entreprise". Article, No1, 2016.

Kimberly d. R. "manginal innovation " In Handbook of organizational design. Eds, Nystrom, P. C Starbuck. w. H oscford, Press, 1981 PP84-104, 1981.

Lafontaine d. ph "les Technique de comptabilité environnement, entre innovations comptables et innovations managérial" comptabilité - contrôle -audit. N spécial mai 2003 PP111,127.

Lakhdar Kheffaf : " les normes internationales De comptabilité (IAS- IFRS) et leur application en Algérie. mémoire de doctorat en Science.

l'article 30 du décret excétif N°08-153 du 25/05/2008 portant application des dispositions de la loi portant scf.

L'article 38 du décret N° 7182 du 29 décembre 1971.

Laure Bazzoli et Véronique Duhaive : "L'entreprise comme organisation et comme institution «-Article- Revue économie économie et institutions -dood .

Le manli-bena anne, «<le processus de normalisation comptable par L'IASB: le cas du resultat, thèse de doctorat en gestion et management, CNAM, 2009, France, P87.

BIBLIOGRAPHIE

lenormand et Touchais 2009. " les IFRS améliorent elles la qualité de L'information financière, Approche par la value relevance" comptabilité - contrôle - audit, vol Tome 15 N°2, 2009 PP 145-163.

Lise Demailly, Frederique Guiliani, christian Marey, " le changement institutionnel : processus et acteurs. Article- HAL-2020

Loi 07/11 du 25/11/2007 portant système comptable financières.

Louiza Mehar." gouvernance d'entreprise et gestion des résultats comptables: : cas des compagnies Algérienne d'assurance évolue eine de commence, Koled, N°117

Manuel des gestion Volume 1 Encyclopédie de comptabilité; contrôle des gestion et audit, economica, P376,

Marie Boitier et Anne Riviere !" Vers une perspective étendue de l'analyse med - institutionnelle -apports pour la Recherche Article - HAL - 2008.

Marie Boitier «Anne Rivière: "changement institution- alisation des systèmes De contrôle de gestion-revue- management-et-a venir - 2011-5-page. 80. 4

Menel Ben Mlouka et Ezzedine Boussouna "la théorie néo- institutionnelle continue t-elle à l'éclairage du concept de Responsabilité Sociétal ? – Article.

Muller y vonne, «< les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur

Nassiba Bouraoui !"L'Algérie et les stratégies de normalisation comptable Face aux I " IAS/IFRS les cahiers du cread, vol33-N-121-2017.

Nicolas Berland et Anne Pezet: «Quand la Comptabilité a colonisé l'économie et la société» Perspectives critiques dans la recherche en comptabilité de contrôle .Audit des études critiques en management. Presses universitaires de Laval 2009, pp 131-162.

Ould Amer Smail. "la normalisation comptable en Algérie: Présentation du nouveau système comptable et Financier, Faculté des sciences économiques et de gestion Université Ferhat ABBes - Setif.

Pascale Revault: "la normalisation comptable. Etat des lieux en 2010, CREG - 2010

BIBLIOGRAPHIE

Peter Walton. "La normalisation comptable internationale » origine, pratiques et enjeux, Revue Française de gestion, N°147 page 21 à 32.

Phillippe Tournon : Tournon: "Apports at limites de la the one institutionnelle des organisations :Etudes de Trois cas d'adoption de norme comptables internationales en France. May Love, France -HAL. 2011.

R. H. Coase, Xavia Gillis, Marc Bouneau : " la nature de la Firme." Revue Française d'économie. Volume volume 2, No 1-1987. pp 133-163.

Renate Mayntz - Fritz W. Scharff - "L'institutionnalisme centré sur les acteurs "Article - Persee in: Politisa, vol 14, No 55. Toisième Trimestre 2001. pp 95-123.

Samia Demaria. "les choise d'option comptable lors de la première application des normes IAS/IFRS; doctorat en Science de gestion, université de Nice-Sophia Antipoles,

Samina Demaria!" & changement de normes: la stabilité des choise comptables." Laboratione Antiche, UMR CNRS 6227, 2010

Samir Bellal." Problematique du changement institutionnel "Algenie", Article, HAL, Revue Algerienne des sciences puridiques, economiques et politiques, 2011.

Spencer et summer (P3) « théorie des institutions et Application aux organisation" copyright HEC Montreal

Toubache chakid. "Normalisation comptable international et réforme comptable en Algerie, Memorie de Magister en Science commerciales.

Une analyse des pratiques organisationnelles.

W.W.W.memorie.com "le projet-nouveau-Sytène - comptable - algérien - anticiper -PCN 1975.

Walton peter. "la comptabilité anglo-sacsone "Edition la découverte, Paris 2008, P30.

Yann David et Abdoulaye Ouattara : "he dispositif de normalisation comptable dans la Article, 2018

Yvon Perqueuse !" institution et organisation "Article HAL-vasions 1-3 May 2010.

BIBLIOGRAPHIE

Zaghdar Ahmed et Hanza tarck!" all effet de l'applicable du nouveau système comptable financier son la gouvernance des entreprises Angérienne. Revue des sciences è économique, gestes set et de commence N°27 vole-2013 CEA J

Zighem Hafida." Traitement comptable des immobilisations de L'entreprise selon les nouvelles normes algériennes « SCF » Mémoire de Magister en Science économique..

LISTE DES ACRONONYMES ET ABREVIATION

LISTE DES ACRONONYMES ET ABREVIATION

CEE : Communauté économique européenne

CNC: Conseil National de la Comptabilité

CSC : Conseil Supérieur de la Comptabilité

CSTC : Conseil Supérieur de la Technique Comptable

EFRAG: Groupe européen d'information financière consultatif

FASB : Financial Accounting Standards Board (Etats-Unis)

FEE: Fédération Européenne des Experts comptables

FIFO: First IN First Out

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles

GEEC : Groupe d'études des experts-comptables de la CEE

IAS: International Accounting Standards

IASB: International Accounting Standards Board

IASC: International Accounting Standards Committee

IASCF: International Accounting Standards Committee Foundation

IFAC: International Federation of Accountants

IFRIC: International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRS: International Financial Reporting Standards

IOSCO: International Organisation of Securities Commissions

ISAR: International Standards Accounting and Reporting

LIFO : Last In First Out

OICV: Organisation Internationale des Commissions de Valeurs mobilière

PCG : Plan Comptable Général

PCN : Plan Comptable National

PME : Petite et Moyenne Entreprise

PVD : Pays en Voie de Développement

SAC: Standard Advisory Council

SAP: Statutory Accounting Principles

SCF : Système Comptable Financier

SIC : Standing Interpretations Committee

UE : Union Européen

UEC: Union européenne des experts-comptables économiques et financiers

ENQUETE SUR LE PASSAGE PCN > SCF

Présentation de la recherche : Préparation de doctorat en sciences commerciales option finances sur le Thèmes : « les changements institutionnels et comportements managériaux - étude de cas : Passage PCN > SCF ».

I- Identification :

- 1- Nom et Prénom de personne sondé :
- 2- Nationalité :
- 3- Raison sociale de la société :
- 4- Effectif
- 5- N° Registre de Commerce :
- 6- Adresse :
- 7- Contact :

1- Forme juridique		Commentaires
<input type="checkbox"/>	Personne physique	
<input type="checkbox"/>	Eurl	
<input type="checkbox"/>	Sarl	
<input type="checkbox"/>	SPA	
<input type="checkbox"/>	Autres : à préciser	
2- Segment d'activité		
<input type="checkbox"/>	Commerciale	
<input type="checkbox"/>	Industrielle (sidérurgie – énergie- pétrochimie)	
<input type="checkbox"/>	Agroalimentaires	
<input type="checkbox"/>	Services	
<input type="checkbox"/>	Autre (Précisez)	
3- Date de création de l'entreprise / Début d'Activité		
<input type="checkbox"/>	Avant 2010	
<input type="checkbox"/>	Après 2010	
4- Schéma de l'organisation comptable de l'entreprise		
<input type="checkbox"/>	Comptabilité Centralisée	

ENQUETE SUR LE PASSAGE PCN > SCF

	Filiale / Groupe	
5- Poste occupé de la personne chargée du passage au Nouveau System Comptable		
	DAF ou DFC	
	Comptable	
	Autres (Précisez)	
6- Ancienneté		
	05 ans	
	10 ans	
	20 ans	
	Plus	
7- Diplômes et qualifications		
	Diplôme Universitaire	
	Poste Graduation	
	Qualification Professionnelle	
	Autres (Précisez)	

II- Processus de Passage :

Préparation du passage :

8- Ce passage, était-il un choix ou une obligation ? (contrainte réglementaire)	
<input type="checkbox"/>	Oui
<input type="checkbox"/>	Non
<input type="checkbox"/>	Autres (Précisez)
9- Préparation du passage L'entreprise, était-elle dans l'obligation d'appliquer le SCF à partir de 2010 ?	
<input type="checkbox"/>	Oui
<input type="checkbox"/>	Non
<input type="checkbox"/>	
10- Partie chargée du passage	Commentaires
<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	
11- Préparation du passage	
<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	
<input type="checkbox"/>	
12- Sur le thème du passage au SCF, l'Un ou plusieurs membres de votre effectif DFC, ont-ils participé à des séminaires ou colloques organisés par le ministère des finances ou l'ordre des experts comptables ?	
<input type="checkbox"/>	Oui
<input type="checkbox"/>	Non

ENQUETE SUR LE PASSAGE PCN > SCF

<input type="checkbox"/>	Autres (Précisez)	
13- Si oui, a quelle fréquence ?		
<input type="checkbox"/>	1 fois	
<input type="checkbox"/>	Plusieurs fois	
<input type="checkbox"/>	Autres (Précisez)	
14- Comment évaluer-vous votre niveau de connaissance sur le system SCF ?		
<input type="checkbox"/>	Excellente	
<input type="checkbox"/>	Acceptable	
<input type="checkbox"/>	Moyenne	
<input type="checkbox"/>	Faible (nécessite des formations)	
<input type="checkbox"/>	Autres (Précisez)	
15- Etes-vous une personne impliquée dans l'élaboration des états financiers ?		
<input type="checkbox"/>	Oui	
<input type="checkbox"/>	Non	
<input type="checkbox"/>	Autres (Précisez)	
16- Sur quels types d'états (ou éléments) intervenez-vous ?		
<input type="checkbox"/>	Bilan	
<input type="checkbox"/>	Tableau de variation des capitaux propres	
<input type="checkbox"/>	Tableau de flux de trésorerie	
<input type="checkbox"/>	TCR	
<input type="checkbox"/>	Alliasse fiscale	
<input type="checkbox"/>	annexes	
<input type="checkbox"/>	Autres (Précisez)	
17- Estimez-vous que les éléments conceptuels du SCF (ses définitions et méthodologie) aient apporté des changements dans votre organisation de production des états comptables et financiers ?		
<input type="checkbox"/>	Oui	
<input type="checkbox"/>	Non	
<input type="checkbox"/>	Autres (Précisez)	
18- Accompagnement entre entreprises :		

III- Résultats du Passage :
L'efficacité de l'application SCF (Légitimité versus performances).

20- A la fin de votre passage, avez-vous senti une amélioration sur le niveau information comptable et financière (par rapport à l'ancien system classique)	
	Une grande amélioration (précisez sur quels niveau)
	Une amélioration mineure
	Pas de changement significatif (changement seulement sur nomenclature des comptes comptables)
	Une régression par rapport à l'ancien system
	Autres (Précisez)
21- En cas d'amélioration, ou se localisent les biens faits du nouveau système ?	
	Information managériale
	Rapport avec services fiscaux
	Rapport avec banques et partenaires
	Autres (Précisez)
22- Avez-vous était motivé pour le travail du passage par votre entreprise ?	
	Oui (primes et avancement)
	Non
	Autres (Précisez)

ENQUETE SUR LE PASSAGE PCN > SCF

23- Si vous avez appliqué la « juste valeur » dans la valorisation des immobilisations corporelles, quelles sont les types touchés par cette méthode ?		
	Toutes les immobilisations corporelles	
	Les terrains	
	Les constructions	
	Les bâtiments	
	Autres (Précisez)	
24- Quelle méthode de valorisation vous avez appliqué pour les immobilisations incorporelles ?		
	Cout historique (acquisition)	
	Valeur marchande (juste valeur)	
	Autres (Précisez)	
25- Selon vous, après passage au SCF, les comptes arrêtés sont-ils plus :		
	Transparents	
	Pertinents	
	Comparables	
	Fiables	
	Autres (Précisez)	
26- La méthode d'évaluation dite de « juste valeur », est-elle complexe à mettre en place ?		
	Oui	
	Non	
	Autres (Précisez)	
27- Est-elle une méthode couteuse pour l'entreprise ?		

ENQUETE SUR LE PASSAGE PCN > SCF

	Oui	
	Non	
	Autres (Précisez)	
	28 -A-t-elle une influence méconnue sur les états financiers ?	
	Oui	
	Non	
	Autres (Précisez)	

Remerciement