

Dimension Organisationnelle des Normes Comptables IAS/IFRS et Comportements des Agents Comptables Internes dans les Entreprises Algériennes.

Organizational Dimension of IAS/IFRS Accounting Standards and Behaviours of Internal Accounting Officers in Algerian Companies.

Badiaa AMARI¹

¹Université d'Oran2 Mohamed Ben Ahmed, amari.badiaa@univ-oran2.dz

Reçu le.25/06/2021

accepté le 09/01/2022

Résumé :

Cet article a pour objet de tester le modèle d'application des IAS/IFRS dans les entreprises algériennes par une observation empirique des pratiques comptables, et surtout des comportements des Acteurs Comptables Internes (ACI). Ces aspects sont traités sous l'angle de la technicité comptable et des impacts des pratiques comptables en IAS/IFRS sur la performance socio-économique et sur les conditions de travail des Acteurs Comptables Internes (ACI). Il s'agit, en quelque sorte, de réaliser des observations empiriques sur les conditions accompagnant l'utilisation des IAS/IFRS et leurs impacts sur les relations intra-organisationnelles entre les ACI et les personnels des autres services demandeurs d'informations comptables de gestion, dans l'entreprise.

A partir des matériaux fournis par les observations, nous présentons le processus de transformation des pratiques comptables à travers l'énoncé des principes directeurs de réorganisation de la fonction comptable. Il convient dès lors d'analyser la forme de la logique collaborative entre acteurs, le rôle et la nature d'intervention de la fonction comptable et enfin le niveau des risques d'émergence de comportements opportunistes chez les ACI.

Cette dimension comportementale des acteurs comptables internes (ACI) en charge de l'application des normes comptables IAS/IFRS et de la production des informations de gestion a le mérite d'identifier la configuration qui sera testée par l'émergence ou pas de comportements opportunistes chez les acteurs comptables internes des entreprises constituant notre échantillon.

Mots clés : *IAS/IFRS – Organisation – Entreprises algériennes – Acteurs Comptables Internes – comportements opportunistes.*

Codes JEL : *L29, M41, M48*

Abstract:

The purpose of this paper is to test the application model of IAS / IFRS in Algerian companies by empirical observation of accounting practices, and especially the behaviour of Internal Accountants (ACI). These aspects are treated from the perspective of accounting technicality and the impact of IAS/IFRS accounting practices on socio-economic performance

¹ **Auteure correspondant:** Badiaa AMARI, amari.badiaa@univ-oran2.dz

and on the working conditions of Internal Accountants (ACI). In a way, this involves making empirical observations on the conditions accompanying the use of IAS / IFRS and their impact on intra-organizational relationships between ACIs and the staff of other departments requesting management accounting information , in the business.

From the materials provided by the observations, we present the process of transformation of accounting practices through the statement of guiding principles for the reorganization of the accounting function. It is therefore necessary to analyze the form of the collaborative logic between actors, the role and the nature of intervention of the accounting function and finally the level of risks of emergence of opportunistic behaviour among IFAs.

This behavioural dimension of internal accounting actors (ACI) in charge of the application of IAS / IFRS accounting standards and the production of management information has the merit of identifying the configuration that will be tested by the emergence or not of opportunistic behaviours among the internal accounting actors of the companies constituting our sample.

Keywords: IAS / IFRS - Organization - Algerian companies - Internal Accounting Actors - opportunistic behaviours.

Codes JEL : L29, M41, M48

Introduction :

Les IAS/IFRS, présentées et étudiées selon les techniques comptables, font l'objet d'une rationalisation gestionnaire. Ainsi, la comptabilité se rapproche de plus en plus du champ de la gestion. Cependant, notre démarche quant à elle, elle se construit autour des acteurs comptables internes (ACI) impliqués dans la manipulation comptable de ces nouvelles normes. Ainsi, nous puisons les raisons de notre motivation dans notre problématique qui dépasserait les seuls impératifs de la simple comptabilité et va s'étendre vers d'autres aspects liés à la vie de l'entreprise. Cela suppose l'intégration de la dimension culturelle, organisationnelle et managériale. En effet, ces aspects tels qu'ils se présentent à la comptabilité et ses pratiques peuvent en effet apporter une dimension supplémentaire à la mise en place de ces normes. Il est ainsi préférable de les anticiper et de les inclure dès la phase amont du projet de conversion des comptes en IAS/IFRS. Nous restons intimement convaincus que l'introduction de ces normes impactera des dimensions qui dépasseraient de loin le simple périmètre de la fonction comptable pour aller influencer les aspects liés aux comportements des acteurs comptables internes, qui ont des interprétations sur les plans organisationnel et managérial en vue d'une meilleure appropriation des normes comptables IAS/IFRS.

Les IAS/IFRS s'insèrent dans un espace tétra-normatif. « ...Cet espace est composé des quatre pôles de normalisation (IFRS, OMC, OIT, ISO) qui ont en eux-mêmes et individuellement un effet structurant sur les comportements et les stratégies des acteurs des entités. ...La combinaison de ces pôles peut aussi conduire à une érosion continue de la qualité des comportements. Il est donc crucial que l'intégration des quatre pôles normatifs soit cohérente et que ces pôles soient compatibles entre eux pour éviter des effets néfastes sur les différentes opinions ou publications d'informations financières. » De ce fait, les IAS/IFRS deviennent ainsi la cible d'une "rationalisation gestionnaire".

La diffusion des pratiques comptables fondées sur l'usage des nouvelles normes IAS/IFRS révèle de profondes mutations des systèmes organisationnels et managériaux des entreprises en général et les entreprises algériennes en particulier. Dans ce nouveau défi, que nos entreprises doivent relever, les normes IAS/IFRS peuvent apparaître comme un réel instrument de production de l'information comptable non normative et de mise en œuvre d'un système d'information comptable de gestion. A cet effet, nous nous intéresserons aux motivations qui agissent sur le continuum : production- contrôle- communication des informations comptables de gestion à partir des normes IAS/IFRS. La problématique de notre recherche est formulée comme suit: *les normes comptables IAS/IFRS et leur appropriation par les acteurs comptables internes pourrait-elle contribuer à améliorer la production d'informations comptables de gestion ? et si tel est le cas, cette nouvelle charge de travail, va-t-elle donner lieu à l'émergence de comportements opportunistes de la part des acteurs comptables internes ?*

I. Les attributs organisationnels sous IAS/IFRS :

1. Comportements du management dans l'organisation des tâches relatives aux IAS/IFRS.

Il est utile d'explicitier la nature des liens existant entre les acteurs impliqués dans la mise en œuvre des normes comptables IAS/IFRS. Il nous paraît en effet important de situer le contenu des IAS/IFRS sur le lieu de travail. Ceci nous permettra de comprendre le comportement des acteurs comptables internes quant à l'application des IFRS, et le degré de leur implication dans la mise en œuvre de ces normes dans l'organisation.

1.1 Le comptable utilisateur des IAS/IFRS dans l'espace organisationnel:

Les acteurs comptables se retrouvent confrontés à tenir au moins deux rôles. Ils ont un rôle d'approvisionneur de leur propre production, c'est-à-dire qu'ils s'alimentent en composants auprès d'autres acteurs afin de réaliser leurs propres opérations de production des états comptables et financiers. En outre, ils assurent la production d'un sous-ensemble (états financiers) pour alimenter la communication financière. Dans les deux cas, ils doivent alors constamment manager la relation de confiance avec leurs collègues tout en s'opposant aux opérations qu'ils reprochent.

L'obtention de cette « relation de confiance » nous conduit à identifier les comportements démenagement lors de l'application des principes IAS/IFRS. Le tableau n°1 liste quelques comportements obtenus par l'analyse des principes IAS/IFRS.

Tableau n°1: Les comportements de management du comptable en IFRS.

| Comportement de management du comptable en IAS/IFRS | Niveau de connaissances en management permettant le traitement comptable des actifs sous IAS/IFRS |
|--|---|
| Modèle de construction de sens partagé | <ul style="list-style-type: none"> • Définition de la nature et du type d'information attendus dans la relation client-fournisseur. • Identification du positionnement des intervenants et des proximités (relations d'affinité privilégiées, relations d'opportunisme et de conflits et relations marquées par l'indifférence). • Explication du rôle des différents membres dans le schéma de circulation de l'information. • Matérialisation des points d'entrée et de sortie des informations. • Clarification de la sémantique. |
| Soutien des acteurs dans la traduction des principes IAS/IFRS | <ul style="list-style-type: none"> • Animation et pédagogie des acteurs à dominante technique afin d'annuler le décalage entre les perceptions internes. • Identification des logiques d'actions dans l'organisation : alliances, pouvoir, compromis, méfiance, tolérance. • Protection des acteurs dans un futur souhaité : comptes annuels de qualité. • Gestion du rythme de l'intervention. |

Source : Daude Benedicte, "Légitimités plurielles des normes IFRS : de la subjectivité d'une norme comptable à l'objectivité d'une convention comptable", Congrès IIC/ISEOR, juin 2007, p 219.

L'adoption des normes IAS/IFRS comporte une redistribution des tâches et des responsabilités entre la fonction comptable et financière et les autres directions opérationnelles.

Le degré d'implication des fonctions identifiées dans la figure n°1 semble cependant être lié à la manière dont le management appréhende le rôle des IAS/IFRS dans le changement organisationnel de l'organisation.

1.2 La problématique de redistribution des tâches et des responsabilités après IAS/IFRS:

Les acteurs du management attribuent souvent aux IAS/IFRS un rôle de vecteur de changement organisationnel dans les organisations. Cependant, pour eux, les IAS/IFRS suffisent à introduire le changement approprié dans l'organisation des activités des acteurs.

Ils considèrent que la diffusion des IAS/IFRS dans l'organisation est tributaire des stimuli de l'environnement institutionnel c'est-à-dire des exigences normatives et des bonnes pratiques professionnelles. L'appropriation de ces normes comptables par les acteurs est dès lors déterminée par les caractéristiques intrinsèques des IAS/IFRS.

Le management se désengage ainsi de son rôle d'agent du changement et laisse les acteurs comptables internes seuls face aux normes comptables IAS/IFRS.

Ces pratiques de distanciation du management vis-à-vis des IAS/IFRS s'apparentent plus à des routines défensives. Au sein du cadre organisationnel, ces routines se manifestent par des actes et des politiques qui ont pour but d'empêcher les individus - ou éventuellement l'organisation tout entière - de connaître des situations de gêne ou de menace et/ou de repérer les causes de la gêne ou de la menace **Argyris, (2000)²**. Ces gênes expliquent en partie l'apprentissage restreint des IAS/IFRS par le management.

Cette insuffisance de soutien du management dans la mise en œuvre des IAS/IFRS peut engendrer des comportements excessivement prudents des acteurs comptables internes.

1.3 La prudence excessive des acteurs lors de la conception des états financiers.

Quel que soit le niveau d'utilisation des IAS/IFRS, nous identifions plusieurs facteurs incitant les acteurs à des comportements prudents, nous en citons quelques-uns ci bas :

- **La valeur de l'actif ou de l'acte comptable** en IAS/IFRS demeure dominée par les traits centraux de la théorie de l'agence, notamment dans son postulat de l'efficacité des marchés. Dès lors, la prudence des acteurs va de soi car ils ne font qu'enregistrer le prix du marché concurrentiel.
- **L'actif immatériel**, peu propice à des comportements prudents, est partiellement pris en compte par les IAS/IFRS. Ainsi, les marques, les frais de développement, les possessions artistiques, les fichiers clients, les contrats, les licences et le système d'information et bien d'autres actifs comme le capital humain ou l'organisation demeurent toujours exclus malgré l'appel lancé par des chercheurs comme **H. Savall (1975)³** et **Hoarau (1992)⁴**.
- On est ainsi dans une optique où le comportement est subordonné à la théorie des marchés. En d'autres termes, Les IAS/IFRS sont prioritairement axés sur la variable financière. La variable sociale, mesurée par la qualité du fonctionnement, est encore non explicitement intégrée dans les états financiers.
- **La volatilité des marchés financiers** et la présence très forte des principes dans le référentiel comptable incitent à l'utilisation prépondérante de la convention du coût dans la valorisation d'actes comptables. Dans les entités, la juste valeur n'est systématiquement retenue que dans les actifs et passifs financiers. Pourtant les IAS/IFRS recommandent d'utiliser prioritairement la notion de juste de valeur lors de

²Argyris, Chris. 2000. *Flawed Advice and the Management Trap: How Managers Can Know When They're Getting Good Advice and When They're Not*. Oxford and New York: Oxford University Press

³ SAVALL Henri , EVOLUTION DES OUTILS DE CONTROLE ET DES ^ CRITERES DE PERFORMANCE, FACE AUX DEFIS DE CHANGEMENT STRATEGIQUE DES ENTREPRISES, 12EME CONGRES DE L'AFC, May 1975, France.

⁴ HOARAU Silvain, systèmes d'informations et résilience organisationnelle, PUF, Paris, 1992.

l'évaluation des **postes du bilan tels que les** immeubles de placement, les instruments financiers, les actifs et passifs acquis lors d'un regroupement d'entreprises, les immobilisations corporelles et incorporelles, les actifs en location financement, les passifs sociaux, les paiements basés sur des actions, les stocks...etc.

- **Les principes d'évaluation à la valeur d'usage ou à la juste valeur** citée dans le référentiel
- IAS/IFRS manquent de cas d'application. Cette absence de cas pratiques d'application conduit à un long processus d'apprentissage.
- **Les incertitudes sous-jacentes aux modèles de valorisation des actifs** (juste valeur ou valeur d'usage) induisent un accroissement de risque pour les entités. Les modèles de valorisation des actifs et en particulier la valorisation des actifs immatériels (écart d'acquisition...) dépendent largement des Cash-flows futurs dégagés par ces actifs et du taux d'actualisation relatif au risque inhérent à l'actif évalué.
- **La simplification prévue au profit des PME** a eu pour principale conséquence de conforter les acteurs comptables de PME filiales des groupes dans leurs pratiques antérieures.
- Ces facteurs témoignent ainsi de l'attitude prudente des acteurs en matière de valorisation des transactions économiques. En d'autres termes : La valorisation des transactions économiques en normes IAS/IFRS aboutit à des comportements prudents de la part des acteurs du management des entreprises. Cette prudence explique, en grande partie, le maintien d'une valorisation en coût historique.

Cette valorisation est en effet considérée comme simple et fondée sur la réalité d'une transaction **Colasse, (2001)⁵** tout en permettant une valorisation unique **Danjou, (2003)⁶**. Ces comportements prudents peuvent également avoir un impact sur la performance globale des entreprises.

2. Effets des pratiques comptables en IAS/IFRS sur la lisibilité comptable.

Nous nous intéressons ici aux facteurs qui influent sur les pratiques comptables en IAS/IFRS. Ces facteurs sont axés autour de deux points : la modélisation transversale de l'organisation des entités et la relation de causalité entre l'information comptable et financière et les usagers de ces informations.

2.1 La transversalité de la comptabilité dans l'organisation.

L'inscription des actes comptables dans une relation de collaboration entre acteurs soulève des ambiguïtés qui demandent à être précisées afin de mieux saisir et comprendre le positionnement de l'organisation comptable, les prémisses des pratiques antérieures et les difficultés qui pourraient être engendrées par les IAS/IFRS.

2.1.1 La relation entre la structure comptable et les autres structures organisationnelles.

Il existe une ambiguïté caractérisant la relation entre la structure comptable (service, département ou directions) et les autres structures fonctionnelles au sein de la même entreprise. Cette ambiguïté naît des raisons et situations suivantes :

⁵Colasse B et al. « Les grands auteurs en comptabilité », Collection les grands auteurs, édition EMS, mars 2005, 312p.

⁶Danjou, P. (2003). « Réflexions à propos de la juste valeur : l'ambition des comptables n'est elle pas démesurée ? » Revue d'économie financière, N° 71, 2003, p 173-194.

L'habitude de travailler localement sous une autorité fait que les opérationnels ont intégré depuis des années une culture taylorienne **Bareil, Bernier, Rondeau, (2001)**⁷ dans leur mode de fonctionnement.

Ces opérationnels ne comprennent pas toujours la nécessité des relations clients-fournisseurs internes, alors qu'ils sont les acteurs quotidiens d'opérations, et de conflits de communication intra et inter-fonctionnels au sein de l'entreprise. Ceci se traduit par l'apparition de conflits cachés et par l'absence d'identification des personnes responsables des dysfonctionnements associés aux données manquantes et/ou erronées des services connexes. Une liste non-exhaustive des risques associés à cette situation est présentée dans le tableau n°2 ci-dessous.

Tableau n°2 : risques associés à l'ambiguïté clients – fournisseurs.

| Risques associés à l'ambiguïté de la relation clients-fournisseurs | Effets économiques. | Fréquence d'occurrence et directions porteuses. |
|---|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Important volume de saisie d'informations (retouches) et élévation du risque d'audit. • Remontée à travers la liasse de consolidation, des informations incomplètes, biaisées ou non homogènes. • Traitement des problèmes à travers des listings édités par logiciels et non sur des interprétations tacites des situations de travail des acteurs. • Défaut de cohérence vis-à-vis des acteurs internes disposant de compétences comptables. • Dispersion et redondance du mode de traitement comptable d'une entité à une autre. • Centralisation des informations nécessaires à la mise en œuvre des IAS/IFRS. | <ul style="list-style-type: none"> • Non production : coûts cachés estimés pour l'entité. De 250 employés le coût est de 250.000 euros. • Surtemps : coûts cachés estimés pour une entité de 300 employés à 40.000euros. | <p>3 entités filiales de groupe dont une cotées une intervention réalisée en contexte d'externalisation d'activité.</p> <p>Acteurs : directeur d'une entité, direction de la comptabilité.</p> |

Source : Bareil C., Bernier C., Rondeau A., "Un nouveau regard sur l'adoption et la mise en œuvre de systèmes de gestion intégrés (SGI/ERP)", *Actes du XIIIe Congrès de l'AGRH*, Vol. 1, 2001, p102.

Les quelques risques identifiés dans ce tableau incitent normalement la direction comptable à entretenir des relations clients-fournisseurs. Ces relations sont, selon **Cattan, Idrissi et Knockaert (2000)**⁸, difficiles à mettre en œuvre car dans les organisations, la fonction, ou le service voisin, est encore fréquemment perçue comme un « adversaire » et non comme un « client ».

Les ambiguïtés de la relation s'expliquent également par une quasi-absence de liens faibles **Granovetter, (1982)**⁹. La sacro-sainte séparation des fonctions, dont le gardien est la fonction comptable, empêche en effet une proximité émotionnelle avec les autres directions.

Les individus peuvent ainsi certes avoir accès à des informations provenant d'autres fonctions mais cet accès n'est pas un facteur favorable à la construction de la confiance.

L'absence de cette ressource importante (la confiance) dans les pratiques comptables rend difficile l'intégration des IAS/IFRS dans les structures et les croyances organisationnelles.

⁷Bareil C., Bernier C., Rondeau A., "Un nouveau regard sur l'adoption et la mise en oeuvre de systemes de gestion integres (SGI/ERP)", *Actes du XIIIe Congrès de l'AGRH*, Vol. 1, 2001, p. 54- 68.

⁸Cattan M., Idrissi N., Knockaert P., "*Maîtriser les processus de l'entreprise*", Edition d'Organisation, 2000, p. 106.

⁹Granovetter M. « The strength of weak ties : A network theory revisited » in P.V. Marsden and Nan Lin, eds, *Social Structure and Net Work Analysis*, Beverly Hills, Sage, 1982, p.113.

Les discours des acteurs comptables valident ainsi, certes, une redistribution des tâches et des responsabilités dans l'espace organisationnel mais l'ambiguïté autour de la relation entre les différentes fonctions limite la portée de ces discours.

2.1.2 La stabilité de l'organisation comptable sous IAS/IFRS.

La division des tâches et l'agencement des relations entre acteurs organisationnels souffrent d'une définition peu claire de l'architecture organisationnelle en termes notamment de composants, de connexions, de contraintes de comportement et d'exigences.

Les composants font référence à l'équipe dédiée à l'application des IAS/IFRS. Les éléments élémentaires de ces composants sont les acteurs impliqués dans la mise en œuvre des IAS/IFRS.

L'intégration de cette équipe dans l'organisation comptable fait souvent défaut en raison notamment d'une définition peu claire de la règle de connexion.

La connexion décrit en effet la manière dont l'équipe se coordonne et s'ajuste lors de la mise en œuvre des IAS/IFRS. La coordination et l'ajustement entre acteurs sont souvent rythmés selon une règle de synchronisation non suffisamment explicite pour les acteurs de l'équipe dédiée à la mise en œuvre des IAS/IFRS. Il y a, en quelque sorte, un relâchement des contraintes comportementales de ces acteurs. Ce relâchement prend également sa source dans les exigences définies par l'organisation comptable. Ce sont souvent des exigences fonctionnelles c'est-à-dire que le schéma de prise de décision et de communication se base uniquement sur des règles formalisées dans une bible ou dans les procédures et normes du groupe. Ces exigences peuvent alors conduire à une équipe manipulée en tant qu'objet du système organisationnel.

Dans une telle organisation, la démarche d'optimisation a mené au niveau de la relation de collaboration entre les fonctions est de faible ampleur. Ainsi, les acteurs comptables évoquent à ce propos des principes déontologiques pour justifier l'échec de l'optimisation de la relation de collaboration entre les différentes fonctions. Ces principes sont le leitmotiv des acteurs comptables afin de stopper toute démarche d'ajustements informels ou de redistribution des rôles. Ces ajustements sont en effet considérés comme un facteur de risque d'audit. Des lors, pour se prémunir contre ce risque, les acteurs se constituent un matelas en limitant le recours à des informations (matières premières) positionnées au niveau des interfaces de la chaîne clients-fournisseurs internes. Ce type de comportement peut engendrer des coûts d'influence et/ou des coûts de non qualité qui détériorent la performance globale de l'entité. Le tableau 3 donne un exemple des facteurs ayant un impact négatif sur la performance globale de l'entité. Cet impact est généralement mesuré en termes de surcoûts et en coûts cachés liés à une non qualité dans la réactivité des acteurs comptables internes face à l'urgence des demandeurs d'informations comptables à des fins de décisions.

Tableau n°3 : quelques risques associés à la sur protection.

| Quelques risques associés à l'accumulation des protections. |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Rétention d'information : surtemps de recherche d'informations supplémentaires. • Multiple dépendance hiérarchique du comptable IAS/IFRS non clairement explicitée. • Glissement des fonctions préjudiciables à l'équipe IAS/IFRS. • Non distinction, lors de l'application des IAS/IFRS, de la spécificité des tâches comptables sous-jacentes. • Allongement des délais de publication des états financiers. |

Source: Granovetter M. *□ The strength of weak ties: A network theory revisited □* in P.V. Marsden, P.39 and Nan Lin, eds, *Social Structure and Net Work Analysis*, Beverly Hills, Sage, 1982, p.113.

Les couts de non-qualité identifiés s'expliquent par le fait que les éléments de compréhension du fonctionnement des organisations par les acteurs comptables sont essentiellement liés à la structure formelle, c'est-à-dire aux structures définissant l'autorité ou la hiérarchie. Habitues à travailler et à favoriser la structure formelle, les comptables défendent en effet une culture taylorienne dans le mode de fonctionnement de l'organisation. Ils évitent ainsi d'être associés à des groupements socio organisationnels qu'ils ont du mal à cerner. Nous sommes ainsi loin du système d'information opérationnel et fonctionnel humainement intégré et stimulant de la théorie socio-économique.

La fonction comptable en tant que mécanisme de coordination échoue paradoxalement dans son pouvoir d'intégration organisationnelle. Les actions conduites localement ont ainsi du mal à alimenter la fonction comptable.

3. Appréciation de la problématique organisation des IAS/IFRS dans les entreprises algériennes :

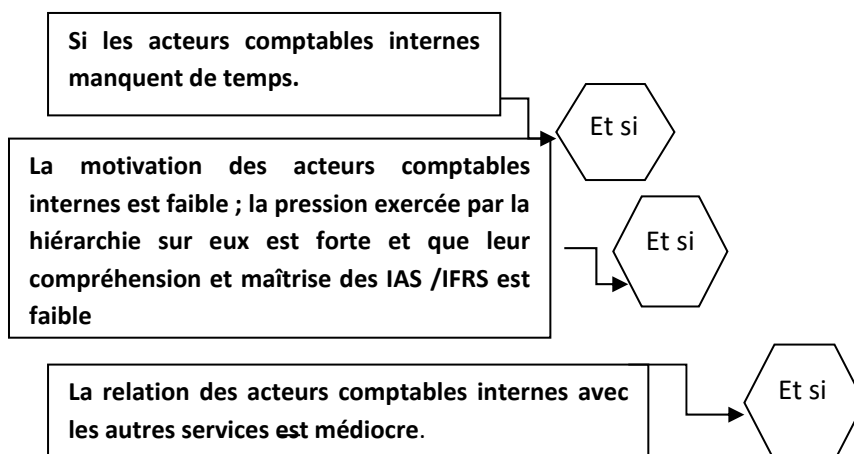
Dans une étude qualitative précédemment réalisée et publiée¹⁰, nous sommes arrivés à des résultats forts concluants en matière de compréhension des facteurs qui rendent les normes IAS/IFRS difficiles à intégrer dans les organisations des entreprises composant notre échantillon.

Ce qu'il faudrait retenir de cette analyse de contenu, et que des arguments jugés comme pertinents ne sont pas avancés dans l'explication des mécontentements des acteurs comptables internes. Il s'agit des catégories « décalage cadre non cadre » et « rapport salaire/effort », tous deux qui n'ont obtenu que 2 points.

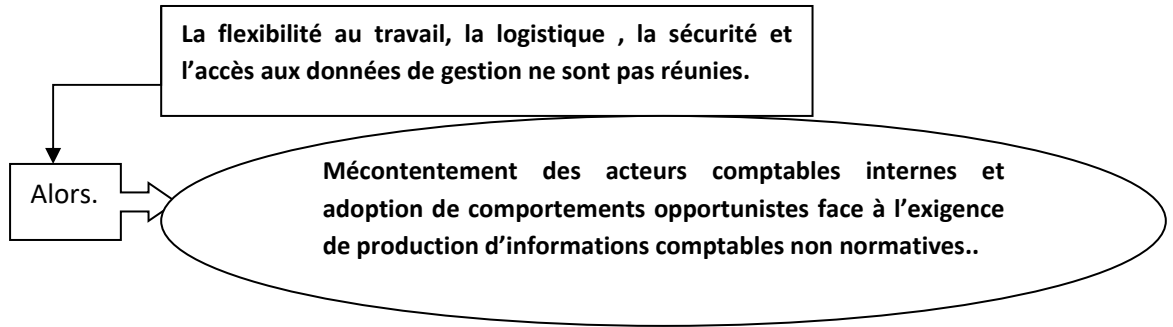
La contrainte la plus pertinente de cette analyse, est que la précipitation et le manque de temps pourraient être à l'origine des comportements opportunistes des acteurs comptables internes des entreprises de notre échantillon. Cette tendance, risque de s'aggraver si elle serait corrélée à des facteurs de mécontentement liés à la faible motivation, la grande pression hiérarchique exercée sur les acteurs comptables internes et leur compréhension et maîtrise des normes IAS/IFRS tout juste moyenne.

Nous représentons à présent les conclusions de notre analyse de contenu par rapport à l'entretien non directif groupé sous forme du modèle stochastique suivant:

Schéma n°1 : Modèle stochastique catégories arguments – comportement des acteurs comptables internes



¹⁰AMARI B, appropriation des normes comptables IAS/IFRS et comportements des acteurs comptables internes dans les entreprises algériennes : une étude qualitative, in JMSM, Vol.N°2, Numéro 1, pp249-267, 2018.



Source : l'auteur.

Une brève comparaison entre les résultats obtenus par les deux analyses de contenu, celle qui a été réalisée sur les réponses collégiales ou groupées (interview non directive), et celle qui a été réalisée sur les réponses individuelles (interview semi directive), va nous révéler un certain nombre de fait intéressants :

Tableau n°4 : Comparaison de l'ordre d'importance selon les deux méthodes d'interview groupée et individuelle.

| Méthode interview groupée | Méthode interview individuelle. |
|--|--|
| Ordre d'importance des catégories d'argument : 1. Pression temps 2. Motivations + pression hiérarchique + compréhension & maîtrise des IAS / IFRS. 3. Relations interservices 4. Flexibilité au travail 5. Logistique au travail. | Ordre d'importance des catégories d'argument : 1. Compréhension & maîtrise des IAS/IFRS. 2. Accès aux données de gestion + pression temps. 3. Relations inter-services + décalage cadre/non cadre. 4. Pression hiérarchique. 5. Flexibilité du travail. |

Source : l'auteur.

Parmi les constatations que nous pouvons faire :

- L'analyse de contenu par les deux approches a plus ou moins conduit aux mêmes résultats.
- Les mêmes facteurs avec plus ou moins le même ordre d'importance reviennent dans les deux approches.
- *La logistique ou les moyens dédiés au travail* comptable n'apparaît que dans l'analyse de contenu selon la méthode d'interview groupée.
- Alors que *l'accès aux données de gestion* n'apparaît quant à elle, que dans la méthode d'interview individuelle.

3.1 L'étude empirique quantitative :

Parmi les catégories d'arguments les plus avancées par les interviewés aussi bien dans l'approche non directive groupée que la semi directive individuelle, nous allons retenir trois (03) arguments parmi les plus pertinents et qui ont plus ou moins le même ordre d'importance selon les interviewés. Il s'agit de :

1. LA COMPREHENSION ET LA MAITRISE DES IAS/IFRS.
2. LA PRESSION DU FACTEUR TEMPS SUR LES ACTEURS COMPTABLES INTERNES.
3. ET LES RELATIONS INTER-SERVICES DANS LE CADRE DE L'APPLICATION DES NORMES IAS/IFRS.

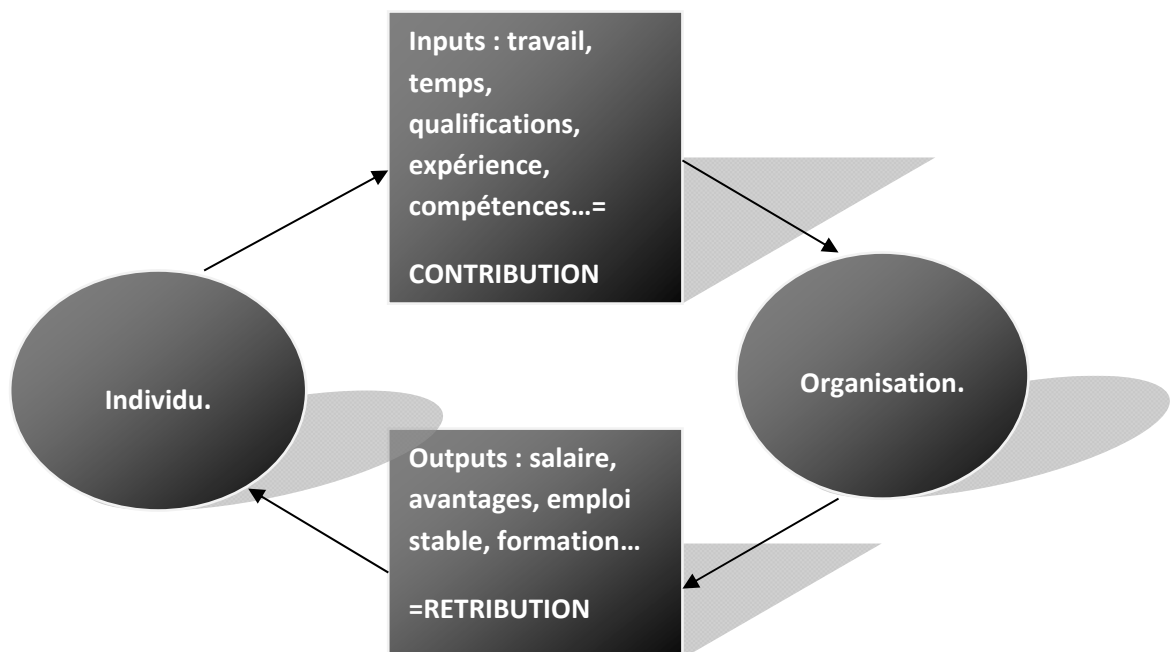
Ces facteurs serviront d'hypothèses dans l'étude empirique quantitative devant permettre de vérifier les effets isolés et combinés de ces trois facteurs sur l'adoption des acteurs comptables internes de comportements opportunistes.

3.2 Les sous bassement théoriques :

A l'origine, la théorie de la justice organisationnelle se positionne dans la théorie de l'équité d'ADAMS (1963, 1965)¹¹. Selon cette théorie, l'employé, à un moment donné ou par rapport à un collègue, compare entre ce qu'il reçoit de son organisation, et ce qu'il lui donne. Généralement cette comparaison se fait à travers sa contribution et sa rétribution. Cette comparaison lui permet d'avoir une perception sur l'équité ou éventuellement l'iniquité de son organisation.

Le schéma ci-dessous explicite cet effort, et permet de représenter ce qui a été développé plus haut.

Figure n1: L'échange individu/Organisation d'Adams (1965).



Source: J. S. Adams, « Toward an understanding ok inequity », in Journal of abnormal and social psychology, vol. 67, n° 5, p. 422.

¹¹. S. Adams, (1963, 1965)« Toward an understanding ok inequity », in Journal of abnormal and social psychology, vol. 67,

La problématique de la satisfaction organisationnelle, ou encore de la satisfaction au travail, est centrale dans la théorie de l'organisation. Plus précisément, dans le cadre de la gestion des ressources humaines (GRH), nous pouvons citer plusieurs tentatives de conceptualisation de la question du sentiment de la justice/équité organisationnelle et de la performance des individus au travail GREENBERG, (1990) et (1993)¹² ; GILLILAND, (1993)¹³ ; SCHMITT et DORFEL, (1999)¹⁴ ; ANDREWS et KACMAR, (2001)¹⁵ ; AYREE & al, (2002)¹⁶.

Nous commencerons notre déroulement par une revue de la littérature des aspects liés à la question de la justice dans les relations inter-organisationnelles, et ceux liés à la question de l'émergence des comportements opportunistes. A partir de cette grille de lecture nous allons tenter de proposer un modèle conceptuel, reprenant et synthétisant les hypothèses intervenant dans la compréhension de l'objet de notre recherche, en l'occurrence, la satisfaction/insatisfaction organisationnelle des personnels appelés Acteurs Comptables Internes mesurée en termes de comportements opportunistes adoptés suite au sentiment dominant chez eux, de l'existence d'une injustice organisationnelle dans la relation inter-organisationnelle avec le personnel des autres services. A cet effet, nous commencerons par choisir les variables devant permettre de mesurer la satisfaction organisationnelle, ou le cas échéant, l'insatisfaction organisationnelle chez le personnel « acteurs comptables internes ». Le concept de satisfaction étant composite car constitué à la fois d'éléments affectifs, cognitifs et conatifs, nous allons donc devoir effectuer des tests sur l'indice de satisfaction organisationnelle à calculer. Ces tests portent sur la vérification de l'unidimensionnalité des variables explicatives et la mesure de la cohérence interne de l'indice de satisfaction / insatisfaction globale

Nous terminerons notre analyse par une hiérarchisation des variables explicatives de la satisfaction/insatisfaction organisationnelle et l'émergence de comportements opportunistes en utilisant une méthode dichotomique, en l'occurrence celle des critères de BELSON, et qui nous aidera à illustrer la dite relation et à l'apprécier en termes de distance entre les variables explicatives x_1, x_2, x_3, \dots et la variable dépendante y .

¹²Greenberg, J., 1990. Organizational Justice: Yesterday, today and tomorrow. *Journal of Management* 16, 399-432.

Greenberg, J., 1993. The social side of fairness: Interpersonal and informational classes of organizational justice. In: Cropanzano, R., (Ed.). *Justice in the workplace: Approaching fairness in human resource management*. Erlbaum, Hillsdale, NJ, pp.79-103.

¹³Gilliland, S.W., 1994. Effects of procedural and distributive justice on reactions to a selection system. *Journal of Applied Psychology* 79, 691-701.

Manfred Schmitt* and Martin Dörfel ; Procedural injustice at work, justice sensitivity, job satisfaction and psychosomatic well-being, Article first published online: 5 MAY 1999, *European Journal of Social Psychology* [Volume 29, Issue 4](#), pages 443–453, June 1999

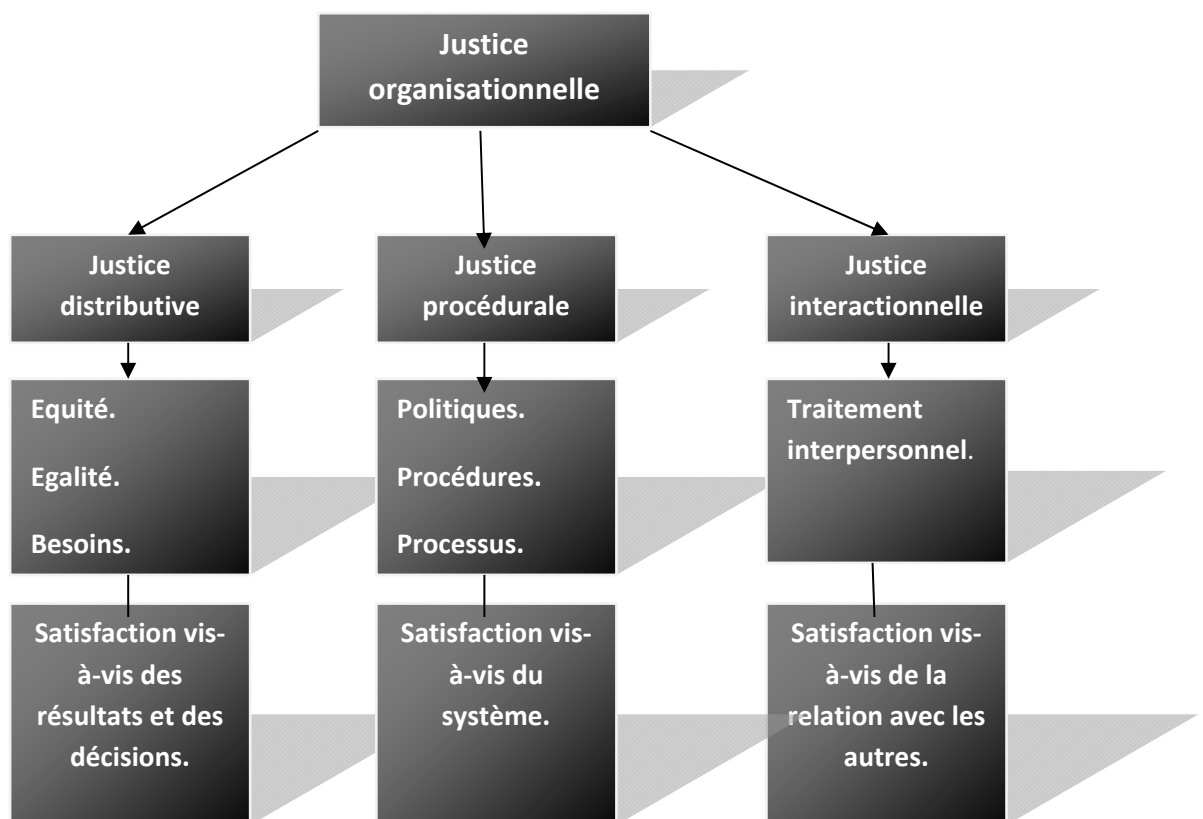
¹⁵Martha C. Andrews^{1,*} and K. Michele Kacmar² Discriminating among organizational politics, justice, and support, *Journal of Organizational Behavior*, [Volume 22, Issue 4](#), pages 347–366, June 2001

¹⁶Aryee, S., Budhwar, P. S., & Chen, Z. X. (2002). Trust as a mediator of the relationship between organizational justice and work outcomes: Test of a social exchange model. *Journal of Organizational Behavior*, 23, 267–285.

3.3 La justice / injustice organisationnelle :

En se référant à la littérature organisationnelle et inter-organisationnelle, nous pouvons identifier trois dimensions exprimant la justice organisationnelle. Cette tridimensionnalité est le produit de travaux qui, en s'imbriquant les uns dans les autres ont donné une forme composite à la justice organisationnelle. La première, appelée, *justice distributive*, se trouve associée aux résultats réellement obtenus. La deuxième, *justice procédurale*, elle est utilisée pour gérer la relation d'échange, KUMAR, 1996¹⁷ ; MAXWELL et al, 1999)¹⁸. Enfin, la troisième, dite *justice interactionnelle*, elle est inhérente aux interactions d'au moins deux populations de personnels, chez nous dans notre étude, il s'agit des personnels des acteurs comptables internes et ceux des autres services. Une illustration de ces trois types de justice organisationnelle pourrait être comme suit :

Figure N° 2: La justice organisationnelle.



Source : in, « de la perception de l'injustice aux comportements opportunistes : proposition d'une grille de lecture des relations entre PSL et grands distributeurs », HICHAM ABBAD et ALINE BOISSINOT, revue Logistique & Management, Vol.17 – N°2,2009.p.42.

La satisfaction/insatisfaction organisationnelle, peut être considérée comme un sérieux indicateur de la *justice ou l'équité* émergeant de la relation de travail entre au moins

¹⁷Kumar R. M. (1996). Trust and distrust in organizations: Emerging perspectives, enduring questions. Annual Review of Psychology, 50, 569–598.

¹⁸Maxwell & al (1999). Affect- and cognition-based trust as foundations for interpersonal cooperation in organizations. Academy of Management Journal, 38, 24–59.

deux groupes ou populations de personnels. **GANESAN (1994)**¹⁹, définit la perception de l'injustice, comme un état affectif, et donc une conséquence de l'insatisfaction suite à l'évaluation par une organisation de tous les aspects de sa relation avec une autre organisation (**GANESAN, 1994**,²⁰ ; **GEYSKENS et al, 2007**²¹).

Qu'en est-il de la littérature sur la justice dans les relations inter-organisationnelles ? Quelle lecture devrions-nous faire et quelle interprétation devrions-nous réserver à la tridimensionnalité de la question de la justice inter-organisationnelle ? Enfin, quels impacts devrions-nous supposer en termes d'émergence de formes de comportements opportunistes ?

3.3.1. La justice distributive et de ses déterminants :

Dans certains écrits, on parle à la fois de justice distributive et commutative. La première revient à reconnaître l'impératif de donner à chacun dans l'organisation ce qui lui revient, sans perdre de vue les différences existant entre les individus de la même organisation. C'est en somme, le traitement de manière égale des personnes appartenant à des corps de métiers ou personnels différents mais partageant l'appartenance à la même organisation. La seconde, c'est-à-dire la justice commutative, repose sur l'équivalence des obligations et des charges pour l'ensemble des différents personnels de l'organisation. Selon **MICHEL FORSE et MAXIME PARODI (2006)**²², la justice distributive tend à résoudre les conflits issus d'une mauvaise ou inéquitable répartition des biens entre individus appartenant à la même organisation.

La question de la justice distributive se heurte à la pluralité des critères qui semble pousser à relativiser la notion même de la justice distributive **WALZER, (1983)**²³

Si les fondements conceptuels de la notion de justice distributive semblent jouir d'une certaine unicité, il n'en est pas de même pour ses applications qui sont nombreuses et dénotent d'un besoin plus que réel à leur hiérarchisation. Les règles de la distribution sont à spécifier selon le contexte de chaque organisation. Très souvent ces règles s'alimentent de doctrines ayant pour postulat des concepts tels que l'équité, l'égalité et la satisfaction des besoins. La diversité des études empiriques ayant eu comme objet la justice distributive s'est heurtée à l'absence d'une théorie structurée dans ce sens. Ce n'est qu'en 1975 et plus tard en 1985, que **MORTON DEUTSCH**, nous a gratifié d'une théorie offrant ainsi une synthèse des recherches en psychologie sociale de la justice distributive ramassant l'ensemble des contributions sous une perspective commune.

¹⁹Ganesan, S. (1994). Determinant of long-term orientation in buyer – seller relationships. *Journal of Marketing*, 58(April), 1–19.

²⁰OpCit.

²¹Geyskens & al. (2007). Predictors of registered nurses' organizational commitment and intent to stay. *Management Review* 32, 119–127.

²²MICHEL FORSE et MAXIME PARODI :justice distributive. La hiérarchie des principes selon les européens, *Revue de l'OFCE*, Juillet 2006.

²³WALZER, 1983Sphères de justice, Une défense du pluralisme et de l'égalité, Paris, Seuil 1983

En ce qui nous concerne, nous insisterons sur le fait que dans toute relation d'échange dans l'organisation, la justice distributive s'intéresse à comment les bénéficiaires, les avantages et les charges sont-ils répartis entre les différentes parties (populations de personnels) ?

La finalité étant d'identifier les causes de l'injustice organisationnelle, et donc de les éliminer, **MARTINS et MONROE (1994)**²⁴, préconisent deux manières pour réduire cette injustice dans un échange. Soit en baissant les pertes de la partie désavantagée, soit en augmentant la perte de l'autre partie avantagée.

3.3.2 La justice procédurale et de ses déterminants :

Cette justice s'adresse à l'équité perçue des procédures utilisées dans le cadre de la prise de décision. En effet, certaines décisions sont faciles à prendre car n'étant pas alourdies par des contraintes procédurales. D'autres décisions, cependant, sont difficiles à prendre dans la mesure où elles doivent respecter scrupuleusement des procédures lourdes et contraignantes. Selon **THIBAUT et WALKER (1975)**²⁵, ainsi que **GILLILAND (1993)**²⁶, les procédures sont perçues comme étant plus ou moins justes, en fonction de la possibilité qu'ont les individus concernés par une opportunité à influencer le processus de prise de décision ou les conditions de mise en place de ce genre de procédures. **LEVENTHAL (1980)**²⁷, nous permet d'identifier les caractéristiques des procédures justes. Selon lui, ces caractéristiques sont : la cohérence de leur mise en œuvre ; leur impartialité ; la précision des informations dans la prise de décision ; la participation des employés à la prise de décision et la compatibilité avec les normes morales et éthiques de l'organisation.

Selon **KUMAR (1996)**²⁸, la justice procédurale aurait des effets plus forts que la justice distributive. Il propose six principes afin de pouvoir porter un jugement sur la justice procédurale d'une relation quelconque. Ces principes sont : la communication bilatérale ; l'impartialité ; la réfutabilité ; l'explication ; la connaissance et la courtoisie.

3.3.3 La justice interactionnelle et de ses déterminants :

BIES et MOAG, (1986)²⁹ ; et **TYLER, (2000)**³⁰, ont mis en évidence la centralité de la relation entre un responsable (décideur) et ses subordonnés. Cette relation fondée sur le respect et le dévouement conditionne l'équilibre de la justice organisationnelle dans sa totalité. Selon ces auteurs, la justice interactionnelle reflète l'inquiétude des individus en ce

²⁴MARTINS et MONROE (1994) equity a quality, and need : what determines which value be used as the basis of distributive justice ? journal of social issues, vol.31, n°3, distributive justice, a social psychological perspective, new Haven, Yale university press

²⁵PROCEDURAL JUSTICE: A PSYCHOLOGICAL ANALYSIS. By John Thibaut and. Laurens Walker. Hillsdale, N.J.: Lawrence Erlbaum Associates, 1975. Pp.

²⁶Stephen W. Gilliland, The Perceived Fairness of Selection Systems: An Organizational Justice Perspective, *The Academy of Management Review*, Vol. 18, No. 4 (Oct., 1993), pp. 694-734

²⁷Gerald S. Leventhal, What Should Be Done with Equity Theory?, New Approaches to the Study of Fairness in Social Relationships, *The Academy of Management Review*, Vol. 15, No. 2 (Oct., 1980).

²⁸ OpCit.

²⁹Bies, R. J., & Moag, J. F. (1986). Interactional justice: Communication criteria of fairness. *Research on Negotiations in Organizations*, 1, 43– 55

³⁰ Tyler, T. R., & Blader, S. L. (2000). Cooperation in groups: Procedural justice, social identity, and behavioral engagement. New York: Psychology Press

qui concerne la qualité du traitement interpersonnel perçu pendant l'élaboration des procédures **BEUGRE et BARON (2001)**³¹. Ces mêmes auteurs ont pu identifier dans le cadre de leurs travaux, quatre attributs de l'équité interpersonnelle : la véracité ; le respect ; la convenance des comportements et la justification/l'explication. Plus loin, les auteurs expliquent que si les trois premiers attributs sont fondamentalement des attributs de communication pendant les échanges ou interactions entre deux entités ou deux groupes d'individus, le quatrième attribut est quant à lui, un attribut qui intervient suite à un mécontentement d'un groupe d'individus (une partie) et la perception d'une procédure jugée injuste.

3.4 Opportunisme et comportements opportunistes dans l'organisation :

L'émergence des comportements opportunistes intervient suite à l'échec et l'inadéquation de l'hypothèse de la *rationalité*. En effet, il est largement accepté que l'opportunisme est une forme de recherche par l'individu ou l'organisation à réaliser des gains personnels en recourant à des méthodes peu honnêtes, et malintentionnées dans le cadre de rapports ou transactions avec des entités tierces. **WILLIAMSON (1975)**³², lorsqu'il a développé sa théorie des coûts de transactions, il distingua entre deux formes d'organisation : le marché, fondamentalement construit sur et autour de contrats et la hiérarchie, qui elle, est construite sur et autour de l'ordre. Un peu plus tard, en 1994, **WILLIAMSON**, ajouta une troisième forme d'organisation, hybride, c'est-à-dire à mi chemin entre marché et hiérarchie. L'élément coût occupe une place centrale dans la théorie des coûts de transactions. En effet, chaque transaction a une incidence en termes de coûts ou tout simplement un prix. Selon **WILLIAMSON**, si l'entreprise a une orientation marché, les coûts des transactions seront très importants, alors que si elle opte pour une orientation hiérarchie, elle pourra réduire les coûts de transactions, dans la mesure où elle n'aura pas à négocier avec la partie externe ni à surveiller ses faits et gestes.

Pour apprécier la portée des concepts d'opportunisme et de comportements opportunistes, les travaux de **WATHNE et HEIDE (2000)**³³, se révèlent plus que déterminants. En effet, l'opportunisme comme comportement dans le cadre des relations inter-organisationnelles ne se limite pas à l'émergence de tels comportements. Il implique également des formes de management spécifiques pour faire face à ces comportements dit opportunistes. En quelque sorte, il existerait des antécédents à la manifestation de comportements opportunistes. Selon **WILLIAMSON (1985)**³⁴, ces antécédents seraient les suivants : l'asymétrie informationnelle ; le nombre réduit d'acteurs sur le marché ; la spécificité des actifs et les coûts de surveillance. Pour **WATHNE et HEIDE (2000)**³⁵, ces

³¹Constant D. Beugre and Robert A. Baron Perceptions of Systemic Justice: The Effects of Distributive, Procedural, and Interactional Justice, *Journal of Applied Social Psychology*, [Volume 31, Issue 2](#), 339, February 2001

³²Williamson, O.E. (1975), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, Free Press, a division of Macmillan, Inc., New York.

³³Kenneth H. Wathne and Jan B. Heide Relationship Governance in a Supply Chain Network Author(s): Source: *Journal of Marketing*, Vol. 68, No. 1 (Jan., 2004), pp. 73-89

³⁴Williamson, O.E. (1985), *The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets and Relational contracting*, The Free Press, a Division of Macmillan, Inc., New York, traduit en français (1994) *Les institutions de l'économie*, InterEdition, Paris.

³⁵ OpCit.

antécédents seraient : l'asymétrie d'information ; les gains procurés par l'apparition de comportements opportunistes ; la connaissance du prestataire et les objectifs de l'organisation.

A ce stade de notre revue de la littérature, on serait tenté de se poser la question suivante : existe-t-il des comportements opportunistes directement issus de l'injustice organisationnelle ?

Pour y répondre, nous allons essayer de présenter ces typologies d'opportunisme en fonction de leur relation avec les trois formes de justice / injustice organisationnelle. **ABBAD et BOISSINOT (2009)**³⁶, nous proposent les typologies suivantes dans un tableau synoptique qui se présente comme suit :

Tableau N° 5: Identifications des comportements opportunistes en fonction de l'injustice.

| Type d'opportunisme Type d'injustice | Sélection adverse. | Hold up. | Hasard moral |
|---|--|--|--|
| Distributive. | - | Comportement 1. Agir différemment de ce qui est prévu par le contrat pour rétablir une sorte d'équité. | Comportement 2. Tricher sur le contrat pour rétablir une redistribution des bénéfices. |
| Procédurale. | Comportement 3. Cacher des informations avant la signature du contrat. | Comportement 4. Dévier d'une ligne de conduite préétablie par les parties. | Comportement 5. Enfreindre volontairement une procédure. |
| Interactionnelle. | Comportement 6. Divulguer des informations inexactes. | Comportement 7. Adopter un comportement inapproprié lors de l'échange. | Comportement 8. Divulguer des informations confidentielles. |
| | | | |

Source : in, « de la perception de l'injustice aux comportements opportunistes : proposition d'une grille de lecture des relations entre PSL et grands distributeurs », HICHAM ABBAD et ALINE BOISSINOT, revue Logistique & Management, Vol.17 – N°2,2009. P.46.

WILLIAMSON (1985)³⁷, avance l'idée selon laquelle il existerait trois formes d'opportunismes.

1. Un opportunisme de type *sélection adverse*. C'est en somme l'usage de l'asymétrie de l'information pour influencer les conditions *ex ante* qui précèdent la signature d'un contrat.
2. Un opportunisme de type *hold up*. Il s'agit de l'adoption de comportements autres que ceux retenues dans le cadre d'un contrat. C'est un comportement *ex post*.
3. Un opportunisme de type *hasard moral*. C'est une tricherie qui s'opère durant la concrétisation du contrat en raison de l'incapacité de ce dernier à prévoir et à anticiper

³⁶ABBAD H. et BOISSINOT A. (2009), "De la perception de l'injustice aux comportements opportunistes : proposition d'une grille de lecture des relations entre PSL .

³⁷ OpCit.

tous les scénarios possibles et envisageables. Manifestement, il s'agit là d'un opportunisme *ex post*.

4. Intérêt pour la compréhension des comportements adoptés par les acteurs comptables internes des entreprises de l'échantillon :

L'injustice organisationnelle pourrait donc servir d'élément déclencheur pour l'apparition de comportements opportunistes. Cependant, on pourrait s'interroger sur la transposition de ces concepts au contexte des organisations où l'activité est scindée en deux espaces : *le personnel Acteurs Comptables Internes et le reste des personnels demandeurs d'informations comptables de gestion*. Plus encore, ces sont ces personnels qui sont sans cesse demandeurs d'informations comptables. Les procédures, les décisions...sont formalisées par le personnel ces personnels. Le personnel Acteurs Comptables Internes, au bout d'un certain nombre d'expériences avec les personnels des autres services se sent injustement affecté par des tâches qui pourraient créer chez lui un sentiment d'injustice et d'insatisfaction organisationnelles, qui à termes pourraient conduire à l'adoption de comportements opportunistes. En effet, lorsque ce personnel développe en lui le sentiment d'être dominé par les autres catégories de personnel, il va chercher à rétablir le pouvoir en sa faveur, même si, très souvent, cela se fait au détriment de l'intérêt de l'organisation. L'opportunisme devient alors une solution organisationnelle face à une injustice et une insatisfaction organisationnelles constatées et vécues par le personnel Acteurs Comptables Internes.

L'apparition des tensions dans les organisations fut longuement ZARIFIAN (1996 à 2002)³⁸, et dans le cadre de recherches qui, au départ, ne portaient pas sur la conflictualité dans l'organisation, eut à constater l'existence de *conflits latents* chez France Télécom et La Poste. ZARIFIAN appela alors cette conflictualité latente « *Esprit de révolte* ». Dans ce contexte, il apparaît évident de ne pas exclure de l'analyse ce que les sociologues appellent « *sociologie des acteurs* » ou « *jeux des acteurs* ». L'autre concept qui semble émerger de cette analyse, est celui de « l'enjeu ». Les enjeux sont partie intégrale de la conflictualité. Selon ZARIFIAN, pour une fois, la conflictualité dans les organisations ne concerne pas le sommet et la base de la hiérarchie, mais deux espaces d'acteurs dédiés à l'exercice du management et l'atteinte de la performance.

4.1 Contexte de l'étude:

La complexité des relations inter-organisationnelles entre deux entités (donneurs d'ordre et sous-traitants ; distributeurs et prestataires de services logistiques ; personnels du front office et personnel du back office...produit, très souvent, des sentiments d'injustice chez l'une des deux entités. Ce sentiment, est vite transformé en pratiques et comportements opportunistes visant à inverser la tendance et à tirer un maximum de bénéfices à partir de ces comportements.

Le point d'inflexion entre le sentiment d'injustice organisationnelle et l'adoption de comportements opportunistes est celui de la satisfaction/insatisfaction des conditions de travail, que nous élargissons dans notre étude, à satisfaction/insatisfaction organisationnelle.

³⁸ZARIFIAN P., *ravail et communication. Essai sociologique sur le travail dans la grande entreprise industrielle*, PUF, 1996.

Vu sous cet angle, le comportement opportuniste a toujours été appréhendé comme un comportement négatif et conflictualisant. Dans des travaux relativement récents, notamment ceux de FULCONIS et PACHE (2008), ils sont considérés comme potentiellement explicatifs de la performance des relations inter-organisationnelles. Ces travaux avancent la possibilité de mettre en œuvre des stratégies directement issues de comportements opportunistes. Ceci n'étant pas l'objet de notre travail, nous préférons ne pas nous étaler dans des développements qui pourraient se révéler hasardeux pour notre étude.

Le concept de satisfaction/insatisfaction que nous plaçons au centre de notre modèle conceptuel, est doté de trois facettes : affective, cognitive et conative. Cette réalité rend difficile la définition d'un indice de satisfaction/insatisfaction qui se présente comme une combinaison linéaire de ces trois facettes. En d'autres termes, si nous voulons mesurer l'indice de satisfaction globale, nous devons développer un indice qui regrouperait ces trois facettes.

4.2 Eléments méthodologiques :

4.2.1 Choix de l'échantillon et protocole de l'étude :

Nous avons ciblé des personnels travaillant exclusivement dans la structure comptable (acteurs comptables internes ACI) des entreprises de différents secteurs d'activité et de différentes natures juridiques. Notre échantillon se compose de 233 personnes.

La répartition des entreprises et des personnels ACI interrogés est donnée dans le tableau ci-dessous

Tableau n°6. Répartition des répondants parmi les Acteurs Comptables Internes des entreprises de l'échantillon.

| Entreprises. | Effectifs ACI questionnés. |
|---|-----------------------------------|
| 1. SPDC Alger | 08 |
| 2. ERCC Alger | 10 |
| 3. SCMI Meftah | 11 |
| 4. CIMETRIES CHLEF | 08 |
| 5. CIMENTRIES ZAHANA | 06 |
| 6. CIMENTRIES BENI SAF | 12 |
| 7. SAIDAL Oran | 09 |
| 8. ENIP Alger | 12 |
| 9. SOACLORE Mostaganem | 05 |
| 10. ENGI/LINDE Oran | 04 |
| 11. MOUBYDAL Mascara | 06 |
| 12. POLYOR Oran | 03 |
| 13. METIDJI AGROALIMENTAIRE Mostaganem | 12 |
| 14. CONSERVERIE BOURAYOU Ain Témouchent | 05 |
| 15. EXQUISE Tlemcen | 04 |
| 16. NISSAN succursale Oran. | 06 |
| 17. RENAULT BENZARGUA Oran. | 06 |
| 18. PEUGEOT COURBET Oran. | 06 |
| 19. KIA & CITROEN Ets Djellal Amer Oran. | 06 |
| 20. SGA les falaises Oran. | 05 |
| 21. SGA Larbi ben m'hidi Oran. | 05 |
| 22. NATEXIS Bd Emir Abdelkader Oran. | 05 |
| 23. CPA st Hubert Oran. | 06 |
| 24. CPA Khemisti Oran. | 09 |
| 25. BEA Emile Cayla Oran. | 08 |
| 26. CAAR Oran | 07 |
| 27. AXA Oran. | 06 |
| 28. SAA Oran. | 11 |
| 29. CAAT Oran. | 09 |
| 30. GIAR Oran. | 05 |
| Total répondants : | 233 |

L'étude a été réalisée durant la période du 12 janvier 2018 au 25 juin 2018.

Trois questions ont été posées aux acteurs comptables internes de ces entreprises afin de mesurer leur satisfaction/insatisfaction par rapport aux relations inter-organisationnelles les liant avec les personnels des autres services de leurs entreprises respectives:

Q1. au cours des 12 derniers mois, diriez-vous que vous êtes :

Très satisfait *assez satisfait* *peu satisfait* *pas du tout satisfait*

Des relations de travail que vous avez avec vos collègues des autres services ?

Q2. Selon vous et en vous référant à votre expérience, diriez-vous que la qualité des relations avec vos collègues des autres services est :

Très bonne *plutôt bonne* *plutôt mauvaise* *très mauvaise ?*

Q3. Selon vous, vos collègues des autres services , ont-ils un jugement positif de vos missions. Pensez vous que ce jugement sur vous et vos missions soit :

Très positif *plutôt positif* *plutôt négatif* *très négatif ?*

Pour chaque question et selon les réponses données nous attribuerons un score allant de 4, 3, 2 ou 1 (du plus bon au plus mauvais).

Un premier travail consista alors à vérifier l'unidimensionnalité des variables liées aux trois questions, que nous appellerons **S1, S2 et S3** respectivement pour **Q1, Q2 et Q3**, et à mesurer la cohérence interne de l'indice de satisfaction chez les acteurs comptables interenes.

4.2.2 Mesure de la cohérence :

La variable latente à laquelle on se réfère dans notre première partie de l'étude, **est la satisfaction globale des Acteurs Comptables Internes après introduction des IAS/IFRS.** A cet effet, nous avons utilisé le coefficient de l'alpha de CRONBACH. Ce coefficient se calcule selon la formule suivante :

$$\alpha = \frac{k}{k - 1} \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k \sigma_{Y_i}^2}{\sigma_X^2} \right)$$

Où N = nombre de variables
 σ^2 = variance totale
 σ_i^2 = variance de la question *i*

Procédure CORR de calcul utilisée donne les statistiques suivantes :

| La procedure CORR | | | | | | |
|---|-----|---------|------------|---------|--------|--------|
| 3 variables (items): S1 S2 S3 | | | | | | |
| Statistiques simples | | | | | | |
| Variables | Nb | moyenne | Ecart type | Médiane | Min | Max |
| S1 | 233 | 1.59657 | 0.87517 | 1.00000 | 1.0000 | 4.0000 |
| S2 | 233 | 1.57296 | 0.71845 | 1.00000 | 1.0000 | 4.0000 |
| S3 | 233 | 1.69528 | 0.62687 | 2.00000 | 1.0000 | 4.0000 |

Coefficient alpha de Cronbach

Variables alpha

Brut 0.831024

Normalisé. 0.838546

Coefficient alpha de Cronbach avec variable supprimée

| Variables brutes | variables centrées réduites | | | | |
|------------------|-----------------------------|------------------------|----------|------------------------|----------|
| | Variables supprimées | corrélacion avec total | alpha | corrélacion avec total | alpha |
| S1 | | 0.716347 | 0.762933 | 0.710084 | 0.767312 |
| S2 | | 0.773179 | 0.686144 | 0.766366 | 0.710992 |
| S3 | | 0.627393 | 0.632871 | 0.631622 | 0.842287 |

0.831024 est le coefficient brut alpha de CRONBACH que nous utiliserons dans nos analyses.

0.762933 pour S1
 0.686144 pour S2
 0.632871 pour S3

Alpha obtenu après le retrait de chacune des variables. Dans notre étude nous avons relevé que **S3** contribue peu dans la mesure où l'Alpha après son retrait est quasi identique à l'Alpha cumulatif. Par conséquent, nous allons enlever la variable **S3** de la composition de l'indice de satisfaction globale chez les acteurs comptables internes.

Coefficient de corrélation de PEARSON, N = 233

| | S1 | S2 | S3 |
|--------|---------|---------|---------|
| S1 | 1.00000 | 0.72754 | 0.56158 |
| <.0001 | <.0001 | | |
| S2 | 0.72754 | 1.00000 | 0.62247 |
| <.0001 | | <.0001 | |
| S3 | 0.56158 | 0.62247 | 1.00000 |
| <.0001 | <.0001 | | |

Coefficient de corrélation de SPEARMAN, N = 233

Prob > |r| under HO : Rho = 0

| | S1 | S2 | S3 |
|--------|---------|---------|---------|
| S1 | 1.00000 | 0.65970 | 0.47605 |
| <.0001 | <.0001 | | |
| S2 | 0.65970 | 1.00000 | 0.55878 |
| <.0001 | | <.0001 | |
| S3 | 0.47605 | 0.55878 | 1.00000 |
| <.0001 | <.0001 | | |

The PRINCOMP procedure

Observations 233

Variables 2

Simple statistics

| | S1 | S2 |
|------|-------------|-------------|
| mean | 1.640243902 | 1.581300613 |

Standard déviation 0.9130454970.724530844

Correlation matrix

| | S1 | S2 |
|----|---------|---------|
| S1 | 1.00000 | 0.6770 |
| S2 | 0.6770 | 1.00000 |

Eigenvales of the correlation matrix

| | Valeur propre | différence | proportion | cumulée |
|----|---------------|------------|------------|---------|
| S1 | 1.67697896 | 1.35395792 | 0.8385 | 0.8385 |
| S2 | 0.32302104 | | 0.1615 | 1.0000 |

Eigenvectors.

| | Prin. 1 | Prin. 2 |
|----|----------|----------|
| S1 | 0.707107 | 0.707107 |
| S2 | 0.707107 | -.707107 |

Avec, *proportion* de **S1 = 0.8385** près de 1, nous pouvons confirmer l'existence d'une unidimensionnalité entre les variables **S1** et **S2** pour la construction d'un indice de satisfaction/insatisfaction globale chez les acteurs comptables internes des entreprises étudiées. Autrement dit, cette staisfaction/insatisfaction est composite de deux perceptions chez les acteurs comptables internes, en l'occurrence, la satisfaction ou le cas échéant l'insatisfaction des relations de travail et les relations inter-

organisationnelles avec le personnel des autres services ; et la qualité de ces relations inter-organisationnelles (bonne / mauvaise).

A partir de ce résultat, nous avons construit notre modèle conceptuel qui essaiera de nous schématiser les différentes relations hypothétiques qui conduiraient à l'adoption de comportements opportunistes par les acteurs comptables internes suite au sentiment de l'existence d'une injustice organisationnelle, relativement aux conditions de travail de leurs collègues des autres services.

5. Hiérarchisation des variables explicatives selon la méthode des critères de BELSON :

L'adoption, ou pas, de comportements opportunistes est motivé par une situation de nature dichotomique. En effet, l'insatisfaction ressentie par le personnel Acteurs Comptables Internes dans la cadre de ses relations inter-organisationnelles avec le personnel des autres services, conduirait à l'adoption de comportements opportunistes. Cependant, et en l'absence de cette insatisfaction (cas de satisfaction), il est peu probable que le personnel Acteurs Comptables Internes puisse recourir à des pratiques ou autres comportements de nature opportuniste.

Etant donné, que nous avons démontré l'existence d'une unidimensionnalité dans les deux variables retenues dans le cadre de la mesure d'un indice de satisfaction/insatisfaction globale, en l'occurrence, l'existence ou pas d'une satisfaction des relations inter-organisationnelles avec le personnel des autres services, que nous appellerons SATI-INTER-ORGANISATIONNELLE, et la qualité de ces relations que nous appellerons QUALI-INTER-ORGANISATIONNELLE, nous allons dès à présent développer notre analyse pour mesurer la distance entre les données observées dans notre enquête, et celles redimensionnées comme l'exige la méthode de BELSON.

Nous retenons **Y** variable dépendante représentant l'adoption de comportements opportunistes. Il y a alors deux cas de figures pour la variable dépendante **Y**.

$Y = 0$; non adoption.

$Y = 1$; adoption.

Nous retenons également comme variables explicatives SAT-INTER-ORGANISATIONNELLE, représentée par **X1** et QUALI-INTER-ORGANISATIONNELLE, représentée par **X2**³⁹. Ces deux variables interviennent dans la satisfaction/insatisfaction globale.

³⁹Nous rappelons que nous n'avons pas retenu la variable **X3** (jugement réservé au personnel Acteurs Comptables Internes par le personnel des autres services), car elle ne contribue pas à la satisfaction / insatisfaction globale chez le personnel de front office. Cette variable n'a pas la même unidimensionnalité que les autres variables, en l'occurrence **X1** et **X2**.

Les observations obtenues pour Y et X1 sont :

Tableau : 7. Valeurs observées Y/X1

| Y | | Y = 0 | Y = 1 | Total : |
|---|--|--|--|---------|
| | | Non adoption de comportements opportunistes. | Adoption de comportements opportunistes. | |
| X | | | | |
| | X1 = 0 Pas de satisfaction inter-organisationnelle. | 29 | 77 | 106 |
| | X1 = 1 Satisfaction inter-organisationnelle. | 41 | 86 | 127 |
| | Total : | 70 | 163 | 233 |

Il ressort de ce tableau que les 233 personnes interrogées et travaillant dans les structures de comptabilité de leurs entreprises, sont partagées quant au recours à des comportements opportunistes. En effet, nous avons deux segments de personnel Acteurs Comptables Internes: $163/233 =$ presque **70%** de personnes recourant à des formes de comportements opportunistes pour rétablir l'équilibre dans leur relations inter-organisationnelles avec leurs collègues des autres services. Le reste, soit $70/233 =$ **30%**, de personnes interrogées, affirment ne pas recourir à des comportements opportunistes.

Les observations obtenues pour Y et X2 sont :

Tableau 8 : Valeurs observées Y/X2

| Y | | Y = 0 | Y = 1 | Total : |
|----|---|--|--|---------|
| | | Non adoption de comportements opportunistes. | Adoption de comportements opportunistes. | |
| X2 | | | | |
| | X2 = 0 Relations inter-organisationnelles de mauvaise qualité. | 23 | 76 | 99 |
| | X2 = 1 Relations inter-organisationnelles de bonne qualité. | 47 | 87 | 134 |
| | Total : | 70 | 163 | 233 |

Redimensionnement des variables observées pour Y et X1 :

Tableau : 10. Valeurs redimensionnées Y/X1

| Y | | Y = 0 | Y = 1 | Total : |
|----|--|--|--|---------|
| | | Non adoption de comportements opportunistes. | Adoption de comportements opportunistes. | |
| X1 | X1 = 0 Pas de satisfaction inter-organisationnelle. | a | b | 106 |
| | X1 = 1 Satisfaction inter-organisationnelle. | c | d | 127 |
| | Total : | 70 | 163 | 233 |

Redimensionnement des variables observées pour Y et X2 :

Tableau 11 : valeurs redimensionnées Y/X2

| Y | | Y = 0 | Y = 1 | Total : |
|----|---|--|--|---------|
| | | Non adoption de comportements opportunistes. | Adoption de comportements opportunistes. | |
| X2 | X2 = 0 Relations inter-organisationnelles de mauvaise qualité. | e | f | 99 |
| | X2 = 1 Relations inter-organisationnelles de bonne qualité. | g | h | 134 |
| | Total : | 70 | 163 | 233 |

A partir des tableaux 14,15,16 et 17 nous avons :

$$a/106 = c/127 = 70/233$$

$$b/106 = d/127 = 163/233$$

De même, nous avons :

$$e/99 = g/134 = 70/233$$

$$f/99 = h/134 = 163/233$$

Donc,

| | |
|-------------------|-------------|
| $a/106 = 70/233$ | $a = 31.84$ |
| $b/106 = 163/233$ | $b = 74.15$ |
| $c/127 = 70/233$ | $c = 38.15$ |
| $d/127 = 163/233$ | $d = 88.84$ |
| $e/99 = 70/233$ | $e = 29.74$ |
| $f/99 = 163/233$ | $f = 69.25$ |
| $g/134 = 70/233$ | $g = 40.25$ |
| $h/134 = 163/233$ | $h = 93.74$ |

Distance entre Y et X1 (Dx1): en valeurs absolues.

$$Dx1 = |29 - 31.84| + |77 - 74.15| + |41 - 38.15| + |86 - 88.84| = \text{environ } 2.85$$

Distance entre Y et X2 (Dx2) : en valeurs absolues.

$$Dx2 = |23 - 29.74| + |76 - 69.25| + |47 - 40.25| + |87 - 93.74| = \text{environ } 6.75$$

Afin de mieux saisir la portée de ces résultats, nous allons dire que les distances des deux variables explicatives, X1 et X2 par rapport à la variable dépendante Y sur le même cercle.

$Dx2 > Dx1$; $6.75 > 2.85$ donc la variable explicative « qualité des relations inter-organisationnelles » explique mieux l'adoption de comportements opportunistes « Y » par le personnel ACI suite à une insatisfaction globale de ces relations avec le personnel des autres services.

La variable X2, expliquerait le phénomène d'adoption de comportements opportunistes chez cette population de personnel à hauteur de **67.5%** alors que X1 ne le fait qu'à hauteur de **2.85%**.

Conclusion:

Ce travail nous a permis de révéler l'existence d'une relation de cause à effet entre le sentiment d'insatisfaction accentué par un sentiment d'injustice organisationnelle et l'adoption de comportements opportunistes chez le personnel Acteurs Comptables Internes.

L'indice de satisfaction / insatisfaction globale que nous avons mesuré, semble réagir beaucoup plus à la qualité des relations entre le personnel Acteurs Comptables Internes et celui des autres services, représenté dans notre étude par la variable X2. A un degré moindre, l'autre variable, X1, concernant la satisfaction des relations de travail avec le personnel des autres services. La primauté accordée à la qualité de ces relations et, ensuite, au sentiment de satisfaction de ces mêmes relations, dénote de l'existence d'aspects psychologiques et perceptuels à l'origine du ressenti de l'existence d'une forme d'injustice organisationnelle dont souffrirait le personnel Acteurs Comptables Internes. L'autre variable, X3, du fait qu'elle n'a pas la même unidimensionnalité que X1 et X2, a été écartée de la construction de l'indice de satisfaction / insatisfaction globale du personnel Acteurs Comptables Internes.

Pour réussir, le référentiel des normes IAS/IFRS suppose l'existence d'un état de collaboration et de non résistance chez le personnel comptable (acteurs comptables internes). La production de l'information comptable de gestion étant une charge supplémentaire pour les acteurs comptables internes, elle pourrait être la cause de l'adoption de comportements opportunistes par ces mêmes acteurs. Ainsi nous pouvons confirmer que l'hypothèse 1, dont le contenu est que les normes IAS/IFRS sont un élément favorable à une meilleure production d'informations de gestion est confirmée. Cela passe comme cela a été démontré par la partie qualitative de notre étude empirique par une meilleure connaissance et maîtrise des acteurs comptables internes des normes IAS/IFRS, et qu'en même temps il y a une forte pression du facteur temps et de motivation qui vont provoquer à termes l'adoption de comportements opportunistes chez les acteurs comptables internes. Quant à l'hypothèse de l'émergence de comportements opportunistes, elle a été confirmée par la partie quantitative de notre étude empirique, à savoir que la charge de travail en augmentant elle va impulser une mauvaise relation inter organisationnelle entre les acteurs comptables internes et les autres personnels, et donc l'émergence de comportements opportunistes.

Bibliographie :

- Abbad H. et Boissinot A. (2009). De la perception de l'injustice aux comportements opportunistes : proposition d'une grille de lecture des relations entre PSL.
- AMARI B, (2018) Appropriation des normes comptables IAS/IFRS et comportements des acteurs comptables internes dans les entreprises algériennes : une étude qualitative, in JMSM, Vol.N°2, Numéro 1, pp249-267.
- Argyris, Chris.(2000). Flawed Advice and the Management Trap: How Managers Can Know When They're Getting Good Advice and When They're not. Oxford and New York: Oxford University Press.
- Aryee, S., Budhwar, P. S., & Chen, Z. X. (2002). Trust as a mediator of the relationship between organizational justice and work outcomes: Test of a social exchange model. *Journal of Organizational Behavior*, 23, 267–285.
- Bareil C., Bernier C., Rondeau A. (2001). Un nouveau regard sur l'adoption et la mise en œuvre de systèmes de gestion intégrés (SGI/ERP), *Actes du XIIe Congrès de l'AGRH*, Vol. 1, p. 54- 68.
- Cattan M., Idrissi N., Knockaert P., (2000). Maîtriser les processus de l'entreprise, Edition d'Organisation,, p. 106.
- Colasse B et al.(2005), Les grands auteurs en comptabilité, Collection les grands auteurs, édition EMS, 312p.
- Constant D. Beugre and Robert A. Baron, (2001). Perceptions of Systemic Justice: The Effects, *Journal of Applied Social Psychology*, Vol.31 N°2, p. 324-339.
- Benjamin et Weinstein Olivier, (1997). Les nouvelles théories de l'entreprise, Edition livre de poche Références, 218p.
- Danjou, P. (2003). Reflexions a propos de la juste valeur : l'ambition des comptables n'est elle pas demesuree ? >> *Revue d'economie financiere*, N° 71, p 173-194.
- Forset M. et Maxime P. (2006). justice distributive. La hiérarchie des principes selon les européens, *Revue de l'OFCE*, p215-234.
- Ganesan, S. (1994). Determinant of long-term orientation in buyer – seller relationships. *Journal of Marketing*, 58(April), p.1–19.
- Gerald S. Leventhal, (1980). What Should Be Done with Equity Theory?, *New Approaches to the Study of Fairness in Social Relationships*, *The Academy of Management Review*, Vol. 15, No. 2, p251-273.
- Geyskens & al. (2007). Predictors of registered nurses' organizational commitment and intent to stay. *Management Review* 32, p. 119–127.
- Gilliland, S.W., (1994). Effects of procedural and distributive justice on reactions to a selection system. *Journal of Applied Psychology* 79, 691-701.
- Granovetter M, 1982. The strength of weak ties : A network theory revisited in P.V. Marsden and Nan Lin, eds, *Social Structure and Net Work Analysis*, Beverly Hills, Sage, p.113.

- Greenberg, J., (1990). Organizational Justice: Yesterday, today and tomorrow. *Journal of Management* 16, 399-432.
- Hoarau S,(1992). systèmes d'informations et résilience organisationnelle, PUF, Paris.
- Kenneth H. Wathne and Jan B. Heide(2004).Relationship Governance in a Supply Chain Network Author(s): Source: *Journal of Marketing*, Vol. 68, No. 1 , pp. 73-89
- Kumar R. M. (1996). Trust and distrust in organizations: Emerging perspectives, enduring questions. *Annual Review of Psychology*, 50, 569–598.
- Manfred Schmitt and Martin Dörfel(1999); Procedural injustice at work, justice sensitivity, job satisfaction and psychosomatic well-being, Article first published online: 5 MAY 1999, *European Journal of Social Psychology*, Volume 29, Issue 4, pages 443–453.
- Martha C. Andrews andK. Michele Kacmar (2001).Discriminating among organizationalpolitics, justice, and support, *Journal of Organizational Behavior*, Volume 22, Issue 4, pages 347–366.
- Martins et Monroe (1994).Equity aquality and need: what determines which value be used as the basis of distributive justice? *Journal of social issues*, vol.31, n°3, distributive justice, a social psychological perspective, new Haven, Yale university press, p241-254.
- Savall H,(1977). Compatibilité de l'efficience économique et du développement du potentielhumain", VIIème colloque international du collège de France sur l'idée de régulation dans lemouvement des sciences, p 560-592.
- Stephen W. Gilliland, (1993). The Perceived Fairness of Selection Systems: An Organizational Justice Perspective, *The Academy of Management Review*, Vol. 18, No. 4 , p. 694-734.
- Williamson, O.E. (1975), *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, Free Press, a division of Macmillan, Inc., New York.
- Williamson, O.E. (1985), *The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets and Relational contracting*, The Free Press, a Division of Macmillan, Inc., New York, traduit en français (1994) *Les institutions de l'économie*, InterEdition, Paris.
- ZARIFIAN P., (1996).Travail et communication. Essai sociologique sur le travail dans la grande entreprise industrielle, PUF.