



HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE ET DETERMINANTS DES NORMES IAS/IFRS : PERTINENCE ET FACTEURS D'INFLUENCE A LA LUMIERE D'UNE REVUE DE LITTERATURE

MAMRI Rafik*

Laboratoire Economie et Développement

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Université Abderrahmane Mira de Bejaia, Algérie

mamri.rafik@gmail.com

Date de Réception :

Date d'acceptation :

Résumé : L'un des plus grands événements qui ont marqué l'histoire des réformes comptables dans la sphère mondiale est l'émergence des nouvelles normes comptables internationales. La comptabilité s'est donc dotée de nouvelles tendances et évolutions et se trouvait ainsi confrontée à un environnement en forte influence et mutation. Cet environnement comptable est constitué par un ensemble de facteurs d'ordre économique, financier, culturel, politique et fiscal qui conditionnent et influencent l'adoption et l'application de ces normes comptables internationales IAS/IFRS, notamment lorsqu'il s'agit du contexte spécifique dont ces normes sont appliquées. S'appuyant sur une démarche descriptive et analytique, cet article a pour objectif d'améliorer la compréhension des différents facteurs et déterminants macroéconomiques et microéconomiques qui influencent l'adoption et l'application des normes comptables internationales. Et de discuter, à l'aide de ces facteurs et à la lumière d'une revue de littérature, la question d'adaptabilité et de pertinence de ces normes comptables internationales dans le contexte des pays en voie de développement.

Mots-clés : Référentiel IAS\IFRS, facteurs d'influences, pertinence des normes IAS/IFRS, pays en voie de développement.

JEL classification: K2, M41 ...

Abstract : One of the biggest events in the history of accounting reforms in the global sphere is the emergence of new international accounting standards. Accounting, therefore, had a new trends and evolutions and was thus confronted with an environment in strong influence and mutation. This accounting environment is constituted by factors of an economic, financial, political, cultural and fiscal order which influence the adoption and the application of international accounting standards IAS/IFRS, particularly when it comes to the specific context in which these standards are applied. Based on a descriptive and analytical approach, this article aims to improve the understanding of the different factors and microeconomic and macroeconomic determinants that influence the adoption and implementation of the international accounting standards, and discuss, by using these factors and in the light of a literature review, the question of adaptability and relevance of these international accounting standards in the context of developing countries.

Keywords: IAS/IFRS standards, influential factors, the relevance of IAS/IFRS standards, developing countries.

JEL classification: K2, M41 ...

* MAMRI Rafik, Doctorant en Economie et Gestion

INTRODUCTION

Dans le monde entier, un système comptable unifié n'a jamais connu son jour malgré la préoccupation croissante des chercheurs et leurs travaux sur l'harmonisation comptable internationale depuis les années 1960. Cela en raison des différences flagrantes qui existent entre les divers continents du monde et à l'intérieur de chaque continent. Ces différences peuvent être expliquées à travers des facteurs qui exercent une influence sur les pratiques comptables de chaque continent et créent ainsi leur propre environnement comptable. La connaissance de l'environnement comptable est une condition primordiale pour comprendre ces différences. Le processus d'harmonisation comptable internationale a connu diverses influences depuis son apparition sous l'idée de l'uniformité comptable, exprimée par Wilkinson (1965). Cette uniformité nécessitait une meilleure compréhension du monde comptable international dans sa diversité (E. Barbu 2005, p10).

L'harmonisation comptable internationale avait donc pour objectif de comprendre ces diversités comptables, les réduire et enfin appliquer un seul système comptable à savoir les normes comptables internationales IAS\IFRS de L'IASB (E. Barbu 2005). L'adoption et l'application universelle de ce référentiel comptable international a été un sujet qui a fait couler beaucoup d'encre par plusieurs chercheurs et continuera toujours de le faire tant que l'environnement comptable ainsi que le contexte spécifique dont ces normes sont appliquées diffèrent d'un pays à un autre.

C'est dans ce contexte que notre travail s'inscrit et dont l'objectif est d'améliorer la compréhension de ces différents facteurs et déterminants qui influencent l'adoption et l'application des normes comptables internationales et de discuter sur la question d'adaptabilité et de pertinence de ces normes comptables dans le cadre des pays en voie de développement.

Nous posons donc, dans cette perspective, la question de recherche suivante :

Quel sont les différents déterminants et facteurs environnementaux qui influencent l'adoption et l'application des normes comptables internationales ? et qu'en est-il de la pertinence de ces normes comptables dans le contexte des pays en voie de développement ?

A la lumière des divers travaux portant sur l'harmonisation comptable internationale, nous essayerons, à travers ce papier, de répondre à cette problématique et d'exposer les différents déterminants et facteurs environnementaux qui influencent l'adoption et l'application des normes comptables internationales, et de faire le point sur la pertinence de ces normes comptables dans le contexte des pays en développement.

1. METHODOLOGIE DE RECHERCHE

Pour répondre à notre problématique et afin de mieux cerner notre objet de recherche dans tous ses aspects, nous avons choisi de recourir à la méthode descriptive et analytique. Nous allons procéder dans un premier temps à la description du phénomène d'harmonisation comptable internationale et de faire sortir son lien avec l'environnement comptable.

Nous passerons ensuite à l'analyse des données secondaires ainsi que des résultats issus des différentes recherches et travaux portant sur l'harmonisation comptable internationale et sur l'adoption des normes comptables internationales IAS/IFRS, pour pouvoir dégager les facteurs et déterminants explicatifs de la divergence des systèmes comptables dans les différents contextes nationaux.

Nous allons ensuite, dans un dernier temps, faire un constat sur la pertinence de ces normes comptables IAS/IFRS dans le contexte des pays en voie de développement, et proposer un

récapitulatif de déterminants macroéconomiques et microéconomiques qui peuvent être mobilisés pour orienter de futures recherches sur le sujet.

2. CADRE CONCEPTUEL

Avant d'entamer notre étude, il convient d'abord de définir et de présenter brièvement les termes essentiels que nous allons utiliser tout au long de cet article et qui constituent les concepts clés de notre étude. Il s'agit de : l'harmonisation comptable internationale, le référentiel IAS\IFRS, et l'environnement comptable

2.1. L'HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE

B. Colasse (2000), définit l'harmonisation comptable comme « *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 l'application des normes identiques dans le même espace géographique et vise à l'uniformité des pratiques comptables au sein de cette espace* ». L'harmonisation comptable internationale vise donc à comprendre les différenciations qui existent entre les systèmes comptables appartenant à chaque pays du monde, les réduire et appliquer au final un seul système comptable qui est le référentiel comptable IAS\IFRS de l'IASB.

2.2. LE REFERENTIEL COMPTABLE INTERNATIONAL IAS\IFRS

Les normes comptables internationales connues sous leur nom anglais IAS/IFRS¹, sont des règles et des pratiques comptables élaborées par un organisme international dénommé IASB (International Accounting Standards Board), en vue de créer un langage unique d'information financière et comptable à travers le monde et atteindre ainsi l'objectif ultime de l'harmonisation comptable internationale.

2.3. L'ENVIRONNEMENT COMPTABLE

Selon E. Barbu (2005), l'environnement comptable représente l'ensemble des facteurs qui exercent une influence sur les pratiques comptables et sur lesdits systèmes comptables, il s'agit des facteurs économiques, financiers, culturels, politiques, sociales...etc. Qui sont observables à travers l'impact décisionnel des acteurs agissant dans les domaines économiques, financiers, politiques, culturels, législatifs, etc...

3. REVUE DES FACTEURS INFLUENÇANT L'ADOPTION ET L'APPLICATION DES NORMES IAS/IFRS

L'analyse des revues et travaux portant sur l'harmonisation comptable internationale et la comptabilité internationale, nous a permis de distinguer plusieurs variables, ayant une influence sur l'harmonisation comptable internationale ainsi que sur l'adoption et l'application des normes comptables IAS/IFRS. Ces différentes variables sont considérées également par la littérature comme étant les déterminants explicatifs de la diversité des systèmes comptables. Nous proposons donc d'examiner ces variables à travers les différents facteurs d'environnement comptable suivants :

¹ Publiées d'abord sous l'appellation d'IAS (international accounting standards) ensuite complétées et remplacées progressivement, depuis 2001, par les IFRS (international financial reporting standards). Ce changement de nom d'IAS à IFRS souligne l'accent mis par l'IASB sur l'importance de la qualité de l'information financière.

3.1. LE FACTEUR ECONOMIQUE

La relation existante entre le facteur économique est la comptabilité a été considérée par le rôle que cette dernière joue en tant qu'instrument d'information et langage utilisé pour révéler les réalités économiques. Ce qui justifie sa grande influence et son importance dans la prise des décisions économiques. Une interrelation existe entre le facteur économique et la comptabilité. D.Zeghal et K.Mhedhbi (2006) ont noté que les conditions économiques déterminent le niveau de développement du système comptable d'un pays. Larson (1993) a établi un lien positif entre la comptabilité et la croissance économique en déterminant que les normes comptables internationales peuvent contribuer à une meilleure croissance économique si elles sont adaptées aux conditions locales du pays. Adhikari & Tondkar (1992) quant à eux, ont affirmé que le niveau de croissance économique d'un pays a un effet positif sur le développement de son système comptable.

Dans son analyse des interactions entre l'harmonisation comptable internationale et le facteur économique, E.barbu (2005) a identifié deux éléments qui ont influencé le processus d'harmonisation comptable à savoir : le libre-échange et le progrès technologique. Ces derniers conduisent au développement économique et sont manifestés par l'essor du commerce international et l'amplification des investissements directs à l'étranger. Ce qui a permis de booster le processus d'harmonisation comptable internationale à travers l'ouverture des économies. S.D. Ayadi et al. (2012) ont suggéré que le développement économique favorise le recours aux IAS/IFRS et ont examiné ce facteur économique à travers l'analyse de deux variables : les relations internationales qui sont matérialisées par l'ouverture sur l'environnement externe ainsi que les échanges entre les pays ; et la capitalisation boursière qui permet de mesurer le développement du marché financier.

D.Zeghal et Y.Sellami (2010), dans leur étude portant sur l'analyse des déterminants de l'adoption anticipée des normes comptables internationales IAS/IFRS, ont trouvé une signification positive de la variable « pourcentage des ventes étrangères » qui traduit le degré d'internationalisation des activités et la dépendance aux marchés internationaux. Ils ont ainsi conclu que l'adoption des normes IAS/IFRS est positivement liée au pourcentage des ventes étrangères en ce qui concerne l'activité des multinationales. Et en vue d'analyser la pertinence et l'universalité des normes IAS/IFRS, D.Leclere (2007) identifia deux facteurs de contingence qui justifient la nécessité des normes comptables internationales dont l'utilité maximale se présente à la réunion de ces deux facteurs. Un facteur externe lié à l'environnement économique et financier, c'est le cas d'une économie développée et libérale régulée par les marchés financiers relevant du modèle anglo-saxon. Et un facteur interne lié aux caractéristiques de l'entreprise en termes de taille et de modèle de gouvernance : groupes, grandes entreprises dont l'activité est internationalisée et dont les dirigeants ont à rendre compte à des actionnaires exigeants.

3.2. LE FACTEUR FINANCIER

L'activité financière et boursière a bouleversé la sphère économique mondiale depuis son apparition et a été considérée comme étant le catalyseur d'un nouvel état du monde. La globalisation financière et l'émergence des marchés financiers ont permis une accélération accrue de l'investissement à travers le monde, la comptabilité se trouvait ainsi confronté à des changements importants de son environnement. E.Barbu (2005) a noté que la globalisation financière rend possible l'investissement d'un capital à tout moment et en tout lieu, en fonction des opportunités de profit, ce qui détermine des mutations profondes de l'environnement comptable. Le facteur financier a influencé donc le processus d'harmonisation comptable internationale, d'où la nécessité d'avoir un langage comptable unifié et de qualité a été justifiée à travers les besoins et les réclamations exprimés par les entreprises et les investisseurs opérant sur les marchés boursiers internationaux. Selon Gray, Mc Swenney, et Shaw (1984), face aux différentes opportunités d'investissement, les investisseurs exigent une information financière de qualité leur permettant

d'effectuer les décisions optimales d'investissement. Le marché financier est devenu ainsi le centre d'intérêt de plusieurs chercheurs et le point commun de la majorité des recherches qui ont tenté d'établir et d'expliquer la relation existante entre la comptabilité et son environnement financier.

D. zeghal et Y. Sellami (2010), dans leur étude portant sur l'analyse des déterminants de l'adoption anticipée des normes comptables internationales IAS/IFRS par les groupes français, ont trouvé une influence positive et significative du nombre de cotations sur les marchés financiers étrangers. Selon ces auteurs, la cotation sur plusieurs places financières engendre un nombre élevé d'investisseurs étrangers exigeant le maximum d'informations, les dirigeants des groupes cotés seront ainsi incités à signaler la qualité de leurs entreprises à ces investisseurs internationaux par l'adoption anticipée des normes IAS/IFRS. S.Damak Ayadi (2009) a également affirmé que la dépendance des marchés internationaux, la dispersion géographique ainsi que la cotation sur les marchés boursiers étrangers sont des facteurs qui favorisent l'abandon des règles comptables nationales et l'adoption des référentiels internationaux.

En plus de ces facteurs, le développement du marché boursier et la complexité des opérations financières traitées sont aussi des éléments qui influencent sur la comptabilité et sur l'évolution du système comptable. Ksenija Černe (2009) a indiqué que le marché financier influence sur le système comptable à travers le niveau de développement des instruments financiers ainsi que le niveau de globalisation de ce marché financier. Le développement des marchés boursiers génère de nouveaux instruments financiers qui sont complexes et qui nécessitent une considération importante en matière de comptabilité. Un système comptable de qualité se verra ainsi nécessaire pour faire face à la complexité des nouvelles opérations générées et à la difficulté d'élaboration du reporting financier.

3.3. LE FACTEUR CULTUREL

La culture est un facteur qui influe non seulement sur la comptabilité et ses pratiques mais aussi sur l'adoption et l'application des normes comptables internationales IAS/IFRS. C'est une composante qui est négligée par les professionnels de la comptabilité d'un côté, mais bien approuvée par la littérature de l'autre côté. Plusieurs recherches ont démontré l'importance de la culture comme composante de la comptabilité en marquant le poids de son influence sur ses pratiques et sur le comportement de ses acteurs. Il existe cependant une variété de valeurs culturelles qui appartiennent à chaque continent du monde dont la perception et l'application de ces valeurs diffèrent d'un pays à un autre, voir même d'un individu à un autre. La colonisation, la mondialisation et la globalisation sont des facteurs qui ont permis à la culture et à ses valeurs de se propager et de laisser ses traces à travers les différentes zones du monde. La culture du type anglo-saxonne est une partie intégrante de la mondialisation qui a dominé la sphère comptable avec l'émergence des normes comptables internationales IAS/IFRS. E.Barbu (2005) dans son analyse du processus d'harmonisation comptable internationale a affirmé que depuis une vingtaine d'années, la culture de type anglo-saxon a profondément influencé les cultures nationales, et que le processus d'harmonisation comptable internationale était vécu comme une menace pour les valeurs comptables nationales, relevant d'une culture nationale.

D. Zeghal et K. Mhedhbi, (2006), à travers leur analyse des déterminants de l'adoption anticipée des normes IAS/IFRS, ont conclu que les pays en développement ayant une culture anglo-saxonne sont les plus favorables à l'adoption des normes comptables internationales. Ces résultats se joignent à ceux d'E. Chamisa (2000) qui a affirmé que la culture anglo-saxonne est l'un des facteurs qui favorisent le recours aux normes comptables internationales.

D'autres variables culturelles telles que la langue, la religion, la colonisation, l'enseignement supérieur et l'organisation sociale, ont été aussi prises en considération dans la littérature en ce qui

concerne l'étude de l'influence de la culture sur les normes comptables internationales IAS/IFRS. R.Bensalem et S.Ayadi (2012) ont analysé l'effet de la culture sur le choix de la stratégie de normalisation comptable, notamment le rôle joué par cette dernière dans la convergence des systèmes comptables vers le référentiel international. Leurs résultats de recherche ont montré l'existence d'une relation positive et significative entre les facteurs culturels colonisation et religion et l'adoption du référentiel international IAS/IFRS. Et en vue d'identifier les raisons culturelles qui ont poussé les professionnels français à des attitudes d'obstruction vis-à-vis des normes IAS/IFRS, S.Ayoub et K.Hooper (2009) ont analysé l'impact des variables langue, religion et modèle sociale sur la résistance à caractère culturelle face aux normes comptables internationales IAS/IFRS. Ils ont ainsi déduit que l'adoption complète des normes IAS/IFRS en France est passée par un changement de culture chez les utilisateurs de ces normes et un changement de perception vis-à-vis de ce qu'ils ont qualifié comme étant une énième illustration de l'impérialisme anglo-saxon.

3.4. LE FACTEUR POLITIQUE

L'un des facteurs qui ont aussi imposé leur poids et leur grande influence sur le processus d'harmonisation comptable internationale et sur l'adoption des normes comptable IAS/IFRS est le facteur politique. E.Barbu (2005) a affirmé que le processus de création de normes comptables ou d'acceptation de ces normes dans un pays a été traversé par des conflits politiques entre les organismes privés, les organisations comptables professionnelles et le gouvernement dont chacun essaye de dominer le processus. Elle a également suggéré que le facteur politique a influencé l'harmonisation comptable internationale à travers les demandes économiques et financières, et que les normes comptables internationales sont le résultat d'une action politique matérialisée sous la forme de reconnaissance boursière (accord entre l'IASC et L'IOSCO, 1995)¹, ou d'implémentation obligatoire au sein de l'union européen (la décision de la commission européenne en 2002 pour les groupes cotés en bourse).

Christine Noël et al. (2010), dans leur analyse de la réglementation comptable propre aux coûts d'exploration pétrolière, ont signalé l'aspect éminemment politique de la normalisation comptable internationale. Ils ont ainsi conclu que le processus de normalisation comptable internationale a été le résultat d'une action politique qui dépendait largement des rapports d'intérêts entre les acteurs économiques dominants. Se sont donc les décisions prises par les acteurs politiques mondiaux qui ont influencé le processus d'harmonisation comptable internationale et qui ont établi un lien entre les normes comptables internationales et les entreprises cotées. Raffournier B. (2007) a conclu que l'adoption des normes comptables internationales IAS/IFRS a suscité en France deux catégories de réactions : des critiques techniques qui portent sur les normes elles-mêmes, et d'autres, plus politiques, sur la décision de l'union européenne qui ait abandonné sa normalisation comptable à un organisme privé, qui n'est soumis à aucun contrôle politique et qui se trouve dominé par les grands cabinets d'audit internationaux. Il a signalé ainsi que les conceptions de la normalisation comptable diffèrent considérablement d'un pays à l'autre, et que les caractéristiques économiques, politiques et culturelles jouent un grand rôle dans la formation des opinions sur les IFRS.

Pour d'autres chercheurs, le facteur politique a influencé les systèmes comptables et les pratiques comptable à travers ce qu'ils qualifient de l'héritage colonial. Ksenija Černe (2009) a suggéré que l'impact du facteur politique sur le système comptable est évident et observable à travers le passé colonial du pays en question. Les pays colonisateurs apportent leur politique et leur système comptable dans les pays colonisés. Ces derniers, après l'indépendance, continuent d'utiliser le

¹ IASC: International Accounting Standards Committee; IOSCO: International organization of securities commissions. Lors du congrès annuel de l'IASCO à Paris en 1995, un accord entre l'IASC et l'organisation internationale des comités de valeurs mobilières a été conclu et stipulé la reconnaissance des normes IAS produites par l'IASC par toutes les bourses de valeurs mobilières du monde.

même système politique et les mêmes pratiques comptables qu'ils ont hérité à l'issue de la colonisation, même s'ils ne sont pas adaptés à leur situation économique et à leurs besoins actuels. E.Chamisa (2000), dans son analyse de la pertinence des normes comptables internationales pour les pays en voie de développement, a affirmé que les pays colonisés ont hérité le système économique et politique, le système d'éducation, la langue, la religion, les coutumes et la culture des pays colonisateurs, ce qui constitue un environnement similaire et favorable à l'adoption des normes comptables internationales lorsque le colonisateur est un pays anglo-saxon.

3.5. LE FACTEUR FISCAL

La comptabilité et la fiscalité, deux disciplines en interdépendance et en interaction depuis toujours. Jean-Luc Rossignol (1999) a signalé que la comptabilité et la fiscalité entretiennent des relations impérieuses depuis plusieurs siècles, même si, officiellement, la naissance de cette connexion remonte à la première guerre mondiale. Il a aussi affirmé que la fiscalité exerce une double influence sur la comptabilité : une influence directe par les règles qui visent les écritures et une influence indirecte qui pèse sur les décisions de gestion et par là même sur leur enregistrement comptable. L'existence de divergence entre les règles fiscales et les normes comptables internationales a toujours posé beaucoup de problème pour les préparateurs et les utilisateurs des états financiers. Dans son analyse de la réforme du système comptable en chine, M.Gervais (1996) a signalé que l'un des difficultés rencontrées par la mise en application de la réforme comptable chinoise est l'existence d'une divergence entre les normes comptables internationales et la fiscalité, et que pendant plusieurs mois, les nouvelles normes comptables sont restées plus ou moins en contradiction avec le droit fiscal en vigueur. A titre d'exemple, les nouvelles normes modifient les méthodes de calcul des amortissements, mais le droit fiscal continuait à raisonner selon les normes anciennes, etc.

Jean-Luc Rossignol (2007) a également conclu que l'application des normes comptables internationales, réservée à l'origine à l'établissement des seuls comptes consolidés mais étendue progressivement à celui des comptes individuels par contagion, n'est pas sans incidence sur les règles de droit applicables à l'entreprise, notamment le droit fiscal. Plusieurs recherches se sont ainsi intéressées à l'étude et à l'analyse des différentes incidences fiscales des nouvelles normes comptables internationales IAS/IFRS.

Et en plus de ces incidences fiscales et de ces différences règlementaires, l'influence et la divergence entre la comptabilité et la fiscalité a été aussi discutée et justifiée par la littérature autour de ce qui est considéré comme étant la manipulation volontaire et la pratique discrétionnaire, notamment en matière des résultats calculés par ces deux disciplines, à savoir le résultat comptable et le résultat fiscale. Ce qui présente une influence flagrante non seulement sur la comptabilité et la fiscalité mais aussi sur la qualité de l'information dévoilée (I.Daoud et M.Omri, 2013).

Dans l'analyse des différences entre la comptabilité et la fiscalité, Douglas A. Shackelford et al. (2007) ont distingué deux types de divergence : des divergences non discrétionnaires (techniques) liées aux différences de traitement entre les règles comptables et les règles fiscales ; et des divergences discrétionnaires expliquées par les pratiques discrétionnaires dans la gestion des résultats et la gestion fiscale.

4. NORMES IAS\IFRS ET PAYS EN VOIE DE DEVELOPPENT : L'AVIS DES CHERCHEURS

Les normes comptables internationales s'apparentent au modèle comptable anglo-saxon et sont conçues pour répondre aux besoins et exigences des économies développées, d'où leur force de frappe consiste à drainer l'épargne sur le marché financier. De ce fait, qu'en est-il de la pertinence

de ces normes comptables pour les pays en développement dont le contexte, que ce soit économique, financier, politique ou culturel, etc..., est tout à fait différent de celui des pays développés ? Cette question de pertinence des normes comptables internationales pour les pays en développement a fait l'objet de plusieurs recherches et continue encore de faire couler de l'encre jusqu'à nos jours. Analysée par la littérature à travers les différents facteurs d'environnement comptable susmentionnés, nous essayerons d'examiner la pertinence de ces normes comptables internationales IAS/IFRS pour les pays en développement, à la lumière des différents travaux suivants :

4.1. LES TRAVAUX D'EDWARD E.CHAMISA (2000) : CAS DE ZIMBABWE

Edward E. Chamisa est l'un des principaux auteurs qui se sont intéressés à la question de la pertinence des normes comptables internationales pour les pays en voie de développement. Alors que plusieurs arguments soutiennent l'idée que les IAS sont inappropriées et nuisible pour ces pays, E. Chamisa est venu contredire cette idée en démontrant dans ses recherches que les normes comptables internationales sont appropriées pour le Zimbabwe ainsi que pour les autres pays capitalistes similaire. En s'appuyant sur les facteurs utilisés par Briston (1978) dans ses travaux portant sur l'examen de la profession comptable en Indonésie, E. Chamisa examina quatre facteurs lui permettant d'évaluer la convenance des normes IAS pour le Zimbabwe et pour les autres pays en voie de développement, à savoir : les besoins comptables du pays, la taille du secteur privé\public, l'existence du marché financier et enfin l'environnement local.

4.1.1. Les besoins comptables

Ce facteur désigne les besoins comptables exprimés par les pays en voie de développement. Il s'agit du besoin d'une comptabilité financière qui permet de fournir aux investisseurs et autres utilisateurs l'information demandé. La majorité des pays en voie de développement n'ont pas la capacité de développer des normes comptables et par conséquent n'ont pas leurs propres normes comptables nationales. E. Chamisa a affirmé que ces pays adoptent les normes comptables internationales uniquement dans l'objectif de satisfaire leurs besoins comptables appropriés et non pas dans le but d'atteindre l'harmonisation comptable internationale, cela s'explique par la non adoption ou la modification de quelques normes comptables.

4.1.2. Le secteur privé

E. Chamisa a critiqué certaines recherches qui se sont aussi intéressées à la question de convenance des normes comptables internationales pour les PVD, c'est le cas de (Briston 1978 ; Samuels et Oliga, 1982 ; Perera, 1985,1989). Ces recherches se sont toutes reliées à l'argument que dans la plupart des pays en voie de développement, le secteur public domine l'économie, ce qui rend les normes comptables internationales inappropriées pour ces pays en développement. E. Chamisa est intervenu pour confirmer et apporter des éclairages et des exceptions sur ce point. Il a ainsi noté que les pays¹ qui ont fait l'objet de ces diverses recherches ne sont pas tout à fait similaires aux autres pays en développement, il s'agissait selon lui des pays qui ont changé radicalement leurs philosophies économiques en passant d'un système économique capitaliste à un système économique communiste, ce qui a engendré une extrême dominance du secteur public. Cependant, En ce qui concerne le Zimbabwe, le secteur privé a toujours dominé l'économie malgré le socialisme de 1980, le gouvernement zimbabwéen a hérité une économie dans laquelle la plupart de l'activité productive est assurée par le secteur privé. E. Chamisa a conclu que dans certains pays en développement (tel que le Zimbabwe) dans lesquels le secteur privé domine l'économie, les normes

¹ Briston (1978) a utilisé l'Indonésie, Sri Lanka et la Tanzanie, Perera (1985) a utilisé le Sri Lanka et Samuels et Olgua (1982) ont utilisé l'Egypte comme terrain d'étude

comptables internationales sont jugées adéquates pour ces pays lorsqu'elles sont destinées et conçues pour répondre aux besoins et exigences des investisseurs privés.

4.1.3. Le marché financier

Dans son analyse de ce facteur, E.Chamisa a noté que les normes comptables internationales IAS sont très inspirées des normes comptables utilisées par le Royaume Unie et les Etats Unies, et que ces dernières jouent un rôle très important dans le développement de leurs marchés financiers dans lesquels de massives fonds ont été rassemblés et mis pour les besoins de l'industrie. Ce qui n'est pas le cas des pays en voie de développement, dans ces pays le marché financier n'est pas bien organisé ou n'existent même pas. Chamisa a ainsi affirmé que les normes comptables internationales ne sont donc pas appropriées pour ces pays en développement, car elles sont conçues pour répondre aux besoins des marchés financiers. Cet argument concerne également les pays communistes en développement dont la mobilisation des fonds et leurs investissements sont pris en charge totalement par l'Etat. Cependant, il y a des pays capitalistes en développement qui disposent d'un marché financier qui est dominé par des investisseurs privés et des fonds propres. Ceci est due aux divers efforts et politiques de libéralisation, engagés par leur gouvernement, visant la dynamisation du marché financier, tel que le cas du Zimbabwe. E.Chamisa a conclu ainsi que les normes comptables internationales sont considérées pertinentes pour ces types de pays.

4.1.4. L'environnement national

La question de convenance des IAS pour les pays en voie de développement a été aussi étudiée autour du facteur environnement ou contexte national des pays en voie de développement, qui est considéré comme étant différent de celui des pays développés.

Chamisa a affirmé que quand certains PVD ont changé leur système économique en passant du capitalisme au communisme, ils ont créé un environnement différent de celui des pays développés tels que les Etats Unies et les Royaumes Unies dont l'organisme IASC appartient. Le système comptable dans ces pays en développement va aussi changer et se relier à ce nouvel environnement, ainsi, les IAS s'avèrent inappropriés pour ces pays.

E. Chamisa a également noté qu'il y a beaucoup de pays en voie de développement, y compris le Zimbabwe, qui disposent d'un environnement national similaire à celui des Etats Unies et des Royaumes Unies. Ces similarités environnementales entre les pays en voie de développement et les pays développés, s'expliquent par le fait que les PVD colonisées ont hérité le système économique et politique, le système d'éducation, la langue, la religion, les coutumes et la culture des pays colonisateurs. Chamisa a ainsi conclu que l'appropriation des normes comptables internationales pour les pays en voie de développement dépend d'une variété de facteurs environnementaux, il s'agit des facteurs historiques, économiques, politiques, socioculturels, éducationnels et religieux. Quand l'environnement national des pays en développement est similaire à celui des pays développés notamment, les Etats Unies et les Royaumes Unies, les normes comptables internationales sont jugées pertinentes pour ces pays en développement.

Après l'examen des rapports annuels de 40 entreprises cotées au Zimbabwe, E.Chamisa a déduit que la pertinence des normes comptables internationales dépend des finalités et des besoins rattachés à ces normes comptables ainsi que du contexte spécifique national dont lequel ces normes sont destinées. Il a également conclu que d'un côté, les normes comptables internationales sont largement impertinentes pour les pays communistes en développement, où le secteur public domine l'économie et où le marché financier est inexistant. De l'autre côté, les normes comptables internationales sont jugées pertinentes pour le Zimbabwe ainsi que pour les autres PVD capitalistes similaires, où le secteur privé domine l'économie, le marché financier est existant et où une présentation d'une image fidèle aux actionnaires est privilégiée, contrairement à une présentation conservatrice aux crédateurs et à l'administration fiscale.

4.2. NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES ET PAYS EN VOIE DEVELOPPEMENT, D. ZEGHAL ET K. MHEDHBI (2006)

L'adoption des normes comptables internationales par les pays en voie de développement a été le point d'intérêt de D.Zeghal et de K.Mhedhbi (2006) qui ont traité, dans le cadre de leur recherche, cinq facteurs exerçant une influence directe sur l'adoption et l'application des normes IAS/IFRS par les pays en développement, et permettant ainsi de tirer la conclusion sur le degré de pertinence de ces normes comptables dans le contexte des PVD. Ces facteurs sont : la croissance économique, le niveau d'éducation, l'ouverture économique, la culture des acteurs et enfin l'existence du marché financier.

4.2.1. La croissance économique

Les conditions économiques jouent un rôle très important dans la détermination du niveau de développement des systèmes comptables. Il a été démontré que le niveau de la croissance économique d'un pays a un effet positif sur le développement du système comptable et de ses pratiques¹. Selon D.Zeghal et K.Mhedhbi, dans les pays en voie de développement où le niveau de croissance économique est relativement en hausse, la fonction principale de la comptabilité comme instrument de mesure et de communication sera considérablement très importante. Ainsi, les activités commerciales et économiques du pays se développent pour atteindre un niveau élevé de complexité, d'où le besoin d'une comptabilité financière et d'un système comptable de qualité s'impose. C'est ainsi que le système comptable va subir des changements considérables en réponse aux besoins éprouvés. D.Zeghal et K.Mhedhbi ont donc suggéré que les pays en voie de développement adoptent les normes comptables internationales en réponse aux besoins exprimés suite à l'augmentation de leur croissance économique.

4.2.2. Le niveau d'éducation

L'enseignement de la comptabilité constitue un pilier pour les systèmes comptables modernes et complexes, il a été démontré qu'il y a une relation positive entre le niveau d'enseignement et la compétence de la profession comptable². L'adoption des normes comptables internationales est une décision stratégique qui nécessite un niveau élevé d'enseignement, de compétence et d'expertise pour être capable de comprendre, d'interpréter et de mettre en pratique les normes comptables. Seuls les comptables hautement qualifiés et bien formés peuvent asseoir un jugement professionnel et traiter les informations complexes. D.Zeghal et K.Mhedhbi ont affirmé que dans les pays en voie de développement où le niveau d'enseignement est bas et l'expertise est faible, de réels obstacles et barrières à l'adoption des normes comptables internationales se présentent. Ils ont ainsi suggéré que la probabilité pour qu'un pays en développement adopte les normes comptables internationales est positivement reliée à son niveau d'enseignement.

4.2.3. L'ouverture économique

Dans leur analyse de ce facteur, D.Zeghal et K.Mhedhbi ont affirmé que les pressions externes peuvent affecter potentiellement l'adoption des normes comptables internationales. Les investisseurs étrangers, les entreprises multinationales, les organismes comptables internationaux, et les institutions financières mondiales constituent des forces très importantes qui se cachent derrière le développement et l'adoption des normes comptables internationales. En essayant de comprendre les systèmes comptables, Cook et Wallace (1990), ont identifié des facteurs environnementaux et extérieurs qui influencent sur les pratiques comptables dont le degré de l'ouverture économique. En s'appuyant sur ce facteur, D.Zeghal et K.Mhedhbi ont suggéré que plus l'économie d'un pays est ouverte au monde extérieur, plus le pays sera exposé aux diverses pressions extérieures, telles que

¹ L'étude de Adhikari et tondakar, (1992), cité par D.Zeghal et K.Mhedhbi (2006, p 376)

² L'étude de Gernon Meek et Muller (1987), cité par D.Zeghal et K.Mhedhbi (2006, p 377)

les pressions qui conduisent certains pays en développement à adopter les normes comptables internationales.

4.2.4. La culture des acteurs

Beaucoup de recherche ont signalé l'importance du facteur culturel dans la décision du choix du système comptable et l'influence énorme que la culture exerce sur l'application des normes comptables internationales. Certains auteurs ont souligné l'importance du facteur familiarité et langage qui constitue un élément favorable à l'adoption des normes IAS par les pays appartenant au groupe anglo-américain (Abdelsalam et Weetman (2003). Selon D.Zeghal et K.Mhedhbi, cela est due à la prédominance de l'influence anglo-américain sur le développement des normes comptables internationales, et aussi en raison de l'importance de la langue anglaise qui est considérée comme étant le langage de communication au sein de l'organisme IASB. D.Zeghal et K.Mhedhbi ont ainsi suggéré que l'adoption des normes comptables internationales sera facile pour les pays en développement qui disposent d'une culture anglo-américaine et que ces pays peuvent facilement gérer leurs divers problèmes et difficultés.

4.2.5. Le marché financier

L'existence du marché financier est considérée par D.Zeghal et K.Mhedhbi comme étant le facteur le plus important qui favorise le développement économique du pays, et cela en raison de l'ampleur du rôle que le marché financier joue dans l'allocation optimale des ressources entre les différents secteurs économiques et entre les différentes entreprises appartenant à chaque secteur. La qualité de l'information comptable constitue à son tour l'élément moteur qui favorise le développement et le fonctionnement efficient du marché financier. Les investisseurs intervenant sur le marché financier, exigent une information financière et comptable de qualité qui va leur permettre de prendre les choix optimaux et les décisions stratégiques d'investissement. Dans certains cas, cela peut conduire le normalisateur comptable du pays à procéder à la réforme de son système comptable, et éventuellement à adopter les normes comptables internationales (Adhikari et Tondkar, 1992). A cet effet, D.Zeghal et K.Mhedhbi ont suggéré que les pays en voie de développement qui disposent d'un marché financier actif et dynamique sont les plus exposés à l'adoption des normes comptables internationales.

Après l'étude d'un échantillon composé de 64 pays en voie de développement réparti en deux groupes, un premier groupe comportant 32 pays qui ont adopté les IAS\IFRS avec ou sans modification et un deuxième groupe de 32 pays englobant ceux qui n'ont pas adopté les IAS\IFRS. Et après l'analyse des différents facteurs développés ci-dessus, D.Zeghal et K.Mhedhbi ont conclu que les pays en voie de développement qui jouissent d'un taux élevé d'alphabétisation, qui disposent d'un marché financier et qui appartiennent à la culture anglo-américaine sont les pays les plus motivés à adopter les normes comptables internationales.

5. RESULTAT DE RECHERCHE ET DISCUSSION

L'analyse des revues et travaux portant sur l'harmonisation comptable internationale et sur l'adoption des normes comptables internationales IAS/IFRS, nous a permis de distinguer un certain nombre de facteurs d'ordre économique, financier, culturel, politique et fiscal que nous avons développé ci-dessus. Nous avons également repéré, à l'intérieur de ces facteurs, l'existence de deux catégories de déterminants qui influencent l'adoption et l'application de ces normes comptables internationales. Il s'agit des déterminants macroéconomique (ou déterminants étatiques) et des déterminants microéconomiques (ou déterminants individuels) que nous proposons de regrouper à travers le tableau suivant :

Tableau 1 : les déterminants macroéconomiques et microéconomiques des normes IAS/IFRS

Déterminants	Déterminant macro-économique	Déterminant micro-économique
Facteurs		
Économique	Les besoins comptables La taille du secteur privé/public La croissance économique L'ouverture économique Le libre-échange Le progrès technologique	Internationalisation des activités La dépendance aux marchés internationaux Pourcentage des ventes étrangères Taille de l'entreprise
Culturel	L'environnement national La langue La religion L'héritage colonial	La culture des acteurs Le niveau d'éducation Modèle de gouvernance
Financier	Existence du marché financier Le développement du marché boursier	La capitalisation boursière Nombre de cotations sur les marchés financiers étrangers La cotation sur les marchés boursiers étrangers La complexité des opérations financières traitées
Fiscal	Le droit fiscal	Divergence des règles entre la comptabilité et la fiscalité Les Incidence fiscales La manipulation volontaire et les pratiques discrétionnaires
Politique	Les pressions externes Les organismes comptables internationaux (IASB...) Les institutions internationales (banque mondial, FMI)	

Source : élaboré par nos soins à partir des différents résultats et travaux de recherche susmentionnés

Les déterminants macroéconomiques (ou déterminants étatiques) sont ceux qui influencent l'adoption et l'application des normes IAS/IFRS au niveau du pays à l'échelle globale (stratégie de normalisation, décision d'adoption ou de convergence vers les normes IAS/IFRS...). Les déterminants microéconomiques (ou déterminants individuels) sont ceux qui influencent l'adoption et l'application des normes IAS/IFRS au niveau des entreprises à l'échelle individuel (internationalisation des activités, besoin de normes comptables de qualité pour traiter les opérations comptables complexes...).

Nous tenons également à préciser que dans le cas des déterminants macroéconomiques ou étatiques, c'est à l'Etat de procéder à l'adoption ou non des normes comptables internationales par rapport aux exigences et besoins de son environnement, et dans ce cas les entreprises seront obligatoirement soumises au nouveau système comptable adopté. Dans le cas des déterminants microéconomiques ou individuels, il s'agit des raisons qui poussent les entreprises notamment les grandes entreprises et

les groupes cotés à adopter les normes comptables IAS/IFRS pour répondre à leurs besoins en termes de diversification, de traitement d'opérations financières et comptables complexes, ou d'insertion dans le commerce international.

La pertinence des Normes IAS/IFRS dans le contexte des pays en voie de développement

Au sens lexicographique, le CNRTL¹ définit le mot pertinence comme étant la qualité de ce qui est adapté exactement à l'objet dont il s'agit. Dans notre cas, on parle d'un système comptable pertinent par rapport à un environnement comptable donné, lorsque ce système comptable convient parfaitement et s'avère très approprié au contexte dont lequel il est destiné en lui permettant ainsi une parfaite application de ses pratiques. Il peut s'agir d'un contexte économique, culturel, sociale, politique, etc....

L'expression pays en développement, qui concerne à la fois le développement économique et humain, a été imposée dans les années 1980 pour traduire le processus de progrès économique et social dans lequel sont engagés les pays pauvres. A l'opposé des pays développés ou pays du nord, les Pays en développement ou pays du sud se caractérisent par des structures économiques et sociales désarticulées, une forte croissance démographique et une faible insertion dans le commerce internationale (Philippe Deubel 2008). Ce qui justifie un contexte tout à fait différent de celui des pays développés et dont lequel les normes comptables internationales sont conçues².

Nous pouvons conclure que la question de pertinence des normes IAS/IFRS par rapport aux différents contextes nationaux a fait couler beaucoup d'encre et reste toujours le centre d'intérêt de plusieurs chercheurs, surtout quand il s'agit du contexte comme celui des pays en voie développement. Ainsi, beaucoup de facteurs, de déterminants et de paramètres que nous avons développé à travers cette étude, sont à mobiliser et à prendre en considération pour évaluer et tirer la conclusion sur le degré de pertinence des normes comptables internationales dans le contexte des pays en voie de développement.

CONCLUSION

Tout au long de ce papier, nous avons essayé d'expliquer l'influence des différents facteurs d'environnement comptable sur le processus d'harmonisation comptable internationale ainsi que sur l'adoption et l'application des normes comptables internationales IAS/IFRS. Nous avons aussi mis l'accent sur la pertinence de ces normes comptables à travers ces différents facteurs et à la lumière de quelques travaux effectués dans le contexte des pays en voie de développement.

Bien que certains facteurs puissent être considérés comme étant indépendants ou non affectés par d'autres facteurs, il est possible de trouver ou d'assigner une interaction et une interdépendance entre la majorité des autres facteurs énumérés. Toutefois, le débat sur la pertinence des normes comptables internationales et la divergence des facteurs d'environnement comptable ainsi que les déterminants des diversités des systèmes comptables est loin d'être étouffé.

Au terme de cette étude, nous pouvons conclure que le système comptable de chaque pays est influencé par plusieurs facteurs environnementaux et déterminants qui sont considérés comme étant des générateurs de spécificités nationales et expliquant ainsi la diversité de ces systèmes comptables. Le niveau des différences de chaque facteur d'influence entre les pays implique l'intensité des différences comptables au niveau international. L'harmonisation comptable

¹ Le Centre National de Ressources textuelles et Lexicales (Université de Nancy)

² L'objectif initial été de définir un référentiel unique pour les groupes cotés et les multinationales opérant sur les marchés internationaux.

internationale se verra donc toujours confrontée à ces diversités comptables qui imposent une considération importante et un examen détaillé de ces facteurs, et la question de réduire ou d'éliminer carrément ces diversités n'est toujours et pas encore répondue.

BIBLIOGRAPHIE

- 1- **Abdelsalam, O., Weetman P., (2003)**, « Introducing international accounting standards to an emerging capital market: Relative familiarity and language effect in Egypt », *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12, 63–84.
- 2- **Adhikari A., Tondkar R.H., (1992)** « Environmental factors influencing accounting disclosure requirements of global stock exchanges », *Journal of International Financial Management and Accounting*, 4(2), pp.75–105.
- 3- **Ayoub Samir., Keith Hooper., (2009)**, « les freins culturels à l'adoption des IFRS en Europe : une analyse du cas français », publié dans "La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France.
- 4- **Barbu Elena., (2005)**, « Harmonisation comptable internationale et environnement : de l'influence à l'interaction », *Cahier de recherche du Laboratoire Orléanais de Gestion*, n°2005-07, pp.1-31.
- 5- **Briston, R.J., (1978)**, « The Evolution of Accounting in Developing Countries », *International Journal of Accounting: Education and Research*, pp.105-120.
- 6- **Chamisa Edward.E., (2000)**, « the Relevance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe», *the International Journal of Accounting*, vol. 35, n° 2, pp.267-286.
- 7- **Colasse Bernard., (2000)**, « Harmonisation comptable internationale », *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, Paris*, pp.757-769.
- 8- **Cooke T., Wallace O., (1990)**, « Financial disclosure regulation and its environment: A review and further analysis », *Journal of Accounting and Public Policy*, 9(2), pp.79–110.
- 9- **Damak Ayadi S., (2009)** « De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS en France », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2009/2 - n°236, p.73-84.
- 10- **Damak Ayadi Salma., Rahma Ben Salem (2012)**, « La culture et le recours aux IAS/IFRS », *La Revue des Sciences de Gestion*, 2012/2 - n° 254 pp.39-48.
- 11- **Daoud Ines Bouaziz., Mohamed Ali Omri., (2013)**, « Les divergences comptabilité-fiscalité en Tunisie : quels facteurs explicatifs ? », *La Revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion* n° 263-264 – Comptabilité pp.179-195.
- 12- **Dobosiewicz Z., (1992)**, « Foreign Investment in Eastern Europe», London: Routledge.
- 13- **Douglas A. Shackelford., Joel Slemrod., James M. Sallee., (2007)**, « A unifying model of how the tax system and generally accepted accounting principles affect corporate behaviour », national bureau of economic research, working paper no. 12873.
- 14- **Gervais Michel., (1996)**, « La réforme du système comptable dans les entreprises Chinoises », *comptabilité - contrôle - audit / Tome 2 - Volume 2 - septembre 1996*, pp.93-109.
- 15- **Gray S.G., Mc Swenney., L.B., Shaw J.C., (1984)** «Information Disclosure and the Multinational Corporation », London, England: John Wiley and Sons.
- 16- **Larson R. K., (1993)**, « International accounting standards and economic growth: An empirical investigation of their relationship in Africa », *Research in Third World Accounting*, 24, pp.165–179.
- 17- **Le Centre National de Ressources textuelles et Lexicales (Université de Nancy)**
- 18- **Leclere Didier., (2007)**, « Normes IFRS : internationales, oui ; universelle, non », publié dans le compte rendu de la journée de recherche sur les IFRS du 14 septembre 2007, CNAM, Paris.
- 19- **Ksenija Černe., (2009)**, « Influential factors of country's accounting system development », *Journal of Economic Research*, Vol.22 No.2 June 2009, pp.66-97.

- 20- Noël Christine et al., (2010)**, « La normalisation comptable internationale analysée comme un processus politique. Le cas de la prospection et de l'évaluation des ressources pétrolières », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2010/1 Tome 16, pp.133-158.
- 21- Perera, M.H.B., (1985)**, « The Relevance of International Accounting Standards to Developing Countries », *School of Financial Studies. University of Glasgow, Scotland, UK*, pp.85-88.
- 22- Perera, M.H.B., (1989)**, « Accounting in Developing Countries: A Case for Localized Uniformity », *The British Accounting Review*, 21(2), pp.141-158.
- 23- Philippe Deubel., (2008)**, « Analyse économique et historique des sociétés contemporaines », Pearson Education, France.
- 24- Raffournier Bernard., (2009)**, « Les oppositions françaises à l'adoption des ifrs: examen critique et tentative d'explication », *comptabilité – contrôle – audit / numéro thématique – décembre 2007*, pp.21-41.
- 25- Samuels, J.M., J.C. Oliga., (1982)**, «Accounting Standards in Developing Countries." *International Journal of Accounting Education and Research*, pp.69-88.
- 26- Rossignol Jean-Luc., (1999)**, « Comptabilité et fiscalité : chronique d'une relation impérieuse », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 1999/2 Tome 5, pp.5-5.
- 27- Rossignol Jean-Luc., (2007)**, « Le juge de l'impôt face aux normes comptables internationales », *comptabilité – contrôle – audit / Numéro thématique – décembre 2007*, pp.113-128.
- 28- Wilkinson T.L., (1965)**, « United States Accounting as Viewed by Accountants of Other Countries », *The International Journal of Accounting*, vol. 1, n° 1, pp. 3-14.
- 29- Zeghal D., Mhedhbi K., (2006)**, « An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries », *The International Journal of Accounting*, 41, pp.373–386.
- 30- Zéghal Daniel., Yosra Mnif Sellami., (2010)**, « Analyse des déterminants de l'adoption anticipée des normes comptables internationales IAS/IFRS par les groupes français », *la Revue des Sciences de Gestion*, 2010/5 - n°245-246, pp.99-110.