

Appropriation des normes comptables IAS/IFRS, et comportements des acteurs comptables internes dans les entreprises algériennes: une étude qualitative

Mme. AMARI Badiaa

M.C.B Université d'Oran 2 MOHAMED BEN AHMED

Résumé :

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

Cet article, puisé de notre recherche doctorale en la matière, porte sur les conditions d'utilisation des normes comptables IAS/IFRS conjuguées à la production d'informations de gestion et leurs effets sur les comportements des personnels comptables (Acteurs Comptables Internes).

L'usage des normes IAS / IFRS obéirait – il à un déterminisme de la normalisation comptable stricte et simple, ou à contrario, à une logique de conduite du changement organisationnel ? Qu'en est-il dans les entreprises algériennes, et quels comportements les acteurs comptables internes vont-ils adopter ?

Mots clés : IAS/IFRS – Acteurs Comptables Internes – Information de gestion – Comportements opportunistes.

Abstract:

The relevance of the new IAS / IFRS international accounting standards, their clarity and transparency in their communication, based on standardization of producers, requires accounting and organizational predispositions on the part of the accounting staff of the companies, Internal Accounting Actors (IAAs).

This article, drawn from our doctoral research in this field, deals with the conditions of use of IAS / IFRS accounting standards combined with the production of management information and their effects on the behavior of accounting staff (Internal Accounting Actors).

Would the use of the IAS / IFRS standards obey strict and simple accounting standardization determinism, or, conversely, to a logic of conduct of organizational change? What is the situation in Algerian companies, and what behaviors will the internal accounting actors adopt?

Key words: IAS / IFRS - Internal Accounting Actors - Management Information - Opportunistic Behavior.

Introduction :

Les IFRS, présentées et étudiées selon les techniques comptables, font de plus en plus 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 des normes comptables IAS/IFRS. En effet, ces aspects peuvent apporter une dimension supplémentaire à la compréhension et 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 [1]. 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.

Notre recherche porte donc sur les conditions d'utilisation des normes comptables IAS/IFRS conjuguées à la production d'informations comptables et financières et la potentialité que cela aurait sur les comportements des personnels comptables (ACI). L'usage des normes IAS / IFRS obéirait-il à un déterminisme de la normalisation comptable stricte et simple ? ou à contrario, à une logique de conduite de changement organisationnel ?

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

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

Les IAS/IFRS s'insèrent dans un espace tétra-normatif [2]. « ...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. ». [3] De ce fait, les IAS/IFRS deviennent ainsi la cible d'une "rationalisation gestionnaire" [4].

ENVIRONNEMENT DE NOTRE RECHERCHE :

Après avoir travaillé sur la question de production des informations comptables non normatives dans les entreprises algériennes, il était logique, voir impératif de continuer sur cette lancée. Ainsi, est venue l'idée de m'intéresser à l'apport des normes IAS/IFRS, nouvellement introduits dans notre système comptable dans le processus de production des informations comptables de gestion. Ainsi donc, cet article s'inscrit dans le prolongement naturel de notre réflexion déjà engagée sur la question. Les sciences de gestion sont les sciences de l'action. Ils requièrent le temps, les ressources et la volonté pour réussir à réaliser un travail de recherche doctorale et ils s'appuient sur un double ancrage : l'épreuve du terrain et le travail épistémologique [5].

La problématique et les hypothèses de notre recherche.

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

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

La problématique de notre recherche est formulée comme suit:

Les normes comptables IAS/IFRS et leur appropriation par les acteurs comptables internes pourrait elle 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 ?

Nos hypothèses sont :

H1. 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).

H2. La production de l'information comptable de gestion étant une charge supplémentaire pour les acteurs comptables internes pourrait être la cause de l'adoption de comportements opportunistes par ces mêmes acteurs.

Notre modèle conceptuel :

Le processus d'introduction d'une forme de comptabilité centrée sur des principes évolutifs et complexes, nous conduit à dépasser les théories normatives

traditionnelles de la comptabilité car elles ne s'intéressent guère à la réalité des pratiques pour vérifier leurs assertions [6]. Ce faisant, nous mobilisons une théorie intégrative pour expliquer le processus d'ancrage des IFRS dans le comportement des acteurs : la théorie socio-économique des organisations. Cependant, à cette théorie de repérage, se greffent d'autres théories au cours du processus exploratoire de démonstration de découvertes ou d'inventions. La conception d'une représentation théorique de l'objet de recherche est en effet le fruit de multiples influences. La théorie socioéconomique et la théorie de l'agence, seront cependant considérées comme motrices dans nos travaux. Ce sont des "théories de repérage c'est-à-dire des théories qui composent notre boîte à outils de base. Ces théories ont pour objectif de produire des représentations au moins partiellement inédites des réalités empiriques sur lesquelles nous travaillons" [7].

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

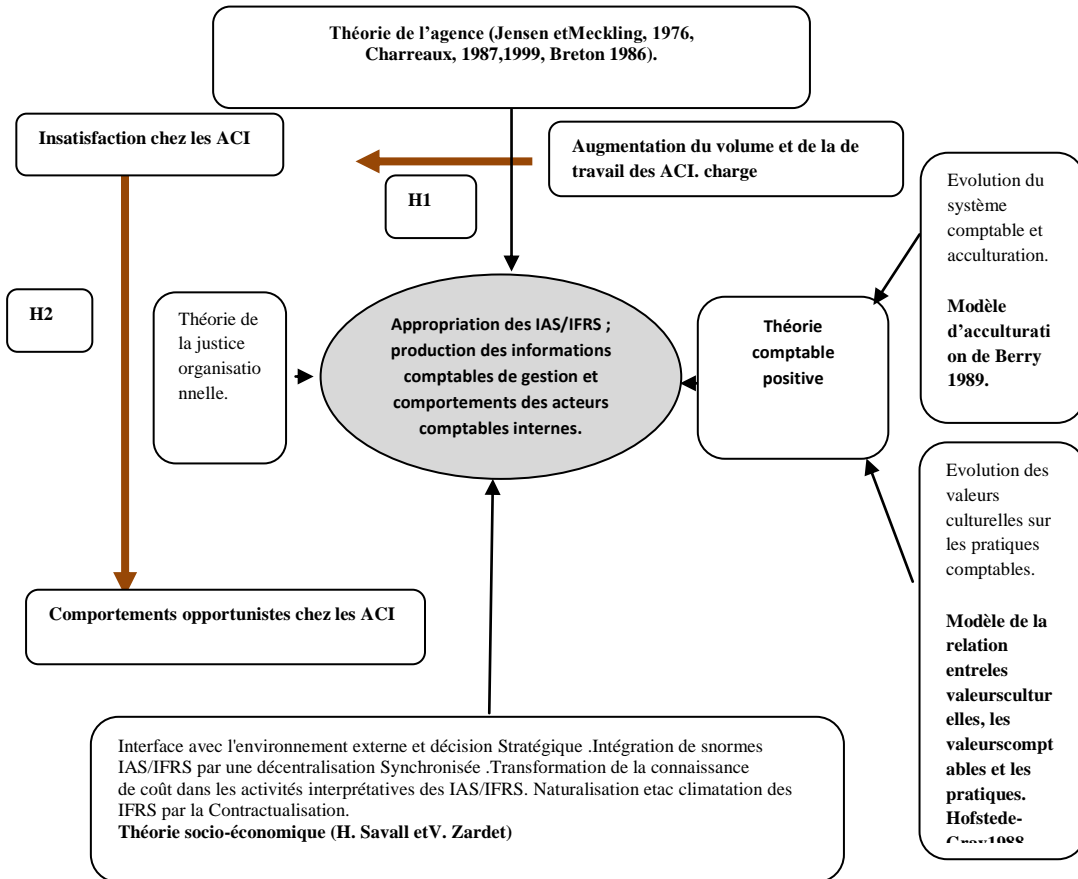


Schéma n° 1 : Le modèle conceptuel de notre recherche .

Source : l'auteur.

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

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

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

1.1.1 Normalisation comptable par induction.

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

1.1.2 Normalisation comptable par déduction.

Les tenants de la démarche déductive ont une approche normative de la comptabilité [8]. Ils se réfèrent à ce que devrait être la comptabilité. Le normalisateur développe des normes comptables. Telle fut l'orientation, des 1969, du normalisateur britannique et à partir de 1973, du normalisateur américain (FASB).

La réorientation de la normalisation de la comptabilité anglo-saxonne vers une approche déductive se matérialise par la définition d'un cadre conceptuel. A ce jour, le cadre conceptuel de l'IASB ou du FASB est d'ailleurs perçu comme étant un élément important de la comptabilité anglo-saxonne même si ce cadre est relativement récent car il est apparu aux Etats-Unis dans les années 70 [9].

1.2 IAS/IFRS et représentation de l'entreprise.

Dans chaque référentiel comptable, il y a, soit implicitement soit explicitement, un modèle d'entreprise, généralement rattaché à un modèle comptable.

1.2.1 Le modèle comptable dans le capitalisme relationnel.

Selon ces auteurs, dans le capitalisme relationnel, le financement des entreprises se fait par les banques commerciales et l'Etat. Dans ce type de capitalisme, ce sont les relations entre individus qui prédominent dans l'allocation des financements externes des entreprises.

Ce modèle est en effet gouverné par références techniques et notamment aux compétences techniques des acteurs.

Ce modèle conçoit l'entreprise comme un élément du tissu macro-économique et renvoi implicitement à trois modèles d'entreprise [10]:

- **Un modèle économique fonctionnel** relié à la notion d'entreprise-entité où les acteurs représentés sont plus nombreux que dans les autres modèles.
- **Un modèle de représentation juridique de l'entreprise** relié à la théorie de la propriété avec l'affirmation du principe de patrimonialité.
- **Un modèle axé sur une représentation financière** de l'entreprise, qui est appréhendé au niveau du groupe.

1.2.2 Le modèle comptable dans le capitalisme contractuel.

Dans ce capitalisme contractuel, que nous rattachons au modèle anglo-saxon, le financement externe des entités se fait de manière anonyme. L'organisation de la firme ou l'action combinatoire des actifs n'apporte pas une contribution à la création de valeur. La perspective qui est ici privilégiée est une perspective managériale et financière plutôt à « court terme ».

1.3 Raisons de l'internationalisation des normes comptables IAS/IFRS :

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

1.3.1 Le contexte international.

La normalisation comptable internationale est le résultat ou l'aboutissement d'un vaste mouvement de l'évolution de la finance internationale qui s'accompagne d'une harmonisation des principes comptables. Les états financiers sont en effet considérés, par les acteurs de la finance internationale (investisseurs, gérants de fonds), comme une base de prise de décisions raisonnables **Chang et Most, (1981) [11]**, et **Sranon-Boiteau, (1998) [12]**.

1.3.2 Les mutations des systèmes financiers.

Le développement des marchés financiers (finance directe) se fait en quelque sorte au détriment du système monétaire (banques et intermédiation financière) ; l'utilisation de l'information comptable ne devait donc contenir aucun risque de privation des opportunités d'investissement dans les sociétés cotées. Les marchés financiers sont désormais le principal lieu d'échange entre l'offre et la demande d'information comptable en raison de l'évolution de la finance internationale. Selon **Dufloux C. (1998) [13]**,

2. L'APPROPRIATION DES IAS/IFRS DANS DIVERS COURANTS THEORIQUES :

2.1.1 L'influence des valeurs culturelles sur les pratiques comptables

La relation entre les valeurs culturelles, les valeurs comptables et les pratiques **Gray, (1988) [14]** fournit un cadre d'explication des différences internationales entre les systèmes comptables. Cette relation peut servir de base à l'élaboration des normes comptables de l'IASC **Dussault, (1994) [15]**. En partant de la relation entre les valeurs culturelles de **Hofstede (1987) [16]** et les valeurs comptables, le cadre

théorique de Gray permet en effet de comprendre l'influence de la culture sur le système comptable selon 4 critères : le professionnalisme, la flexibilité, la régulation par la loi, l'uniformité.

2.1.2 L'évolution des pratiques comptables et acculturation.

Le modèle de Berry (1989) appréhende la notion d'acculturation en proposant des options d'adaptations auxquelles il associe un degré relatif du changement culturel et comportemental. De ces diverses propositions de la notion d'acculturation, nous utilisons les options proposées par Berry (1989) pour mieux saisir les changements dans le fonctionnement interne des entreprises. Pour cela, nous allons recourir aux quatre options qui ont été proposées par l'auteur à savoir : option assimilation ; option marginalisation ; option ségrégation et option intégration.

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

Au niveau de l'interprétation des IFRS, nous postulons que ce sont les agents qui entrent en relation de manière contractuelle. Ces relations sont cependant encadrées par des mécanismes de contrôle interne et externe. L'application des principes IFRS dans l'entité met en jeu des relations contractuelles (explicites ou non) entre les différents acteurs participant à l'interprétation, à l'évaluation et à la comptabilisation des événements comptables.

2.1.4 L'appropriation des IAS/IFRS selon la théorie socio-économique.

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

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

2.1.5 L'émergence des recherches positives en comptabilité :

L'émergence de l'approche positive se caractérise par la redéfinition de la relation chercheur/objet de recherche et par l'exigence d'une validation empirique de toute proposition théorique. À ce double titre, cette perspective constitue une orientation majeure de la recherche en comptabilité. Jusqu'à la fin des années 1960, période qualifiée d'« âge d'or de la recherche *a priori* », les travaux de recherche comptable, présumant de l'utilité décisionnelle de l'information financière, étaient essentiellement normatifs et se donnaient pour objectif l'identification conceptuelle des « meilleures » méthodes comptables.

3. SYSTEMES D'INFORMATION ET COMPTABILITE :

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

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

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

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

3.2 La comptabilité est un système d'information.

Quand on emploie le terme « comptabilité », sans autre précision, on se réfère implicitement à la comptabilité telle qu'elle a été formalisée par Luca Pacioli : partie double, mémorial, journal, grand livre. En utilisant le vocabulaire des systèmes d'information, on peut dire que l'apport de Pacioli a été de présenter une architecture fonctionnelle type pour les traitements comptables : analyse et codage des opérations, saisie des données, stockage, contrôle, inventaire. En intégrant dans un tout cohérent les pratiques de l'époque, Pacioli a inventé un « système de comptabilité », véritable ancêtre des systèmes d'information actuels. **Le Moigne, (1995) [20]**.

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

3.3 Vers une ingénierie des systèmes d'information comptable.

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

4. LE NOUVEAU SYSTEME COMPTABLE ALGERIEN (SCF : Système Comptable Financier).

Les travaux de réforme comptable ont donné naissance au projet du nouveau système comptable d'entreprise qui devra remplacer le P.C.N. Même s'il n'est pas totalement conforme au référentiel IAS/IFRS, ledit projet endosse une bonne partie des normes de l'IASB. Nous étudierons dans ce qui suit les principales dispositions que prévoit le projet en mettant notamment en évidence les principales évolutions par rapport au P.C.N et les divergences qui existent entre le projet et le référentiel de l'IASB. C'est la refonte du plan comptable national de 1975 qui a donné naissance au projet du nouveau système comptable qui s'inscrit dans le cadre de la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques. Ce nouveau référentiel endosse une bonne partie des normes IAS/IFRS édictées dans le cadre de la présentation des états financiers **Djillali Abdelhamid (2005) [24]**. Il convient, dans le cadre de la présentation du projet, d'aborder les objectifs du nouveau référentiel, les principales évolutions par rapport au P.C.N et enfin les divergences entre ce projet et les normes IAS/IFRS.

5. Normes comptables ias/ifrs et comportements des acteurs comptables internes dans les entreprises algériennes.

présentation de l'étude qualitative :

Cette partie a été réalisée en deux temps : tout d'abord dans un premier temps nous avons conduit une étude qualitative sur un échantillon composé de 100 comptables et agents comptables d'entreprises au travers de la réalisation d'une analyse de contenu. Voici les étapes essentielles que l'on a parcourues dans la réalisation de cette analyse de contenu.

5.1 Protocole d'analyse du contenu:

5.1.1. La lecture du document

Il s'agit de lire littéralement, très attentivement et à plusieurs reprises guide ou protocole d'entretien destiné à l'effet de cerner les sources d'un éventuel mécontentement à la suite de la charge de travail supplémentaire induite par la nécessité de produire des informations comptables et financières non normatives et qui relève des nouvelles tâches des comptables et autres acteurs comptables internes.. Cette *lecture répétée* permettra une indispensable familiarisation avec le contenu, avec les différents thèmes discernables possibles, principaux et accessoires, les différentes tendances, positions, attitudes, opinions... exprimées ou sous-entendues.

5.1.2. La définition de catégories :

La deuxième étape consiste à préciser les catégories (en nature, nombre, subdivisions...) selon lesquelles on a regroupé les unités d'information que l'on s'attachera à extraire des documents analysés.

On appelle catégorie la caractéristique selon laquelle on regroupera un certain nombre de répondants ou d'éléments. Cette caractéristique étant commune à tous

les répondants ou les éléments (si nous étudions des opinions par exemple, on pourra les regrouper en catégories du genre positif, neutre, négatif...).

À ce niveau, les catégories peuvent être prévues ou non. Ainsi, on peut prévoir de ranger tous les répondants à un questionnaire d'opinion selon trois catégories : favorable, défavorable, indifférent. Il suffira alors de ranger les différentes réponses selon leur sens plus ou moins favorable à l'objet de l'enquête, à savoir les sources d'un éventuel mécontentement à la suite de la charge de travail supplémentaire induite par la nécessité de produire des informations comptables et financières non normatives et qui relève des nouvelles tâches des comptables et autres acteurs comptables internes. .

Dans le cas où il n'y a pas de catégories prévues, il s'agit alors de les découvrir dans les documents à étudier (ce qui revient à une analyse d'exploration) et d'être systématique afin de n'omettre aucune position possible qui départage les sujets (Dans notre exemple, il nous a fallu découvrir les différentes attitudes principales vis-à-vis des loisirs par des questions ouvertes.). C'est une étape cruciale où l'on établira les charnières véritables entre les objectifs et les résultats de l'enquête. C'est donc ici d'un travail méticuleux qu'il s'agit ; l'on comprendra donc l'utilité d'avoir recours à plusieurs lectures avant de décider définitivement des catégories à retenir. Nous rappelons que ces catégories doivent posséder les qualités suivantes :

Exclusives :Aucun chevauchement ne doit être possible entre catégories. Chaque contenu isolé ne doit pouvoir être rangé que dans une catégorie et une seule.

Exhaustives :L'ensemble des catégories doit épuiser toutes les positions, attitudes... exprimées (directement ou non) à travers la totalité des documents analysés. De plus, chaque catégorie doit englober tout le contenu qu'elle est censée recouvrir. Par exemple, si on a prévu une catégorie favorable, elle devra contenir tout ce qui peut prêter à position positive par rapport à l'objet en question dans l'étude.

Évidentes :N'importe quel autre analyste devrait pouvoir, sans difficulté, classer les mêmes éléments, de la même façon, dans les mêmes catégories.

Pertinentes : Avoir un rapport direct et univoque aux objectifs de la recherche et au contenu spécifique analysé. Elles doivent être significatives de positions tranchées, ayant une incidence directe sur la discrimination des sujets et sur le positionnement sans hésitation des éléments de signification. Sinon, comme pour les questions multivoques d'un questionnaire, il faudra songer à subdiviser ou à démultiplier la catégorie.

5.1.3. La détermination de l'unité d'information.

On appelle unité d'information l'élément le plus petit possible qui sera retenu pour signifier l'appartenance d'un sujet à une catégorie ou à une autre. C'est ce qui, dans chaque texte ou partie de texte, sera retenu comme unité signifiante d'une attitude,

d'une position, d'une opinion... Ce peut être des mots, des phrases, des idées générales de passages complets... Si on utilise trois catégories simples, **favorable**, **défavorable**, **indifférent**, il s'agira de préciser si l'on retient comme unité tout mot, toute phrase ou toute idée générale, positif, négatif ou neutre par rapport à l'élément considéré.

5.1.4. La détermination de l'unité d'enregistrement :

Il s'agit de l'élément unitaire qui servira de base à la quantification ultérieure, même s'il ne s'agit que d'un simple décompte. Cette unité d'enregistrement peut être un thème (abordé — non abordé), le mot, le concept, la phrase, l'idée... ou une fréquence d'apparition de mots, phrases. Pour plus de commodité, on retiendra une unité d'enregistrement identique à l'unité d'information.

5.1.5. La détermination de l'unité de numération :

L'unité de numération, c'est la façon dont on doit compter les éléments de signification et de fréquence retenus plus haut. Cette unité, porte sur l'espace et le temps, ou l'un ou l'autre, unitaires dans lesquels seront retenues les récurrences des éléments recherchés :

- La simple apparition ou non par page ? par texte ? par paragraphe ? par ligne ?
- Le nombre total d'apparitions par page ?
- Le nombre d'apparitions par unité de temps (par exemple films, discours... subdivisés en heures/minutes...).

5.1.6. La quantification :

Dans cette dernière étape, il s'agit de transformer en quantités mathématiquement traitables les éléments retenus et décomptés dans les étapes précédentes :

- On dénombrera les unités d'information par unité d'enregistrement et de numération.
- On accordera à chaque sorte d'unité d'information un poids relatif, un coefficient chiffré.
- On dégagera les fréquences des différentes unités d'information par catégorie.
- On pondérera ces fréquences par le coefficient accordé à chaque unité d'information.

Synthèse de l'étude réalisée (entretien) :

Dans notre échantillon composé d'acteurs comptables internes (chefs de service comptabilité, comptables, agents comptables,..), nous avons (à partir de dix interviews directives et dix non directives), effectué une analyse de contenu pour établir les hypothèses les plus réalistes quant aux sources des difficultés

d'adaptation ressenties par les ces populations de professionnels comptables à la suite de l'augmentation du volume de travail induit par les normes IAS/IFRS surtout en matière de production d'information comptable non normative. Voici les étapes suivies pour chaque type d'interviews :

1) Lecture répétée des dix protocoles.

2) Dégagement de onze catégories « les sources d'un éventuel mécontentement à la suite de la charge de travail supplémentaire induite par la nécessité de produire des informations comptables et financières non normatives et qui relève des nouvelles tâches des comptables et autres acteurs comptables internes », d'après le contenu des protocoles (analyse exploratoire) :

1–Motivation.**2**–Relations avec les autres services.**3**–Décalage cadres/noncadres**4**–rapport Salaire/effort.**5**–pression temps. **6**– flexibilité de travail**7**–logistique accordée.**8**–Sécurité.

9–accès aux données de gestion.**10**–Climat de travail.**11**– compréhension des normes IAS / IFRS.

3) Unités d'information : toutes les propositions exprimant un avis ou un jugement sur chacune de ces catégories. Cela correspond à un sujet, qui est en fait un groupe de 4 personnes (chef du service comptabilité, le comptable principal et deux agents comptables). La réponse donnée est donc collégiale pour éviter des réponses subjectives ou animées par des motivations personnelles.

4) Unité d'enregistrement : la proposition complète (phrase) ou tout le passage concernant chaque catégorie.

5) Unité de numération : le protocole d'interview au complet.

6) Quantification : attribution de coefficients à trois types de propositions pour classer sujets et catégories (Il n'y a pas de proposition positive car il s'agit d'opinions sur des sources de problèmes et de difficultés)

Proposition très négative : coefficient 2

Proposition moyennement négative : coefficient 1

Proposition neutre : coefficient 0

7) Décompte et fréquence : Il restait seulement à mettre dans les cases d'un tableau à double entrée catégories/sujets les scores de chaque sujet à chaque catégorie et à faire la sommation des chiffres ainsi obtenus pour chaque catégorie. Toutes les catégories obtenant un score total supérieur à dix (dix sujets) seront retenues comme sources hypothétiques de problèmes à approfondir et à vérifier.

DECOMPTE ET FREQUENCE PAR INTERVIEWS ET PAR SUJETS GROUPES :

Catégorie s :	Motivatio ns.	Relatio ns inter-service s.	Décalla ge cadre/n on cadre.	Rapp ort salair e/effort.	Pressio ns temps.	Fléxibil ité au travail.	Logistiques au travail.	Sécurité.	Accès aux donné es de gestio n.	Préssion hiérarchie.	Compréh ension & maîtrise des normes IAS / IFRS.
1 : 4	2	2	0	0	2	2	2	0	1	2	1
2 : 4	2	1	0	1	2	0	0	2	1	2	1
3 : 4	2	2	1	0	2	2	2	2	2	2	2
4 : 4	1	2	1	0	2	1	1	1	2	2	2
5 : 4	0	0	0	1	2	0	2	0	2	2	2
6 : 4	2	2	0	0	0	2	1	1	0	1	1
7 : 4	0	2	0	0	0	0	1	2	0	1	1
8 : 4	2	2	0	0	2	2	2	2	0	0	2
9 : 4	1	0	0	0	2	2	0	0	2	1	2
10 : 4	2	0	0	0	2	1	0	0	0	1	0
Fréquenc e 2	2 x 6	2 x 6	2 x 0	2 x 0	2 x 8	2 x 5	2 x 4	2x4	2x4	2x5	2x5
Fréquenc e 1	1 x 2	1 x 1	1 x 2	1 x 2	0 x 0	1 x 2	1 x 3	1x2	1x2	1x4	1x4
Fréquenc e 0	0 x 2	0 x 3	0 x 8	0 x 8	0 x 3	0 x 3	0 x 3	0x4	0x4	0x1	0x1
Total fréquence s.	14	13	2	2	16	12	11	10	10	14	14
Ordre d'importa nce.	N° 2	N° 3			N° 1	N° 4	N° 5	N°6	N°6	N°2	N°2

Tableau 1: Décompte et fréquences des interviews par sujets groupés.

Source : l'auteur.

Comme convenu précédemment, nous avons procédé au décompte des fréquences relatives à l'entretien menée sous forme d'interview semi directives par sujets groupés (les 4 personnes représentant le domaine fonctionnel de la comptabilité

dans chacune des 10 entreprises). Ce tableau d'analyse de contenu nous permet de ressortir les conclusions suivantes :

« les sources d'un éventuel mécontentement à la suite de la charge de travail supplémentaire induite par la nécessité de produire des informations comptables et financières non normatives et qui relève des nouvelles tâches des comptables et autres acteurs comptables internes » sont justifiées selon les interviewés par les catégories d'arguments suivants selon leur degré d'importance. Totalisant 16 points de fréquences cumulées, la pression temps semble être la raison principale à l'éventuelle adoption de comportements opportunistes de la part des acteurs comptables internes. Vient ensuite et avec un même total de points de fréquences cumulées de 14 points, les arguments de la faible motivation, la pression hiérarchique et la compréhension et la maîtrise des normes IAS / IFRS avec 14 points. La relation interservices est classée en troisième place par les acteurs comptables internes avec un total de fréquence cumulée de 13 points, suivi de la flexibilité au travail avec 12 points, la logistique au travail avec 11 points et enfin la sécurité et l'accès aux données de gestion avec 10 points pour chaque argument.

Ce qu'il faudrait retenir de cette analyse de contenu, et que des arguments jugées 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:

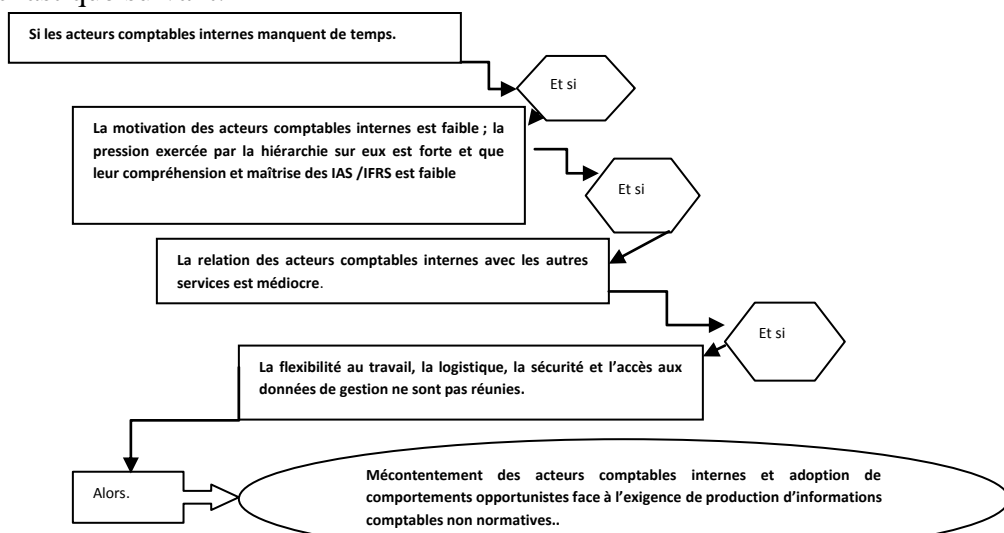


Schéma n° 2: Modèle stochastique catégories arguments – comportement des acteurs comptables internes .

Source : l'auteur.

DECOMPTE ET FREQUENCE PAR INTERVIEWS SEMI DIRECTIVES ET PAR SUJETS INDIVIDUELS :

Après avoir réalisé dans un premier temps des interviews non directives auprès des 40 acteurs comptables internes regroupés en strats de 4 répondants et représentant équitablement les 10 entreprises de notre échantillon, nous avons conduit une deuxième analyse de contenu sur, cette fois ci, les 40 acteurs comptables internes d'une façon individuelle.

A l'effet de transcrire les résultats de ces interviews et les réponses données par chacun des répondants, nous avons retenu les sigles suivants pour chaque sujet :

- **CDC** = chef du département comptabilité. (un)
- **C**= comptable.(un)
- **AC**= agent comptable (deux)

Les numéros adossés aux sigles désignent les entreprises de 1 à 10

Catégori es :	Motiv ations.	Relation s inter- services.	Décalla ge cadre/n on cadre.	Rapport salaire/ effort.	Pressio ns temps.	Fléxibi lité au travail.	Logisti ques au travail.	Sécu rité.	Accès aux donnée s de gestion .	Préssio n hiéarc hie.	Comp rén sion & maîtri se des norme s IAS / IFRS.
Sujets groupés.											
CDC1	2	2	2	0	2	1	2	1	2	2	0
CDC2	1	1	0	0	1	1	2	1	1	1	0
CDC3	1	1	0	1	1	1	0	0	1	1	1
CDC4	0	1	1	1	2	0	0	0	1	2	1
CDC5	2	0	2	1	0	2	0	0	1	0	1
CDC6	0	2	1	2	2	1	2	0	2	2	2
CDC7	0	1	2	2	2	0	0	0	1	2	2
CDC8	0	1	2	0	1	1	1	1	1	1	0
CDC9	1	0	2	0	0	2	1	1	0	0	0
CDC10	0	2	1	1	1	2	2		2	1	1

C1	0	2	0	1	2	2	2	2	2	2	1
C2	2	2	2	2	2	0	1	0	2	2	2
C3	0	0	2	2	1	1	1	0	0	1	2
C4	0	1	1	0	1	2	1	1	1	0	0
C5	0	1	2	2	1	2	2	2	1	1	2
C6	0	1	0	2	2	0	1	0	1	2	2
C7	2	0	0	1	2	1	1	0	0	2	1
C8	0	2	1	1	2	2	0	1	2	2	1
C9	0	1	1	2	0	2	1	1	1	0	2
C10	0	1	1	0	2	1	2	0	1	2	0
AC1.1	1	1	2	0	1	0	1	2	1	1	2
AC2.1	0	1	1	0	2	0	0	1	1	2	2
AC3.1	2	0	0	1	1	1	0		0	0	1
AC4.1	0	2	2	0	1	1	1	1	2	0	0
AC5.1	0	0	1	0	2	2	1	1	0	2	0
AC6.1	0	1	1	1	1	0	1	2	1	1	1
AC7.1	0	1	1	0	0	1	2	1	1	0	2
AC8.1	0	0	1	0	0	1	1	0	1	0	2
AC9.1	0	0	0	0	1	1	0	0	1	1	2
AC10.1	0	0	2	0	0	2	2	1	0	0	0
AC1.2	1	2	1	1	0	1	2	0	1	0	1
AC2.2	0	1	0	0	0	1	0	0	1	0	2
AC3.2	2	0	1	0	2	1	1	0	0	0	2
AC4.2	0	1	1	0	1	2	1	0	1	1	0
AC5.2	1	2	1	0	1	2	1	0	1	1	0
AC6.2	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	0
AC7.2	0	1	1	0	0	2	0	0	1	0	2
AC8.2	0	2	1	0	1	0	0	2	2	1	2
AC9.2	0	1	0	0	0	0	1	0	1	0	2

AC10.2	0	1	0	0	0	2	1	0	1	0	0
Fréquence 2	2X6	2X10	2X11	2X7	2X13	2X14	2X10	2X5	2X8	2X12	2X17
Fréquence 1	1X6	1X20	1X18	1X10	1X15	1X16	1X18	1X12	1X25	1X12	1X10
Fréquence 0	0X28	0X10	0X11	0X23	0X12	0X15	0X12	0X18	0X7	0X16	0X13
Total fréquences.	18	40	40	24	41	34	28	22	41	36	44
Ordre d'importance.		N°3	N°3		N°2	N°5			N°2	N°4	N°1

Tableau n° 2: Décompte et fréquences par sujets individuels.

Source : l'auteur.

Une juxtaposition des deux modèles stochastiques révèle une certaine ressemblance dans les deux logiques de réponses.

interview non directive groupée.

interview semi directive individuelle.

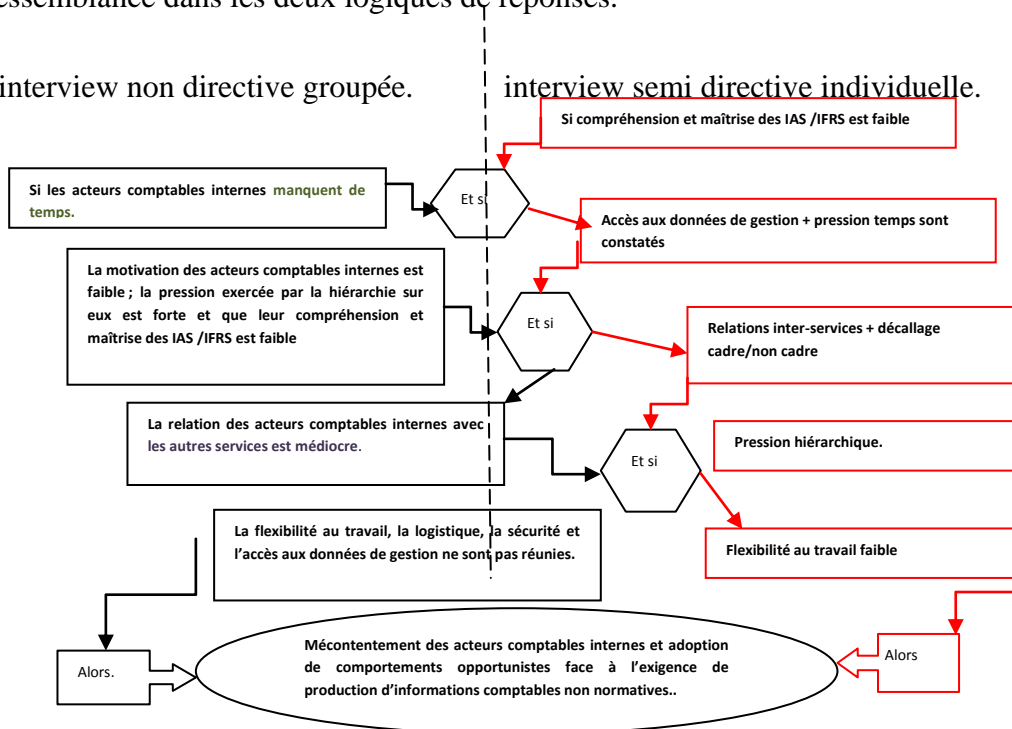


Schéma n° 3 :Modèle stochastique juxtaposé catégories/ arguments – comportement des acteurs comptables internes.

Source : l'auteur.

Conclusion de l'étude :

Parmi les constatations que nous pouvons faire :

- L'analyse de contenu par les deux approches (types d'entretien en l'occurrence individuel et groupé) 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 (types d'entretien en l'occurrence individuel et groupé).
- *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.

Une juxtaposition du modèle stochastique proposé plus haut avec celui que nous dérivons de notre analyse du contenu à partir de l'entretien semi directif individuel, pourrait aider à comprendre les logiques des répondants (interviewés) aussi bien lorsqu'ils sont en situation groupée ou en situation individuelle.

En tout état de cause, cette étude qualitative a pu démontrer que les normes IAS/IFRS trouvent des difficultés à être appropriées par les acteurs comptables internes dans les entreprises algériennes pour de multiples raisons. Celles-ci sont surtout inhérentes à une faible compréhension et une faible maîtrise de ces normes par les acteurs comptables internes. Cette situation est ensuite aggravée par les situations de pression exercée par des facteurs variés tels que le temps, les relations interservices, le manque de flexibilité de travail...

L'étude qualitative, sera dans un autre article appuyée par une étude quantitative pour mesurer les liens et les relations de cause à effet entre ces facteurs.

Bibliographie :

- 1-Hofstede G., « Vivre dans un monde multiculturel », Les éditions d'organisation, 1994, 351p.
- 2-Savall Henri et Zardet V. "Tetranormalisation, défis et dynamiques" Edition Economica, 2005,195p.
- 3-Hoarau Christian et Teller Robert, « IFRS : Les normes comptables du nouvel ordre économique global ? », Revue Comptabilité-Contrôle-Audit, numéro thématique décembre 2007, p 3 à 20.
- 4-David Albert, "Outils de gestion et dynamique de changement" Revue Française de Gestion, 1998, p44-59.
- 5-Maghraoui Randa « Normes Internationales, Asymétrie d'Information et Contenu Informatif des chiffres comptables » These de doctorat de Sciences de Gestion, Directeur de recherche Pascal Dumontier, Université Genève, janvier 2009.
- 6-Richard Jacques, Collette Christine, "Système comptable français et normes IFRS", Edition DUNOD, Collection SUP, 7ème édition, mars 2005, 636p.
- 7-David Albert, "Les connaissances en sciences de gestion : devons nous choisir entre actionnabilité et scientificité ?" CD Rom, Volume tome 2, Congrès ISEOR et Academy of Management, sur les Méthodes de recherche « Traversée des frontières entre méthodes de recherche qualitatives et quantitatives », 18-20 mars 2004, Lyon, avec le concours de la Région Rhône-Alpes, p 81 à 104.
- 8-Degos j-G et Mattessich R., « La littérature comptable francophone (1900-1950) et les risques d'une période chaotique » Cahier de Recherche CRECCI n°5, 2003, p 1 à 28.

- 9-Walton Peter - Revue Francaise de Comptabilite n° 396, 02/2007, p. 5.
- 10-Hoarau Christian, "L'avenir de la normalisation a la francaise", table ronde du centre de recherche CREFIGE, Cahier de recherche n°9201, 1992, 16p.
- 11-Chang LS & Most K.S., "International Comparaison of investor Uses of Financial Statements", International Journal of Accounting Education and Research, 1981, p 43-60.
- 12-Sranon-Boiteau C., « De l'utilisation de l'information comptable par les analystes financiers francais », These de doctorat en sciences de gestion, Universite Paris IX-Dauphine et ESSEC, 1998.
- 13-Dufloux Claude, « Finance de marche, Contexte et techniques des marches financiers internationaux », Cahier INTEC, 1998-1999, 87 p.
- 14-Gray S. J., « Towards a theory of cultural influence on the development of accounting .systems internationally », Abacus, vol. 24, n°1, 1988, p 1 a 15.
- 15-Dussault C., "Etude empirique de l'influence de la culture sur la comptabilite", Actes du Congres de l'AFC, 1994, p 115 a 128.
- 16-Hofstede G., "Relativite Culturelle des pratiques et theories de l'organisation", Revue francaise de gestion, septembre-octobre 1987, p10-21.
- [17] [18] [19] [20] [21] Watts et Zimmerman In Colasse et al. « Faire de la recherche en comptabilite financiere », Collection FNEGE, Vuibert, novembre 2001, 259 p.
- 22-HIRIGOYEN Charles, *LA COMPTABILITE, LE CONTRÔLE ET L'AUDIT ENTRE CHANGEMENT ET STABILITE*, May1993, France. pp.CD Rom, 2008.
- 22- MEVELLEC Pierre, Les paramètres de conception des systèmes de coûts : étude comparative, in Revue comptabilité, audit, contrôle, Association Francophone de la Comptabilité, N°9, 1988.
- 21- DJILALI Abdelhamid, Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS, Séminaire du 24 au 27 septembre 2005, I.E.D.F, Koléa.