

Vers un dispositif d'appréciation de la pertinence des IFRS dans un contexte pré-implémentation

[Towards a platform for evaluating the relevance of IFRS in a prior-implementation context]

Raoudha Trabelsi

Montpellier Recherche en Management,
Université de Montpellier 1,
Montpellier, France

Copyright © 2013 ISSR Journals. This is an open access article distributed under the *Creative Commons Attribution License*, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

ABSTRACT: This paper proposes a platform for evaluating the relevance of IFRS in a prior-implementation context that may be of interest to any country concerned by the international accounting harmonization. Thus, in one hand, a tool is provided to measure the level of voluntary harmonization of local accounting practices with IFRS (voluntary de facto harmonization). In the other hand, the theoretical foundations that might explain such a measure are presented. In fact, the contingency theory and the neo-institutional approach helped us establish the explanatory variables, hypothesis and research models, related to two distinct local populations, involving the commercial firms and the accounting firms. Finally, we test the proposed platform for evaluating the relevance of IFRS in a prior-implementation context on the Tunisian case. We found that this emergent country is not yet prepared for an immediate transition to IFRS. Overall, the potential level of de facto voluntary harmonization is rather due to foreign institutional pressures that require IFRS as a reassuring and seducing label, than to a real local need.

KEYWORDS: IFRS, harmonization, relevance, device, contingency theory, neo-institutional approach.

RESUME: Cet article propose un dispositif d'appréciation a priori de la pertinence des IFRS pour tout pays désireux de se décider quant au passage ou non à l'harmonisation comptable internationale. C'est ainsi que, un outil est proposé pour mesurer le niveau d'harmonisation volontaire des pratiques comptables locales avec les pratiques recommandées par les IFRS. Egalement, cet article pose les fondements théoriques susceptibles d'expliquer ce niveau évalué d'harmonisation internationale de facto volontaire, par des facteurs contingents et/ou institutionnels. Les variables, hypothèses et modèles de recherche, propres à chacune de deux populations locales distinctes, les cabinets comptables et d'audit et les entreprises du pays, sont ainsi posés à partir de la théorie de la contingence et de l'approche néo-institutionnelle. Enfin, une application directe du dispositif proposé d'appréciation a priori de la pertinence des IFRS est réalisée, en se basant sur le cas de la Tunisie, et montre que ce pays n'est pas encore prêt pour un passage immédiat aux IFRS. En effet, pour l'ensemble des entités économiques du pays, le niveau d'harmonisation de facto est plus dû à des pressions institutionnelles étrangères nécessitant l'affichage d'un « label IFRS », qu'à un réel besoin local.

MOTS-CLEFS: IFRS, harmonisation, pertinence, dispositif, théorie de la contingence, approche néo-institutionnelle.

1 INTRODUCTION

Aujourd'hui, la mondialisation financière crée une polémique autour de ses effets sur le monde. Prônée par certains et responsable de tous les maux pour d'autres, elle se trouve au cœur des débats politiques et économiques [1].

Ceci est également le cas de l'harmonisation comptable internationale, un processus qui, bien que faisant l'objet de la réunion des efforts de plusieurs pays, ne fait pas l'unanimité. En effet, cette aspiration à une comptabilité universelle est loin d'être facile à concrétiser, en raison des différences entre pays du monde, souvent assez importantes pour empêcher la compréhension entre cultures. D'ailleurs, on reproche souvent aux normes comptables internationales un type de culture trop marqué et peu objectif. Or, selon [2], la réussite du partenariat entre ces pays engagés dans une collaboration internationale ne peut et ne doit sous-estimer l'importance de la variable culturelle. C'est ainsi que plusieurs pays et organismes nationaux de normalisation comptable perçoivent l'idée de l'harmonisation comptable comme un risque de perte de leurs cultures nationales, et refusent donc de se soumettre à un système doté d'une identité générique.

C'est pourquoi, souvent les réformes vers l'harmonisation comptable internationale sont « forcées », induites par des pressions d'institutions influentes, telles que la banque mondiale ou le Fonds Monétaire International qui exigent le « label IFRS » [3], plutôt que par un réel besoin et une profonde conviction émanant de l'intérieur du pays. Dans ce contexte, cette recherche tente de répondre à la problématique suivante :

« Comment peut-on apprécier, au préalable, la pertinence ou non des IFRS pour un pays donné? »

Ainsi, l'objectif de cette étude est de tenter de construire un dispositif d'aide à la décision d'adoption ou non des IFRS pour un pays donné. Or, vu que l'harmonisation *de jure* (ou des règles comptables) est beaucoup moins compliquée à s'accomplir que l'harmonisation *de facto* (ou des pratiques comptables), puisque, pour la première, tout se joue au niveau de la « formulation » des règles comptables pouvant même être « copiées » directement sur les IFRS, le problème se pose donc notamment au niveau du processus d'harmonisation comptable de facto. En effet, l'accomplissement de ce dernier nécessite une évolution culturelle comptable, et donc l'abandon, par tous les acteurs, de leur culture comptable d'origine, pour une adhésion à l'esprit des IFRS.

De ce fait, il conviendrait d'abord de faire appel à un outil permettant d'évaluer quantitativement, au sein des entités économiques du pays, le niveau d'harmonisation volontaire des pratiques comptables locales avec les pratiques recommandées par les IFRS. Toutefois, cette étape ne suffit pas pour conclure si une éventuelle adoption des IFRS par le pays en question est pertinente ou non. En effet, le fait que les pratiques des professionnels soient volontairement en harmonie ou en divergence avec celles recommandées par les normes IFRS peut, certes, donner une idée sur le degré de diffusion de la culture des IFRS dans un pays donné, mais ne peut affirmer la pertinence de ces normes pour ce même pays.

C'est pourquoi, une fois le niveau d'harmonisation volontaire de facto évalué, il conviendrait de pousser l'analyse en tentant d'expliquer ce dernier par deux soubassements théoriques, la théorie de la contingence et l'approche néo-institutionnelle. Autrement dit, deux types d'hypothèses de recherche sont émises ; celles qui se basent sur la théorie de la contingence, et dont la validation éventuelle confirme que le niveau d'harmonisation du pays est dû à des facteurs de contingence traduisant un réel besoin local de passer aux IFRS ; et celles qui se basent sur l'approche néo-institutionnelle, dont la validation éventuelle rattache le niveau d'harmonisation atteint à des pressions institutionnelles, notamment étrangères, poussant les entités à afficher le « label IFRS » [3].

Ainsi, cette recherche tente de sélectionner un outil d'évaluation de l'harmonisation comptable de facto au sein des entités d'un pays donné (1), pour présenter ensuite les soubassements théoriques à emprunter pour déceler la pertinence ou non des IFRS pour ledit pays : l'approche contingente et l'approche néo-institutionnelles (2). Enfin, ce dispositif d'appréciation de la pertinence des IFRS sera appliqué aux entités économiques d'un pays émergent, la Tunisie, et ce afin d'évaluer, a priori, l'éventuel choix de passage aux IFRS dans ce pays (3).

2 LA SÉLECTION D'UNE GRILLE DE MESURE DU NIVEAU D'HARMONISATION DE FACTO DANS UN PAYS N'AYANT PAS ENCORE ADOPTÉ LES IFRS

A notre connaissance, la littérature existante ne propose pas de grille permettant la mesure, au sein d'une entité, du niveau d'harmonisation de facto ou des pratiques comptables convergentes avec les IFRS. En effet, une telle rationalité instrumentale est généralement proposée par les différents acteurs de la profession comptable, tels que les organismes de normalisation, les associations ou organisations relatives à la profession comptable et d'audit, certains cabinets ou réseaux de cabinets d'expertise comptable et d'audit, etc. En l'occurrence, l'étude documentaire réalisée dans le cadre de cette recherche a permis de repérer diverses grilles de mesures, élaborées par les professionnels, notamment dans les pays où l'on

procédait à court terme à un passage obligatoire aux IFRS. Ceci est le cas du Canada où, à partir de l'année 2011, les entités canadiennes ayant une obligation publique de rendre des comptes, y compris les sociétés cotées en Bourse, ont été tenues d'adopter les IFRS, en remplacement des Principes Comptables Généralement Reconnus (PCGR) du Canada.¹ Dans le cadre de cette réforme comptable de 2011, le cabinet canadien Samson Bélaïr, membre du réseau international Deloitte Touche Tohmatsu Limited, l'un des quatre plus grands cabinets d'audit et de conseil au monde (Big Four), avait établi en avril 2008 une grille d'« évaluation de l'état de préparation à la conversion aux IFRS », un outil mis à dispositions des entités canadiennes, afin d'apprécier leur niveau de préparation pour le passage aux normes IFRS [4]. Ainsi, étant donnée la renommée du réseau d'expertise comptable et d'audit Deloitte, émanant notamment de son appartenance aux quatre plus grands cabinets au monde (Big Four), et face à l'absence de tout autre outil similaire dans la littérature scientifique, la grille de Deloitte sera adaptée pour mesurer le niveau d'harmonisation de facto volontaire, dans tout pays n'ayant pas encore décidé d'adopter les IFRS.

Dans ce qui suit, nous exposerons la grille de Deloitte (2.1), nous justifierons le choix du recours à cette dernière (2.2), pour en proposer enfin une adaptation aux pays n'ayant pas encore procédé à l'harmonisation (2.3.).

2.1 PRÉSENTATION DE LA GRILLE D'« ÉVALUATION DE L'ÉTAT DE PRÉPARATION À LA CONVERSION AUX IFRS » DE DELOITTE

Malgré la grande similitude établie à plusieurs niveaux entre les IFRS et les PCGR canadiens, le cabinet Deloitte canadien considère que « les sociétés ouvertes canadiennes ainsi que les investisseurs, prêteurs et conseillers devront se familiariser avec les nouvelles normes et adapter leurs processus. Grâce à une planification attentive et à une stratégie de mise en œuvre bien réfléchies, les sociétés devraient être en mesure de se convertir aux IFRS en douceur et de manière efficiente » [4].

2.1.1 COMPOSANTES DE LA GRILLE

Cette grille prend en compte douze principaux facteurs clé de succès pour réaliser une conversion aux IFRS réussie. Ci-dessous, les douze éléments sur lesquels porte la grille d'« évaluation de l'état de préparation à la conversion aux IFRS » sont intégralement retranscrits. Cette grille se base sur des échelles de mesure [5], les répondants devant évaluer l'accomplissement de chacun des douze éléments en attribuant une note qui varie sur une échelle allant de « 1 » (Début du processus) à « 5 » (Mise en œuvre terminée).

Table 1. Synthèse de la grille d'évaluation de l'état de préparation à la conversion aux IFRS de Deloitte

		Échelle de l'état de préparation à la conversion				
		Début du processus (1)	(2)	(3)	(4)	Mise en œuvre terminée (5)
Les douze principaux facteurs clé de succès pour réaliser une conversion aux IFRS réussie selon Deloitte						
Élément 1 Sensibilisation	Comprendre la stratégie du Conseil canadien des normes comptables relative au passage aux IFRS ainsi que le calendrier de leur mise en œuvre.					
Élément 2 Surveillance	Élaborer un plan pour le passage aux IFRS qui comporte un calendrier détaillé et une attribution claire des responsabilités.					
Élément 3 Compréhension	Mettre au point un programme de formation sur les IFRS pour l'ensemble des membres du conseil et des employés qui touchent à l'information financière.					

¹ Les entreprises à capital fermé qui présentent leur information financière selon les PCGR canadiens ont eu le choix d'adopter, pour les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2011, soit les Normes Comptables pour les Entreprises à Capital Fermé (NCECF) ou les Normes internationales d'information financière (IFRS).

Élément 4 Avantage concurrentiel	Élaborer, pour se démarquer par rapport aux concurrents, des lignes directrices relatives à la communication de l'information sur les IFRS ; Avoir fourni des renseignements clairs et transparents au sujet du plan de conversion aux IFRS et des conséquences sur ses documents de présentation de l'information financière, y compris des renseignements fournis sur le site Web de l'entité.					
Élément 5 Contrôles internes	Passer en revue les systèmes de contrôle interne de la société dans le but de repérer toutes les modifications exigées par le passage aux IFRS (c.-à-d. les renseignements supplémentaires provenant des services non liés à la présentation de l'information financière).					
Élément 6 Vérification	Participation active des vérificateurs internes et externes au plan de conversion aux IFRS afin de s'assurer que toutes les différences significatives entre les normes comptables actuelles et les IFRS sont traitées adéquatement.					
Élément 7 Systèmes des Technologies de l'Information (TI)	Examen des systèmes de TI qui appuient le processus de présentation de l'information financière dans le but de repérer toutes les modifications exigées par le passage aux IFRS (l'information à fournir supplémentaire exigée et les principes comptables différents).					
Élément 8 Appréciation du risque	Réalisation d'une appréciation globale du risque, y compris des risques liés à l'information à fournir, et conception de contrôles et mesures d'atténuation afin de réduire les risques identifiés.					
Élément 9 Incidence sur le financement	Évaluation et traitement des conséquences sur les clauses restrictives, les ratios financiers, le fonds de roulement etc. de la société, conjointement avec les créanciers de la société.					
Élément 10 Incidence sur les impôts	Évaluation et traitement de l'incidence, dans la stratégie fiscale de la société, de la conversion aux IFRS (montants et information à fournir) sur les impôts sur les bénéfices, exigibles et futurs.					
Élément 11 Incidence sur les parties intéressées	Les conséquences sur l'information financière de la société ont été analysées et seront clairement communiquées dans le rapport de gestion conformément au calendrier proposé par les Autorités canadiennes en valeurs mobilières.					
Élément 12 Incidence sur les ressources	Les heures à consacrer et la formation requise pour le passage aux IFRS ont été évaluées pour la haute direction, le service des finances, les TI, le service juridique, la trésorerie, les opérations et les autres services et fonctions.					

2.1.2 INTERPRÉTATION DES RESULTATS

Les analystes de Deloitte interprètent les réponses des entités canadiennes selon le barème présenté ci-dessous.

Table 2. Barème d'interprétation des scores obtenus par la grille de Deloitte

Réponses situées dans le bas de l'échelle (1 ou 2)	La société doit probablement accélérer son plan de conversion afin de s'assurer de respecter le calendrier de mise en œuvre.
Réponses situées au milieu de l'échelle (3)	La société a encore du travail à faire pour s'assurer de respecter le calendrier de mise en œuvre et d'effectuer le passage aux IFRS de manière contrôlée.
Réponses situées dans le haut de l'échelle (4 ou 5)	La société semble bien en selle pour effectuer le passage en temps opportun et de manière soignée et mesurée.

2.2 JUSTIFICATION DU CHOIX DE LA GRILLE DE DELOITTE

La grille d'évaluation de Deloitte a pour objectif d'« aider les entités économiques canadiennes à évaluer le degré de préparation au passage aux IFRS de l'organisation et à repérer les secteurs qui méritent un examen plus approfondi » [4]. Sans ignorer les limites de l'application d'une grille de mesure qui n'est pas issue de la littérature, et établie par un cabinet de comptabilité et d'audit, nous avons opté, dans ce travail de recherche pour l'application de la grille d'évaluation de l'état de préparation à la conversion aux IFRS de Deloitte, après son adaptation aux pays n'ayant pas encore décidé d'adopter les IFRS. La logique qui a conduit à ce choix, malgré ses limites, se base sur plusieurs justifications.

D'un point de vue théorique, à notre connaissance, la littérature comptable existante ne propose pas de grille permettant la mesure, au sein d'une entité, du niveau d'harmonisation de facto ou de familiarisation avec les IFRS, conformément aux besoins de notre étude. En effet, les études que nous avons pu repérer grâce à notre revue de la littérature, présentent des travaux d'évaluation de l'harmonisation comptable poursuivant, pour la plupart, une finalité différente de celle à laquelle nous aspirons dans notre travail de recherche. Parmi ces études, les travaux [6] - [8] introduisent l'indice de comparabilité « C », un indicateur des effets de l'harmonisation, qui mesure le degré de comparabilité de l'information comptable diffusée par les sociétés. Malgré sa pertinence, cet indice ne peut être exploité dans notre étude, puisqu'il constitue un modèle de comparaison interentreprises, en mesurant les pratiques de différents groupes d'entreprises d'un même pays ou de pays différents, à un moment donné, pour un aspect comptable particulier, permettant ainsi la mesure de la proportion de comparaisons faisables par paires d'entreprises, compte tenu des méthodes comptables adoptées par ces dernières. Or, la variable que nous cherchons à mesurer dans notre étude est, pour chacune des entités économiques constituant l'échantillon, le score de familiarisation avec les IFRS, ou encore le score de préparation au passage à ces normes, de manière générale et non pas par rapport à un élément particulier des états financiers. Ceci est donc bien différent de ce que propose Van Der Tas, avec son indice « C », et donc de ce que proposent les études ultérieures qui s'en inspirent, telles que [9], [10]. Ceci explique donc le recours que nous avons dû faire à une grille de mesure établie par un groupe de professionnels.

D'un point de vue pratique, parmi les cabinets ayant proposé des grilles de mesures ou « check-lists » relatives à l'évaluation de l'application des IFRS, le réseau international Deloitte Touche Tohmatsu Limited est le plus ancien. Leader mondial dans le domaine de la comptabilité et d'audit, il a réalisé en 2010 un chiffre d'affaires de 26,6 milliards de dollars, et dispose, depuis 2009, de la plus grande masse salariale comptant 169 000 employés [11]. De plus, ce réseau de cabinets dispose de centres de recherche, réunissant, en plus des professionnels les plus compétents, des doctorants et docteurs en comptabilité, contrôle audit, garantissant un certain niveau de rigueur et pertinence aux diverses publications et études produites par le groupe de cabinets. De ce fait, se basant sur le savoir-faire du cabinet Deloitte, la grille d'« évaluation de l'état de préparation à la conversion aux IFRS » peut être considérée comme une bonne alternative, face à l'absence, dans la littérature comptable, d'outil de mesure du niveau d'harmonisation de facto approprié à notre étude.

D'un point de vue méthodologique, la grille que nous proposons est une grille de suivi de l'avancement de la procédure de passage aux IFRS. Or, dans le domaine des contrôles de procédures, les cabinets d'audit ont un savoir-faire et une expertise reconnue, y compris par les académistes. En conséquence, les grilles de mesure de la connaissance ou de l'application des IFRS dans les entités sont généralement établies par les grands cabinets comptables et d'audit, notamment dans les pays où l'on procède à court terme à un passage obligatoire aux IFRS. En l'occurrence, ceci a été le cas du Canada, ayant engagé une réforme comptable pour l'adoption, à partir de 2011, les IFRS pour les entités ayant une obligation publique de rendre des comptes, en remplacement des Principes Comptables Généralement Reconnus (PCGR) du Canada. Dans le cadre de cette réforme, le cabinet canadien Samson Bélair, membre du réseau international Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a établi en avril 2008 une grille d'« évaluation de l'état de préparation à la conversion aux IFRS », un outil mis à dispositions des entités canadiennes, afin d'apprécier leur niveau de préparation pour le passage aux normes IFRS.

Au même titre, dans un pays donné, avant de prévoir une parfaite harmonisation comptable internationale, avec une adoption intégrale des IFRS, il est important qu'à l'instar des entités canadiennes, les entités planifient rigoureusement un tel passage, prévoyant toutes les étapes nécessaires à la réussite du processus de conversion, et prenant en considération toutes les ressources nécessaires permettant un passage efficient et sans qu'il y ait « indigestion » des nouvelles normes. En l'occurrence, l'utilisation d'une telle grille, pour apprécier le niveau de préparation des entités canadiennes au passage aux normes IFRS, peut être considérée comme pertinente pour tout autre pays cherchant à évaluer la familiarisation actuelle de ses entités avec l'esprit des normes IFRS, avant de décider ou non de passer à ses normes.

Toutefois, si cet outil est élaboré par Deloitte pour s'appliquer spécialement au cas canadien dans le cadre d'une réforme vers un passage obligatoire et imminent vers les IFRS, le fait de l'emprunter pour l'appliquer à un contexte qui relève d'une simple volonté d'évaluation du niveau de préparation des entités pour une adoption éventuelle des IFRS, sans qu'il y ait une échéance fixée pour une conversion imminente, peut ne pas être aussi pertinent. De ce fait, il conviendrait de procéder,

avant d'exploiter la grille de Deloitte, à son adaptation, en prenant en considération le décalage qui existe entre les deux niveaux d'avancement du processus d'harmonisation (harmonisation imminente et harmonisation éventuelle).

2.3 VERS UNE GRILLE D'ÉVALUATION DE L'HARMONISATION DE FACTO DANS TOUT PAYS N'AYANT PAS ENCORE ADOPTÉ LES IFRS

L'objectif étant d'évaluer le niveau d'harmonisation comptable de facto dans un pays donné, pour tenter ensuite d'expliquer ce niveau par des variables contingentes ou institutionnelles, la grille devrait être susceptible d'attribuer un score d'harmonisation de facto par entité économique. Pour ce faire, les douze éléments retenus par Deloitte comme principaux facteurs clé de succès pour la conversion aux IFRS sont repris, adaptés à un contexte où le pays n'a pas encore pris la décision d'adopter ou non les IFRS. Ces éléments seront soumis aux professionnels exerçant dans les entités du pays, pour évaluation.

L'adaptation de la grille de Deloitte a nécessité la prise en considération des différences existant entre le contexte de la réforme comptable canadienne pour une adoption définitive des IFRS, et celui de pays où le passage aux IFRS est encore incertain. En effet, le besoin des entités canadiennes était d'effectuer une évaluation de leur niveau de préparation à un passage imminent et obligatoire aux IFRS, ce qui renferme entre autres l'analyse du degré d'avancement de toutes les étapes du processus de conversion aux IFRS, comme la tenue d'un calendrier de planification, la communication aux diverses parties prenantes, l'estimation des ressources nécessaires à la conversion aux IFRS, etc. Certaines de ces étapes ne peuvent concerner, du moins dans l'immédiat, le cas d'un pays dont la décision de passage aux IFRS n'est pas encore prise. En revanche, ce qui est pertinent pour ce dernier, c'est d'évaluer le niveau de familiarisation avec la culture des IFRS, c'est-à-dire le niveau d'harmonisation comptable internationale de facto au sein des entités économiques, et ce pour tenter ensuite d'établir un lien entre ce niveau d'harmonisation et certaines variables propres à l'entité.

Le tableau 3 présente l'adaptation de la grille originale destinée aux entités canadiennes, aux spécificités d'un pays n'ayant pas adopté les IFRS, afin de pouvoir l'exploiter pour évaluer le niveau d'harmonisation de facto au sein dudit pays.

Table 3. Adaptation de la grille originale de Deloitte, destinée aux entités canadiennes, aux pays n'ayant pas encore pris la décision de passer aux IFRS

Les douze principaux facteurs clé de succès pour réaliser une conversion aux IFRS réussie selon Deloitte		
	Version originale destinée aux entités canadiennes	Version adaptée
Élément 1 Sensibilisation	Comprendre la stratégie du Conseil canadien des normes comptables relative au passage aux IFRS ainsi que le calendrier de leur mise en œuvre.	Avoir un niveau minimum de connaissance des normes IFRS, de points de vue définition et contenu.
Élément 2 Surveillance	Élaborer un plan pour le passage aux IFRS qui comporte un calendrier détaillé et une attribution claire des responsabilités.	Estimer le temps nécessaire pour que l'entité bascule sans problèmes aux IFRS.
Élément 3 Compréhension	Mettre au point un programme de formation sur les IFRS pour l'ensemble des membres du conseil et des employés qui touchent à l'information financière.	Identifier, au sein de l'entité, la part des cadres comptables et financiers compétents en matière d'IFRS par rapport au nombre total de cadres comptables et financiers.
Élément 4 Avantage concurrentiel	Élaborer, pour se démarquer par rapport aux concurrents, des lignes directrices relatives à la communication de l'information sur les IFRS ; Avoir fourni des renseignements clairs et transparents au sujet du plan de conversion aux IFRS et des conséquences sur ses documents de présentation de l'information financière, y compris des renseignements fournis sur le site Web de l'entité.	Estimer l'importance de la prise en compte de la concurrence dans la décision d'adopter définitivement les IFRS.
Élément 5 Contrôles internes	Passer en revue les systèmes de contrôle interne de la société dans le but de repérer toutes les modifications exigées par le passage aux IFRS (c.-à-d. les renseignements supplémentaires provenant des services non liés à la présentation de l'information financière).	Estimer l'importance de la conception du référentiel international comme solution palliative aux lacunes du système comptable local du pays étudié.

Élément 6 Vérification	Participation active des vérificateurs internes et externes au plan de conversion aux IFRS afin de s'assurer que toutes les différences significatives entre les normes comptables actuelles et les IFRS sont traitées adéquatement.	Connaitre les principales spécificités des normes IFRS par rapport aux normes locales du pays étudié.
Élément 7 Systèmes des Technologies de l'Information (TI)	Examen des systèmes de TI qui appuient le processus de présentation de l'information financière dans le but de repérer toutes les modifications exigées par le passage aux IFRS (l'information à fournir supplémentaire exigée et les principes comptables différents).	Cet élément ne peut être évalué dans un pays n'ayant pas encore décidé d'adopter les IFRS, vu qu'il s'agit d'une étape très avancée du processus d'harmonisation.
Élément 8 Appréciation du risque	Réalisation d'une appréciation globale du risque, y compris des risques liés à l'information à fournir, et conception de contrôles et mesures d'atténuation afin de réduire les risques identifiés.	Évaluer la perception des professionnels quant à l'importance d'un passage aux IFRS.
Élément 9 Incidence sur le financement	Évaluation et traitement des conséquences sur les clauses restrictives, les ratios financiers, le fonds de roulement etc. de la société, conjointement avec les créanciers de la société.	Cet élément ne peut être évalué dans un pays n'ayant pas encore décidé d'adopter les IFRS, vu qu'il s'agit d'une étape très avancée du processus d'harmonisation.
Élément 10 Incidence sur les impôts	Évaluation et traitement de l'incidence, dans la stratégie fiscale de la société, de la conversion aux IFRS (montants et information à fournir) sur les impôts sur les bénéficiaires, exigibles et futurs.	Cet élément ne peut être évalué dans un pays n'ayant pas encore décidé d'adopter les IFRS, vu qu'il s'agit d'une étape très avancée du processus d'harmonisation.
Élément 11 Incidence sur les parties intéressées	Les conséquences sur l'information financière de la société ont été analysées et seront clairement communiquées dans le rapport de gestion conformément au calendrier proposé par les Autorités canadiennes en valeurs mobilières.	Pour un pays n'ayant pas encore décidé d'adopter les IFRS, on ne peut pas encore parler de communication aux parties prenantes pour les informer du déclenchement du processus de conversion aux IFRS. Par contre, il est possible d'exploiter cet élément pour s'interroger sur la principale partie prenante privilégiée volontairement par l'entité, en matière de communication financière. ²
Élément 12 Incidence sur les ressources	Les heures à consacrer et la formation requise pour le passage aux IFRS ont été évaluées pour la haute direction, le service des finances, les TI, le service juridique, la trésorerie, les opérations et les autres services et fonctions.	Évaluer les difficultés appréhendées par l'entité quant à un éventuel passage aux IFRS, et ce afin de déduire le niveau de préparation et la disponibilité des ressources nécessaires pour réaliser un tel passage.

Ainsi, dans le cadre de l'adaptation de la grille de Deloitte, seulement neuf sur les douze principaux facteurs clé de succès pour la réalisation d'une conversion aux IFRS réussie sont retenus. En effet, l'élément 7, portant sur la mise à jour des systèmes des technologies de l'information pour s'adapter aux normes IFRS, ainsi que les éléments 9 et 10, portant sur l'appréhension de l'incidence de l'adoption des IFRS, respectivement sur le financement et sur les impôts, correspondant à une étape avancée de la conversion aux IFRS, ne peuvent être pris en considération.

Par ailleurs, la grille initiale, destinée aux entités canadiennes, appelait ces dernières à attribuer à chacun des douze éléments facteurs clé de succès de la conversion un pointage sur une échelle allant de « 1 » (Début du processus) à « 5 » (Mise en œuvre terminée), afin de décrire au mieux la situation de la société quant à l'élément en question. L'adaptation de la grille a nécessité l'apport de quelques modifications à la méthode de cette notation, tout en respectant l'échelle à cinq

² Si l'investisseur s'avère être la partie prenante privilégiée, il s'agit là d'un signe de présence de culture comptable anglo-saxonne, et donc d'un niveau important d'harmonisation de facto.

niveaux pour l'évaluation de l'importance de chacun des neuf éléments à évaluer. De ce fait, pour simplifier le calcul des scores de familiarisation avec les IFRS en les rendant compris entre « 0 » et « 36 » au lieu d'un intervalle allant de « 9 » à « 45 », l'échelle d'évaluation du niveau de préparation à la conversion en IFRS allant de « 1 » à « 5 », est remplacée par une échelle allant de « 0 » à « 4 », le niveau « 0 » correspondant à un niveau faible de l'élément évalué, et le niveau « 4 » de l'échelle correspondant à un niveau très avancé.

Le tableau 4 présente l'adaptation des items évalués par la grille originale destinée aux entités canadiennes, ainsi que notre proposition de deux grilles, afin d'évaluer le niveau d'harmonisation de facto au sein des cabinets comptables et d'audit et au sein des entreprises, tous localisés dans le pays à étudier.

Table 4. Proposition de deux grilles adaptées aux entités locales (Cabinets et entreprises)

Les facteurs de réussite d'une conversion aux IFRS selon Deloitte	Version adaptée aux cabinets comptables et d'audit	Version adaptée aux entreprises
Élément 1 Sensibilisation	Comment évaluez-vous votre niveau de connaissances en IFRS ? ✓ Excellent (4) ✓ Très fort (3) ✓ Fort (2) ✓ Moyen (1) ✓ Aucun niveau (0)	Comment évaluez-vous votre niveau de connaissances en IFRS ? ✓ Excellent (4) ✓ Très fort (3) ✓ Fort (2) ✓ Moyen (1) ✓ Aucun niveau (0)
Élément 2 Surveillance	Combien de temps cela vous prendrait-il pour basculer sans problèmes aux IFRS ? ✓ Moins d'1an (4) ✓ Entre 1an et 2ans (3) ✓ Entre 2ans et 3ans (2) ✓ Plus de 3ans (1) ✓ Jamais (0)	Combien de temps cela vous prendrait-il pour basculer sans problèmes aux IFRS ? ✓ Moins d'1an (4) ✓ Entre 1an et 2ans (3) ✓ Entre 2ans et 3ans (2) ✓ Plus de 3ans (1) ✓ Jamais (0)
Élément 3 Compréhension	Au sein de votre cabinet : Part des cadres comptables et financiers compétents en matière d'IFRS par rapport au nombre total de cadres comptables et financiers ✓ [80 , 100%] (4) ✓ [60% , 80%[(3) ✓ [40% , 60%[(2) ✓ [20% , 40%[(1) ✓ [0 , 20%[(0)	Au sein de votre entreprise : Part des cadres comptables et financiers compétents en matière d'IFRS par rapport au nombre total de cadres comptables et financiers ✓ [80 , 100%] (4) ✓ [60% , 80%[(3) ✓ [40% , 60%[(2) ✓ [20% , 40%[(1) ✓ [0 , 20%[(0)
Élément 4 Avantage concurrentiel	Selon vous, si un jour vous en êtes à adopter définitivement les IFRS, quelles seraient les raisons de cette adoption ? Classez les propositions suivantes de 1 à 5, 1 correspondant à la raison d'adoption la plus importante et 5 à la moins importante ✓ Le cabinet tête du réseau vous oblige, tout comme les autres cabinets membres du réseau, à l'adoption des IFRS ou du moins à l'implication en ces normes ✓ L'État vous y oblige, comme tous les autres cabinets répondant à certains critères ✓ Pour essayer de suivre la tendance internationale ✓ Vous essayez de faire comme les organisations ayant déjà adopté les IFRS	Selon vous, si un jour vous en êtes à adopter définitivement les IFRS, quelles seraient les raisons de cette adoption ? Classez les propositions suivantes de 1 à 5, 1 correspondant à la raison d'adoption la plus importante et 5 à la moins importante ✓ La société mère vous y oblige, comme toutes ses autres filiales (si vous faites partie d'un groupe) ✓ L'État vous y oblige, comme toutes les autres entreprises répondant à certains critères ✓ Vous remarquez que les consultants suggèrent l'utilisation des IFRS ✓ Pour essayer de suivre la tendance internationale ✓ Vous essayez de faire comme les organisations ayant déjà adopté les IFRS

	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Vos concurrents principaux adoptent les IFRS [1 : (4), 2 : (3), 3 : (2), 4 : (1), 5 et plus ou pas de classement : (0)] ✓ Vous remarquez que les autres cabinets du même groupe auquel vous appartenez ont adopté les IFRS ✓ Vous remarquez que les plus grands cabinets locaux ou internationaux exerçant localement ou ailleurs, notamment les Big Four suggèrent l'utilisation des IFRS 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ La société mère adopte les IFRS même si elle ne vous y oblige pas (si vous faites partie d'un groupe) ✓ Vos concurrents principaux adoptent les IFRS [1 : (4), 2 : (3), 3 : (2), 4 : (1), 5 et plus ou pas de classement : (0)] ✓ Vous remarquez que les autres filiales du même groupe auquel vous appartenez ont adopté les IFRS
Élément 5 Contrôles internes	<p>Selon vous, quelle solution pourrait-on envisager pour pallier aux lacunes du système comptable local ?</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Le système comptable local est parfait et ne comporte pas de lacunes (0) ✓ Le laisser tel qu'il est à condition que le normalisateur local produise des documents détaillés explicatifs des cas particuliers qui posent problème. (1) ✓ L'abroger carrément et produire un nouveau système comptable propre aux entreprises locales et à leurs particularités. (2) ✓ Apporter à ce système certaines modifications inspirées du référentiel comptable international (IFRS). (3) ✓ L'abroger carrément, et tant qu'à faire adopter directement le référentiel comptable international (IFRS). (4) 	<p>Selon vous, quelle solution pourrait-on envisager pour pallier aux lacunes du système comptable local ?</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Le système comptable local est parfait et ne comporte pas de lacunes (0) ✓ Le laisser tel qu'il est à condition que le normalisateur local produise des documents détaillés explicatifs des cas particuliers qui posent problème. (1) ✓ L'abroger carrément et produire un nouveau système comptable propre aux entreprises locales et à leurs particularités. (2) ✓ Apporter à ce système certaines modifications inspirées du référentiel comptable international (IFRS). (3) ✓ L'abroger carrément, et tant qu'à faire adopter directement le référentiel comptable international (IFRS). (4)
Élément 6 Vérification	<p>Quatre questions évaluées à 0 ou 1 selon les réponses pour obtenir un score total entre 0 et 4 :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Si vous aviez le choix, quelle est la méthode de comptabilisation que vous privilégieriez personnellement ? ✓ Coût historique (0) ✓ Juste valeur (1) ✓ Autre réponse (0) - Pouvez-vous indiquer une spécificité des IFRS par rapport aux normes locales ? ✓ Non (0) - Oui (1) - Pouvez-vous expliquer les changements apportés par les IFRS par rapport aux IAS ? ✓ Non (0) - Oui (1) - Avez-vous déjà eu l'occasion de parcourir le référentiel comptable international ? ✓ Non (0) - Oui (1) 	<p>Quatre questions évaluées à 0 ou 1 selon les réponses pour obtenir un score total entre 0 et 4 :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Si vous aviez le choix, quelle est la méthode de comptabilisation que vous privilégieriez personnellement ? ✓ Coût historique (0) ✓ Juste valeur (1) ✓ Autre réponse (0) - Pouvez-vous indiquer une spécificité des IFRS par rapport aux normes locales ? ✓ Non (0) - Oui (1) - Pouvez-vous expliquer les changements apportés par les IFRS par rapport aux IAS ? ✓ Non (0) - Oui (1) - Avez-vous déjà eu l'occasion de parcourir le référentiel comptable international ? ✓ Non (0) - Oui (1)
Élément 7 Systèmes des Technologies de l'Information (TI)		
Élément 8 Appréciation du risque	<p>Que pensez-vous de l'adoption des IFRS par les entités locales ?</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ C'est indispensable (4) ✓ Ce serait une bonne chose (2) 	<p>Que pensez-vous de l'adoption des IFRS par les entités locales ?</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ C'est indispensable (4) ✓ Ce serait une bonne chose (2)

	✓ Cela ne sera pas une bonne idée (0)	✓ Cela ne sera pas une bonne idée (0)
Élément 9 Incidence sur le financement		
Élément 10 Incidence sur les impôts		
Élément 11 Incidence sur les parties intéressées	<p>Quand vous préparez les états financiers de vos clients, quel(s) utilisateur(s) de l'information financière privilégiez-vous ?</p> <p>Classez les propositions suivantes de 1 à 5, 1 correspondant à l'utilisateur le plus privilégié et 5 au moins privilégié.</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Les dirigeants ✓ Les investisseurs (propriétaires) <p>[1 : (4), 2 : (3), 3 : (2), 4 : (1), 5 et plus ou pas de classement : (0)]</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ L'Administration fiscale ✓ La Société Mère si l'entreprise est une filiale de multinationale ✓ Les bailleurs de fonds ✓ Autres 	<p>Quand vous préparez vos états financiers, quel(s) utilisateur(s) de l'information financière privilégiez-vous le plus ?</p> <p>Classez les propositions suivantes de 1 à 5, 1 correspondant à l'utilisateur le plus privilégié et 5 au moins privilégié.</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Les dirigeants ✓ Les investisseurs (propriétaires) <p>[1 : (4), 2 : (3), 3 : (2), 4 : (1), 5 et plus ou pas de classement : (0)]</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ L'Administration fiscale ✓ La Société Mère si l'entreprise est une filiale de multinationale ✓ Les bailleurs de fonds ✓ Autres
Élément 12 Incidence sur les ressources	<p>Selon-vous quelle serait la principale difficulté à craindre lors du passage aux IFRS ?</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Votre cabinet n'est pas prêt pour ce changement, les cadres n'ont pas eu la formation nécessaire et cela va être difficile et long de les recycler (0) ✓ Votre cabinet n'est pas prêt pour ce changement, les cadres n'ont pas eu la formation nécessaire mais il sera possible de les recycler assez rapidement (2) ✓ Il n'y aura pas de grandes difficultés, les IFRS ne sont pas très différentes des normes locales (4) 	<p>Selon-vous quelle serait la principale difficulté à craindre lors du passage aux IFRS ?</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Votre entreprise n'est pas prête pour ce changement, les cadres n'ont pas eu la formation nécessaire et cela va être difficile et long de les recycler (0) ✓ Votre entreprise n'est pas prête pour ce changement, les cadres n'ont pas eu la formation nécessaire mais il sera possible de les recycler assez rapidement (2) ✓ Il n'y aura pas de grandes difficultés, les IFRS ne sont pas très différentes des normes locales (4)

A l'aide des grilles d'évaluation du niveau d'harmonisation de facto au sein des entreprises et des cabinets comptables et d'audit du pays, un score de familiarisation avec les IFRS, compris entre 0 et 36, sera établi pour chaque entité faisant partie de l'échantillon sélectionné.

Il est à rappeler que l'objectif principal de l'étude est d'établir un lien entre le niveau de familiarisation avec les IFRS de chaque entité, avec des variables propres à cette dernière. Ainsi, en fonction des variables qui seraient identifiées comme responsables d'accroître le niveau d'harmonisation de facto au sein d'une entité, il serait possible de déterminer les déterminants de l'harmonisation de facto dans le même pays. En effet, s'il s'avère que le score obtenu dépend plus de variables contingentes, l'harmonisation de facto serait pertinente pour le pays, et expliquée donc par la théorie de la contingence. Par contre, si le score de familiarisation avec les IFRS est lié à des variables institutionnelles, l'harmonisation de facto serait tributaire de pressions institutionnelles, et expliquée par l'approche néo-institutionnelle.

Dans ce qui suit, les deux soubassements théoriques explicatifs du niveau d'harmonisation de facto sont présentés.

3 LES ORIGINES DE L'HARMONISATION DE FACTO : CADRE THÉORIQUE ET HYPOTHÈSES DE RECHERCHE

En se basant simultanément sur le cadre d'analyse de la théorie de la contingence et celui de l'approche néo-institutionnelle, il est possible d'expliquer le niveau d'harmonisation de facto volontaire dans un pays donné, et d'en déduire la pertinence des IFRS pour ce même pays.

Ainsi, si une corrélation importante est établie entre le niveau d'harmonisation de facto au sein des entités économiques, et les variables de contingence qui s'y rapportent, ceci montrerait qu'il serait pertinent pour le pays de se lancer dans le processus d'harmonisation comptable internationale. L'harmonisation de facto serait donc le résultat d'un réel besoin local, déterminé par des variables issues de la théorie de la contingence. Par contre, s'il existe une forte corrélation entre le niveau d'harmonisation de facto au sein des entités économiques, et des variables issues de l'approche néo-institutionnelle traduisant le contexte social de l'entité, les IFRS ne seraient pas réellement pertinentes pour le pays, puisque leur adoption viendrait juste répondre à des pressions institutionnelles, notamment étrangères, exercées sur les entités locales. L'harmonisation serait dans ce cas une simple étiquette, ou « Label » [3], à afficher par le pays pour gagner la confiance des différentes parties intéressées.

3.1 LES ORIGINES DE L'HARMONISATION DE FACTO : SOUBASSEMENTS THÉORIQUES

Afin d'expliquer le lien établi entre le niveau d'harmonisation de facto et ses déterminants potentiels, deux approches qui placent l'acteur au centre de l'analyse sont appliquées : l'approche contingente et l'approche néo-institutionnelle. Il est à rappeler que l'acteur est celui dont l'action contribue à construire des régulations [12]. La construction des règles (le construit social) est expliquée à partir du jeu des acteurs empiriques, calculateurs et intéressés. Ils sont dotés de rationalité, certes limitée, ils sont autonomes, intervenant dans un système qui est l'organisation, qui s'adapte à de diverses contingences et mutations. Ceci étant, l'ajustement ne peut se faire automatiquement, mais dépend de l'existence d'une intentionnalité de la part des acteurs [13].

3.1.1 HARMONISATION DE FACTO VOLONTAIRE RESULTANT DES CONTINGENCES DE L'ENTITE

S'inscrivant dans la théorie des organisations [14], la théorie de la contingence a été formulée en 1958, notamment à partir des travaux [15], [16]. En stipulant qu'il n'existe pas une forme idéale du système de gestion, et que les circonstances particulières ou les contingences dictent le meilleur choix de ce système, l'école de la contingence abandonne définitivement le préalable, longtemps dominant, du « the one best way » des Ecoles classiques et des relations humaines. Ainsi, l'influence exercée par des facteurs dits contingents structure l'organisation. Cette dernière est conçue comme un système ouvert, où la structure est adaptée aux contraintes de l'environnement et où les déterminants structurels sont cohérents avec les variables organisationnelles, de manière à concilier l'organisation avec son milieu [17].

3.1.1.1 PRINCIPAUX FACTEURS DE CONTINGENCE

La référence [18] montre que, face à l'instabilité de l'environnement et à ses mutations rapides, il n'existe pas une meilleure structure de l'organisation, mais différentes structures qui sont les meilleures dans différentes conditions. Ainsi, une organisation est bien contingente à des variables externes et internes. La référence [19] a consolidé, dans les années 80, l'école de la contingence, en établissant une typologie des différentes organisations en fonction des différents types de contingence. La référence [19] a identifié quatre facteurs de contingence ; l'âge et la taille de l'organisation, son système technique de production, son environnement, et son système de pouvoir. D'autres auteurs ont enrichi la théorie en proposant et testant empiriquement d'autres facteurs de contingence, tels que la stratégie adoptée par l'organisation, l'environnement culturel national du pays où se trouve cette dernière, etc. [17]. Ainsi, comme il est expliqué dans [20], la théorie de la contingence n'admet pas l'existence de facteurs clés de succès universels et valables en toute circonstance, mais c'est la combinaison d'un ensemble de facteurs environnementaux [21], [22], organisationnels [23], financiers [24], humains [25], qui peut être efficace ou non selon le contexte.

- **Les facteurs de contingence d'ordre environnemental**

Les références [21], [22] ont souligné l'importance de l'environnement en tant que facteur ayant un impact sur l'organisation. En effet, étant donné les effets que peuvent avoir des facteurs internes ou externes rattachés à l'organisation sur une ou plusieurs de ses composantes [26], la théorie de la contingence conçoit l'entreprise comme un système ouvert, formé de plusieurs sous-systèmes en perpétuelle interaction, dont la survie dépend de l'adaptation à l'environnement [27]. En d'autres termes, l'entreprise est tenue de s'adapter aux contraintes de l'environnement, qui ne sont ni statiques, ni homogènes, en vue de faire face aux incertitudes et de les contrôler au mieux [28]. De ce fait, l'environnement est perçu par la théorie de la contingence comme un facteur prépondérant affectant considérablement l'établissement et la réalisation des objectifs de la firme [29]. En ce sens, l'évolution de l'environnement détermine aussi bien les facteurs de contingence auxquels l'entreprise doit faire face [28], que la capacité d'apprentissage et de performance de cette dernière [30].

- **Les facteurs de contingence d'ordre organisationnel et financier**

En plus des effets de l'environnement sur la structure de l'organisation, d'autres variables d'ordre organisationnel [23] et financier [24] ont été identifiées comme ayant un impact sur cette dernière. Parmi ces variables, on trouve l'âge [31], la taille [32], le pouvoir [33], les conditions stratégiques [34], la technologie [35] et le système technique [19].

- **Les facteurs de contingence d'ordre humain**

Des facteurs d'ordre humain, relatifs aux différents acteurs, affectent l'organisation à différents niveaux [25]. On cite l'âge [31], les conditions socioculturelles [36], [37], la compétence en gestion [38], ainsi que l'éducation de base, la famille, l'entourage et la personnalité de l'acteur [20].

3.1.1.2 APPLICATION AU DOMAINE DE RECHERCHE COMPTABLE

La théorie de la contingence a été largement appliquée dans le domaine de la recherche en comptabilité, notamment pour l'établissement de liens de causalité entre certaines pratiques comptables et des variables de contingence d'ordre environnemental, organisationnel, financier et humain.

La référence [39] tente de déterminer les facteurs contingents ayant un impact sur la publication d'informations financières volontaires. Selon cet auteur, des facteurs tels que la visibilité internationale de la firme, la structure de son actionariat, la culture de ses auditeurs, la culture et usages du pays où se trouve l'entité économique ainsi que son secteur d'activité, exercent une influence sur cette dernière de manière à accroître le contenu, le détail et la diffusion de ses informations financières.

D'autres études se sont concentrées sur l'impact de certains facteurs de contingence sur la qualité d'audit. Dans ce propos, les caractéristiques organisationnelles de l'entité audité, à savoir la taille de l'entreprise, sa dispersion géographique, son statut de cotation et son âge, ont été identifiées comme les principaux déterminants de la demande d'une meilleure qualité de l'audit [40].

La référence [41] explique le choix de la politique de transition aux IFRS pour les entreprises françaises cotées par certains facteurs structurels de contingence, dont l'appartenance à un secteur d'activité. En effet, « les principaux ajustements financiers résultant du passage aux IFRS sont étroitement liés au secteur d'activité de l'entreprise, c'est-à-dire : l'immobilier, les technologies, les banques et assurances et l'industrie » [41]. Aussi, la structure financière de l'entreprise constitue un facteur qui influence ses choix comptables, et en l'occurrence, sa politique de transition aux IFRS. En effet, « les sociétés fortement endettées et/ou affichant un gearing défavorable privilégient des options et des choix comptables permettant la maximisation de leurs fonds propres, agrégats d'importance en matière d'analyse financière » [41]. Par exemple, le contenu informatif du résultat net est considéré dans [42] comme moins discriminant en référentiel IFRS (approche bilanciel) qu'en contexte français. Ceci est confirmé dans [43], [44], où la variabilité ou volatilité des résultats est potentiellement accrue en référentiel IFRS du fait notamment des effets de la juste valeur. Par ailleurs, les préoccupations fiscales constituent un autre déterminant de la politique comptable d'une entité [41]. Il s'agit en effet de vérifier, avant de procéder à des choix comptables, l'absence de risques fiscaux potentiels, et de maintenir autant que possible le principe de la connexité entre fiscalité et comptabilité, afin d'éviter les retraitements extracomptables. Nous soulignons enfin que les auditeurs financiers spécialisés en IFRS jouent un rôle considérable dans la facilitation du processus de transition aux IFRS, et ce en conseillant les préparateurs des comptes de l'entreprise sur les choix et options possibles dans le cadre du référentiel IFRS, et en envisageant des solutions en cas d'absence de traitement spécifique prévu par le référentiel IFRS [41].

Ainsi, le niveau d'assimilation de la culture comptable des IFRS, importée dans un pays donné, et véhiculée par l'harmonisation internationale, peut dépendre des contingences et des caractéristiques propres à chaque entreprise et à ses différents acteurs.

3.1.2 HARMONISATION DE FACTO VOLONTAIRE RESULTANT DE PRESSIONS INSTITUTIONNELLES

Les courants institutionnalistes, initiés par Commons et Selznick montrent le rôle important que jouent les institutions dans les diverses activités et les différents choix ayant trait à l'économie [45]. A l'instar de ces travaux, « l'approche néo-institutionnelle revendique l'importance des institutions pour expliquer les faits sociaux et économiques, tout en se focalisant sur une analyse inter-organisationnelle » [46]. Par ailleurs, s'intégrant dans le cadre de la théorie des organisations, et occupant une place importante dans cette dernière depuis la fin des années 1980 [47], l'approche néo-institutionnelle montre l'insuffisance de la recherche de la rationalité et de l'efficacité dans la prise des décisions [48]. En effet, les acteurs

ne doivent pas seulement prendre leurs décisions sur la base des critères économiques, mais aussi sur la base des relations sociales, liant l'entité aux diverses institutions de son environnement. A ce propos, une pratique institutionnalisée est considérée dans [49] comme une pratique introduite pour des motifs autres que la rationalité économique. En effet, les outils de gestion sont considérés comme des pratiques institutionnalisées qui ne résultent pas uniquement de la rationalité économique, mais aussi de l'intervention d'industriels, de l'État, d'organisations patronales, etc. [49]. De ce fait, les choix de l'entreprise sont expliqués beaucoup plus par le processus social que par l'objectif de la maximisation des profits et des contraintes économiques [50]. Ainsi, Dans le cadre de l'approche néo-institutionnelle, la rationalité se base notamment sur la légitimité organisationnelle, dont la quête conditionne et influence les choix émis par les organisations [51].

3.1.2.1 LA LEGITIMITE ORGANISATIONNELLE COMME FONDEMENT DE LA RATIONALITE

L'approche néo-institutionnelle s'applique dans divers domaines de recherche, et est particulièrement pertinente pour analyser la diffusion et la légitimation de nouvelles pratiques dans les organisations [52]. Ainsi, le fondement de base de l'approche néo-institutionnelle est cette quête continue de légitimité des organisations. En effet, toujours à la recherche de soutien externe et de stabilité managériale, les organisations peuvent aller jusqu'à l'adoption de toute sorte d'éléments structurels, sans même en vérifier la compatibilité avec l'environnement et les structures en place [51]. Ainsi, ce courant de recherche s'intéresse particulièrement aux processus entrepris par les organisations pour apporter une légitimité à leurs actions [46]. En d'autres termes, les actions et les choix d'une entité économique ne sont pas seulement motivés par une recherche d'efficacité mais aussi par une quête de légitimité de l'organisation aux yeux de ses diverses parties prenantes. L'originalité du cadre de l'approche néo-institutionnelle est donc perçue dans sa conception de la rationalité organisationnelle, fondée sur la quête d'adéquation avec les attentes de la société, en plus de la quête classique de maximisation des profits.

Par ailleurs, la notion de légitimité organisationnelle s'intègre dans une vision socio-politique des relations entre les entreprises et leur environnement, et est donc souvent rattachée à des contraintes environnementales leur imposant une conformité à leur contexte [46]. Ainsi, seules les organisations qui se soumettent à ces contraintes environnementales sont légitimes. On parle dans ce cas du respect, par ces organisations, d'un isomorphisme institutionnel [53].

3.1.2.2 L'ISOMORPHISME INSTITUTIONNEL DE DiMAGGIO ET POWELL (1983)

La référence [54] montre que la quête de rationalité organisationnelle ne se limite pas à l'adaptation des organisations à leur environnement, mais nécessite également leur acquisition d'une légitimité à partir de l'adoption et l'application des règles en vigueur dans l'environnement institutionnel, considérées comme des mythes « rationnels ». C'est suite à ces travaux que l'approche de l'isomorphisme institutionnel a été développée et proposée par [53].

La référence [55] décrit l'isomorphisme comme un processus qui contraint une unité appartenant à une population de ressembler à d'autres unités qui connaissent le même ensemble de conditions environnementales. L'isomorphisme est considéré dans [53] comme le concept qui traduit le mieux le procédé d'harmonisation. Dans ce sens, la théorie de l'isomorphisme institutionnel s'intéresse aux convergences des comportements et pratiques entre les structures organisationnelles. Il existe par ailleurs trois types de convergence ou d'isomorphisme institutionnel [53] :

- **L'isomorphisme coercitif provenant de l'influence politique et du problème de légitimité**

On parle d'isomorphisme coercitif lorsque des organisations ou institutions faisant partie de l'environnement exercent des pressions formelles et informelles sur l'entité, de manière à faire converger ses actions vers des pratiques harmonisées. Il est expliqué dans [53] que dans certains cas, le changement organisationnel constitue une réponse directe à une directive gouvernementale. Ceci étant, le fait que ces changements soient essentiellement formalistes, ne veut pas dire qu'ils sont sans importance. En effet, ces changements poussent les cadres à réagir, afin de préserver leurs fonctions, ce qui peut altérer les rapports de force au sein des organisations sur le long terme [56]. L'existence d'un environnement légal commun affecte donc plusieurs aspects des pratiques et de la structure d'une organisation. La référence [57] montre que les environnements politiquement construits présentent deux caractéristiques, à savoir : les décideurs politiques n'expérimentent souvent pas directement les conséquences de leurs actions ; et les décisions politiques sont appliquées dans tous les domaines à des classes entières d'organisations, ce qui rend de telles décisions moins adaptables et moins souples. Ainsi, les organisations sont de plus en plus homogènes dans les différents domaines, et de plus en plus organisées autour de rituels de conformité aux plus larges institutions [53]. L'imposition directe de procédures opérationnelles standard et de règles et structures légitimées se produit également en dehors de l'autorité gouvernementale. En effet, pour les groupes multinationaux, lorsque

ces derniers augmentent de taille et de portée, les critères « standard » de performance ne sont pas nécessairement imposés aux filiales, mais ces dernières sont souvent soumises à des mécanismes de reporting standardisés [58].

- **L'isomorphisme normatif associé à la professionnalisation**

Cette forme de convergence est fondée non plus sur des règles institutionnelles mais sur des normes plus ou moins reconnues. Ces dernières n'exercent pas de contraintes sur le comportement organisationnel mais sont utilisées en tant que critère de décision, pour orienter les pratiques des acteurs [46]. Plus la reconnaissance des normes est répandue à travers les organisations, plus ces normes acquièrent un pouvoir contraignant les autres organisations à y adhérer. La référence [53] se base sur d'autres travaux (par exemple [59], [60]) pour montrer que l'isomorphisme normatif provient principalement du phénomène de professionnalisation. Ce phénomène est défini comme « la lutte collective des membres d'une profession, pour définir les conditions et méthodes de travail, et établir ainsi une base cognitive et une légitimation de leur autonomie professionnelle » [53]. Ainsi, une grande importance dans la diffusion des pratiques organisationnelles est ainsi attribuée aux réseaux professionnels [53]. En outre, dans de nombreux cas, le pouvoir professionnel est d'autant plus approuvé par l'Etat lorsqu'il est créé par les activités des professions libérales [53]. Par ailleurs, un mécanisme important qui incite à l'isomorphisme normatif est le filtrage du personnel. Souvent, l'accès à certaines professions est tellement sélectif que l'on y retrouve des professionnels très peu différenciables. Ceci est particulièrement le cas des secteurs financiers ou de service, où la qualification est très importante [60]. En effet, dans ces domaines, les principaux cadres sont généralement issus des mêmes universités et sélectionnés selon un ensemble commun de critères. C'est pourquoi, ces derniers auront tendance à traiter les problèmes de manières similaires, à appliquer les mêmes politiques, procédures et structures considérées normativement certifiées et légitimées, et à adopter des approches décisionnelles globalement identiques [53]. En outre, l'échange d'informations entre les professionnels contribue à construire une hiérarchie communément reconnue, qui devient une matrice de flux d'information et de mouvements de personnel entre les organisations. De plus, la reconnaissance de quelques grandes entreprises dans un secteur donné en tant qu'agents de négociation clé dans le domaine, peut attribuer à ces entreprises une position centrale dans d'autres égards [53]. En l'occurrence, la reconnaissance par le gouvernement des entreprises ou organisations clés peut donner à ces dernières plus de légitimité et de visibilité et peut conduire les entreprises concurrentes à copier certains aspects de leurs structures ou procédures d'exploitation dans l'espoir d'obtenir les mêmes avantages. Le personnel des organisations très reconnues peut également avoir sa position renforcée, entre autres, par sa consultation par les organismes du gouvernement [61]. Les politiques et structures de ces organisations centrales servent donc de modèles, qui seront copiés à plus d'un niveau. Ainsi, les pratiques qui régissent une profession sont orientées par une quête de conformité avec les normes produites par les organisations ou entreprises leaders dans le domaine [46]. En effet, c'est la reproduction de ces normes qui engendrerait finalement une homogénéisation des structures organisationnelles [46].

- **L'isomorphisme mimétique résultant des réponses standards face à l'incertitude**

L'isomorphisme mimétique est observé lorsque les organisations, confrontées à des situations d'incertitude, cherchent à imiter d'autres modèles réussis, apparaissant comme les plus légitimes vis-à-vis de l'environnement [46]. En effet, lorsque les technologies organisationnelles ne sont pas maîtrisées [62], lorsque les objectifs sont ambigus, ou encore lorsque l'environnement crée une incertitude considérable, les organisations sont amenées à copier le modèle d'autres organisations, optant ainsi pour une solution efficace et peu coûteuse [53]. Par ailleurs, il est affirmé dans [46] que ce mécanisme mimétique peut être observé même en l'absence d'incertitude. En effet, le fait qu'un nombre significatif d'organisations adopte une innovation, celle-ci devient admise et s'étend aux autres organisations qui la copient. La diffusion d'innovation semble donc être mieux expliquée par une tendance des organisations à l'isomorphisme mimétique que par une recherche de la performance économique. Par ailleurs, plus la population des clients ou du personnel d'une organisation est large, plus cette dernière sera incitée à l'isomorphisme mimétique [53]. C'est pourquoi, la présence massive de certains types de modèles structurels est souvent mieux expliquée par l'universalité des processus mimétiques que par la capacité des modèles adoptés à augmenter l'efficacité de l'organisation. Parmi les exemples les plus frappants d'isomorphisme mimétique, on cite l'imitation organisationnelle étatique pratiquée par les pays émergents [63]. En effet, il est facile de prévoir l'organisation de l'administration d'un pays émergent, sans rien savoir de la nation elle-même, juste en se basant sur l'isomorphisme mimétique. Ces pays sont décrits comme « beaucoup plus isomorphes au niveau de la forme administrative et du modèle économique que ce que n'importe quelle théorie du système économique ou organisationnel mondial serait à même de prévoir » [63].

3.1.2.3 APPLICATION AU DOMAINE COMPTABLE

Les recherches comptables qui s'inscrivent dans le cadre la théorie néo-institutionnelle ont émergé autour des années 1990, avec des travaux portant sur l'ensemble du domaine comptable (en l'occurrence, [64] - [66]).

Par ailleurs, l'approche néo-institutionnelle permet d'expliquer les choix comptables des entités économiques et est particulièrement adaptée au domaine de la comptabilité internationale [67]. En effet, le processus d'harmonisation comptable internationale, entraînant l'adoption ou l'adaptation de nouvelles pratiques comptables et d'audit inspirées du référentiel international, correspond au cadre néo-institutionnel, en raison des pressions institutionnelles et des effets de modes inhérents à ce domaine [68]. En effet, constituant d'importantes règles en vigueur dans l'environnement institutionnel comptable international, les normes comptables internationales (IFRS) correspondraient à ces mythes « rationnels », définis dans [54] comme ceux dont l'adoption et l'application répond à la quête de rationalité organisationnelle et acquiert aux organisations qui y adhèrent une légitimité organisationnelle.

Par ailleurs, les entités qui se soumettent aux contraintes d'un contexte internationalisé, et s'imprègnent de ces mythes « rationnels » qui sont les IFRS, acquièrent une certaine légitimité, respectant un isomorphisme institutionnel [53]. D'ailleurs, l'isomorphisme est considéré dans [53] comme le concept qui traduit le mieux le procédé d'harmonisation (comptable pour notre cas), présentant une convergence des pratiques et règles comptables.

L'harmonisation comptable internationale peut correspondre, en fonction de la situation, à chacun des trois types de convergence ou d'isomorphisme institutionnel définis dans [53].

En effet, on parle d'**isomorphisme coercitif** dans le cas d'un pays qui impose le passage obligatoire, à partir d'une date donnée, aux IFRS. Egalement, l'isomorphisme coercitif concerne les groupes multinationaux qui augmentent de taille et de portée, et dont les filiales sont soumises à des mécanismes de reporting standardisés [58], et doivent, en l'occurrence, adopter des pratiques comptables compatibles avec les politiques de la société mère.

La référence [69] démontre l'importance de l'**isomorphisme normatif** dans le domaine comptable, en citant l'exemple de la profession comptable aux États-Unis d'Amérique, marquée par l'influence qu'exercent les associations professionnelles dans l'adoption des principes comptables (USGAAP) par certains États américains. Un deuxième exemple consiste en la réforme comptable de 1996 en Tunisie, qui a été menée, pour le compte du Conseil National de Comptabilité, par le cabinet international BIG Four, PricewaterhouseCoopers, capitalisant les bonnes pratiques en matière de communication financière et gérant une base de donnée systématiquement mise à jour en matière d'IFRS et de US GAAP. Ce cabinet avait par ailleurs publié un livre portant sur une comparaison entre les Normes Comptables Internationales (IFRS), Américaines (US GAAP) et Tunisiennes (NCT), préparé par son groupe de recherche Corporate Reporting Group (CRG). Cet exemple illustre le précepte expliqué dans [61], selon lequel la reconnaissance par le gouvernement des entreprises ou organisations clés peut donner à ces dernières plus de légitimité et de visibilité et peut conduire les entreprises concurrentes à copier certains aspects de leurs structures ou procédures d'exploitation dans l'espoir d'obtenir les mêmes avantages. Cette reconnaissance par le gouvernement est d'autant plus renforcée par la consultation du personnel de PricewaterhouseCoopers-Tunisie par un organisme du gouvernement tunisien, le Conseil National de Comptabilité. Ainsi, la référence [46] montre que les politiques et structures de ces organisations centrales (ici PricewaterhouseCoopers-Tunisie) servent de modèles, qui seront copiés à plus d'un niveau. Ainsi, pour cet exemple précis, les pratiques qui régissent la profession comptable sont orientées par une quête de conformité avec les normes produites ou adoptées par les cabinets leaders dans le domaine.

Enfin, parmi les exemples les plus frappants d'**isomorphisme mimétique**, l'imitation organisationnelle étatique pratiquée par les pays émergents est indiquée dans [63]. En effet, la référence [63] explique qu'il est facile de prévoir l'organisation de l'administration d'un pays émergent, sans rien savoir de la nation elle-même, juste en se basant sur l'isomorphisme mimétique. Ces pays émergents sont alors considérés comme « beaucoup plus isomorphes au niveau de la forme administrative et du modèle économique que ce que n'importe quelle théorie du système économique ou organisationnel mondial serait à même de prévoir » [63]. Dans ce sens, l'isomorphisme mimétique peut être perçu dans le domaine de l'harmonisation comptable internationale, lorsque les entités d'un pays, émergent ou non, intègrent les IFRS, ou du moins la culture IFRS, par imitation aux entités des pays développés. Là aussi, comme il est expliqué dans [63], le recours à ces normes est souvent mieux expliqué par l'universalité des processus mimétiques que par la capacité du référentiel international adopté à augmenter l'efficacité de l'organisation.

Ceci étant, quel que soit l'isomorphisme constaté, comme le postule l'approche néo-institutionnelle, le souci de légitimité des organisations conduit souvent ces dernières à adopter des pratiques qui sont peu efficaces [68]. De ce fait, l'adoption ou l'adaptation des normes internationales par les entités économiques d'un pays donné peuvent ne pas être motivées par l'utilité intrinsèque de ces normes, en constituant plutôt une forme d'isomorphisme [53].

3.2 PERTINENCE DES IFRS POUR UN PAYS DONNÉ : HYPOTHÈSES, VARIABLES ET MODÈLES DE RECHERCHE

Au cours de cette démarche, il s'agit de tester l'impact potentiel de certains facteurs de contingence ainsi que du contexte social sur le niveau d'harmonisation de facto au sein d'une entité économique. Par ailleurs, portant sur l'harmonisation de facto, dans les cabinets d'expertise comptable et d'audit d'une part (2.2.1), et dans les entreprises commerciales et industrielles d'autre part (2.2.2), cette étude pose des hypothèses, des variables et un modèle explicatif d'analyse, propres à chacune de ces deux populations d'un pays donné.

3.2.1 PERTINENCE DE L'ADOPTION DES IFRS POUR LES CABINETS LOCAUX : HYPOTHESES, VARIABLES ET MODELE DE RECHERCHE

L'étude des facteurs qui favorisent l'harmonisation de facto au sein d'une entité ne pouvant pas être exhaustive, le choix des hypothèses et variables de recherche relatives à l'approche contingente et à l'approche néo-institutionnelle se basera sur la littérature existante et l'observation empirique. Aussi, seules les variables pour lesquelles il est possible de trouver une mesure pertinente ont été retenues.

3.2.1.1 HYPOTHESES ISSUES DE L'APPROCHE CONTINGENTE

Comme il a été précédemment expliqué (cf. section 3.1.1), la littérature existante identifie de nombreuses variables de contingence environnementales, financières, organisationnelles et humaines, ayant une influence sur diverses pratiques comptables, dont l'harmonisation de facto avec les pratiques préconisées par les IFRS.

Dans le cadre de cette recherche, les variables et hypothèses suivantes, issues de la théorie de la contingence, sont retenues :

Hypothèse 1 : Les caractéristiques propres au cabinet d'expertise comptable et d'audit ont un impact sur l'harmonisation de facto volontaire avec les IFRS.

Variable 1-1 : Chiffre d'affaires

Variable 1-2 : Effectif

Hypothèse 2 : Les caractéristiques propres au cadre exerçant au sein d'un cabinet de comptabilité et d'audit ont un impact sur son application de la culture des IFRS.

Variable 2-1 : Age

Variable 2-2 : Date d'obtention du diplôme

3.2.1.2 HYPOTHESES ISSUES DE L'APPROCHE NEO-INSTITUTIONNELLE

Comme il a été précédemment expliqué (cf. section 3.1.2), étant basée sur l'adoption par l'organisation de pratiques en réponse à des attentes qui lui sont externes [51], et très utilisée dans le domaine de la comptabilité, l'approche néo-institutionnelle est pertinente pour la détermination de la relation entre le niveau d'harmonisation de facto dans une entité, et certains facteurs institutionnels.

Issues de l'approche néo-institutionnelle, les variables et hypothèses suivantes, sont retenues :

Hypothèse 3 : La dimension internationale du cabinet favorise l'harmonisation de facto volontaire avec les IFRS.

Variable 3-1 : Appartenance un réseau international ou non

Variable 3-2 : Appartenance à un réseau Big 4 ou non

Hypothèse 4 : La dimension internationale des entreprises clientes favorise l'harmonisation de facto volontaire avec les IFRS.

Variable 4-1 : Part de dossiers de filiales de multinationales et/ou purement étrangères par rapport au nombre total des entreprises clientes du cabinet

Variable 4-2 : Part d'entreprises totalement ou partiellement exportatrices par rapport au nombre total des entreprises clientes du cabinet.

Ci-dessous le modèle explicatif d'analyse lié à la première population, avec les variables et hypothèses de recherche.

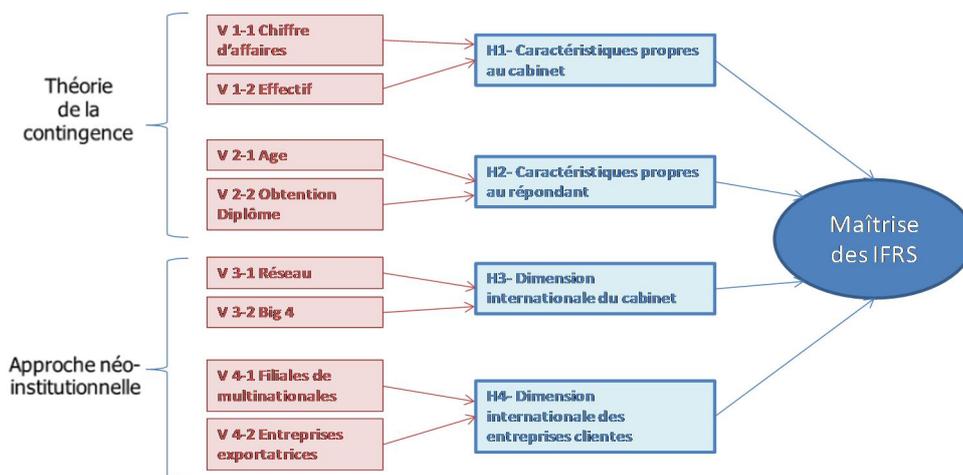


Fig. 1. Modèle explicatif d'analyse (population 1)

3.2.2 PERTINENCE DE L'ADOPTION DES IFRS POUR LES ENTREPRISES LOCALES : HYPOTHESES, VARIABLES ET MODELE DE RECHERCHE

Pour effectuer le choix des facteurs relatifs au niveau d'harmonisation de facto au sein des entreprises, et donc aux hypothèses de recherche relatives à l'approche contingente et à l'approche néo-institutionnelle, les déterminants cités dans la littérature ou observés empiriquement, relatifs à l'application volontaire des IFRS par une entité, sont utilisés. Aussi, nous avons sélectionné des variables pour lesquelles il est possible de trouver une mesure pertinente.

3.2.2.1 HYPOTHESES ISSUES DE L'APPROCHE CONTINGENTE

Comme il a été précédemment expliqué (cf. section 3.1.1), la littérature existante identifie plusieurs variables de contingence environnementales, financières, organisationnelles et humaines, ayant une influence sur diverses pratiques comptables, dont l'harmonisation de facto avec les pratiques préconisées par les IFRS.

Dans le cadre de cette recherche, ces variables et hypothèses, issues de la théorie de la contingence, sont retenues :

Hypothèse A : Les caractéristiques des entreprises ont un impact sur l'harmonisation de facto volontaire avec les IFRS.

Variable A-1 : Chiffre d'affaire

Variable A-2 : Effectif

Hypothèse B : Les caractéristiques propres au cadre comptable et/ou financier des entreprises ont un impact sur son application de la culture des IFRS.

Variable B-1 : Age

Variable B-2 : Date d'obtention du diplôme

3.2.2.2 HYPOTHESES ISSUES DE L'APPROCHE NEO-INSTITUTIONNELLE

Analogiquement aux hypothèses posées pour la première population constituée des cadres des cabinets d'expertise comptable et d'audit, l'approche néo-institutionnelle est également pertinente pour expliquer la relation qui existe entre les pratiques comptables harmonisées avec les IFRS des cadres comptables des entreprises, et certains facteurs institutionnels.

Ainsi, issues de l'approche néo-institutionnelle, les variables et hypothèses suivantes, sont retenues :

Hypothèse C : La dimension internationale de l'entreprise favorise l'harmonisation de facto volontaire avec les IFRS.

Variable C-1 : Filiale de multinationale ou non

Variable C-2 : Chiffre d'affaires réalisé à l'export

Hypothèse D : La dimension internationale du cabinet comptable et d'audit engagé par l'entreprise favorise l'harmonisation comptable de facto volontaire avec les IFRS.

Variable D-1 : Appartenance un réseau international ou non

Variable D-2 : Appartenance à un réseau Big 4 ou non

Ci-dessous, le modèle explicatif d'analyse lié à la deuxième population est présenté, mettant en évidence les variables et hypothèses de recherches.

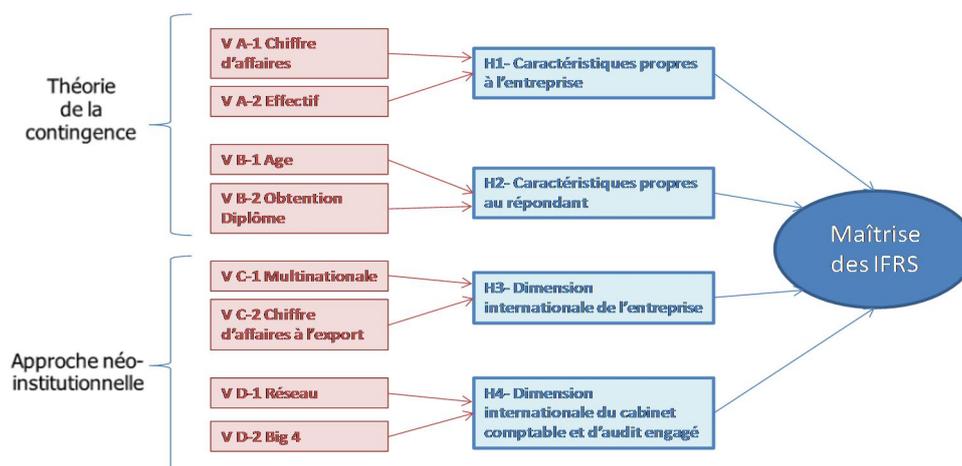


Fig. 2. Modèle explicatif d'analyse (population 2)

4 APPLICATION DU DISPOSITIF D'APPRECIATION A PRIORI DE LA PERTINENCE DES IFRS : CAS DE LA TUNISIE

En 1997, la Tunisie, un pays à tradition comptable continentale, a remplacé son Plan Comptable Général (1968), hérité de la période coloniale française, par le nouveau Système Comptable des Entreprises [70], un référentiel de type anglo-saxon, largement inspiré du référentiel comptable international (IAS³) de l'époque. Malgré cette réforme, selon le RRNC (Rapport sur le Respect des Normes et Codes) établi par une équipe de la banque mondiale le 23 juin 2004 [71], l'harmonisation comptable internationale de jure n'a pas été totale en Tunisie, entre autres parce que les nouvelles Normes Comptables Tunisiennes (NCT) sont « basées sur une version antérieure des normes IFRS qui était moins complexe que la version actuelle ». Ainsi, au fil des années, un gap s'est progressivement creusé entre normes internationales et normes tunisiennes.

Si la Tunisie avait réellement souhaité rattrapé le processus d'harmonisation comptable internationale depuis 1997, pourquoi fait-on face aujourd'hui à un référentiel tunisien non tenu à jour par rapport aux évolutions du référentiel international?

Cette situation **interroge la pertinence des IFRS pour le cas tunisien**, en laissant entendre que la réforme pour l'harmonisation internationale en Tunisie aurait davantage été induite par des pressions d'institutions étrangères, telles que la banque mondiale, le Fonds Monétaire International, ou même des entités économiques étrangères, telles que les sociétés appartenant à des groupes multinationaux ou les réseaux comptables et d'audit internationaux, plutôt que par un réel besoin et une profonde conviction émanant de l'intérieur du pays.

Dans ce qui suit, le dispositif d'appréciation de la pertinence des IFRS proposé est appliqué au cas de la Tunisie, afin d'établir le niveau général d'harmonisation comptable internationale de facto volontaire, et de l'expliquer par les facteurs contingents et/ou institutionnels précédemment définis.

4.1 POPULATIONS ET MÉTHODE DE RECHERCHE

Cette étude s'est déroulée de juin 2009 à septembre 2009, et de juin 2010 à septembre 2010. Elle s'intéresse à deux populations distinctes ; les entreprises et les cabinets d'expertise comptable et d'audit, en Tunisie.

³ En 1997 les normes comptables internationales étaient connues sous l'appellation « IAS : International Accounting Standards ». Ce n'est qu'en 2001 que ces normes auront été dites « IFRS : International Financial Reporting Standards ».

4.1.1 PREMIERE POPULATION : CADRES COMPTABLES ET/OU FINANCIERS DES ENTREPRISES

La première population mère comporte les cadres comptables et/ou financiers travaillant au sein d'entreprises ou groupes qui répondent aux conditions suivantes réunies :

- localisés en Tunisie,
- disposant d'un service (département) financier et/ou comptable (afin de garantir l'existence d'un interlocuteur informé au sein de l'entreprise),
- dont l'activité est commerciale et/ou industrielle, et ;
- dont l'effectif est supérieur ou égal à 10 salariés.

Pour des considérations de coûts, de faisabilité et de pertinence, cette étude s'est exclusivement focalisée sur les entreprises situées dans les gouvernorats de la région du Grand Tunis, à savoir : Tunis (capitale de la Tunisie), l'Ariana, la Mannouba et Benarous ; et dans le gouvernorat de Sfax (2^{ème} grande ville de Tunisie). Ceci réduit la taille de la population à 2130 individus en 2011 [72]. Ce choix est justifié par la forte activité économique qui caractérise ces gouvernorats ainsi que par leur emplacement géographique qui en facilite l'accès. Pour le prélèvement de l'échantillon, la méthode des itinéraires a été empruntée, et a permis d'approcher 400 individus. A l'issue de la période de collecte de données, **147 réponses** ont été obtenues, traduisant un pourcentage de réponse de l'ordre de 37 %.

4.1.2 DEUXIEME POPULATION : CADRES DES CABINETS D'EXPERTISE COMPTABLE ET D'AUDIT

La deuxième population mère est constituée des personnes exerçant dans des cabinets d'expertise qui peuvent être :

- Des experts comptables inscrits à l'OECT (Ordre des Experts Comptables de Tunisie) : titulaires du certificat de la révision comptable (validation de trois modules), puis titulaires, suite à un stage de trois ans dans un cabinet d'expertise, et à l'élaboration et la soutenance d'un mémoire, du diplôme d'expertise comptable.
- Des experts-comptables mémorialistes : titulaires du certificat de la révision comptable (validation de trois modules), et en cours d'élaboration d'un mémoire après avoir validé un stage de trois ans dans un cabinet d'expertise.
- Des experts-comptables réviseurs (ou stagiaires) : titulaires du certificat de la révision comptable (validation de trois modules), et en cours de validation d'un stage de trois ans dans un cabinet d'expertise.

Ainsi, la deuxième population est composée de 438 experts comptables et de 450 réviseurs stagiaires et mémorialistes, ce qui donne un total de 888 individus en 2011 [73]. Pour le prélèvement de l'échantillon, toutes les adresses mail publiées sur le site de l'Ordre des Experts Comptables de Tunisie (personnes physiques et morales) ont été exploitées. Ainsi, nous estimons que la grille d'évaluation du niveau d'harmonisation de facto volontaire a pu atteindre environ 600 individus. A l'issue de la période de collecte de données, **112 réponses** émanant de cadres comptables, financiers et/ou auditeurs travaillant dans des cabinets d'expertise comptable, ont été obtenues, traduisant un taux de réponse de l'ordre de 19 %.

4.2 NIVEAU GENERAL D'HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE DE FACTO VOLONTAIRE

Après avoir adapté la grille de Deloitte au cas tunisien, un score d'harmonisation de facto volontaire avec les IFRS a été établi pour chacune des deux populations approchées ; les entreprises et les cabinets.

Les individus sont alors classés selon que le niveau du score obtenu soit "Très faible" (scores compris entre 0 et 8 inclus, "Faible" (scores compris entre 9 et 17 inclus), "Bon" (scores compris entre 18 et 26 inclus), ou "Très bon" (scores compris entre 19 et 36 inclus).

4.2.1 REPARTITION DES CADRES DES ENTREPRISES EN FONCTION DES SCORES D'HARMONISATION DE FACTO VOLONTAIRE

Pour les entreprises tunisiennes, le niveau général d'harmonisation de facto volontaire, calculé à partir de la grille de Deloitte adaptée est de **10,14 sur 36**.

La figure 3 montre la répartition des individus qui travaillent dans des entreprises tunisiennes, en fonction des scores d'harmonisation de facto volontaire obtenus par ces derniers. Il apparaît que 43% des individus présentent un score de niveau "Faible", 41% de niveau "Très Faible", seulement 16% de niveau "Bon", et aucun individu appartenant à l'échantillon n'a obtenu un score de niveau "Très bon".

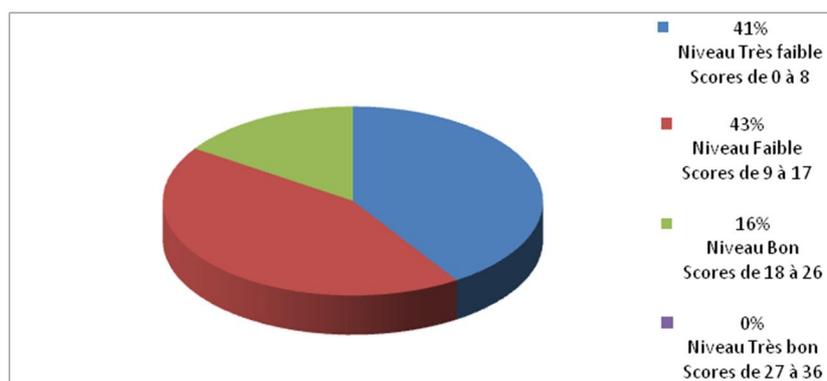


Fig. 3. Répartition des cadres des entreprises en fonction des scores d'harmonisation de facto volontaire obtenus

4.2.2 REPARTITION DES CADRES DE CABINETS EN FONCTION DES SCORES D'HARMONISATION DE FACTO VOLONTAIRE OBTENUS

Pour les cabinets tunisiens, le niveau général d'harmonisation de facto volontaire, calculé à partir de la grille de Deloitte adaptée est de **18,38 sur 36**.

La figure 4 présente la répartition des individus composant l'échantillon des cadres exerçant dans les cabinets tunisiens en fonction des scores obtenus. Il en ressort que 63% des individus présentent un score de niveau "Bon", 29% de niveau "Faible", et seulement 5% et 3% des individus ont respectivement obtenu des scores de niveau "Très faible" et "Très bon".

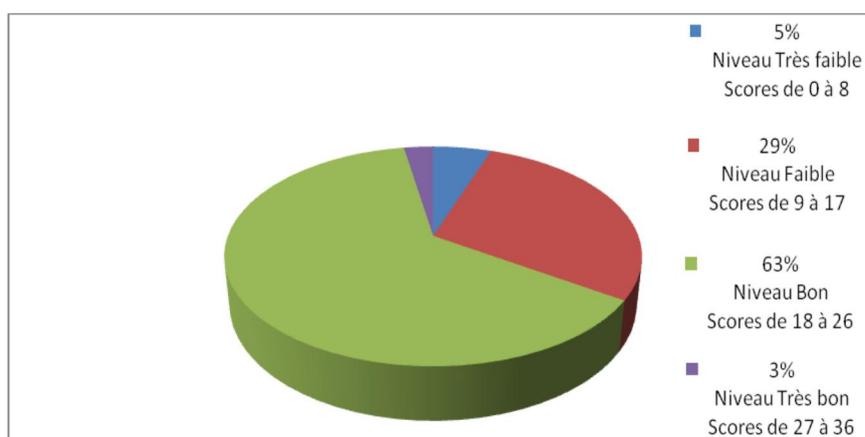


Fig. 4. Répartition des cadres de cabinets en fonction des scores d'harmonisation de facto volontaire obtenus

4.2.3 UN NIVEAU MOYEN D'HARMONISATION DE FACTO VOLONTAIRE FAIBLE EN TUNISIE

Avec des scores moyens de 18,38 sur 36 et de 10,14 sur 36, respectivement pour l'échantillon des cabinets et celui des entreprises, et en respectant la pondération de ses résultats en fonction du nombre d'individus composant chacun des deux échantillons, le niveau moyen d'harmonisation de facto volontaire pour les entités tunisiennes concernées par l'étude, est estimé à **13,70 sur 36**, un score bien au dessous de la moyenne de 18 sur 36, traduisant donc une faible existence de pratiques comptables en Tunisie harmonisées avec les IFRS.

4.3 CONTINGENCE OU PRESSIONS INSTITUTIONNELLES : PERTINENCE DES IFRS POUR LE CAS TUNISIEN

Comme il a été précédemment établi, afin d'appliquer le dispositif d'appréciation de la pertinence des IFRS, il convient de vérifier l'existence ou non d'une relation significative linéaire, négative ou positive, entre la variable « score d'harmonisation de facto volontaire », et chacune des variables contingentes et institutionnelles sélectionnées par le dispositif, et ce pour chacune des deux populations étudiées (entreprises et cabinets). Cette relation est vérifiée par les corrélations de Pearson.

4.3.1 PERTINENCE DES IFRS POUR LE CAS TUNISIEN : RESULTATS RECUEILLIS AUPRES DES CADRES DES ENTREPRISES

En se référant au tableau des corrélations de Pearson présenté ci-dessous, il est établi que seulement quatre variables sur les huit étudiées sont identifiées comme significativement corrélées avec la variable « Score d'harmonisation de facto volontaire » (dans un ordre de significativité décroissant : « appartenance à un réseau international du cabinet engagé par l'entreprise », « appartenance de l'entreprise à une multinationale », « date d'obtention du diplôme du cadre comptable », « le fait que le cabinet engagé par l'entreprise soit un Big Four »). De ce fait, trois sur ces quatre variables significativement corrélées avec la variable « Score d'harmonisation de facto volontaire » sont issues de l'approche néo-institutionnelle.

Ainsi, il apparaît qu'au sein des entreprises tunisiennes, les pratiques comptables volontairement harmonisées avec les IFRS, lorsqu'elles existent, sont dues à des pressions institutionnelles et non à un réel besoin local d'appliquer les IFRS.

Nous pouvons donc conclure que « **les normes IFRS ne sont pas pertinentes pour la Tunisie, au niveau des entreprises** ».

Table 5. Corrélations de Pearson entre toutes les variables et la variable « Score » : Population des entreprises

	CA	Effectif	Age	Date Diplome	Multi nationale	CA Export	Réseau	Big4	SCORE
SCORE Corrélation de Pearson	,095	,151	-,155	,170*	,179*	,122	,195*	,167*	1
Sig. (bilatérale)	,256	,068	,061	,047	,030	,141	,018	,043	
N	146	146	147	137	147	147	147	147	147

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

4.3.2 PERTINENCE DES IFRS POUR LE CAS TUNISIEN : RESULTATS RECUEILLIS AUPRES DES CADRES DES CABINETS

Le tableau des corrélations de Pearson présenté ci-dessous montre que les variables, contingentes et institutionnelles utilisées dans l'étude, sont toutes identifiées comme corrélées avec la variable « Score d'harmonisation de facto volontaire », avec un sens et une significativité de la relation linéaire différant d'une variable à l'autre. En effet, ce résultat ne précise pas la nature des facteurs dominants de cette relation, et ne permet donc pas de rattacher, précisément, l'harmonisation de facto volontaire en Tunisie à la contingence ou aux pressions institutionnelles.

Toutefois, les corrélations significatives établies entre la variable « Score d'harmonisation de facto volontaire » et les variables de contingence suffisent pour nous permettre de conclure que « **les normes IFRS sont pertinentes pour la Tunisie, au niveau des cabinets d'expertise comptable et d'audit** ».

Table 6. Corrélations de Pearson entre toutes les variables et la variable « Score » : Population des cabinets

	CA	Effectif	Date Diplôme	Age	Réseau	Big4	Clientes Filiales Multi.	Clientes Export.	SCORE
SCORE Corrélation de Pearson	,218*	,297**	,324**	-,259**	,382**	,206*	,232*	,262**	1
Sig. (bilatérale)	,021	,001	,000	,008	,000	,030	,022	,010	
N	112	112	112	102	111	111	97	97	112

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

5 CONCLUSION

Cet article propose un dispositif d'appréciation de la pertinence des IFRS dans un contexte pré-implémentation. Il établit en effet les fondements de toute enquête à mener, interrogeant la pertinence des IFRS pour un pays n'ayant pas encore pris la décision d'adopter ces normes.

C'est ainsi que, pour tout pays désireux de se décider quant au passage ou non à l'harmonisation comptable internationale, un outil est proposé pour mesurer le niveau d'harmonisation volontaire des pratiques comptables locales avec les pratiques recommandées par les IFRS. Cet outil n'est autre qu'une adaptation de la grille d'évaluation de l'état de préparation à la conversion aux IFRS, élaborée par le cabinet canadien Samson Bélair, membre de Deloitte & Touche, et initialement destinée aux entités canadiennes [4].

Egalement, cet article pose les fondements théoriques susceptibles d'apprécier la pertinence des IFRS pour ledit pays, et ce en essayant d'expliquer le niveau évalué d'harmonisation internationale de facto volontaire dans le pays, par des facteurs contingents et/ou institutionnels. Les variables, hypothèses et modèles de recherche, propres à chacune de deux populations locales distinctes, les cabinets comptables et d'audit et les entreprises, sont ainsi posés à partir de la théorie de la contingence et de l'approche néo-institutionnelle.

La dernière partie de cet article présente une application directe du dispositif proposé d'appréciation de la pertinence des IFRS, en se basant sur le cas de la Tunisie, et montre que ce pays n'est pas encore prêt pour un passage immédiat aux IFRS. En effet, pour l'ensemble des entités économiques du pays, le niveau d'harmonisation de facto est plus dû à des pressions institutionnelles étrangères nécessitant l'affichage d'un « label IFRS » [3] qu'à un réel besoin local.

Les apports de cette recherche sont de nature théorique, méthodologique et pratique. En effet, sur le plan théorique, cette étude présente l'originalité de comparer deux théories complémentaires, la théorie de la contingence et l'approche néo-institutionnelle. Elle dévoile une insuffisance de la théorie de la contingence et confirme l'intérêt de l'approche néo-institutionnelle pour l'explication de l'harmonisation de facto dans un contexte où les IFRS ne sont pas encore adoptées. Les apports méthodologiques résident notamment dans la proposition d'une grille de lecture de l'évolution du processus d'harmonisation, dans un pays émergent. Au niveau pratique, à l'issue de cette étude, la pertinence des IFRS pour le cas tunisien est mise en question, notamment en ce qui concerne les entreprises tunisiennes dont les activités s'arrêtent au niveau local. Ceci met donc en avant les limites de ce référentiel qui se veut universel, et relativise l'intérêt qu'il présente en tant que vecteur d'un langage comptable commun. Par conséquent, face aux éventuelles lacunes du cadre comptable local d'un pays n'ayant pas encore adopté les IFRS, et pour lequel ces dernières ne s'avèrent pas pertinentes, nous préconisons aux régulateurs des mesures palliatives qui ne relèvent pas d'une adoption « forcée » des IFRS, mais éventuellement d'un système hybride, entre un modèle continental traditionnel, et un modèle anglo-saxon, qui serait adapté aux spécificités du pays et aux besoins des différents acteurs et utilisateurs.

Par ailleurs, bien que porteuse, cette recherche présente toutefois des limites, qui constituent autant de prolongements. En effet, la sélection des facteurs explicatifs de l'harmonisation de facto ne pouvant pas être exhaustive, il est indéniable que certains facteurs additionnels, notamment de contingence, mériteraient d'être intégrés à notre modèle d'analyse. En particulier, nous envisageons, pour des recherches futures, la considération de la structure du capital des entreprises, qui pourrait apporter un éclairage supplémentaire quant aux résultats obtenus. Aussi, présentant juste une application de démonstration du dispositif proposé, l'étude empirique s'est contentée de traitements statistiques ciblés. De ce fait, un prolongement consisterait à explorer, pour le même cas, d'autres méthodes de traitement plus approfondies. Par ailleurs, vu la dimension politique de la question de l'harmonisation, il serait intéressant de prolonger l'étude en recueillant et en analysant la vision des régulateurs comptables quant au sujet. Enfin, basée sur le cas de la Tunisie, il est possible de reprocher à l'étude empirique un horizon géographique réduit. Il serait donc intéressant de tester, dans des recherches futures, ce dispositif d'appréciation de la pertinence des IFRS proposé, sur d'autres pays où la question de l'adoption des IFRS est encore posée. Ainsi, au-delà de l'aide à la décision de l'adoption ou non des IFRS, tester le dispositif sur plusieurs pays permettrait d'établir une typologie ou une étude comparative des pays n'ayant pas encore adopté les IFRS.

REFERENCES

- [1] H. Rey, « La Mondialisation Financière », *Conférence de l'Université de tous les savoirs*, Paris, 2003.
- [2] M. Fouda, « Différences culturelles et relations d'affaires entre pays d'Afrique et pays émergents d'Asie », *Revue Française de Gestion*, vol. 32, n°. 167, pp. 65-84, 2006.
- [3] H. Daske, L. Hail, C. Leuz, and R. Verdi, "Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences of IFRS Adoptions", *30th congress of the European Accounting Association*, Lisbonne, 2007.
- [4] Collectif, *Turning away from German, GAAP – Accounting Transition Experiences, from German GAAP to IFRS or US-GAAP*. Deloitte, 2004.
- [5] R. Likert, "A Technique for the Measurement of Attitudes", *Archives of Psychology*, n°. 140, pp. 5-55, 1932.
- [6] L. G. Van der Tas, "Evidence of EC Financial Reporting Practice Harmonization: The Case of Deferred Taxation", *European Accounting Review*, vol. 1, n°. 1, pp. 69-104, 1992.

- [7] L.G. Van Der Tas, "Measuring International Harmonization and Standardization: A Comment", *Abacus*, vol. 28, n°. 2, pp. 211-216, 1992.
- [8] L.G. Van der Tas, "Measuring harmonization of financial reporting practice", *Accounting and Business Research*, vol. 18, n°. 70, pp. 157-169, 1988.
- [9] S. Archer, P. Delvaile, and S. McLeay, "A Statistical Model of International Accounting Harmonization", *Abacus*, vol. 32, n°. 1, pp. 1-29, 1996.
- [10] S. Archer, P. Delvaile, and S. McLeay, "The Measurement of Harmonization and the Comparability of Financial Statement Items: Within-Country and Between-Country Effects", *Accounting and Business Research*, vol. 25, n°. 98, pp. 67-80, 1995
- [11] Deloitte, [Online] Available: <http://www.deloitte.com> (2011)
- [12] M. Crozier et E. Friedberg, *L'acteur et le système*. Éditions du Seuil, 1977.
- [13] P. Bernoux, *La sociologie des organisations*, Éditions du Seuil, 1995.
- [14] S. Marquet-Pondeville, *Le contrôle de gestion environnemental: une approche théorique contingente Et Une Étude Empirique Du Cas Des Entreprises Manufacturières Belges*. Presses Universitaires De Louvain, 2003.
- [15] J. Woodward, *Management and Technology*. Her Majesty's Stationery Office, 1958.
- [16] T. Burns and G.M. Stalker, *The Management of Innovation*, Tavistock Publications, 1961.
- [17] R. Aïm, *L'essentiel de la théorie des organisations*. Editions Gualino Publication, 2006.
- [18] P.R. Lawrence and J.W. Lorsch, *Organizations and environment*. Harvard University Press, 1967.
- [19] H. Mintzberg, *Structure et dynamique des organisations*. Éditions d'organisation, 1982.
- [20] Boukar H., « Les facteurs de contingence de la croissance des micro et petites entreprises camerounaises », *La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion des Entreprises*, vol. 44, n°. 237/238, pp. 75-83, 2009.
- [21] D. Katz and R.L. Kahn, *The social psychology of organizations*. John Wiley & Sons Inc, 1966.
- [22] P. Callot, « Intelligence Économique et PME : Le paradigme de l'intelligence perceptuelle », *La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion des Entreprises*, n°. 218, pp. 61-71, 2006.
- [23] B. Mazouz, « Décider autrement, évoluer différemment : Une étude empirique sur la diversité des styles de décision et des trajectoires d'évolution des organisations », *La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion des Entreprises*, n°. 199, pp. 15-50, 2003.
- [24] O. Colot et M. Croquet, « La contribution de variables propres aux PME et à leur dirigeant dans l'explication de la structure financière des PME », *La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion des Entreprises*, n° 228, pp. 61-72, 2007.
- [25] J.R. Feudjo, « Homogénéité, hétérogénéité de l'équipe dirigeante, performance de l'entreprise et enracinement du dirigeant », *La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion des Entreprises*, n°. 219, pp. 115-128, 2006.
- [26] B. Fabi, D.J. Garand, et N. Pettersen, « La GRH : contingences davantage qu'universalité ? Opérationnalisation d'un modèle de contingence », *4^{ème} congrès de l'AGRH*, Jouy-en-Josas, 1993.
- [27] D. Miller and P.H. Friesen, "Strategy-making environment: The third link", *Strategic Management Journal*, n°. 4, pp. 221-235, 1983.
- [28] J.D. Thompson, *Organizations in action, social science bases of administrative theory*. Mc Graw-Hill, 1967.
- [29] R.A. Thiétart, *Précis de direction*. Les Éditions d'organisation, 1980.
- [30] S. Terreberry, "The evolution of organization environments", *Administrative Science Quarterly*, vol. 12, n°. 4, pp. 590-613, 1968.
- [31] D. Bellemare, L. Poulin-Simon, et D.G. Tremblay, *Le paradoxe de l'âgisme dans une société vieillissante : enjeux et défis de gestion*. Éditions Saint-Martin, 1998.
- [32] P.M. Blau, "A formal theory of differentiation in organizations", *American Sociological Review*, vol. 35, n°. 2, 1970.
- [33] J. Child, "Organization structure, Environment and Performance, the role of strategic choice", *Sociology*, pp. 1-22, 1972.
- [34] D. J. Hickson, C. R. Hinings, C. A. Lee, R. E. Schneck, and J. M. Pennings, "A Strategic Contingencies' Theory of Intraorganizational Power", *Administrative Science Quarterly*, vol. 16, n°. 2, pp. 216-229, 1971.
- [35] J. Woodward, *Industrial Organization: Theory and Practice*. Oxford University Press, 1991.
- [36] R. Pérez, « Quelques réflexions sur le management responsable, le développement durable et la responsabilité sociale de l'entreprise », *La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion des Entreprises*, n°. 211-212, pp. 29-46, 2005.
- [37] M. Brasseur, « Le rôle des stéréotypes dans le management de la diversité culturelle : le cas de l'Afrique », *La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion des Entreprises*, n°. 230, pp. 61-67, 2008.
- [38] G. Verna, « Croissance ou survie ? Quelle sera l'attitude la plus probable pour une petite entreprise légale du tiers-monde? », *Gestion 2000*, vol. 4, pp. 93-113, 1994.
- [39] F. Pourtier, « La publication d'informations financières volontaires : un essai de synthèse », *Cahiers électroniques du CRECCI - IAE*, Cahier 08, 2004.

- [40] P.A. Copley, J.J. Gaver, and K.M. Gaver, "Simultaneous estimation of the supply and demand of differentiated audits: evidence from the municipal audit market", *Journal of Accounting Research*, vol. 33, pp. 137-155, 1995.
- [41] E. Tort, « La contingence de la politique comptable des sociétés cotées : le cas de la transition aux normes IFRS », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 13, vol. 3, pp. 171-194, 2007.
- [42] R. Janin, « Les contenus informationnels respectifs du résultat net et des indicateurs de flux de trésorerie dans le contexte français », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 8, vol. 2, pp. 87- 107, 2002.
- [43] T. Jeanjean, « Incitations et contraintes à la gestion de résultat », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 7, vol. 1, pp. 61-76, 2001.
- [44] Y. Mard, « Les sociétés françaises cotées gèrent-elles leurs chiffres comptables afin d'éviter les pertes et les baisses de résultats ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 10, vol. 2, pp. 73-98, 2004.
- [45] D. Masson, *Femmes et politiques: l'État en mutation*. Les Presses de l'Université d'Ottawa, 2005.
- [46] F. Déjean et M. Saboly, « La profession comptable française : entre mimétisme et rivalité ? », *Cahiers de recherche, IAE de Toulouse*, n°. 175, 2006.
- [47] M.S. MIZRUCHI and L.C. FEIN, "The Social Construction of Organizational Knowledge: A Study of the Uses of Coercive, Mimetic and Normative Isomorphism", *Administrative Science Quarterly*, vol. 44, pp. 653-683, 1999.
- [48] H. Moalla, « Les mécanismes de diffusion, d'adoption et de rejet de la méthode ABC dans l'environnement tunisien », *28^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Poitiers, 2007.
- [49] F. Le Roy et Y. Lemarchand, « L'introduction de la comptabilité analytique en France: de l'institutionnalisation d'une pratique de gestion », *Finance Contrôle Stratégie*, vol. 3, n°. 4, pp. 83-111, 2000.
- [50] C. Oliver, "The Antecedents of Desinstitutionalization", *Organization Studies*, vol. 13, pp. 563-588, 1992.
- [51] J.W. Meyer and B. Rowan, "Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony", *American Journal of Sociology*, vol. 83, n°. 2, pp. 340-363, 1977.
- [52] M.T. Dacin, J. Goodstein, and W.R. Scott, Institutional Theory and Institutional Change: Introduction to the Special Research Forum, *Academy of Management Journal*, vol. 45, n°. 1, pp. 45-57, 2002.
- [53] P.J. DiMaggio and W.W. Powell, "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Sociological Review*, vol. 48, n°. 2, pp. 147-160, 1983.
- [54] Meyer, J.W. and Scott, W.R., *Centralization and the legitimacy problems of local government*, In: J.W. Meyer, and W.R. Scott (Eds.), *Organizational environments: ritual and rationality*, Beverly Hills: Sage Publications, pp. 199-215, 1983.
- [55] A. Hawley, *Human ecology*, In: *International encyclopedia of the social sciences (Sills)*, New-York: Ed. Mcmillan, pp. 328-337, 1968.
- [56] R.R. Ritti and F.H. Goldner, "Professional pluralism in an industrial organization", *Management Science*, vol. 16, n°. 4, pp. 233-246, 1969.
- [57] J. Pfeffer and G. Salancik, *The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective*. Harper & Row, 1978.
- [58] L. Coser, C. Kadushin, and W.W. Powell, *The Culture and Commerce of Book Publishing*. Basic Books, 1982.
- [59] M. S. Larson, *The Rise of Professionalism: A Sociological Analysis*. University of California Press, 1977.
- [60] R. Collins, *The Credential Society*. Academic Press, 1979.
- [61] M. Useem, "The social organization of the American business elite and participation of corporation directors in the governance of American institutions", *American Sociological Review*, vol. 44, pp. 553-572, 1979.
- [62] J. G. March and J.P. Olsen, *Ambiguity and Choice in Organizations*. Universitetsforlaget, 1976.
- [63] M. Meyer, "Persistence and change in bureaucratic structures", *76th meeting of the American Sociological Association*, Toronto, 1981.
- [64] M.A. Covalesky and M.W. Dirsmith, "An Institutional Perspective on the Rise, Social Transformation and the Fall of a University Budget Category", *Administrative Science Quarterly*, vol. 33, n°. 4, pp. 562-587, 1988.
- [65] T. J. Fogarty, "Financial Accounting Standard Setting as an Institutionalized Action Field: Constraints, Opportunities and Dilemmas", *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 11, issue 4, pp. 331-335, 1992.
- [66] S. Mézias, "An institutionnal model of organizational practice: financial reporting at the fortune 200", *Administrative science quarterly*, vol. 15, n°. 1990, pp. 431-457, 1990.
- [67] P. Tournon, « Apports et limites de la théorie institutionnelle des organisations, Étude de trois cas d'adoption de normes comptables internationales en France », *21^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité*, Angers, 2000.
- [68] O. Boiral, « La certification ISO 14001 : une perspective néo-institutionnelle », *Management International*, Vol. 10, n°. 3, pp. 67-79, 2006.
- [69] V.L. Carpenter and E.H. Feroz, "Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 26, pp. 565-596, 2001.

- [70] Loi N° 96-112 du 30 décembre 1996 relative au système comptable des entreprises, [Online] Available: http://www.cmf.org.tn/pdf/textes_ref/reglementations/Version_FR/sys_compt_entrep/loi_96-112_301296_fr.pdf (2011)
- [71] World Bank, *Rapport sur le Respect des Normes et Codes, Report on the Observance of Standards and Codes*, 2004. [Online] Available: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_bdi_fre.pdf (2004)
- [72] Agence de Promotion de l'Industrie et de l'Innovation, [Online] Available: <http://www.investintunisia.tn> (2011)
- [73] Ordre des Experts Comptables de Tunisie, [Online] Available: <http://www.oect.org.tn> (2011)