HAL
open science

La perception des changements comptables par les acteurs : le cas du Viêt-Nam

Nhu Tuyên Lê, Marc de Bourmont, Olivier Vidal

To cite this version:

Nhu Tuyên Lê, Marc de Bourmont, Olivier Vidal. La perception des changements comptables par les acteurs : le cas du Viêt-Nam. Comptabilités, économie et société, May 2011, Montpellier, France. pp.cd-rom. hal-00650545

HAL Id: hal-00650545

https://hal.science/hal-00650545v1

Submitted on 10 Dec 2011

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

La perception des changements comptables par les acteurs : le cas du Viêt-Nam

Nhu Tuyên Lê, Enseignant Chercheur, Grenoble École de Management
Courriel : nhu-tuyen.le@grenoble-em.com

Marc de Bourmont, Enseignant Chercheur, Rouen Business School
Courriel : mdb@rouenbs.fr

Olivier Vidal, Maître de Conférences, CNAM INTEC Paris
Courriel : olivier.vidal@cnam.fr

Résumé :

Cet article a pour objet l'étude des déterminants de la perception des changements comptables par les acteurs mêmes de la Comptabilité, dans le contexte de transition économique au Viêt-nam. À partir du traitement statistique d'un questionnaire produit à cet effet, l'étude conduit à quatre résultats : (1) les perceptions des changements sont hétérogènes et conditionnées par le profil des répondants ; (2) il semble exister une différence de perception temporelle entre les changements conceptuels et les changements techniques ; (3) l'étude questionne le postulat selon lequel le principe de prudence est une caractéristique de la comptabilité capitaliste ; (4) une réforme comptable est un processus de transformation sur le long terme ; la perception des changements n'est ni immédiate ni homogène.

Mots clés :
Communisme, capitalisme, économie en transition, perception, Viêt-Nam

Abstract :

The study uses a questionnaire to capture the determinants of the perception by actors dealing with the accounting changes. It leads to four results : (1) the perceptions of the accounting changes are different among respondents depending on the characteristics of their profile; (2) it appears that the perception concerning the conceptual changes and the practical changes reveals discrepancies in terms of time; (3) the study calls into question the generally accepted assumption whereas the conservatism is intimately related to accounting in the capitalism system; (4) the accounting changes are a process of transformation over the long term and the perception of these accounting changes is neither immediate nor homogeneous.

Key words :
Communism, Capitalism, Economy in transition, Perception, Viet Nam

Introduction

De nombreuses études ont montré que la réforme de la comptabilité d'entreprise est l'un des chantiers prioritaires dans le processus de transition des anciennes économies centralisées et dirigées vers le modèle d'économie de marché. Les réformes comptables constituent ainsi sans exception, un point de passage obligé dans tout processus de transition économique, que ce soit dans les pays d'Europe de l'Est (Krzywda et al. 1995, Mackevicius et al. 1996, Young 1999, Sudar et Pitt 2004, Klonowski 2005, Borbély et al. 2006), en Russie (Liberman et al. 1995, Goncharov et al. 2006), ou en Chine (Gervais et Wang 1992, Wang et al. 1998, Evraert et Ding 2000, Duh et al., 2009).

Si la comptabilité en partie double de type communiste n'est plus adaptée à la nouvelle donne, l'alternative est indiscutablement la comptabilité occidentale de type capitaliste (Andreff, 1993 ; Bailey 1995 ; Garrod et McLeay, 1996). Ses règles et principes sont introduits sans trop de résistance via les recommandations et les aides de la part des institutions internationales et/ou des grands cabinets d'audit qui accompagnent les entreprises et investisseurs internationaux vers ces nouvelles destinations.

Les études sur les réformes comptables dans les économies en transition portent principalement sur les changements institutionnels et réglementaires. Rares sont celles qui cherchent à voir comment se réalisent ces changements (Bailey 1995, Richard 1997, Chiapello et Ding 2004, Ezzamel et al. 2007). Ceci s'explique, d'une part, par le nombre élevé et diffus des changements comptables ainsi que par leur rythme d'évolution, et d'autre part, par les difficultés d'accès au terrain (Richard, 1997). Pourtant, la mise en œuvre des nouvelles formes comptables est un processus long qui conduit les nouvelles formes à s'enraciner progressivement et à créer de nouvelles représentations socialement et collectivement partagées. Ce processus mérite d'être attentivement étudié.

L'objectif de l'étude est d'analyser les changements comptables à travers la perception qu'ont les acteurs concernés par ces changements, perception qui participe au processus d'ancrage des nouvelles formes comptables émergentes. La question de recherche qui porte donc sur les déterminants de la perception des changements comptables s'inscrit dans l'étude plus générale des liens entre les changements comptables et leur environnement socio-économique.

L'étude ne porte pas sur les déterminants des changements comptables, mais sur les déterminants de la perception de ces changements. Cette question de recherche est mise à l'épreuve dans un contexte de transition d'une économie communiste vers une économie capitaliste. Le terrain empirique est la transition vietnamienne.

Dans une première partie, l'historique de la transition vietnamienne est présenté et une deuxième partie précise la question de recherche. Dans une troisième partie, la méthodologie de recherche est décrite. La quatrième partie présente les résultats qui sont ensuite discutés dans une cinquième partie.

1. Historique de la transition économique au Viêt-Nam

Le Viêt-Nam a remis en cause le système économique régi par la planification centralisée en 1986 avec le lancement par le parti communiste vietnamien (PCV) d'une nouvelle politique économique connue sous le nom de Đổi mới (qui signifie « renouveau »). Ce renouveau concerne le seul domaine économique, aucun changement n'ayant été entrepris sur le plan politique.

Ce processus a déclenché toute une panoplie de réformes dans les différents domaines de la société économique vietnamienne. Comme dans le cas des autres économies en transition, la comptabilité vietnamienne figurait parmi les chantiers prioritaires de réforme. Ces réformes comptables n'ont pas bénéficié d'une attention des spécialistes de la transition aussi importante que celle attribuée aux réformes macroéconomiques. Pour de nombreux économistes, cette réforme apparaît comme une évidence, sans que la question de l'utilisé de la comptabilité ne soit soulevée (Kornai 1990, Andreff 1993).

Par ailleurs, ayant tiré les leçons des expériences menées dans les autres pays anciennement soviétiques, et soucieux de la stabilité politique du pays, les dirigeants vietnamiens ont adopté une approche prudente et « évolutionnaire » dans la mise en œuvre de leur politique de renouveau (Paquet, 2004). Cette stratégie progressive fait que la transition vietnamienne est un processus en pleine évolution au moment de l'enquête empirique (2002 - 2005), avec la co-existence de nouveautés suite aux réformes et de vestiges de la planification communiste dans le secteur étatique qui regroupe toutes les entreprises relevant des secteurs dits stratégiques.

La transition économique vietnamienne n'a pas une trajectoire linéaire. Elle est ponctuée par des avancées, des périodes de stagnation, voire des retours en arrière consécutifs à des dérapages non maîtrisés dans l'application des réformes. Cependant, trois périodes peuvent être distinguées dans l'histoire politico-économique contemporaine du Viêt-Nam.

Tableau 1 : Périodisation des périodes de la transition économique vietnamienne (1976-2005)

	Période 1 1976 - 1986	**Période 2 1986 – 1995**	**Période 3 1995 – 2005**
Caractéristiques	*Généralisation du socialisme classique*	*Plan mixte ; Émergence du capitalisme*	*Capitalisme*
Congrès du PCV	*1976 : 4e congrès 1982 : 5e congrès*	*1986 : 6e congrès : Politique Đổi mới 1991 : 7e congrès*	*1995 : 8e congrès 2000 : 9e congrès*
Plan quinquennal	*P2 : 1976 – 1980 P3 : 1981 – 1985*	*P4 : 1986 – 1990 P5 : 1991 – 1995*	*P6 : 1996 – 2000 P7 : 2001 – 2005*

La première période qui s'étend de 1976 à 1986 a vu la généralisation du modèle d'économie de type communiste du nord dans tout le pays réunifié. Dans l'économie communiste, les entreprises sont des entreprises créées, financées et gérées par les autorités centrales (dont le Ministère des finances et le Ministère du Plan). Elles n'ont pas d'entité propre. Elles constituent des maillons composant une énorme mégastructure qu'est l'économie nationale. Ces entreprises sont dotées de deux missions relevant de l'idéologie communiste à savoir produire pour répondre aux besoins de la nation et pourvoir du travail à la population active. Elles reçoivent des ressources budgétaires pour remplir ces deux missions. Le respect des quotas de production annuels, négociées entre les entreprises et les instances de tutelles, est le

critère le plus important dans la mesure de la performance. Les entreprises vietnamiennes sont entretenues selon un système de subsides de l'État. Elles deviennent passives, attendent les directives, et la compensation des pertes de la part de l'État. Ceci entraîne le pays dans une crise de pénurie chronique comme l'ont souligné les auteurs occidentaux (Lê van et Mazier 1998, Lavigne 1999, Paquet 2004, Nguyen 2004) et reconnu les dirigeants vietnamiens à travers les résolutions des 5ème et 6ème Congrès du PCV (Histoire des politiques financières de l'État, tome II, 1995).

La deuxième période qui s'étend de 1986 à 1995 se caractérise par des réformes économiques qui combinent plan et marché. Si 1986 est une année emblématique avec l'annonce du Đổi mới, il apparaît que dès 1978 des mesures dites d'ajustement avaient été entreprises par les dirigeants politiques afin de remédier à la situation de pénurie. Les entreprises sont autorisées à se ravitailler sur les marchés libres afin de faire tourner les usines qui sont en sous production. Les paysans peuvent revendre en partie leurs récoltes sur les marchés libres. Les postes de contrôle entre les provinces afin de réprimer le commerce libre sont abolis. Ces mesures sont qualifiées de triple plan qui est composé de trois volets :

- Le plan A est obligatoire et les quotas de production sont fixés par les Ministères de tutelle. La production est destinée aux clients désignés par l'État selon un prix de vente prédéterminé par l'Agence Nationale des prix.
- Le plan B est encouragé pour rentabiliser les moyens de production mis à la disposition des entreprises étatiques. La production sera vendue soit aux institutions étatiques sur la base des prix négociés, soit vendue sur les marchés libres.
- Le plan C est facultatif. Ce plan est destiné principalement pour la réutilisation des rebus issus des plans B et C.

L'entreprise acquiert de l'autonomie dans la gouvernance et les décisions d'exploitation, et ces mesures d'ajustements pourraient être interprétées comme une étape de préparation à la décision d'octroyer de l'autonomie financière aux entreprises étatiques et à l'abolition du système de subsides de l'État. Toutefois, le Triple Plan n'a aucunement remis en cause la planification centralisée.

Si les réformes commencent avant même 1986 et la résolution du 6ème congrès d'abandonner officiellement le système d'économie dirigée, il faudra encore dix années suite à l'annonce du Đổi mới pour préparer le terrain, tant sur le plan politique que juridique. Le Đổi mới incarne un point de non retour, mais l'année 1986 ne peut servir pour autant d'année pivot d'une réforme qui n'a pas été linéaire.

La troisième période qui s'étend de 1995 à 2005 voit l'apparition d'une économie de type capitaliste. Après la chute du mur de Berlin, à l'instar d'autres pays communistes le Viêt-Nam se rapproche de la communauté internationale et les premières entreprises d'économie mixte avec participation de capital étranger appelées « joint-ventures » voient le jour. De plus les institutions financières internationales apportent leur aide pour la reconstruction du pays. L'année 1995 est également marquée par l'adhésion du Viêt-Nam au sein de l'association des nations du sud-est asiatique (ANSEA) et à l'AFTA, la zone de libre-échange de l'ANSEA.

Dans le cadre du projet d'assainissement et de renforcement du secteur étatique, le programme de privatisation (qui avait démarré par une phase pilote en 1992) prend de l'ampleur, mais les secteurs dits stratégiques demeurent dans le giron de l'État. Pour les

dirigeants politiques du parti communiste vietnamien, le secteur public doit encore assurer le rôle de pilier de l'économie nationale. L'émergence d'un secteur privé composé principalement de petites et moyennes entreprises s'accompagne donc de la naissance de groupes étatiques, connus sous l'appellation de Compagnies générales, qui proviennent des fusions des anciennes entreprises étatiques d'un même secteur afin d'atteindre une taille critique sur les marchés, nationaux et internationaux.

Si l'émergence du capitalisme se réalise de manière progressive, l'année 1995 est cependant marquée par la publication de textes importants en ce qui concerne le statut des entreprises et la comptabilité. C'est en 1995 qu'est publiée la nouvelle réglementation comptable : le RCE (Régime Comptable d'Entreprise), équivalent pour le Viêt-Nam du PCG en France. Le Ministère des finances, dont dépend le département de normalisation comptable, est appelé à repenser la comptabilité d'entreprise. L'influence internationale est forte puisque la comptabilité est le langage des affaires avec lequel les autorités gouvernementales vietnamiennes échangent avec les institutions financières internationales, ainsi que les entreprises vietnamiennes avec leurs partenaires étrangers. Par ailleurs, 1995 est l'année de la naissance d'un véritable droit des sociétés qui se déroule en deux temps. En 1995, la loi sur les entreprises étatiques accorde un statut juridique indépendant aux entreprises anciennement nationales, et en 1998 ce texte est complété par une loi unifiée sur les sociétés.

Tableau 2 : Formes juridiques d'entreprise au Viêt-Nam (1976-2005)

<table>
<tr><th>Statut</th><th>Compagnie étatique et coopérative</th><th>Économie informelle</th><th>Joint-Venture</th><th>Entreprise privée</th><th>Compagnie (privée)</th><th>Entreprise étatique</th><th>General Corporation étatique</th></tr>
<tr><td>1976</td><td>Pas de loi</td><td rowspan="2">Entités familiales, artisanales</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>1986</td><td>Pas de loi</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>1990</td><td></td><td>Loi sur les investissements étrangers</td><td></td><td></td><td>Autonomie progressive sans statut juridique</td><td></td></tr>
<tr><td>1995</td><td></td><td rowspan="2">Entités non classées</td><td>Loi sur les investissements étrangers</td><td>Loi sur les entreprises privées</td><td>Loi sur les compagnies</td><td colspan="2">Loi sur les entreprises étatiques</td></tr>
<tr><td>1998</td><td></td><td>Loi sur les investissements étrangers</td><td colspan="4">Loi sur les sociétés</td></tr>
</table>

En conclusion, comme le font la plupart des auteurs qui ont travaillé sur la transition économique du Viêt-Nam (Lê van et Mazier 1998, Paquet 2004), l'année 1995 est considérée comme l'année pivot de l'introduction du capitalisme.

2. Les changements comptables

Après avoir présenté les quatre dimensions qui caractérisent les changements comptables induits par la transition entre une économie soviétique vers une économie capitaliste, la perception de ces changements par les acteurs est analysée et des facteurs explicatifs sont présentés.

2.1. Quatre dimensions des changements comptables

Les changements de l'environnement économique s'accompagnent donc en 1995 de changements comptables radicaux. Pour décrire ces changements, quatre dimensions sont identifiées. Une première dimension concerne les objectifs attribués à la comptabilité qui évoluent durant la période de transition. Trois concepts plus précis, caractéristiques des différences fondamentales qui opposent système capitaliste et système communiste, font l'objet de questions plus ciblées : le concept de résultat, le concept de capital et le principe de prudence.

- *Changement des objectifs de la comptabilité*

Les entreprises deviennent des entités juridiques à part entière suite à l'octroi de l'autonomie financière, après 1995. La transformation des entreprises en personnes morales (qu'elles soient publiques ou privées) redéfinit les relations entre les entreprises et l'État. La comptabilité n'est plus destinée exclusivement à l'État. L'entrée en scène d'autres acteurs dont les actionnaires, les banquiers, les clients et les salariés, et les réformes sur le plan économique modifient fortement les objectifs de la comptabilité d'entreprise (Bailey 1995, Richard 1997, Winkle et al. 1994, Krzywda et al. 1998, Konings et Vandenbussche 2004, Patton et Zelenka 1997).

- *Changement du concept de capital*

L'un des axes de changement systémique dans la transition économique est la notion de capital dans le sens juridique, comptable et financier du terme. Avant 1995, il n'y avait pas de notion de capital au sens capitaliste du terme. L'introduction de la notion de propriété privée et la délimitation des frontières de la firme rend le format de présentation du bilan communiste caduque car ce bilan ne distingue pas les différentes ressources (ou éléments du patrimoine) mises à la disposition de l'entreprise en fonction de la nature de leur propriétaire. En effet, sous le communisme, tout vient de l'État et la présentation répond à la logique des objectifs d'utilisation des ressources allouées, comme par exemple les investissements, la production, ou les grands travaux. L'objectif principal de la comptabilité est de permettre au Ministère des Finances de bien contrôler par exemple si les montants destinés à acquérir des biens fixes ne sont pas utilisés pour l'exploitation. La réglementation est très stricte sur ce point. Les ressources sont allouées avec des objectifs économiques bien déterminés et les entreprises n'ont pas le droit d'utiliser les ressources différemment.

Avant 1995, il n'y a pas non plus de distinction entre les emprunts bancaires et les capitaux propres. Les deux sont constitués de ressources appartenant à l'état puisque toutes les banques sont nationales. Avec l'arrivée des capitaux privés en 1995, l'évolution de la notion de capital explique l'adoption de la présentation occidentale du bilan avec notamment la distinction nette entre les capitaux propres et les dettes.

- *Changement du concept de résultat*

Le résultat comptable n'est pas un simple agrégat calculatoire. C'est aussi un construit qui est l'enjeu d'une confrontation d'intérêts des différentes parties prenantes et qui a des conséquences tant sur le plan comptable que sur le plan social et économique. Il permet de

mesurer l'impôt versé à l'État et aux collectivités publiques. Il permet de déterminer la part distribuée aux différents acteurs de l'entreprise. À chaque changement de politique économique, le Ministère des finances vietnamien est amené à modifier les éléments de calcul du résultat comptable et fiscal, et les règles de répartition du résultat.

Avant 1995, les prix étant prédéterminées, le profit est théoriquement acquis si les ressources allouées arrivent en temps et en heure et que l'entreprise les utilise correctement. La notion de résultat n'a pas réellement de sens. L'un des principaux critères de mesure de performance de l'entreprise est le respect des normes de consommations (ne pas dépasser les normes prescrites) et des quotas de production (en termes de quantités). Les richesses dégagées par toutes les entreprises sont rapatriées au niveau central et l'État au nom du Peuple redistribue à la population en fonction des besoins.

Comme tous les prix sont déterminés, le résultat n'est que la différence de ces prix administrés. Si l'entreprise consomme dans les normes, travaille bien pour pallier aux aléas du système et arrive à produire en quantités, le résultat comptable est systématique et donc l'entreprise pourra garder un certain pourcentage de ce résultat prédéterminé pour constituer des stocks de ressources comme le fonds pour le développement de l'activité économique, le fonds pour les primes aux salariés, le fonds pour le bien être des salariés qui peut financer une crèche ou de l'élevage (car pendant les périodes difficiles, les entreprises ont cultivé des terres et élevé des porcs pour les distribuer aux salariés à l'occasion du nouvel an vietnamien). Le résultat n'est donc pas un agrégat permettant de mesurer la performance économique de l'entreprise.

À côté de la comptabilité, la politique fiscale joue un rôle très important dans la détermination du résultat. Il n'y a pas de différence entre résultat économique et résultat fiscal. Tout est déterminé au niveau du Ministère des finances. Les autorités fiscales relèvent aussi du Ministère des Finances.

La phrase « (…) qu'on s'évertue à travailler plus, qu'aura-t-on de plus que saumure et aubergines (…) » est emblématique de l'état d'esprit du travailleur fonctionnaire vietnamien dans le système d'économie de subventions. Face à cette situation, les dirigeants vietnamiens ont mis en place différentes politiques pour responsabiliser les entreprises comme l'accord de l'autonomie financière et la suppression de la politique de subsides en cas de pertes. La transformation des anciennes entreprises étatiques ainsi que l'émergence des joint-ventures ont introduit la notion de profit comme agrégat de mesure de performance de l'activité économique d'une entreprise net de toute obligation vis-à-vis des tiers dont les salariés.

- *Changement du principe de prudence*

Il y a unanimité parmi les auteurs (Bailey 1995, Richard 1997, Chiapelo et Ding 2004, Borbély et al. 2006, Ezzamel et al. 2007) pour considérer que le principe de prudence est une spécificité du système comptable capitaliste. En effet, dans un système économique communiste dans lequel les moyens de production appartiennent à l'État, l'entreprise ne court aucun risque. Elle n'a pas besoin de constituer des ressources afin de renouveler ou maintenir ses actifs puisque l'État pourvoit à tous ses besoins. Dans un système comptable communiste par exemple, les amortissements sont considérés comme des versements (des décaissements) effectués par l'entreprise à l'État, qui en contrepartie alloue des versements pour financer les investissements lorsqu'ils sont nécessaires. La comptabilité communiste a pu être comparée à

une comptabilité de caisse pour cette raison. L'apparition, plus que le changement, du principe de prudence est donc considérée comme incontournable.

En conclusion, l'objectif de l'étude est de tester la perception qu'ont les acteurs de la comptabilité vietnamienne, des changements apportés aux quatre dimensions précédemment identifiées. Les acteurs de la comptabilité ont-ils perçus les changements des objectifs de la comptabilité, du concept de capital, du concept de résultat et du principe de prudence ?

2.2. La perception des changements

La littérature sur la perception des changements comptables dans les pays en transition est peu importante. Elle est présentée, puis des déterminants à la perception des changements comptables sont évoqués et décrits dans la partie qui suit.

La littérature sur la perception des changements

La plupart des auteurs qui se sont intéressés aux changements comptables dans les économies en transition adoptent une démarche historique narrative, généralement sur la base d'études documentaires, comme par exemple Bailey (1995), Richard (1997), Eyraud (2004) ou Sucher et al. (2005). Très peu d'études ont mis en œuvre des enquêtes sous forme d'entretiens, et encore moins sous forme de questionnaires. Les difficultés d'accès aux sources d'information et notamment dans le cas du Viêt-Nam, la barrière linguistique, sont autant d'entraves qui expliquent cet état de fait. Une autre raison provient du caractère secret du domaine de la comptabilité dans les anciens pays soviétiques. Les résultats obtenus dans le cadre de cette étude sont à ce titre le fruit d'un vrai parcours du combattant.

Quatre études se distinguent pour avoir mis en œuvre des enquêtes, généralement sous forme d'entretiens. L'article d'Ezzamel et al. (2007) se fonde sur l'analyse de discours au travers de textes réglementaires comptables, de retranscriptions de débats et de commentaires politiques, ainsi que de 52 entretiens oraux semi-directifs auprès de comptables. Il montre comment l'idéologie politique véhiculée par les dirigeants politiques chinois a facilité l'introduction du principe de prudence en Chine sous le règne de Deng Xiao Ping. L'article de Sucher et al. (1996) se fonde sur des entretiens pour étudier le cas de la République Tchèque. Les auteurs étudient comment la notion de juste valeur est interprétée par les praticiens locaux, les auditeurs locaux et internationaux. Les travaux de Boross et al. (1995) portent sur la mise en œuvre de la nouvelle loi comptable en Hongrie par les praticiens. C'est une enquête sous forme de 13 entretiens semi-directifs menée auprès de comptables locaux et étrangers vivant en Hongrie. L'étude mesure la perception des acteurs qui doivent mettre en œuvre les nouvelles réglementations, et leur opinion sur les changements qui les affectent le plus. Illès et al. (1996) qui étudient le même sujet ont recours à un questionnaire auprès de 44 personnes dont 29 sont des directeurs financiers, suivi d'une vingtaine d'entretiens individuels.

En conclusion, ces études s'intéressent à chaque fois à la perception d'un principe comptable isolément (juste valeur, prudence). Aucune étude n'a jamais tenté d'appréhender la perception des changements comptables dans leur ensemble.

Les déterminants de la perception du changement

Les causes permettant d'expliquer la différence de perception du changement sont regroupées en trois familles : les causes liées à la formation et au statut des acteurs, celles liées à leur expérience professionnelle, et celles liées à leur vécu extraprofessionnel. Elles sont présentées ici de manière synthétique, et développées plus loin dans la présentation des hypothèses.

- *Formation et statut des acteurs*

La formation des praticiens comme des utilisateurs de l'information comptable fournit les codes communs permettant de décrypter les représentations comptables. Dans le cas du Viêt-Nam, on assiste à un phénomène très intéressant de « melting-pot » entre d'un coté les personnes formées à l'école soviétique et de l'autre celles formées à l'école occidentale.

Dans la première catégorie peuvent figurer des personnes qui viennent du nord, plutôt âgés, travaillant dans des entreprises étatiques et peut être formés en ex-URSS ou dans d'autres pays de l'ancien bloc du COMECON comme l'ex-RDA. Dans la seconde catégorie peuvent figurer des personnes d'un certain âge originaires du sud et ayant déjà eu l'occasion de travailler avec la comptabilité française ou américaine avant 1976, mais aussi des jeunes qui sont nés après la période du Đổi Mới, celles qui sont initiées au métier d'audit (profession qui n'existait pas avant 1992 au Viêt-Nam), ou qui enseignent la comptabilité depuis 1995.

La formation (durée des études, pays ou ces études ont été faites) ou le statut (cadre dirigeant, professeur ou auditeur) peuvent donc influencer la capacité des acteurs à appréhender les changements comptables.

- *Expérience professionnelle de l'acteur*

La comptabilité est un langage codé, réglementé qui propose des formes de représentations qui participent à construire des représentations sociales collectivement partagées concernant l'économie. C'est la raison pour laquelle l'environnement de l'entreprise où travaille le répondant au questionnaire est un facteur important qui permet d'expliquer la perception du répondant.

Avant 1995, l'ensemble des entreprises étaient étatiques et les normes comptables de type communiste étaient appliquées de manière homogène. Après 1995, les statuts des entreprises divergent. Certaines entreprises demeurent étatiques, alors que d'autres deviennent privées. Des entreprises sont crées sous forme de « joint-ventures » et sont largement influencées par leurs partenaires étrangers régis par des règles comptables capitalistes. Certains secteurs d'activité jugés stratégiques demeurent contrôlés par l'État.

Ainsi, les acteurs de la comptabilité peuvent être largement influencés par leur pratique professionnelle. Les acteurs n'ayant pas changé de milieu d'évolution se contentent de leurs conditions initiales et ignorent volontairement le changement en se complaisant dans leurs anciennes représentations sociales. Par exemple, si le milieu de travail des vétérans qui ont connu le système communiste n'a pas réellement évolué après 1995, il est probable qu'ils n'aient pas perçu ou mal perçu les changements.

- *Expérience extraprofessionnelle de l'acteur*

Puisque les formes comptables incarnent des représentations sociales collectivement partagées (Capron 2005), les expériences extraprofessionnelles peuvent contribuer à la compréhension et à la perception des changements comptables par les acteurs. Ainsi, plusieurs auteurs ont déjà souligné, dans la foulée des travaux de Hofstede (1980), souligné l'influence de facteurs culturels sur les règles comptables.

Le tableau 3 ci-dessous présente les trois décennies de l'étude et les populations censées en avoir été témoins :

Tableau 3.: Les différentes générations confrontées au processus de transition au Viêt-Nam

Année de naissance	1975 : Généralisation du système économique de type communiste		1986 : Déclaration de la politique Đổi Mới		1995 : Économie de type capitaliste	
	Âge	Témoin	Âge	Témoin	Âge	Témoin
Avant 1945	Plus de 30 ans	**Oui**	Plus de 45 ans	**Oui**	Plus de 50 ans	**Oui**
1945-1955	20ans – 30ans	**Oui**	35ans – 45 ans	**Oui**	40ans – 50ans	**Oui**
1955-1965	10ans – 20ans	Non	25ans – 35 ans	**Oui**	30ans – 40ans	**Oui**
Après 1965	Moins de 10ans	Non	Moins de 20ans	Non	Moins de 30 ans	**Oui**

La population qui peut être considérée comme témoin du processus global de la transition économique vietnamienne (appelée « vétérans ») est née avant 1955. Tandis que les acteurs nés après 1965 n'ont pas connu la société communiste. En effet, ces jeunes ont entamé leur activité professionnelle au moment où le modèle d'économie de marché commence à s'installer.

L'âge est donc susceptible de jouer un rôle important dans la perception des changements, mais il n'est pas le seul. Le degré d'implication des acteurs dans le processus d'évolution économique (mesuré par exemple par l'appartenance politique), mais aussi le sexe ou l'origine géographique des acteurs, peuvent également jouer un rôle.

2.3. Retour sur la question de recherche

L'étude s'intéresse aux déterminants de la perception du changement de la comptabilité par ses acteurs. Quatre dimensions de la comptabilité sont plus précisément ciblées par l'étude : (1) les objectifs de la comptabilité, (2) le concept de capital, (3) le concept de résultat et (4) le principe de prudence. Par ailleurs, plusieurs facteurs explicatifs ont été réunis autour de trois pôles : (1) la formation, (2) l'expérience professionnelle, et (3) le vécu extraprofessionnel de l'acteur. La partie suivante présente la méthodologie de recherche.

3. Méthodologie

Dans la mesure où la recherche a pour objet principal l'étude des déterminants d'une perception des changements comptables par les acteurs mêmes de la comptabilité, la première étape des travaux a consisté, après l'administration du questionnaire, à construire quatre « scores » à partir des réponses, permettant de mesurer la perception des changements

comptables induits par la Réforme de 1995 au Viêt-Nam au travers des quatre dimensions comptables : (1) les changements concernant les objectifs de la comptabilité, (2) les changements concernant le concept de capital (3) les changements concernant le concept de résultat et, enfin, (4) les changements concernant le principe de prudence.

Dans un second temps et comme cela est l'usage dans les études portant sur les déterminants, ces quatre scores (respectivement dénommés Scoreobj, Scorecap, Scoreres et Scorepru) ont été considérés comme quatre variables dépendantes dont les variations étaient susceptibles d'être expliquées par un certain nombre de caractéristiques des répondants. Ces caractéristiques représentent les variables indépendantes (déterminants) étudiées. Elles mesurent les trois dimensions présentées précédemment : (1) la formation (2) l'expérience professionnelle et (3) le vécu extraprofessionnel des répondants. Elles sont opérationnalisées en douze variables.

Les développements qui suivent ont pour objet d'apporter des précisions (1) sur l'élaboration du questionnaire, (2) sur la manière dont les quatre scores de perception des changements comptables ont été élaborés et (3) sur les hypothèses qui ont été testées dans le cadre de cette étude. Enfin, (4) les modèles de régression qui ont été estimés dans le cadre des analyses statistiques sont présentés.

3.1. Le questionnaire

Le questionnaire a été administré entre 2003 et 2005 auprès de 1450 acteurs de la comptabilité au Viêt-Nam. Il comportait plus d'une centaine de questions, mais seules 26 font l'objet de l'étude présentée, dans la mesure où il a été décidé de ne conserver en vue des traitements statistiques que les réponses aux questions qui devaient permettre aux personnes interrogées de percevoir les changements comptables engendrés par la Réforme comptable de 1995 (les autres questions posées étant des questions « filtre » pour lesquelles les répondants devaient trouver qu'il n'y avait pas eu de changement comptable opéré).

La population interrogée est extrêmement diversifiée et cherche à atteindre la totalité des acteurs de la comptabilité dans leur ensemble. Les questionnaires ont été distribués directement par des personnes qui avaient proposé leur aide (par exemple des enseignants qui interviennent dans des cours de formation continue pour cadres dirigeants, des comptables issus de contacts personnels et leurs anciens camarades de promotion universitaire, etc.). Chaque questionnaire était accompagné d'une enveloppe timbrée pour la re-expédition à une adresse à Hồ Chí Minh Ville. Les répondants sont donc aussi bien des praticiens, des professeurs, des auditeurs, des cadres d'entreprise, issus du nord ou du sud Viêt-Nam, et travaillant dans des PME comme dans des grandes entreprises de divers secteurs d'activité.

Le taux de réponse est de l'ordre de 10% (147 réponses), mais 32 questionnaires ont été éliminés car inexploitables. Au final, le nombre de questionnaires dépouillés est de 115, soit près de 8% de la population. Ce taux est relativement faible dans l'absolu, mais il est tout à fait satisfaisant si on le compare à d'autres études sur les pays en transition (Boross et al. 1995, Illés et al. 1996).

3.2. Élaboration des scores de perception des changements comptables

Les quatre scores de perception de perception des changements comptable ont été calculés en deux étapes.

Chacune des vingt-six questions posées comportait deux parties. En effet, chacune des questions était posée deux fois, une première fois concernant la période avant 1995, une seconde fois concernant la période post-1995. La confrontation des réponses aux deux questions permettait ainsi de mesurer la perception du changement.

Par exemple, la paire de questions 18.1 et 19.1 participe à la mesure de la perception du changement des objectifs comptables. Elles sont formulées de la manière suivante :

Q. 18.1. L'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes pour la gestion interne **avant 1995** servait à prendre des décisions d'investissement : VRAI / FAUX

Q. 19.1. L'information comptable publiée par les entreprises vietnamiennes pour la gestion interne **après 1995** servait à prendre des décisions d'investissement : VRAI / FAUX

Quatre paires de réponses sont donc possibles. VV, VF, FV, FF. Pour chaque paire de questions, une réponse « benchmark » est attendue par le chercheur. Dans l'exemple, la réponse attendue est « F/V » puisque la comptabilité avant 1995 ne servait pas à prendre des décisions d'investissement. Les financements venant de l'état, les décisions d'investissement ne dépendaient pas des performances individuelles des entreprises. Les acteurs qui répondent « F/V » ont donc perçu un changement qui a effectivement eu lieu. Par contre, les acteurs qui répondent F/F n'ont pas perçu le changement. Il en est de même des acteurs qui répondent V/V. Le dernier cas de figure concerne les acteurs qui répondent V/F. Ces acteurs perçoivent un changement qui n'a pas eu lieu (leur perception est inverse à la réalité). Il ne faut donc surtout pas les traiter de la même manière que les premiers (ceux qui ont perçu correctement le changement qui a réellement eu lieu). Dans une première étape et pour confectionner chaque score de perception du changement, un score positif de +1 est donc calculé pour chaque question lorsque l'acteur perçoit un changement qui a eu lieu, 0 lorsque l'acteur ne répond pas à l'une, à l'autre, ou aux deux questions formant la paire, et un score négatif de -1 lorsque l'acteur ne perçoit pas le changement ou perçoit un changement inverse à celui qui a eu lieu.

Chaque dimension est mesurée par plusieurs paires de questions. Le score de perception du changement des objectifs de la comptabilité est ainsi mesuré à partir de 4 paires de questions, les scores de perception du changement de la notion de capital, de la notion de résultat, et du principe de prudence à partir de 3 paires chacun. Ce sont donc (4+3+3+3)x2=26 questions qui sont l'objet de l'étude[1]. Chaque score (compris entre -3 ou -4 et +3 ou +4) a donc été ensuite converti en un score entre -5 et +5 au cours d'une deuxième étape.

[1] Le questionnaire initial prévoyait également une nombre presque équivalent de paires de questions pour mesurer la perception du non changement. Des questions interrogeaient en effet les participants sur des aspects de la réglementation qui n'avaient pas évolué. Un score de perception du non changement a été construit et 4 modèles de déterminants supplémentaires ont été mis en œuvre. Leurs résultats n'apportant aucun élément nouveau, ils ne sont pas présentés dans l'article.

Au final, plus le score est élevé (plus il est proche de +5), plus l'individu perçoit les changements comptables qui ont eu lieu, et plus il est faible (proche de -5), moins il perçoit ces changements, sachant que les quatre scores obtenus peuvent être décrits comme suit :

- le score de perception des changements concernant les objectifs de la comptabilité a été dénommé Scoreobj ; il décrit un degré de perception des changements comptables **d'ordre conceptuel** liés à la Réforme de 1995.

- les scores de perception des changements concernant les concepts de résultat, de capital et de prudence ont respectivement été dénommés Scoreres, Scorecap et Scorepru ; ces trois scores reflètent par opposition le degré de perception des changements comptables perçus par les acteurs **sur un plan pratique**.

3.3. Les hypothèses testées

L'étude porte sur l'influence de douze caractéristiques des acteurs de la comptabilité interrogés sur les quatre scores de perception des changements comptables induits par la Réforme de 1995 au Viêt-Nam. Ces douze facteurs explicatifs sont ventilés en trois catégories :

- Une première catégorie représentative du degré de formation des répondants (position hiérarchique, statut de professeur et / ou d'auditeur, durée des études et réalisation de tout ou partie des études à l'étranger).
- Une deuxième catégorie relative à l'expérience professionnelle des répondants (secteur d'activité, nature publique ou privée, présence d'investissements étrangers, taille de l'entreprise dans laquelle travaille l'acteur).
- Une troisième catégorie relative au vécu extraprofessionnel des répondants (sexe, âge, membre du PCV, résident du Sud Viêt-Nam).

Les hypothèses relatives à ces douze déterminants sont développées ci-après.

3.3.1. La formation et le statut de l'acteur

Quatre variables sont utilisées pour mesurer la formation et la profession des acteurs.

Position hiérarchique

Les responsables d'entreprises étatiques ayant été nommés par l'État, le plus souvent pour une période longue, et ces entreprises demeurant gérées « à l'ancienne », ils sont moins à même de percevoir les changements. À l'inverse, les dirigeants d'entreprises privées sont plus à même de comprendre les changements induits par la mise en place d'une comptabilité de type capitaliste. Ces derniers représentent 52% des répondants.

Hypothèse 1 : Il existe une association négative entre les différents scores de perception des changements comptables et le fait que les personnes interrogées soient Directeurs d'une entreprise de type étatique

Cette variable (variable Chefdir) a été opérationnalisée sous la forme d'une variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée étaient Directeur d'une entreprise étatique et codée 0 sinon.

Auditeur ou professeur

Compte tenu de leurs activités d'enseignement ou de l'exercice d'une profession d'audit, ces acteurs (qui représentent 10% des répondants) connaissent la réglementation comptable à fond. Cette caractéristique est d'autant plus discriminante que la réglementation change rapidement, et dans les moindres détails. La plupart des entreprises sont totalement dépassées. Le corps des professeurs est ainsi mobilisé et envoyé dans tout le Viêt-Nam par le Ministère des Finances (MOF) pour animer des séminaires de formation chaque fois qu'il y a un remaniement profond de la règlementation par exemple (en 1995, mais aussi en 1988, en 2003, et durant les différentes vagues de publications des normes accompagnées d'une multitude de circulaires d'application). Les auditeurs, comme les professeurs sont donc plus à même de percevoir rapidement les changements induits par le passage d'une économie de type communiste à une économie de type capitaliste.

Hypothèse 2 : Il existe une association positive entre les différents scores de perception des changements comptables et le fait que les personnes interrogées aient des activités de Professeur et/ou d'Auditeur.

Cette variable (variable Profaudit) a été opérationnalisée sous la forme d'une variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée avait des activités académiques et/ou des activités d'audit et codée 0 sinon.

Durée des études

Plus la durée des études des personnes interrogées aura été longue, plus le degré d'érudition des personnes interrogées devrait être élevé. Le degré de perception des changements induits par le passage d'une économie de type communiste à une économie de type capitaliste devrait être proportionnel à la durée des études des personnes interrogées.

Hypothèse 3 : Il existe une association positive entre les différents scores de perception des changements comptables et la durée des études des personnes interrogées.

Cette variable (variable Dureeetud) a été opérationnalisée sous la forme d'une variable continue (de 3 à 7) fonction de la durée des études (en années) des personnes interrogées.

Études à l'étranger

Les personnes interrogées ayant réalisé des études à l'étranger (soit 7% des répondants) et ayant donc déjà été confrontées à des raisonnements économiques de type capitaliste devraient être plus à même d'avoir perçu les changements induits par le passage d'une économie de type communiste à une économie de type capitaliste.

Hypothèse 4 : Il existe une association positive entre les différents scores de perception des changements comptables et le fait que les personnes interrogées aient réalisé toute ou partie de leurs études à l'étranger.

Cette variable (variable Eduetr) a été opérationnalisée sous la forme d'une variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée a réalisé tout ou partie de ses études à l'étranger et codée 0 sinon.

3.3.2. L'expérience professionnelle de l'acteur

Quatre variables sont utilisées pour mesurer l'influence de l'activité professionnelle des acteurs.

Entreprise d'état

Compte tenu de modes de gestion différents des entreprises d'État et des entreprises privées, les personnes interrogées travaillant au sein d'entreprises étatiques (soit 37% des répondants) auront une perception des changements induits par le passage d'une économie de type communiste à une économie de type capitaliste moins importante que celle des personnes interrogées travaillant au sein d'entreprises privées.

Hypothèse 5 : Il existe une association négative entre les différents scores de perception des changements comptables et le fait que les personnes interrogées travaillent au sein d'une entreprise étatique.

Cette variable (variable Edetat) a été opérationnalisée sous la forme d'une variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée travaille au sein d'une entreprise étatique et codée 0 sinon.

Entreprise de service

Les entreprises du secteur tertiaire sont les plus à même à avoir été crées, après 1995, sous forme d'entreprises privées avec des investissements étrangers (souvent issus de familles vietnamiennes émigrées). Les acteurs de la comptabilité travaillant dans ces entreprises (qui représentent 56% des répondants) sont donc plus susceptibles de percevoir les changements comptables.

Hypothèse 6 : Il existe une association positive entre les différents scores de perception des changements comptables et le fait que les personnes interrogées travaillent au sein d'une entreprise de prestation de services.

Cette variable (variable Eservice) a été opérationnalisée sous la forme d'une variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée travaille au sein d'une entreprise de prestations de services et codée 0 sinon.

Entreprise filiale d'un groupe étranger

Les personnes travaillant au sein d'entreprises étrangères ou d'entreprises financées pour partie par des capitaux étrangers (joint-ventures) peuvent avoir été « initiées » aux pratiques capitalistes plus tôt pou plus vite que les personnes travaillant au sein d'entreprises vietnamiennes. Ils représentent 25% des répondants.

Hypothèse 7 : Il existe une association positive entre les différents scores de perception des changements comptables et le fait que les personnes interrogées travaillent au sein d'une entreprise étrangère.

Cette variable (variable Eetr) a été opérationnalisée sous la forme d'une variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée travaille au sein d'une entreprise étrangère et codée 0 sinon.

Taille de l'entreprise

Dans les entreprises de grande taille (qui représentent 19% des répondants), le degré de perception des changements induits par le passage d'une économie de type communiste à une économie de type capitaliste peut avoir été moindre dans la mesure où ces groupes sont soumis à une certaine inertie.

Hypothèse 8 : Il existe une association négative entre les différents scores de perception des changements comptables et la taille des entreprises auxquelles les personnes interrogées appartiennent.

Cette variable (variable Taille) a été opérationnalisée sous la forme d'une variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée travaillait au sein d'une entreprise de plus de 500 personnes et codée 0 sinon.

3.3.3. Le vécu extraprofessionnel de l'acteur

Quatre variables sont utilisées pour mesurer l'influence du vécu extraprofessionnel des acteurs.

Âge

Le degré de perception des changements induits par le passage d'une économie de type communiste à une économie de type capitaliste devrait être une fonction inverse de l'âge des personnes interrogées. En effet, les personnes les plus jeunes n'auront pas été soumises pendant longtemps à une économie de type communiste et devrait donc être mieux à mêmes d'avoir perçu ces changements. La population née après 1965 représente 55% des répondants.

Hypothèse 9 : Il existe une association négative entre les différents scores de perception des changements comptables et l'âge des personnes interrogées.

Cette variable (variable Age) a été opérationnalisée sous la forme d'une variable continue représentative de l'âge des personnes interrogées.

Sexe

La société communiste vietnamienne était une société théoriquement égalitaire, mais la structure sociale traditionnelle vietnamienne ne l'était pas. De fait, la plupart des postes à responsabilité sont occupés par des hommes. Il est probable que l'avènement de la société capitaliste s'accompagne d'une plus grande implication des femmes dans le fonctionnement

des entreprises, et que les femmes (qui représentent 63% des répondants) soient plus sensibles aux changements économiques et comptables en cours.

Hypothèse 10 : Il existe une association négative entre les différents scores de perception des changements comptables et le fait d'être un homme.

Cette variable (variable Sexe) a été opérationnalisée sous la forme d'une variable dichotomique codée 1 si le répondant est un homme, 0 sinon.

Appartenance au parti communiste vietnamien (PCV)

Pendant la période communiste, les deux postes de Directeur et de Chef Comptables sont les deux postes clés et politiques au sein des entreprises. Être membre du Parti Communiste est la condition sine qua none pour qu'un candidat soit éligible. Le Directeur est nommé par la cellule locale du PCV et le Chef Comptable est nommé par cette même cellule sur proposition ou suggestion du Directeur Général. Ils sont les gardiens du patrimoine de l'État. Par leur appartenance politique, ils partagent des représentations communes de ce qu'est une entreprise, de ce qu'est une activité économique, et donc des objectifs et du rôle de la comptabilité au sein de la société économique. Le degré de perception des changements induits par le passage d'une économie de type communiste à une économie de type capitaliste devrait donc être une fonction inverse de l'appartenance des personnes interrogées au Parti Communiste (qui représentent 33% des répondants).

Hypothèse 11 : Il existe une association négative entre les différents scores de perception des changements comptables et l'appartenance déclarée des personnes interrogées au Parti Communiste.

Cette variable (variable Pc) a été opérationnalisée sous la forme d'une variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée appartient au Parti Communiste et codée 0 sinon.

Région

Les régions du Sud Viêt-Nam ont été historiquement les régions où le capitalisme a été présent le plus longtemps (jusqu'en 1976). Les personnes interrogées originaires du Sud Viêt-Nam (qui représentent 57% des répondants) auront donc sans doute été plus à même de saisir les changements induits par le passage d'une économie de type communiste à une économie de type capitaliste.

Hypothèse 12 : Il existe une association positive entre les différents scores de perception des changements comptables et le fait que les personnes interrogées travaillent dans le Sud du Viêt-Nam.

Cette variable (variable Sud) a été opérationnalisée sous la forme d'une variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée travaillait dans le Sud Viêt-Nam et codée 0 sinon.

Le tableau 4 ci-après permet d'opérer une présentation résumée des variables explicatives retenues dans le cadre de cette étude.

Tableau 4.: Présentation résumée des variables explicatives

Hypothèse Testée	**Définition opérationnelle**	**Dénomination opérationnelle**	**Sens attendu de la relation avec les quatre scores de perception des changements comptables**
H1 : Position hiérarchique	*Variable booléenne codée 1 si la personne interrogée est Directeur / Directrice d'une entreprise de type étatique et 0 sinon*	***CHEFDIR***	**-**
H2 : Professeur ou auditeur	*Variable booléenne codée 1 si la personne interrogée est Professeur et/ou Auditeur et 0 sinon*	***PROFAUDIT***	**+**
H3 : Durée des études	*Nombre d'années d'études*	***DUREETUD***	**+**
H4 : Études à l'étranger	*Variable booléenne codée 1 si la personne interrogée a réalisé tout ou partie de ses études à l'étranger et 0 sinon*	***EDUETR***	**+**
H5 : Profession exercée au sein d'une entreprise étatique	*Variable booléenne codée 1 si la personne interrogée travaille au sein d'une entreprise étatique et 0 sinon*	***EDETAT***	**-**
H6 : Profession exercée au sein d'une entreprise de service	*Variable booléenne codée 1si la personne interrogée travaille au sein d'une entreprise de service et 0 sinon*	***ESERVICE***	**+**
H7 : Profession exercée au sein de la filiale d'un groupe étranger	*Variable booléenne codée 1si la personne interrogée travaille au sein d'une filiale d'un groupe étranger et 0 sinon*	***EETR***	**+**
H8 : Taille de l'entreprise au sein de laquelle travaille la personne interrogée	*Variable booléenne codée 1 si l'effectif de l'entreprise en question est supérieur à 500 salariés et 0 sinon*	***TAILLE***	**-**
H9 : Age de la personne interviewée	*Age*	***AGE***	**-**
H10 : Sexe de la personne interviewée	*Variable booléenne codée 1 si la personne interrogée est de sexe masculin et 0 sinon*	***SEXE***	**-**
H11 : Appartenance au Parti Communiste	*Variable booléenne codée 1 si la personne interrogée est membre du Parti Communiste et 0 sinon*	***PC***	**-**
H12 : Région d'exercice de la profession	*Variable booléenne codée 1 si la personne interrogée travaille dans le Sud Viêt-nam et 0 sinon*	***SUD***	**+**

3.4. Modèles

L'étude empirique comporte quatre variables dépendantes (les scores de perception) et douze variables indépendantes (déterminants).

En plus de la réalisation de tests univariés, les quatre modèles de régression qui sont testés dans le cadre des analyses multivariées se présentent donc ainsi :

$$\textbf{Score} = \alpha 0 + \beta 1\ \textbf{Chefdir} + \beta 2\ \textbf{Profaudit} + \beta 3\ \textbf{Dureeetud} + \beta 4\ \textbf{Eduetr} + \beta 5\ \textbf{Edetat} + \beta 6\ \textbf{Eservice} + \beta 7\ \textbf{Eetr} + \beta 8\ \textbf{Taille} + \beta 9\ \textbf{Age} + \beta 10\ \textbf{Sexe} + \beta 11\ \textbf{Pc} + \beta 12\ \textbf{Sud} + \varepsilon$$

avec :

Score = Score de perception des changements comptables (Scoreobj, Scorecap, Scoreres ou Scorepru)

ε = terme d'erreur

4. Résultats

Les résultats sont présentés en trois temps. Les statistiques descriptives sont rapidement décrites, puis les résultats des analyses univariées, et enfin, les résultats des analyses multivariées. Une discussion des résultats suit dans la section suivante.

4.1. Statistiques descriptives

Le tableau 5 ci-après présente les statistiques descriptives habituelles. Les scores afférents aux quatre dimensions (Scoreres, Scoreobj, Scorecap et Scorepru) présentent des valeurs moyennes proches de 0 ce qui n'est pas étonnant dans la mesure où les scores peuvent aller de – 5 à + 5. Les valeurs minimum et maximum sont atteintes pour chacune d'entre elles, ce qui signifie que plusieurs acteurs ont parfaitement perçu les changements, alors que d'autres n'ont perçu aucun des changements, ou ont perçu des changements inverses à ceux réalisés. Les statistiques descriptives recensées sur les variables explicatives n'appellent quant à elles pas de remarques particulières, leurs caractéristiques principales ayant été développées dans le cadre de la présentation des hypothèses.

Tableau 5.: Statistiques descriptives

Variable	Nombre d'observations	Moyenne	Écart-type	Minimum	Maximum
SCOREOBJ	115	-0.478	2.514	-5	5
SCORECAP	115	-0.239	2.730	-5	5
SCORERES	115	-0.391	2.233	-5	5
SCOREPRU	115	0.145	2.815	-5	5
CHEFDIR	115	0.478	0.502	0	1
PROFAUDIT	115	0.096	0.295	0	1
DUREEETUD	105	4.019	0.571	3	7
EDUETR	114	0.070	0.257	0	1
EDETAT	114	0.368	0.485	0	1
ESERVICE	110	0.563	0.498	0	1
EETR	114	0.246	0.432	0	1
TAILLE	113	0.195	0.398	0	1
AGE	115	37.530	9.417	23	64
SEXE	115	0.365	0.484	0	1
PC	107	0.327	0.471	0	1
SUD	115	0.574	0.497	0	1

SCORERES : score de perception des changements lié à la notion de résultat
SCOREOBJ : score de perception des changements lié à la notion des objectifs de la comptabilité
SCORECAP : score de perception des changements lié à la notion de capital
SCOREPRU : score de perception des changements lié à la notion de prudence
CHEFDIR : variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée est Directeur d'une entreprise étatique et 0 sinon
PROFAUDIT : variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée est Professeur et exerce ou a exercé des activités d'audit et 0 sinon
EETAT : variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée travaille dans une entreprise d'état
DUREEETUD : durée (en années) des études de la personne interrogée
ESERVICE : variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée appartient à une entreprise de prestation de services et 0 sinon
EDUETR : variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée a réalisé tout ou partie de ses études à l'étranger et 0 sinon
EETR : variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée appartient à une entreprise de nationalité étrangère et 0 sinon
TAILLE : variable dichotomique codée 1 si l'effectif de l'entreprise à laquelle la personne interrogée est supérieur à 500 et 0 sinon
AGE : âge de la personne interrogée
SEXE : variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée est un homme et 0 sinon
PC : variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée est un membre du Parti Communiste et 0 sinon
SUD : variable dichotomique codée 1 si la personne interrogée travaille dans le Sud Viêt-Nam et 0 sinon

4.2. Résultats des analyses univariées

Les hypothèses retenues ont d'abord été testées sous une forme univariée. Un problème a été posé par le fait que certaines variables de nature continue ne présentaient pas une forme de distribution gaussienne (ainsi en était-il de la variable dépendante Scoreres et des deux variables indépendantes Dureeetud et Age), quoique les seuils de signification obtenus à partir de la réalisation d'un test de Kolomogorov-Smirnov n'aient pas montré une déviation excessive par rapport à une forme de distribution normale pour ces variables. Il a néanmoins été décidé de tester les associations existant entre chacune des variables dépendantes et chacune des variables indépendantes en recourant tout à la fois à des tests paramétriques et non paramétriques. Ainsi :

- les associations existant entre chacune des variables à expliquer et chacune des variables explicatives de nature dichotomique retenues pour l'analyse ont été testées à la fois au moyen de tests de Student (« t-tests ») – avec une correction appliquée en cas de variances non égales - et au moyen de tests de Mann-Withney (« z-tests ») ;
- et les associations existant entre chacune des variables à expliquer et chacune des variables explicatives de nature continue retenues pour l'analyse ont été testées à la fois au moyen de corrélations de Pearson (r) et du Tau-b (tau) – test non paramétrique choisi en raison d'un risque élevé de valeurs égales -.

Les résultats des tests univariés sont présentés au sein des tableaux 6a et 6b ci-après, dimension par dimension, le tableau 6a présentant les résultats des tests univariés réalisés à partir des variables explicatives de nature dichotomique et le tableau 6b présentant quant à lui les résultats des tests univariés réalisés à partir des variables explicatives de nature continue. Les résultats des tests paramétriques et non paramétriques sont très proches.

Tableau 6a.: Résultats des tests univariés (variables explicatives dichotomiques)

	Scoreobj		***Scorecap***		***Scoreres***		***Scorepru***	
	t	z	t	z	t	z	t	z
Chefdir	**-2.26 (0.026)**	**-2.55 (0.011)**	-0.64 (0.525)	-0.63 (0.526)	-0.29 (0.773)	0.26 (0.792)	1.24 (0.217)	1.26 (0.209)
Profaudit	**1.95 (0.054)**	**1.80 (0.072)**	-1.15 (0.254)	-1.63 (0.104)	-0.10 (0.922)	-0.15 (0.883)	0.01 (0.994)	-0.13 (0.892)
Eduetr	-0.34 (0.730)	-0.32 (0.751)	-0.18 (0.856)	-0.11 (0.909)	-0.30 (0.765)	-0.32 (0.748)	0.28 (0.780)	0.49 (0.625)
Edetat	-0.84 (0.400)	-0.91 (0.366)	**-2.04 (0.044)**	**-2.16 (0.031)**	-1.61 (0.111)	**-1.70 (0.090)**	1.23 (0.222)	1.01 (0.310)
Eservice	-0.95 (0.342)	-1.28 (0.200)	-0.31 (0.757)	-0.16 (0.867)	-0.46 (0.650)	-0.25 (0.800)	1.22 (0.226)	1.03 (0.301)
Eetr	1.27 (0.205)	1.04 (0.301)	-0.50 (0.615)	-0.34 (0.737)	1.07 (0.286)	1.09 (0.275)	0.36 (0.722)	0.59 (0.557)
Taille	0.18 (0.855)	0.35 (0.727)	0.46 (0.644)	0.05 (0.962)	0.48 (0.632)	-0.69 (0.488)	1.18 (0.240)	1.04 (0.297)
Sexe	-1.25 (0.215)	-1.24 (0.217)	-1.60 (0.111)	**-1.72 (0.085)**	-0.60 (0.552)	-0.45 (0.647)	0.27 (0.789)	0.57 (0.572)
Pc	**-3.02 (0.003)**	**-2.83 (0.005)**	**-1.72 (0.089)**	**-1.87 (0.062)**	**-1.83 (0.070)**	**-1.59 (0.112)**	1.12 (0.267)	1.28 (0.200)
Sud	**1.73 (0.087)**	**1.64 (0.100)**	-0.64 (0.527)	-0.47 (0.638)	0.35 (0.727)	0.44 (0.662)	0.70 (0.487)	0.72 (0.471)

Les seuils de signification sont indiqués entre parenthèses (tests bilatéraux)
Les variables significatives au seuil de 10 % apparaissent en gras

Tableau 6b.: Résultats des tests univariés (variables explicatives continues)

	Scoreobj		***Scorecap***		***Scoreres***		***Scorepru***	
	r	*Tau-b*	*r*	*Tau-b*	*r*	*Tau-b*	*r*	*Tau-b*
Dureetud	0.01 (0.944)	0.00 (1.000)	-0.04 (0.675)	-0.07 (0.450)	-0.01 (0.942)	0.01 (0.884)	0.02 (0.859)	0.10 (0.263)
Age	**-0.22 (0.020)**	**-0.19 (0.001)**	0.07 (0.487)	0.02 (0.832)	**-0.17 (0.064)**	-0.08 (0.232)	0.10 (0.303)	0.08 (0.235)

Les résultats obtenus sur la perception des changements concernant les objectifs de la comptabilité (variable Scoreobj)

Il s'agit du score de perception des changements comptables le plus expliqué. Les résultats, conformément aux hypothèses posées, font apparaître que les acteurs qui ont le moins bien perçu les changements des objectifs assignés à la comptabilité liés à la Réforme de 1995 sont ceux qui :

- occupent un poste de direction (résultat significativement négatif obtenu au seuil de 5 % sur la variable Chefdir) ;
- n'exercent pas le métier de Professeur et/ou des activités d'Auditeur (résultat significativement positif obtenu au seuil de 10 % sur la variable Profaudit) ;
- sont les plus âgés (résultat significativement négatif obtenu au seuil de 5 % sur la variable Age);
- sont membres déclarés du Parti Communiste (résultat significativement négatif obtenu au seuil de 1% sur la variable Pc) ;
- et vivent au Nord Viêt-nam (résultat significativement positif obtenu au seuil de 10 % sur la variable Sud).

Inversement, ces résultats montrent que les acteurs qui ont le mieux perçu les changements conceptuels liés à la Réforme sont ceux qui :

- n'occupent pas un poste de direction ;
- exercent le métier de Professeur et/ou des activités d'auditeur ;
- sont les plus jeunes ;
- ne se déclarent pas membres du Parti Communiste ;
- et vivent au Sud Viêt-nam.

L'influence des autres variables explicatives n'est quant à elle pas significative statistiquement. Le degré de perception des acteurs des changements induits par la Réforme de 1995 et qui concernent les objectifs de la comptabilité n'est donc pas dépendant :

- de la durée des études des acteurs ;
- du fait que les acteurs travaillent au sein d'une entreprise étatique, de service ou filiale d'une « joint-venture » ;
- de la taille de l'entreprise au sein de laquelle les acteurs travaillent ;
- ou encore du fait que les acteurs soient de sexe masculin ou féminin.

Les résultats obtenus sur la perception des changements concernant la notion de capital (variable Scorecap)

Ils montrent que la perception des changements qui concernent la notion de capital est déterminée par le fait que les acteurs ne travaillent pas dans des entreprises de type étatique (résultat négatif obtenu au seuil de 5 % sur la variable Edetat) et par le fait de ne pas être membre déclaré du PCV (résultat significativement négatif obtenu au seuil de 10 % sur la variable Pc). Les autres variables explicatives ne sont pas significatives statistiquement, ce qui signifie que la perception des changements du concept de capital n'apparait que peu déterminé par les caractéristiques des répondants.

Plus précisément, les changements du concept de capital n'ont pas été moins perçus que les changements des objectifs (score moyen de -0,24 ; maximum de +5 et minimum de -5 ; écart-type similaire). Mais la répartition des bonnes et mauvaises perceptions est faite de manière plus « aléatoire » parmi les répondants.

Les résultats obtenus sur la perception des changements concernant la notion de résultat (variable Scoreres)

Les résultats obtenus sont ici très comparables aux résultats obtenus avec la variable Scorecap. Seul le critère d'emploi dans une entreprise d'État et l'appartenance au PCV semblent influencer négativement la perception du changement de la notion de résultat. La distribution des bonnes et mauvaises perceptions dans la population est donc relativement homogène et la plupart des déterminants testés ne permettent pas d'expliquer la perception des acteurs.

Les résultats obtenus sur la perception des changements concernant la notion de prudence (variable Scorepru)

Les résultats pourraient ici apparaître surprenants dans la mesure où aucune des variables explicatives retenues ne ressort comme ayant un impact significatif statistiquement. Cela signifie que, même si le nombre d'acteurs qui perçoivent correctement ou incorrectement les changements comptables ne sont pas fondamentalement différents des trois autres dimensions (ils sont même plutôt meilleurs avec une moyenne positive de +0,15 ; un maximum de +5 ; un minimum de -5), la répartition de ces perceptions dans la population n'est déterminée par aucun des critères explicatifs retenus dans l'étude. Tout se passe comme si la distribution des bonnes et mauvaises perceptions était plus ou moins « aléatoire » au sein de la population.

4.3. Résultat des Analyses multivariées

Afin de vérifier le bien-fondé de ces constatations en analyse multivariée, quatre modèles de régression linéaire sont testés (un pour chacune des variables dépendantes retenues pour l'analyse). Afin de savoir quels sont les déterminants les plus discriminants, il a été procédé à l'estimation de modèles de régression pas-à-pas (« stepwise regression »). Cette méthode permet de savoir à quel stade chaque déterminant est incorporé au modèle et permet de mesurer l'importance relative de chaque déterminant étudié.

Les estimations usuelles post-régression ont été effectuées à l'issue de la réalisation de chacun des modèles de régression. Elles ont permis de conclure à un respect des contraintes liées à l'utilisation de modèles de régressions linéaires (linéarité, absence d'hétéroscédasticité des résidus, absence de multicolinéarité entre les régresseurs - calcul des VIFs, tous inférieurs à 2 –, absence d'endogénéïté des variables explicatives) et, ce, pour chaque modèle étudié. Les résultats des analyses multivariées sont présentés au sein du tableau 7 ci-après.

Tableau 7.: Résultats des analyses multivariées

	SCOREOBJ			***SCORECAP***			***SCORERES***			***SCOREPRU***		
	Coef.	***T***	***P>t***	***Coef.***	***T***	***P>t***	***Coef.***	***t***	***P>t***	***Coef.***	***t***	***P>t***
CHEFDIR			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*
PROFAUDIT	1.580	1.78	**0.079***			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*
DUREEETUD			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*
EDUETR			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*
EDETAT			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*
ESERVICE			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*
EETR			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*
TAILLE			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*
AGE			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*
SEXE			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*
PC	-1.331	-2.53	**0.013****			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*
SUD			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*			*Rejet*
Constante	*-0.163*	*-0.50*	*0.615*	*-0.516*	*-1.83*	*0.071*	*-0.289*	*-1.26*	*0.211*	*0.145*	*0.45*	*0.651*
Sig.			*0.005*			*N/A*			*N/A*			*N/A*
R^2			*0.1109*			*0.0000*			*0.0000*			*0.0000*
N			*92*			*92*			*92*			*92*

***,**,* La corrélation est significative au seuil de 1 %, 5 % et 10 % respectivement (test bilatéral)
Rejet : variable non significative (rejetée par la procédure pas-à-pas)

Lorsque la variable Scoreobj est considérée comme la variable dépendante pour l'analyse, les résultats obtenus font apparaître une significativité positive (au seuil de 10 %) de l'exercice du métier de Professeur ou d'Auditeur (variable Profaudit) et une significativité négative (au seuil de 5 %) du fait d'être membre du Parti Communiste (variable Pc). Ces résultats sont cohérents avec l'analyse univariée. Le R^2 du modèle n'est que de 11%, ce qui peut apparaître comme relativement faible dans l'absolu, mais non négligeable dans le cadre d'une étude sur des perceptions (variables dépendantes potentiellement subjectives).

Lorsque les scores de perception des changements Scorecap, Scoreres et Scorepru sont considérés comme les variables dépendantes pour l'analyse, les résultats obtenus montrent une absence de significativité de l'ensemble des variables explicatives. Ces résultats montrent donc qu'aucune caractéristique des répondants n'explique les variations de ces trois scores de perception des changements comptables. Si ces résultats viennent confirmer ceux de l'analyse univariée pour ce qui concerne les répondants ayant un profil Directeur, travaillant au sein d'une entreprise de type étatique, étant âgés et résidant au Nord Viêt-nam, on peut être étonné ici du fait que les personnes exerçant des activités de Professeur et/ou d'auditeur et étant non-membre du PCV n'aient pas perçu les changements comptables induits par la Réforme de 1995 sur un plan pratique, dans la mesure où ils les avaient perçu d'un point de vue conceptuel (résultats obtenus sur la variable Scoreobj).

On peut donc en conclure que les changements comptables induits par la Réforme de 1995 ont été perçus par les personnes exerçant des activités de Professeur et/ou d'auditeur et les personnes non-membres du PCV sur un plan conceptuel mais pas d'un point de vue pratique, au moment où l'étude a été réalisée.

5. Discussion

Les résultats obtenus par les analyses univariées et multivariées conduisent à constater qu'il est difficile d'identifier des déterminants à la perception des changements comptables pour l'ensemble des dimensions mesurées. La perception des changements concernant les objectifs de la comptabilité semble cependant se distinguer des trois autres dimensions par des résultats plus significatifs. La perception des changements apportés au principe de prudence, à l'inverse, se distingue par une absence totale de déterminisme. Ces différents constats sont développés ci-après, et conduisent à souligner la nature complexe et évolutive des perceptions.

5.1. Les déterminants de la perception des changements comptables au Viêt-Nam

Malgré la faiblesse des modèles statistiques de régression, les déterminants significatifs de la perception des changements apportés aux objectifs de la comptabilité méritent d'être soulignés. Ils confirment tous les hypothèses. Ainsi, les acteurs qui semblent avoir le mieux perçu les changements conceptuels comptables induits par la réforme de 1995 sont les personnes qui n'occupent pas un poste de direction, qui exercent le métier de professeur et/ou d'auditeur, qui sont les plus jeunes, qui ne sont pas membres du Parti Communiste et qui vivent dans le Sud Viêt-Nam.

Parmi ces différents critères, les analyses multivariées révèlent que le fait d'exercer une profession d'auditeur ou de professeur, et le fait d'être membre déclaré du PCV sont les déterminants les plus discriminants.

Ces résultats permettent, semble-t-il, de faire apparaître très distinctement deux types de sous-populations face à l'évolution de la comptabilité vietnamienne : une sous-population qui perçoit et donc comprend les changements (conceptuels) induits par la transition, et une sous-population qui ne les perçoit pas, et qui pourrait sembler donc et dans une certaine mesure résistante à ces changements.

Pour confirmer ce constat, une analyse en composante principale (ACP) a été menée à partir des variables qui étaient ressortis comme les plus significatives au sein des tests précédemment réalisés (Chefdir, Profaudit, Edetat, Age, Pc et Sud). La méthodologie qui a été retenue sous STATA, qui est le logiciel que nous avons utilisé en vue des traitements statistiques, est la technique « pcf », avec une rotation « varimax ». L'analyse (cf. Tableau 8) fait très nettement ressortir deux facteurs représentatifs de l'existence de deux sous-échantillons aux caractéristiques affirmées. Le premier (que nous appellerons « vétérans » par simplification) agrège les personnes occupant des postes de direction, dans des entreprises d'État, les plus âgées et se déclarant membres du PCV (facteur F1 agrégeant les variables Chefdir, Edetat, Age et Pc). Le second agrège les caractéristiques « Professeurs et auditeurs » et « Personnes résidant au Sud Viêt-nam » (facteur F2 agrégeant les variables Profaudit et Sud).

Tableau 8.: Analyse en composantes principales (facteurs)

	F1	**F2**
Valeur propre	2.23	1.11
CHEFDIR	0.303	-0.093
PROFAUDIT	0.046	0.556
EDETAT	0.345	0.217
AGE	0.446	0.153
PC	0.316	-0.147
SUD	0.119	0.639

Quatre modèles de régressions, aux caractéristiques identiques à ceux qui avaient été réalisés précédemment, ont ensuite été estimés sur la base de ces deux seuls facteurs en tant que variables indépendantes, et les résultats viennent confirmer l'intérêt d'une analyse factorielle (voir tableau 9).

Tableau 9.: Analyse en composantes principales (régressions)

	SCOREOBJ			**SCORECAP**			**SCORERES**			**SCOREPRU**		
	Coef.	**t**	**P>t**	**Coef.**	**t**	**P>t**	**Coef.**	**t**	**P>t**	**Coef.**	**t**	**P>t**
F1	-0.563	-2.24	**0.028****	-0.398	-1.41	0.163	-0.343	-1.51	0.134	0.562	1.77	**0.080***
F2	0.505	2.01	**0.048****	-0.255	-0.90	0.369	0.048	0.22	0.830	0.249	0.71	0.479
Cons.	-0.489	-1.95	0.054	-0.516	-1.83	0.070	-0.290	-1.26	0.210	0.144	0.46	0.648
Sig.			0.0135			0.2525			0.3211			0.0796
R^2			0.0922			0.0305			0.0248			0.0404
N			92			92			92			92

SCOREOBJ : score de perception des changements lié aux objectifs de la comptabilité
SCORECAP : score de perception des changements lié à la notion de capital
SCORERES : score de perception des changements lié à la notion de résultat
SCOREPRU : score de perception des changements lié à la notion de prudence
F1 : facteur 1 (variables Chefdir, Edetat, Age et Pc)
F2 : facteur 2 (variables Profaudit et Sud)
***,**,* significatif au seuil de 1 %, 5 % et 10 % respectivement

La population des « vétérans » représentée par le facteur F1 est négativement associée à la perception des changements des objectifs attribués à la comptabilité (variable Scoreobj) alors que la population des professeurs et/ou auditeurs et/ou issus du Sud Viêt-nam, représentée par le facteur F2, est elle positivement associée à Scoreobj. Les deux variables sont significatives à 5%.

En conclusion, l'étude révèle bien la présence de deux profil-types au sein de l'échantillon étudié. Ce constat invite à de nouvelles pistes de recherche notamment pour comparer le cas vietnamien à d'autres économies en transition.

En conformité avec les résultats des analyses précédentes, les modèles ressortent comme non significatifs lorsque les variables Scoreres, Scorecap et Scorepru sont considérées comme les variables dépendantes pour l'analyse. On note cependant un résultat intéressant lorsque la variable Scorepru est considérée comme la variable dépendante pour l'analyse. En effet, les résultats obtenus sur ce modèle montrent un impact significativement positif du facteur F1 sur le score de perception concernant la notion de prudence (au seuil de 8 % cela étant).

Après investigation, ce nouveau résultat semble montrer que les changements comptables concernant cette notion n'ont pas été perçus comme un changement vers une comptabilité « capitaliste », mais plutôt comme une évolution ne concernant que les entreprises de type étatique.

Ce phénomène a en effet pu être expliqué a posteriori par le fait que la variable Prudence se traduit, sur un plan pratique, au travers d'écritures de dotations concernant les amortissements accélérés, dépréciations, provisions pour taux de change, ces éléments ne concernant en général que les entreprises de taille importante et fortement capitalistiques. Or les entreprises de cette taille sont principalement les entreprises étatiques, ou anciennement étatiques devenues entreprises actionnarisées, entreprises privées mais de taille importante. Ces entreprises sont les premières qui vont réellement profiter de la naissance du principe de prudence pour diminuer le résultat comptable et payer moins d'impôts. Dans la mesure où les répondants qui sont confrontées à cette évolution dans ces structures exercent des postes de Chef Comptable ou de Directeurs généraux, au sein d'entreprises demeurées largement étatiques, ont un certain âge, sont membre du Parti Communiste et résident plutôt au Nord Viêt-nam, on peut en conclure que ces changements ont été perçus dans l'immédiat comme une évolution fiscale plutôt que comptable, ce qui explique le résultat obtenu ici.

5.2. La perception des changements conceptuels versus pratiques

Les résultats quasi unanimement non significatifs obtenus lorsque les variables Scorecap, Scoreres et Scorepru sont considérées comme les variables dépendantes alors que les résultats sur la variable Scoreobj sont significatifs interrogent sur les différences qui existent entre les différentes dimensions mesurées. Or on peut considérer que la dimension « objectifs » capte l'impact des changements comptables induits par la Réforme de 1995 d'un point de vue conceptuel, alors que les trois autres variables mesurent des modifications pratiques et techniques induites par les nouvelles réglementations.

Il en découle que la perception des changements comptables n'est pas uniforme, selon le degré de technicité ou d'abstraction des changements étudiés. Il est plus facile d'expliquer les perceptions de changements conceptuels que de changements techniques. À ce titre, le fait que les professeurs et les auditeurs perçoivent significativement mieux les changements conceptuels n'est pas véritablement étonnant. À l'inverse, la seule variable discriminante de la perception des changements techniques relatifs à l'évolution des concepts de résultat et de capital était le statut privé de l'entreprise dans laquelle travaille le répondant (quoiqu'en analyse univariée uniquement). On peut en effet penser que c'est dans ces entreprises que la mise en œuvre pratique des réformes les plus innovantes a lieu. Et si les réformes conceptuelles ne sont pas significativement perçues par les acteurs du secteur privé, les réformes concrètes, elles, le sont davantage.

Ainsi, malgré la faiblesse des résultats statistiques, l'étude conduit à un résultat inattendu mais intéressant : la perception des changements comptables n'est pas homogène en fonction de la nature des changements étudiés. Les changements conceptuels ne sont pas perçus de la même manière ni par les mêmes acteurs, et la vitesse de diffusion de ces changements parmi les acteurs est lente.

De futures études peuvent chercher à approfondir ce constat en identifiant notamment si la perception et la diffusion des changements se fait ou non par étapes : une étape de décision de la part du normalisateur, une étape de perception des modifications théoriques, et une étape de perception des modifications pratiques. De telles études seraient d'autant plus intéressantes qu'elles pourraient éclairer d'un angle nouveau les modifications liées à l'harmonisation comptable internationale et l'adoption des IFRS. En Europe, le changement de 2005 a conduit dans un premier temps à de nombreux questionnements théoriques (notamment, débat sur la juste valeur). Peut-on penser que passé cette étape, le débat s'orientera davantage sur des questions pratiques, au fur et à mesure que des études relativiseront l'impact des changements conceptuels de la réforme ?

5.3. Une non perception du principe de prudence ?

Si la variable Scoreobj se caractérise par la significativité des résultats statistiques, la variable Scorepru se distingue par une absence quasi-totale de significativité dans ses corrélations avec l'ensemble des variables explicatives étudiées. Ce résultat contre-intuitif mérite d'être discuté.

Les résultats non significatifs enregistrés avec la variable Scorepru conduisent à penser que les changements comptables opérés au principe de prudence sont perçus de manière diffuse par les acteurs de la comptabilité vietnamienne.

Pourtant, les auteurs semblent unanimes pour considérer que ce principe de prudence est éminemment lié à la comptabilité de type capitaliste. Les résultats de l'étude tendent donc à remettre en cause ce postulat généralement admis.

Comme nous le rappelle le débat actuel sur la juste valeur, il apparaît que le système comptable capitaliste est aussi un système dans lequel la tentation est forte (pour certains acteurs, essentiellement les détenteurs de capitaux à court terme) de porter atteinte au principe de prudence en favorisant la valorisation des actifs au cours de marché. Cela permet de constater des plus values non encore réalisées qui s'apparentent à des avances sur la valeur liquidative de l'entreprise, ce qui est totalement antagoniste avec le principe de prudence. Dans le système communiste, cette tentation n'existe pas, du moins pas au moment où cette étude a été réalisée.

Par ailleurs, il ne faut pas négliger l'influence de la fiscalité sur les règles comptables vietnamiennes. Même après 1995, les règles permettant théoriquement la constitution de provisions, de dépréciations, ou les règles sur les durées d'amortissement demeurent, comme bien souvent en France, les règles fiscales.

Donc l'influence du principe de prudence compris comme la capacité autonome de l'entreprise à évaluer les risques économiques qui pèsent sur elle et à constituer des « réserves » pour assurer le maintien de sa capacité productive demeure assez théorique. C'est ce que nous enseigne l'enquête qui montre que l'apparition du principe de prudence, prévue par la théorie, n'est pas confirmée concrètement par les acteurs de la comptabilité dans l'économie en transition du Viêt-Nam.

5.4. La nature diffuse des perceptions

L'étude met en évidence une double difficulté : (1) la complexité d'étudier la perception que les acteurs ont des changements en général et comptables en particulier, et (2) la difficulté (mais aussi l'intérêt) d'étudier des perceptions, éminemment subjectives, à partir de méthodologies quantitatives.

Si la quantification permet de détruire ou conforter certaines idées préconçues, elle conduit également le chercheur à la prudence. L'ambiguïté de certains résultats statistiques et la faiblesse des R^2 démontre à quel point les perceptions sont le fruit de causes complexes et croisées : il est difficile de dire que telle ou telle cause unique conduit à des perceptions identiques chez des individus différents. Chacun réagit différemment et les acteurs ne perçoivent les changements engendrés par une réforme comptable que lorsque ces changements les concernent très directement. L'assimilation des changements est un processus progressif et lent qui rappelle que la comptabilité est avant tout un « construit social ».

Le lien entre le profil des individus et la perception des changements est d'autant moins évident que la perception du changement est un processus cognitif évolutif, alors que l'étude par enquête se fait en coupe instantanée. D'ailleurs, l'enquête elle-même a peut être dans certains cas contribué à faire évoluer la perception que certains des acteurs avaient des changements comptables.

Conclusion

L'étude des déterminants de la perception des changements comptables dans l'économie en transition vietnamienne conduit à quatre résultats principaux

Premièrement, les acteurs ne perçoivent pas tous ces changements de la même manière, et deux sous-populations sont distinctement identifiées : les plus jeunes, les professeurs et les auditeurs, généralement issus du sud du pays, non membres du PCV et travaillant dans des entreprises privées sont plus sensibles aux évolutions du système comptable.

Deuxièmement, il apparaît que les changements conceptuels ne sont pas perçus de la même manière et par les mêmes acteurs que les changements pratiques. Ce résultat est intéressant pour guider le travail du normalisateur, qu'il soit vietnamien, mais également français ou international.

Troisièmement, l'étude tend à remettre en cause le postulat généralement admis considérant que le principe de prudence est intimement lié au système comptable capitaliste. Ce résultat éclaire de manière originale le débat actuel sur la juste-valeur dans les normes IFRS.

Enfin, le quatrième résultat est de rappeler que les changements comptables forment un processus de transformation sur le long terme. La perception du changement n'est pas immédiate et homogène.

En conclusion, l'article montre que les études qui portent sur des transformations brutales (économies en transition du système communiste vers le système capitaliste) sont particulièrement riches d'enseignement puisque leurs résultats peuvent être étendus à tout

processus de normalisation, même ceux qui sont plus progressifs comme c'est le cas dans le processus de transformation des normes IFRS. Ainsi, l'étude du modèle vietnamien conduit à recommander aux normalisateurs, en France comme au niveau international, de ne pas se contenter de travailler sur les normes. Le travail du normalisateur ne doit pas se limiter à la technique. Il doit accompagner sa démarche d'un important effort de communication, seul véritable facteur clef de succès d'une réforme comptable.

Bibliographie

Andreff, W. (1993). La crise des économies socialistes : la rupture d'un système. Grenoble: PUG.

Bailey, D. (1988). Accounting in the USSR. In Bailey, D. (Ed.), Accounting in socialist countries pp. 133-56). London and New York: Routledge.

Bailey, D. (1995). Accounting in transition in the transitional economy. *European Accounting Review* 4, pp. 595-623.

Borbély, K., Evans, L. (2006). A matter of principle: Recent developments in Hungarian accounting thought and regulation. European Accounting Review, 15, 135-68.

Boross, Z., Clarkson, A. H., Fraser, M., Weetman, P. (1995). Pressures and conflicts in moving towards harmonization of accounting practice: the Hungarian experience. *European Accounting Review*. pp 713-.

Capron, M., Chiapello, E., Colasse, B., Richard, J. (2005). Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier. Paris: La Découverte.

Chiapello, E., Ding, Y. (2004). Accounting and economic systems: an illustration with the economic transition process in China. Paper presented at the The 3rd Worshop on Accounting and Regulation, Italie.

Duh, R.-R., Xiao, J. Z., Chow, C. W. (2009). Chinese Firms' Use of Management Accounting and Controls: Facilitators, Impediments, and Performance Effects. Journal of International Accounting Research, 8, 1-30.

Evraert, S., Ding, Y. (2000). Comptabilité en Chine. Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit pp. 291-300). Economica, Paris.

Eyraud, C. (2004). Comptabilité (publique et d'entreprise) et sociologie ou l'analyse sociologique des catégorisations sociales. Comptabilité - Contrôle - Audit, 29-45.

Ezzamel, M., Xiao, J. Z., Pan, A. (2007). Political ideology and accounting regulation in China. Accounting, Organizations and Society, 32, 669-700.

Garrod, N., McLeay, S. (1996). Accounting in transition. The implications of political and economic reform in central Europe. London and New York: Routledge.

Gervais, M. , Wang, H. T. (1992). Les principes de la comptabilité chinoise. Cahier de recherche LARGOR, URA-CNRS 1418 - Laboratoire de stratégie et contrôle, 1.

Goncharov, I., Zimmermann, J. (2006). Earnings Management when Incentives Compete: The Role of Tax Accounting in Russia. Journal of International Accounting Research, 5, 41-65.

Hofstede, G. (1980). *Culture's consequences*. Sage Publication.

Illés, K., Weetman, P., Clarkson, A. H., Fraser, M. (1996). Change and choice in Hungarian accounting practice. An exploratory study of the Accounting Law of 1991. European Accounting Review (p. 523). Routledge, Ltd.

Klonowski, D. (2005). The evolution of the venture capital industry in transition economies: The case of Poland. Post-Communist Economies, 17, 331-48.

Konings, J., Vandenbussche, H. (2004). The adjustement of financial ratios in the presence of soft budget constraints: Evidence from Bulgaria. European Accounting Review, 13, 131-59.

Kornai, J. (1990). Du Socialisme au capitalisme. L'exemple de la Hongrie. Paris: Gallimard.

Krzywda, D., Bailey, D., Schroeder, M. (1995). A theory of European accounting development applied to accounting change in contemporary Poland. European Accounting Review, 4, 625-57.

Krzywda, D., Bailey, D., Schroeder, M. (1998). The development of the role of the statutory audit in the transitional Polish economy. European Accounting Review (pp. 407-40). Routledge, Ltd.

Lavigne, M. (1999). Economie du Vietnam. Réforme, ouverture et développement. Paris: L'Harmattan.

Lê Van, C., Mazier, J. (1998). L'économie vietnamienne en transition. Les facteurs de réussite. Paris: L'Harmattan.

Liberman, L. V., Eidinov, A. M. (1995). The development of accounting in tsarist Russia and the USSR. European Accounting Review, 4, 777-807.

Mackevicius, J., Aliukonis, J. , Bailey, D. (1996). The reconstruction of national accounting rules in Lithuania. In Garrod, N. , McLeay, S. (Eds.), Accounting in transition pp. 43-60.). London and New York: Routledge.

Nguyễn, K. V. (2004). Vietnam une longue histoire. Hạ nội: Thế giới.

Paquet, E. (2004). Réforme et transformation du système économique vietnamien 1979 - 2002. Paris: L'Harmattan.

Patton, J., Zelenka, I. (1997). An empirical analysis of the determinants of the extent of disclosure in annual reports of joint stock companies in the Czech Republic. European Accounting Review, 6, 605-26.

Richard, J. (1997). Les pays de l'Europe de l'Est. In Vuibert, L. (Ed.), Comptabilité internationale pp. 351-403). Paris.

Sucher, P., Seal, W., Zelenka, I. (1996). True and fair in the Czech Republic: a note on local perceptions. European Accounting Review (p. 545). Routledge, Ltd.

Sucher, P., Kosmala, K., Bychkova, S. , Jindrichovska, I. (2005). Introduction: Transitional Economies and Changing Notions of Accounting and Accountability. European Accounting Review, 14, 571-7.

Sudar, P., Pitt, D. (2004). An analysis of the choice of accounting in a transitional economy. A contingency-based approach applied to the experience of Albania. Working paper.

Wang, Y. , Chang, C. (1998). Economic transition under a semifederalist government: The experience of China. China Economic Review (p. 1). Elsevier Science Publishing Company, Inc.

Winkle, G. M., Huss, H. F., Xi-Zhu, C. (1994). Accounting standards in the People's Republic of China: responding to economic reforms. Accounting Horizons, 8, 48-57.

Young, S. D. (1999). From plan to market: financial statements and economic transition in the East German enterprise. European Accounting Review (pp. 157-89). The European Accounting Association.

Sources de données vietnamiennes :

Résolutions des 5ème (1982) et 6ème (1986) Congrès du Parti Communiste Vietnamien.

Ministère Vietnamien des Finances. (1995). Histoire des politiques financières de l'État. Tomes I et II.