



HAL
open science

FORMES DE COMPLEXITE ET INTERPRETATION DES NORMES IAS-IFRS

Mohamed Taieb Hamadi, Sami El Omari, Wafa Khlif

► **To cite this version:**

Mohamed Taieb Hamadi, Sami El Omari, Wafa Khlif. FORMES DE COMPLEXITE ET INTERPRETATION DES NORMES IAS-IFRS. Comptabilité, Contrôle et Audit des invisibles, de l'informel et de l'imprévisible, May 2015, Toulouse, France. pp.cd-rom. hal-01188757

HAL Id: hal-01188757

<https://hal.science/hal-01188757>

Submitted on 31 Aug 2015

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.

FORMES DE COMPLEXITE ET INTERPRETATION DES NORMES IAS-IFRS

Mohamed Taieb HAMADI, Toulouse Business School, Toulouse
hamadi.mohamed.taieb@gmail.com

Sami EL OMARI, Toulouse Business School, Campus Toulouse
s.elomari@tbs-education.fr

Wafa KHLIF, Toulouse Business School, Campus Barcelona
w.khlif@tbs-education.fr

Résumé	Abstract
<p>Le problème de la divergence d'application des normes comptables internationales reste d'actualité. Cette recherche identifie la complexité des normes IAS-IFRS comme étant un déterminant de la divergence d'interprétation et d'application du référentiel de l'IASB. Cette complexité est causée à la fois par l'interaction entre les éléments composant ce corpus de normes et l'environnement dans lequel il opère. Les normes comptables internationales sont ici considérées comme un système ouvert qui est influencé à la fois par ses composantes et son environnement. Notre recherche se base sur l'étude d'un échantillon d'articles professionnels publiés dans la revue française de comptabilité entre 2003 et 2013. Nos résultats avancent que la technicité, l'évolution et l'interaction avec d'autres disciplines constituent les principaux éléments composant la complexité du référentiel comptable international.</p>	<p>In this study, we address the long standing problem of divergent accounting practices in the International Accounting Standards Boards (IASB) rules. We consider that the complexity of the IAS-IFRS is the factors of divergent interpretation and application of the International Accounting Standards Board. This complexity is caused by the interaction between the components of the IASB rules and the environment in which it operates. Hence, we consider that international accounting standards are an open system that is influenced by both its components and its environment. Our empirical strategy is based on the study of a sample of professional articles published in the French magazine accounting between 2003 and 2013. Our results confirm that the technical nature, evolution and interaction with other disciplines are the various components of the complexity of IASB rules.</p>
<p>Mots clés : Complexité, divergence d'interprétation, Normes IAS-IFRS</p>	<p>Key words: Complexity, divergence on interpretation, International accounting standards</p>

Introduction

L'harmonisation des référentiels en Europe devient une réalité depuis l'adoption des normes comptables internationales en 2002. Toutes les entreprises cotées sur un marché financier européen et publiant des états financiers consolidés sont tenues d'appliquer le référentiel comptable international à compter du 1^{er} Janvier 2005. Cependant, la pratique comptable reste diversifiée sous ce corpus de normes (Ball et al. 2003) et altère la volonté d'harmonisation, diminuant ainsi la comparabilité des états financiers. Ce constat a généré plusieurs travaux de recherche. D'un côté, nous trouvons les travaux s'intéressant à l'étude de l'influence de l'environnement dans lequel opèrent les normes de l'IASB (Ball 2006, Nobes 2006, Zeff 2007, Nobes et Kavaal 2010, Vicky et al. 2011). Ces derniers concluent que l'effet pays¹, le secteur d'activité ainsi que les caractéristiques des entreprises influencent encore les choix comptables. D'un autre côté, Douppnick et Richter (2003) avancent que la pratique comptable change à la fois avec l'insertion de principes comptables vagues ainsi qu'avec les divergences d'interprétation. Ces dernières sont conditionnées par le niveau de complexité des normes (Chand et al. 2010, Chand et Patel 2011).

Cependant, dans ce travail, nous considérons la pratique comptable comme un tout qui n'est pas réductible à l'influence du référentiel utilisé ou à celle de son environnement. Pour ce faire, on pose la question de l'influence de la complexité des normes comptables internationales sur la divergence de son interprétation et donc de son application. L'intérêt porté à cette question trouve son fondement dans le croisement de deux éléments. D'un côté, les normes de l'IASB ont introduit en France une nouvelle philosophie comptable ressentie comme étant une révolution culturelle (Raffournier 2007). D'un autre côté, elles sont considérées comme complexes (Jermakowicz et Sylwia 2006), ce qui constitue à la fois une source de difficulté (Hoarau 2004) et un frein quant à l'application de ce référentiel (Didelot et al. 2007).

Ainsi, notre objectif est d'identifier et de comprendre les différents éléments de complexité auxquels font face les utilisateurs du référentiel comptable international. Notre objectif est pertinent sur deux niveaux ; il éclaire sur les principales difficultés d'application des normes et leurs répercussions sur la pratique comptable. Ensuite, en identifiant les différents éléments de complexités auxquels sont confrontés les experts comptables, il permet d'approcher leur processus d'interprétation.

¹ L'effet pays englobe le système politique, le système économique, le système légal et les règles fiscales.

Afin de dépasser les complexités d'application des normes IAS-IFRS, les experts comptables entament un processus d'interprétation et de jugement croisant entre autres leurs expériences personnelles, compétences et connaissances professionnelles. Cette interprétation doit faire l'objet de justification afin d'être légitimisée. Pour cela, l'expert-comptable peut faire appel à plusieurs sources différentes de son entourage professionnel. Ainsi et afin d'approcher une des bases d'interprétation des experts comptables français, nous avons choisi d'étudier une revue professionnelle de référence pour leur environnement. Plus particulièrement, nous avons collectés les articles publiés dans la Revue Française de Comptabilité et traitant des normes comptables internationales entre 2003 et 2013. Le croisement des différents débats ou recommandations soulevés par les auteurs nous a permis de lire dans le temps les convergences et divergences possibles des interprétations. Cela nous révélera également les possibles formes de complexités rattachés à chacune des causes de ces altérations d'opinion.

Cet article se présente en quatre parties. Nous développons dans une première partie les différents types de complexité rattachés aux corpus de normes. Dans une deuxième partie, nous présentons la méthode de recherche adoptée. Dans une troisième partie, nous analysons les données et nous présentons les résultats les plus significatifs. Enfin, nous concluons et discutons nos résultats.

1. De la complexité du référentiel comptable international

Afin d'étudier la complexité des normes comptables internationales, nous les présentons d'abord comme un système comptable complexe. Nous présentons ensuite les différentes causes de complexité de ce corpus de normes.

1.1. La complexité des normes comptables internationales

Les normes comptables internationales ont été adoptées en France en 2002 dans l'objectif de faciliter et de développer l'investissement international en proposant des états financiers comparables entre toutes les entreprises. Pour ce faire, leur application est rendue obligatoire pour les entreprises cotées et présentant des états financiers consolidés à compter du 1^{er} janvier 2005. Relevant d'une conception anglo-saxonne de la comptabilité, l'adoption et l'application de ces normes constituent, en France, *«une véritable révolution culturelle par*

le changement de philosophie comptable» (Raffournier 2007). En plus, ce référentiel possède une organisation hiérarchique qui lui permet d'atteindre les différents objectifs qui lui sont assignés. Nous trouvons les principes généraux dans le cadre conceptuel qui constitue le sommet hiérarchique de ce référentiel. Ces principes ont pour objectif d'encadrer son développement par le normalisateur international, son application par les préparateurs des états financiers et sa compréhension par les différents utilisateurs. Ensuite, nous trouvons les normes comptables. Ces dernières ont pour objectif de permettre aux préparateurs des états financiers de transcrire la réalité économique des différentes opérations en chiffres comptables compréhensibles par tous. Ce niveau hiérarchique est composé d'une panoplie de normes (voir tableau ci-dessous) qui peuvent être regroupées en deux grandes parties: les normes ayant une application spécifique et celles ayant une application générale. La première partie des normes est composée de différents ensembles de normes traitant d'opérations économiques particulières. Nous trouvons, à titre d'exemple, les normes traitant de la consolidation (IAS 28, IFRS 3, IFRS 10, IFRS 11 et IFRS 12), des stocks (IAS 2, IFRS 6) et des charges de personnels (IAS 19 et IFRS 2). La seconde partie de ces normes est composée des normes ayant une large application et qui traitent, dans le même temps, plusieurs opérations économiques. A ce titre, nous pouvons citer l'IFRS 3 qui traite de l'évaluation à la juste valeur, l'IAS 12 traitant de l'impôt sur le résultat, l'IAS 8 traitant de toutes les méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs ou l'IAS 21 traitant de toutes les opérations ayant subi des variations des cours des monnaies étrangères. Nous constatons que ces normes sont en interrelation ce qui rend complexe leurs applications.

Tableau 1: Organisation des normes comptables internationales

Cadre conceptuel								
Normes Globales								
IAS 08 - IAS 29 - IAS 23 - IAS 21 - IAS 10 - IFRS 14 – IFRS 01 - IFRS 13 - IFRS 08 - IAS 12								
Normes multi-opérations								
IAS 27 - IAS 28 - IAS 31 - IAS 36 IFRS 05 - IFRS 10 - IFRS 11 - IFRS 12	IAS 17 - IAS 20 IAS 36 - IAS 40 - IFRS 05	IAS 17 - IAS 20 - IAS 36 - IAS 40 - IFRS 05	IFRS 07 - IAS 26 - IAS 17 - IAS 36 - IAS 20 - IFRS 04 IFRS 05	IAS 26	IAS 27 - IAS 28 - IAS 36 - IAS 31 - IFRS 04 - IFRS 7 - IFRS 10 - IFRS 11 - IFRS 12	IFRS 06	IAS 11 - IAS 17 - IAS 20- IFRS 04	IAS 11 - 11 - IFRS 06
Normes Spécifiques								
IFRS 3	IAS 16	IAS 38	IAS 32 - IAS 39 IFRS 09	IFRS 02 IAS 19	IAS 01 - IAS 07 - IAS 24 -IAS 33 - IAS 34	IAS 37	IFRS 15 IFRS 04	IAS 02
consolidation	Immobilisation Corporelles	Immobilisation Incorporelles	Instruments Financiers	Personnels	Présentation	Provisions	Revenus	Stock

IAS 1: Présentation des états financiers - IAS 2: Stock - IAS 7: Etat des flux de trésorerie- IAS 8: Méthodes comptable, changements d'estimations comptables et erreurs - IAS 10: Evènements postérieurs à la période de reporting - IAS 11: Contrats de construction - IAS 12: Impôts sur le résultat - IAS 16: Immobilisations Corporelles - IAS 17: Contrats de Location - IAS 18: Produits des activités ordinaires - IAS 19: Avantages du personnel - IAS 20: Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique - IAS 21: Effets des variations des cours des monnaies étrangères. - IAS 23: Coûts d'emprunts - IAS 24: Information relatives aux parties liées - IAS 26: Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite - IAS 27: Etats financiers consolidés et individuels - IAS 28: Participations dans des entreprises associées et des coentreprises - IAS 29: Information financière dans les économies hyper-inflationnistes - IAS 31: Participation dans les coentreprises - IAS 32: Instrument financiers: présentation - IAS 33: Résultat par action - IAS 34: Information financière intermédiaire - IAS 36: Dépréciation d'actifs - IAS 37: Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels - IAS 38: Immobilisations Incorporelles - IAS 39: Instruments financiers : comptabilisation et évaluation - IAS 40: Immeubles de placements - IFRS 01: Première adoption des IFRS - IFRS 02: Paiement fondés sur les actions - IFRS 03: Regroupements d'entreprises - IFRS 04: Contrat d'assurance - IFRS 05: Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées - IFRS 06: Prospection et évaluation de ressources minérales - IFRS 07: Instruments financiers: informations à fournir - IFRS 08: Secteurs opérationnels - IFRS 09: Instruments financiers - IFRS 10: Etats financiers consolidés - IFRS 11: Partenariat - IFRS 12: Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités - IFRS 13: Evaluation de la juste valeur - IFRS 14: Comptes de report réglementaires - IFRS 15: Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients.

Enfin, nous trouvons les interprétations SIC et IFRIC que publient les organes de l'IASB. Ces interprétations offrent une réponse aux différentes questions posées par les préparateurs des états financiers concernant certaines opérations spécifiques et que les normes ne traitent pas. Même si ces interprétations sont publiées par un organe de l'IASB spécialisé en la matière, elles constituent une preuve de l'influence de l'évolution de l'environnement et son impact sur ce corpus de normes.

À travers cette présentation, nous constatons qu'il s'agit d'un corpus de normes qui peut être assimilé à un système. Ce dernier est défini par Rosnay (1975) comme étant un «*ensemble d'éléments en interaction dynamique, organisé en fonction d'une finalité*». L'une des caractéristiques fondamentales d'un système est sa complexité (Durant 1979). La complexité d'un système est issue de l'incapacité de le décrire en totalité et de déduire son comportement à partir de la connaissance de ses différents éléments. Il tient au moins à trois séries de causes : celles inhérentes à sa composition, celles provenant de l'incertitude de son environnement et enfin, celles provenant de l'évolution et de l'instabilité du système lui-même (Durant 1979). Dans la vie économique, la plupart des systèmes sont ou deviennent rapidement très complexes.

La complexité a longtemps été considéré comme un obstacle qu'il fallait contourner, soit en simplifiant les situations réputées complexes, soit en réduisant celles-ci à l'analyse de leurs composantes élémentaires. Cela s'est traduit par l'émergence des principes de disjonction, de réduction et d'abstraction constituant le paradigme de « simplification » (Morin 2005). Il est évident que ce paradigme a permis de faire progresser et avancer les connaissances scientifiques et les réflexions philosophiques (Morin 2005). Cette simplification des phénomènes s'est traduite par le découpage de la réalité tout en laissant penser que ce découpage était le réel lui-même. Ce qui s'est traduit par l'accroissement de l'hyper spécialisation. Ce paradigme de simplification a constitué un véritable frein quant au développement et à la multi dimensionnalité de nos connaissances : condition sine qua non de résolution de la complexité (Morin 2005). Cependant, face à une situation complexe, il ne faut pas essayer de contourner la complexité en la simplifiant mais il faut se baser sur une nouvelle approche qui la prend en considération. On est dans une situation qui nécessite la reconnaissance de la multi dimensionnalité des choses, des relations et des associations entre les différentes disciplines (Morin 2005, Jacquard 1978).

Ainsi, afin d'analyser la complexité des normes IAS-IFRS, il est primordial d'étudier ce corpus de normes comme étant un ensemble d'éléments constituant un système et non en le décomposant en plusieurs sous-systèmes.

1.2. Les différentes causes de complexité des normes IAS-IFRS

Les différents éléments composant un système sont de nature très variée et dynamique et doivent être explicitées pour pouvoir définir complètement chaque système. Selon Mèlèse (1972), l'analyse des différents systèmes a permis d'identifier l'existence de traits communs et de propriétés invariantes entre les différents systèmes. Ces traits et propriétés sont regroupés autour de trois points : l'ouverture du système, son organisation et son évolution.

Le référentiel comptable international est basé sur des principes comptables qui encadrent son application par les professionnels comptables. Ces normes sont complexes en raison de leurs associations à d'autres caractéristiques fondamentales. Parmi ces caractéristiques on trouve : l'ouverture du système sur son environnement, l'incertitude liée aux aléas tenant à la survenance d'événements internes ou externes ainsi qu'au caractère évolutif des systèmes.

1.2.1. Interaction avec d'autres disciplines

Il existe différents types de systèmes. L'opposition la plus courante est celle des systèmes dit ouverts et fermés. Les systèmes ouverts sont ceux qui échangent avec ce qui les entourent. À l'inverse, les systèmes fermés sont ceux qui sont repliés sur eux-mêmes. L'analyse du système des normes comptables internationales montre qu'il est considéré comme un système ouvert. Comme l'indique l'appellation IFRS² donnée par l'IASB à ses normes, leur application nécessite la mobilisation, au moins, des connaissances financières. Ce mélange entre comptabilité et finance justifie amplement l'interaction avec d'autres disciplines. De plus, avec le principe de primauté du fond sur la forme, énoncé dans le cadre conceptuel de l'IASB, établir des états financiers en IFRS suppose l'interaction avec le domaine juridique. La complexité du référentiel comptable international trouve donc, ses origines dans l'interaction des normes entre elles et avec l'environnement dans lequel elles sont appliquées ainsi que le degré de technicité nécessaire.

² International Financial Reporting Standards.

1.2.2. Evolutivité et instabilité

En partant du principe que tous les systèmes sont ouverts, leur évolution et développement est une condition sine qua non à leurs survies. Un système se doit d'assurer sa conservation, donc sa survie. Il est donc rare qu'un système ouvert sur son environnement soit stable et stationnaire. Pour répondre aux objectifs qui lui sont assignés, chaque système doit faire face aux changements et évolution de l'environnement. Dans ce sens, les normes comptables internationales peuvent être assimilées à un système ouvert. Ces normes ont pour objectif de permettre aux préparateurs des états financiers de transposer les opérations économiques en chiffres comptables compréhensibles par tous. Or ce contexte économique est en perpétuel évolution. Donc, pour assurer leurs survies ces normes sont dans l'obligation d'évoluer et d'intégrer les nouvelles considérations et attentes de l'environnement avec lequel elles traitent. En plus, en introduisant le facteur temporel, nous nous attendons à ce que ces normes soient en perpétuel évolution. Depuis l'adoption de ces normes en 2002 jusqu'à aujourd'hui ce corpus de normes n'as pas cessé d'évoluer. Cette évolution et adaptation avec les nécessités environnementales s'est traduite à travers l'adoption de normes nouvelles (le cas l'IFRS 6, 7, 13 et 8, les IFRIC 7, 8 et 9) ainsi que la modification de plusieurs normes (le cas de l'IAS 19, IAS 1 et 36, IFRS 3, 4, 10,11 et 12). En plus, l'IASB, en collaboration avec le normalisateur Américain, a entamé depuis plusieurs années un processus de modification de son cadre conceptuel afin de répondre aux attentes d'autres utilisateurs potentiels.

1.2.3. Technicité

L'application du référentiel international nécessite une technicité assez développée. Toutes les modifications, ci-dessus présentées, exigent une adaptation constante par la veille technique et par le mécanisme de formation. Ce degré de technicité se manifeste en particulier lors de l'évaluation à la juste valeur, la comptabilisation des instruments financiers, l'actualisation financières, la fixation du périmètre de consolidation, la mise en place des hypothèses d'actualisation des engagements de paiement des pensions de retraites et l'évaluation du goodwill.

Face à ces éléments de complexité, les professionnels comptables sont amenés à trouver des solutions pratiques. Ce qui nécessite l'articulation à la fois l'expérience personnelle en matière d'application des normes ainsi que les connaissances en matières juridiques (principe de primauté du fond sur la forme), sociales (lors de la prise en compte du régime à prestations définies en matière de l'évaluation des avantages accordés aux personnels),

fiscales (lors de l'évaluation et la comptabilisation de l'impôt différé) et stratégiques (lors de la mise en place du tableau de bord et la publication des états financiers prévisionnels). De plus, les professionnels comptables doivent tenir compte des principes et fondements énoncés dans le cadre conceptuel de ces normes. Ce dernier, a pour objectif d'orienter ces praticiens dans leur application des normes.

2. Méthodologie de recherche

2.1. Collecte des données

Afin d'étudier les différentes complexités des normes comptables internationales auxquelles font face les préparateurs des états financiers, nous avons choisi d'étudier les différents articles publiés dans la revue professionnelle : Revue Française de Comptabilité. Pour ce faire, nous nous basons sur les articles traitant des normes IAS-IFRS publiés entre 2003 et 2013. Cette revue a été choisie pour plusieurs raisons :

- c'est une revue mensuelle des experts comptables. Elle est éditée par « Expert-Comptable Média » (ECM) et publie régulièrement des articles de fond concernant les IAS/IFRS. Ces articles sont rédigés par des professionnels du chiffre en matière de normes comptables internationales.
- elle est destinée à tout utilisateur du référentiel comptable international (investisseurs, préparateurs des états financiers, commissaires aux comptes, experts comptables, etc.).
- sur les 5 dernières années, le nombre d'édition mensuelle de la revue française de comptabilité vendue est, en moyenne, de 7 777³ en diffusion payante en France. Il est à noter que cette revue est plus répandue en France qu'à l'étranger, ce qui traduit la portée et l'influence qu'elle pourrait avoir sur la profession.
- Depuis l'adoption des normes comptables internationales par l'Union Européenne, 150 articles traitant des normes IAS-IFRS et étudiant les problèmes d'application de ces normes en France ont été publiés par des professionnels français

La collecte des articles de la RFC, traitant des normes comptables internationales, a été effectuée à partir de la base de données FOCUSIFRS. Notre échantillon est composé de 150

³ Chiffre publié par l'OJD : c'est l'organisme de référence dans l'expertise du dénombrement des médias imprimés et numériques.

articles publiés entre janvier 2003 et décembre 2013. La collecte des données a été faite sur plusieurs étapes :

- 1^{ère} étape : collecte des articles auprès de la base de données FOCUSIFRS⁴ ;
- 2^{ème} étape : première lecture des résumés des différents articles. Elle a permis d'écartier certains articles qui, soit, ne sont pas consacrés à l'application des normes IFRS, soit, ne traitent pas de complexités d'application de ces normes.
- 3^{ème} étape : analyse descriptive et de contenu des articles. Elle a permis d'identifier les différentes causes de complexité des normes constituant le référentiel comptable international. Le tableau 2 présente les éléments composant ces différentes causes.

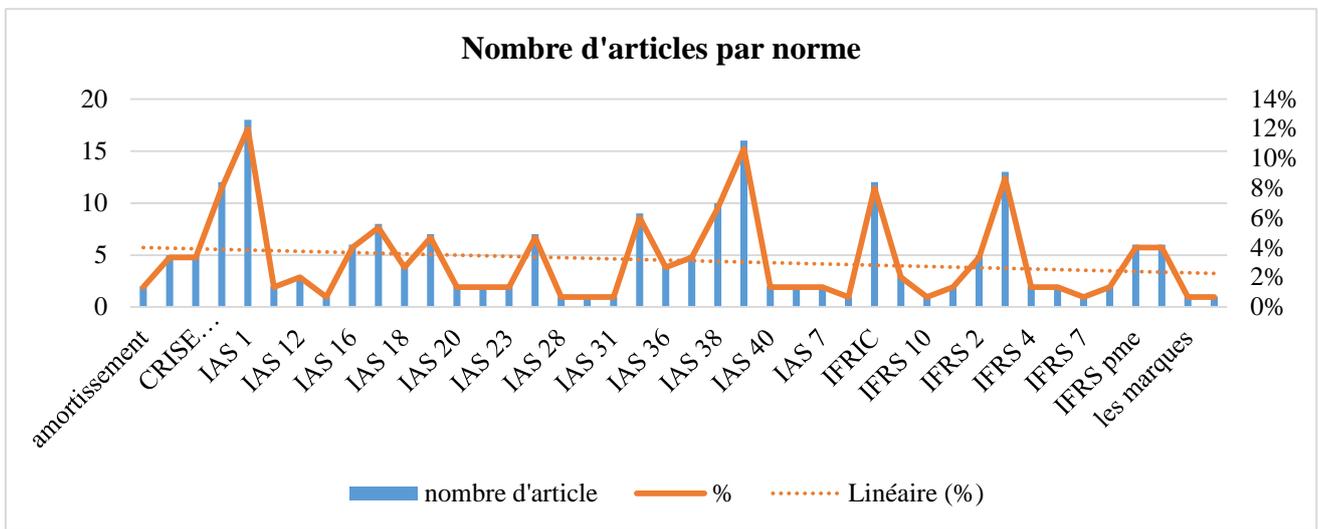
⁴ <http://focusifrs.com/>

Tableau 2: Composantes de la complexité des normes comptables internationales issues de l'analyse de contenu

Causes de complexité	Eléments de complexité	Composantes des complexité des normes IAS-IFRS
interaction avec d'autres disciplines	Domaine managérial	Caractéristiques de l'entreprise
	Domaine économique et financier	Marché financier
		Notion de risque (liquidité, volatilité et définition)
		Performance financière
		Taux d'actualisation et hypothèses de calcul
		Théorie et règles financières et réglementation Bâle II
	Domaine juridique et fiscal	Notion de contrôle et de propriété
		Règles fiscales
		Règles juridiques
technicité du référentiel comptable international	cadre conceptuel	Principes comptables
		Approche du normalisateur
		Avantages économiques futurs
	opérations	Particularité des cas
		Opérations d'estimation et d'évaluation
		Opérations de réévaluation
	normes	Présence de plusieurs choix comptables
		Identification et choix de la norme à appliquer
		Méthode de comptabilisation et classification entre dettes et CP
		Prise en compte des intérêts minoritaires
		Traitement des goodwill
		Traitement des instruments financiers
Identification des UGT		
instabilité et évolution du référentiel comptable international	élément endogènes aux normes	Changement de norme rattaché à généralité de la norme
		Changement de norme rattaché à des difficultés d'application
		Réduction du nombre des choix de comptables offerts aux entreprises
	éléments exogènes au référentiel comptable	Contexte économique et financier
		Position de la commission européenne

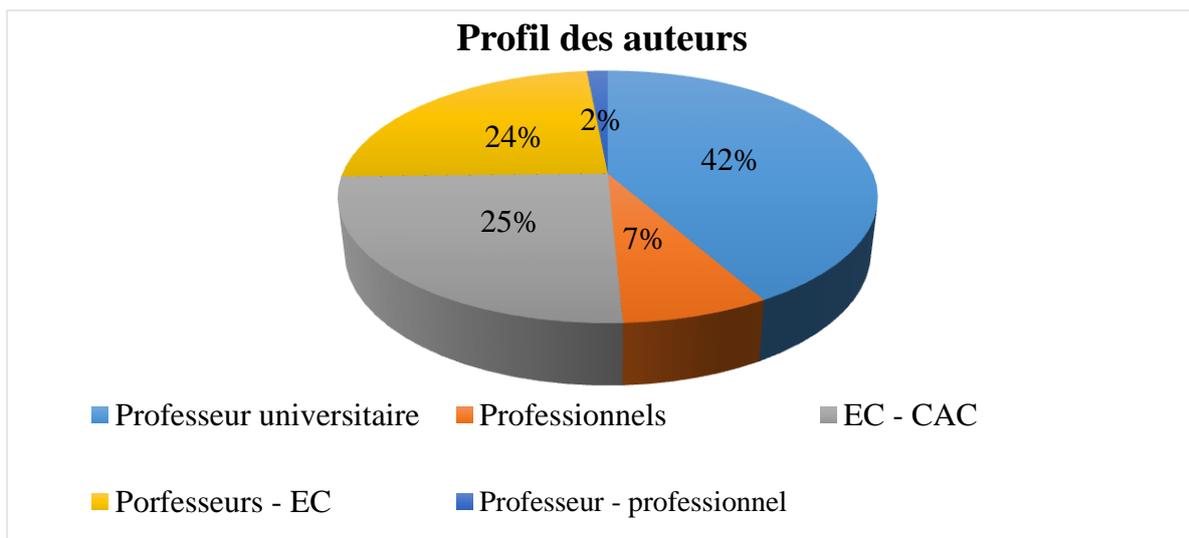
2.2. Analyse descriptive de l'échantillon

La majorité des normes comptables internationales ont été traité au moins une fois par les articles publiés dans la Revue Française de Comptabilité. La fréquence des normes étudiées est présentée ci-dessous.



À partir de cette étude nous constatons que les sujets les plus traités sont ceux rattachés au regroupement d'entreprises (IFRS 3, IAS 27.), aux instruments financiers (IAS39, IAS 32, IAS 36), juste valeur, cadre conceptuel et la crise financière. L'intérêt porté à ces opérations économique s'explique par leur complexité d'application, leurs évolutions depuis l'adoption de ce corpus de normes.

Dans un second temps, nous avons analysés les différents profils des auteurs des articles traitant des normes comptables internationales dans la RFC. A travers cette analyse (voir ci-dessous) -nous constatons que prêt de 50% des auteurs sont, soit des experts comptables commissaires aux comptes, soit des diplômés d'expertise comptables et 42% sont des professeurs universitaires. A travers ces résultats, nous constatons qu'à la fois les experts comptables, ainsi que les chercheurs du monde académique, s'intéressent aux problèmes d'application de ces normes.



3. Analyse et résultat des causes de complexité des normes IAS-IFRS

3.1. Portée et poids des causes de complexité des normes comptables internationales

À notre connaissance, il existe peu de travaux ayant traité de la problématique de la complexité des normes comptables internationales. Cependant en 2012 Tort a étudié la complexité comptable. Il a conclu que cette dernière est d'origine endogènes (multiplicité des référentiels comptables utilisés et évolution et instabilité de la comptabilité) et exogènes (connexion avec d'autres disciplines).

À travers l'analyse des différents articles publiés dans la RFC, nous avons regroupé, d'abord, les éléments de complexité sous les trois causes de complexité des systèmes comptables, telles que présentées dans les travaux de Tort (2012). Ensuite, en se basant sur les différents éléments de complexité détectés suite à l'analyse des articles, nous avons affecté à chaque norme la (ou les) cause(s) de complexité(s) qui s'y rattache (tableau 3). Ainsi, pour une même norme, nous avons détecté qu'il pouvait avoir plusieurs éléments représentant une même cause de complexité (tableau 4) et qu'une interaction entre les causes de complexité était possible (tableau 5).

Tableau 3: La répartition des différentes causes de complexité du référentiel de l'IASB selon les normes

Causes de complexité	Nombre de normes	%
Instabilité et évolution du référentiel	29	53,70%
Interaction du référentiel avec d'autres disciplines	34	62,96%
Technicité du référentiel	51	94,44%
nombre de normes	54	

Tableau 4: Poids des différentes causes de complexité des normes IAS-IFRS

Raisons de complexité	Nombre d'éléments de complexité détectée	%
Instabilité et évolution du référentiel	56	11,55%
Interaction du référentiel avec d'autres disciplines	125	25,77%
Technicité du référentiel	304	62,68%
Total	485	100%

Les résultats des deux tableaux (3) et (4) montrent que la complexité du référentiel comptable international est causée en grande partie par la technicité des normes (94 % des normes étudiées) et montre également le plus de poids sur la complexité des normes (62%). Cependant, le poids de l'instabilité/évolution et l'interaction du référentiel avec d'autres

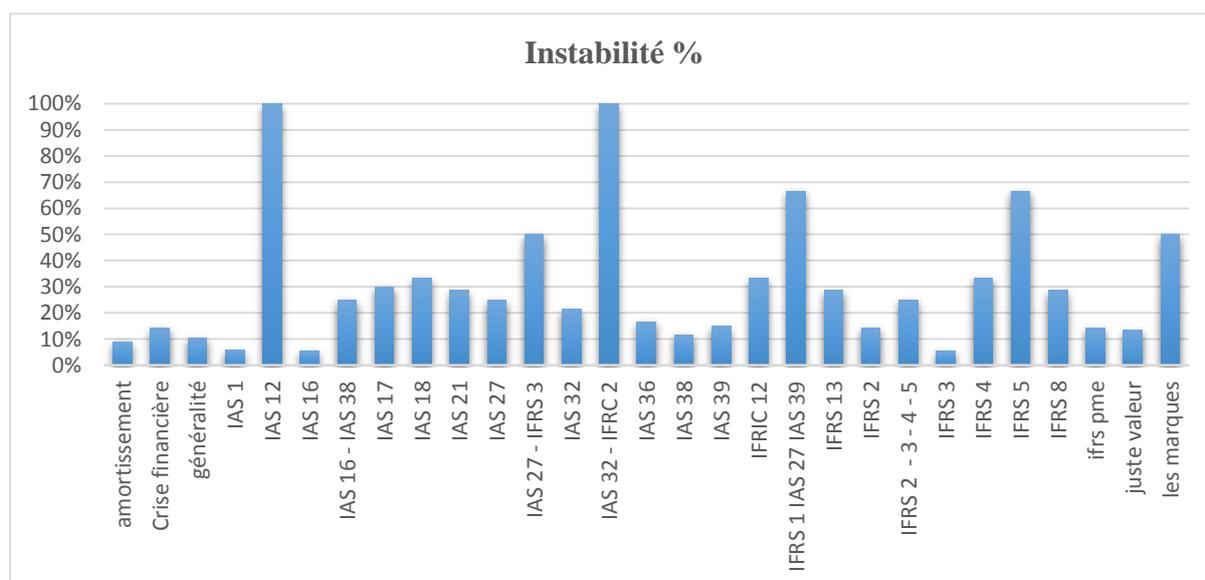
disciplines restent significatifs. Il représente respectivement de 26% et 12% de la complexité totale des normes IAS-IFRS.

Ainsi, nous pouvons conclure que la complexité des normes comptables internationales est due à leur évolution et instabilité, à leurs interactions avec d'autres disciplines et surtout à leur degré de technicité. Ces résultats confirment les travaux de Tort (2012).

3.2. Portée des différentes causes de complexité par norme

Dans l'objectif d'affiner un peu plus nos résultats et en nous basant sur l'analyse des différentes causes de complexité, nous exposons dans les figures 1, 2 et 3 la portée de chacune des causes ci-dessous présentée sur les normes étudiées dans les articles publiés dans la RFC.

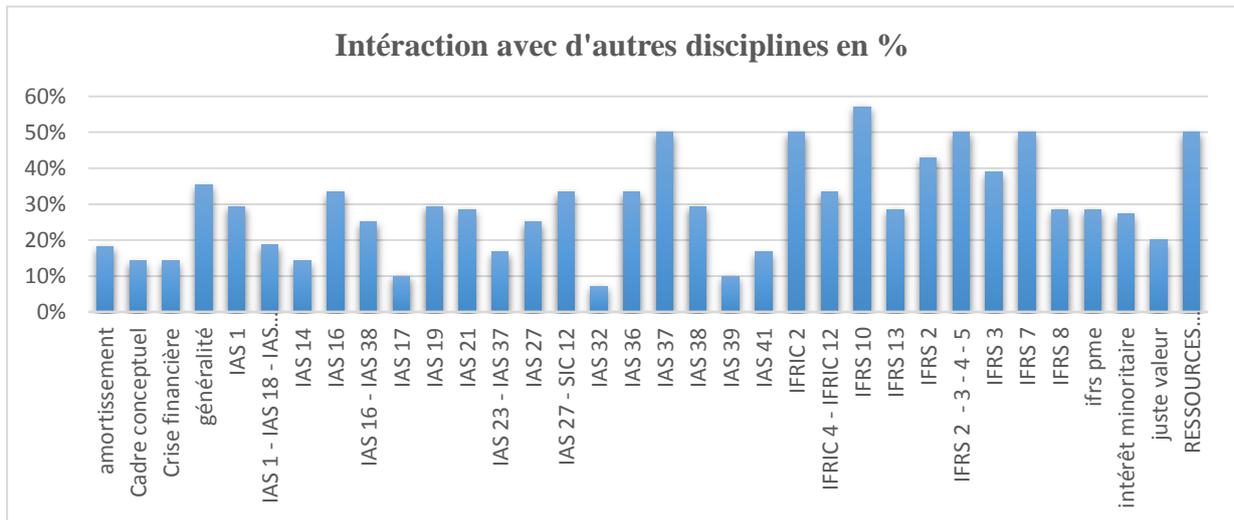
Figure 1 : Fréquence de l'instabilité-évolution du référentiel comptable international par norme



Depuis l'adoption des normes comptables internationales par l'Union Européenne et la France en 2005, l'IASB a décidé de revoir toutes les normes au moins une fois tous les deux ans. D'un point de vue théorique, cette instabilité / évolution des normes constitue l'une des causes de complexité du référentiel international. Cependant, suite à l'analyse de nos données telles qu'elles sont présentées dans la figure 1, on constate que l'instabilité - évolution des normes IAS-IFRS constitue l'une des causes de complexité pour 28 des 54 normes étudiées dans les articles publiés dans la RFC depuis 2003. Toutefois, elle ne représente, en moyenne pour les 28 normes, que 25% de la complexité totale. Nous pouvons dire que même si l'instabilité / évolution des normes comptables internationales constitue

une cause de complexité, le poids de son influence reste modéré par rapport aux autres causes.

Figure 2: Fréquence de l'interaction du référentiel comptable international avec d'autres disciplines par norme

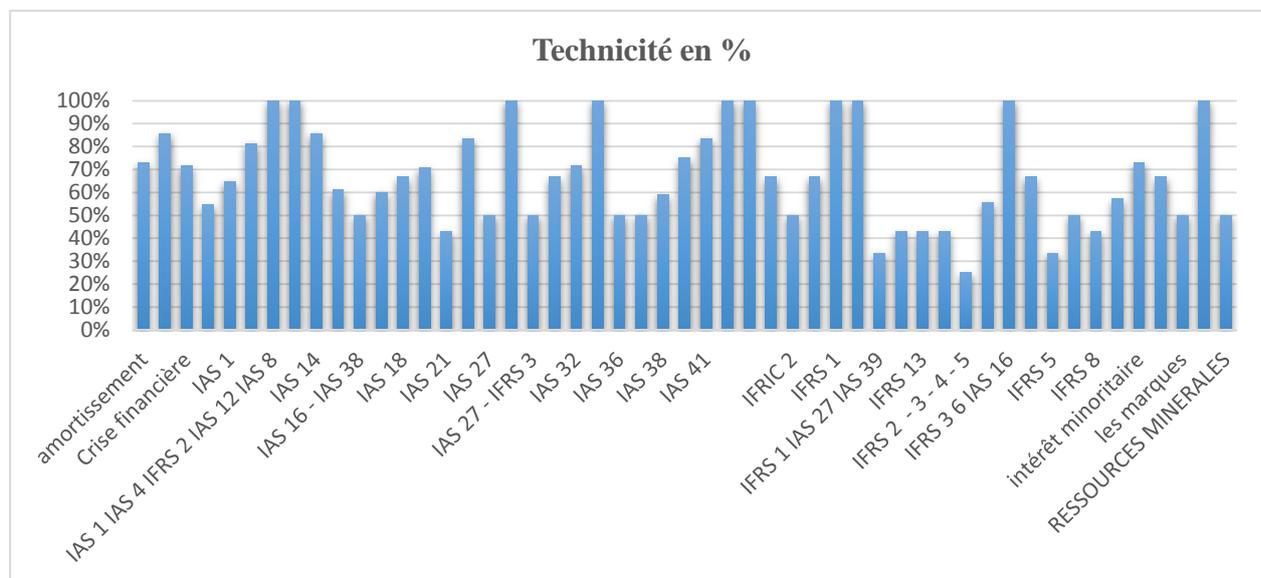


L'enjeu principal de l'adoption des normes comptables internationales est de protéger les investisseurs (considérés comme étant les principaux utilisateurs des informations financières publiées) et de préserver la confiance des marchés financiers. Les préparateurs des états financiers sont donc passés de l'application de normes basées sur la primauté de la vision juridique des entreprises, à un corpus de normes qui privilégie la vision économique de l'entreprise. Avec l'introduction de la notion de juste valeur et l'utilisation fréquente de l'actualisation financière lors de l'évaluation des éléments d'actifs et de passifs, les préparateurs des états financiers sont confrontés aux domaines économique et financier.

D'un autre côté, le changement induit par l'instauration du principe selon lequel les investisseurs sont les principaux utilisateurs et destinataires des états financiers, laisse supposer une rupture entre l'application des normes comptables et les règles fiscales. Cependant, confrontés à des contraintes juridiques et fiscales induites par la spécificité du contexte français, les préparateurs des états financiers se trouvent parfois dans l'obligation d'établir un équilibre entre les règles juridiques et fiscales d'un côté et les normes comptables. Ainsi, à travers l'analyse des causes de complexité telles qu'elles ont été traitées dans les articles de la RFC, nous constatons que l'interaction avec d'autres disciplines est l'un des facteurs de complexité de 34 sur les 54 articles publiés depuis 2003. En moyenne l'interaction avec d'autres disciplines représente 30% des différentes causes de complexité

des normes traitées par les auteurs de la Revue Française de Comptabilité. Cependant, nous constatons que la technicité comme cause de complexité a été soulevée lors de l'analyse de presque la majorité des normes. Le poids de la technicité est assez élevé pour la majorité des normes.

Figure 3: Fréquence de la technicité du référentiel comptable international par norme



3.3. Interactions entre les différentes causes de complexité des normes IAS-IFRS

À travers les résultats de l'analyse des différentes causes et poids de complexité des normes IAS-IFRS qu'on a obtenu, nous avons remarqué qu'il existe, pour certaines normes, une interaction entre les différentes causes de complexité. Il nous paraît intéressant d'étudier ces interactions qui constituent un deuxième niveau d'étude de la complexité des normes comptables internationales. Pour ce faire, nous avons éliminé toutes les normes dont la complexité est affectée par une seule cause de complexité et nous avons calculé le nombre de normes présentant des interactions entre au moins deux causes de complexité (tableau 5).

Tableau 5: Interaction entre les causes de complexité des normes IAS-IFRS

Type d'interaction	Nombre de normes	% des types d'interactions	% des normes présentant des interactions
Interactions entre les trois raisons	20	49%	37%
Interactions entre deux raisons	21	51%	39%
Total interactions entre les causes	41	100%	76%
Total des normes	54		

Selon les résultats présentés dans le tableau 5, il existe dans 76% des normes traitées des interactions entre au moins deux causes de complexité. Dans 49% des cas, il s'agit d'interaction entre les trois causes de complexité à savoir : instabilité / évolution des normes, interaction avec d'autres disciplines et technicité. Dans 51% des cas il s'agit d'interaction entre deux causes de complexité. Ce qui représente respectivement 37% et 39% des normes étudiées depuis 2003 dans la RFC.

À travers ces résultats, nous pouvons conclure que la complexité des normes comptables internationales, telles qu'elles ont été présentées dans les articles publiés dans la RFC entre 2003 et 2013, n'est pas seulement due à la présence de causes telles que la technicité, l'interaction avec d'autres disciplines ou encore l'instabilité et l'évolution des normes, mais aussi, à l'interaction entre ces trois causes. Donc, le préparateur des états financiers selon les normes IFRS ne doit pas juste maîtriser ce corpus de normes, mais il doit également être capable de faire interagir différentes disciplines.

3.4. Composantes des différentes causes de complexité

Afin de comprendre ce qui fait que l'instabilité et l'évolution du référentiel international, la technicité et l'interaction avec d'autres disciplines soient des causes de complexité des normes IAS-IFRS, nous avons analysé les différents éléments composant ces trois causes.

3.4.1. Résultat de l'analyse des différentes composantes de la complexité liées à l'interaction des normes IAS-IFRS avec d'autres disciplines

Dans le but d'analyser l'interaction des normes IAS/IFRS avec d'autres disciplines, nous avons regroupé les différents éléments composant cette cause de complexité sous trois domaines, à savoir : le domaine managérial, le domaine économique et financier et le domaine juridique et fiscal.

Les résultats issus de cette analyse (voir tableau 6) montrent que les principaux domaines en interaction avec les normes comptables internationales sont les domaines économiques et financiers (60%) ainsi que les domaines juridiques et fiscaux qui représentent respectivement 60% et 36%.

Tableau 6: Les domaines en interactions avec les normes IAS-IFRS

Différentes composantes de la complexité liées à l'interaction avec d'autres disciplines	Complexité liée à l'interaction avec d'autres disciplines	%
Domaine managérial	5	4%
Domaine économique et financier	75	60%
Domaine juridique et fiscal	46	36%
Total	125	100%

D'un côté, le poids du domaine économique et financier s'explique principalement par rapport au fondement théorique des normes. Ces dernières privilégient la vision économique et financière des entreprises sur la vision juridique et se basent principalement sur l'utilisation du concept de juste valeur lors de l'évaluation des éléments d'actifs et de passifs. D'un autre côté, les caractéristiques du contexte français font que l'application des normes comptables internationales est fortement rattachée au domaine juridique et fiscal.

3.4.2. Résultat de l'analyse des différentes composantes de la complexité liée à la technicité des normes IAS-IFRS

Dans l'objectif d'étudier la technicité comme cause de complexité d'application des normes IAS-IFRS, nous avons regroupé les différents éléments de complexité collectés sous trois rubriques à savoir ; la technicité issue des normes elles même, la technicité issue du cadre conceptuel de l'IASB et, enfin, la technicité issue du traitement de certaines opérations particulières.

Les résultats issus de cette analyse (tableau 7) montrent que la technicité des normes ainsi que la spécificité des opérations sont les principaux éléments qui font de la technicité des normes IAS-IFRS soit l'une des causes de complexité de ce corpus de normes. Ces deux éléments représentent respectivement 49% et 38% de la technicité des normes comptables internationales.

Tableau 7: les composantes de la technicité des normes IAS-IFRS

Différentes composantes de la technicité	Poids des composantes de la technicité	%
Normes	150	49%
Cadre conceptuel	39	13%
Opérations	115	38%
Total	304	100%

3.4.3. Résultat de l'analyse des différentes composantes de la complexité liée à l'instabilité et l'évolution des normes IAS-IFRS

L'étude des différents éléments composant l'instabilité comme cause de complexité des normes comptables internationales nous permet d'avancer que les causes sont principalement endogènes (73%) mais peuvent également être exogènes au référentiel comptable international (voir tableau 8).

Tableau 8: Causes de l'instabilité et l'évolution des normes IAS-IFRS

Eléments de complexité	Poids des composantes de l'instabilité	%
Eléments endogène aux normes IAS-IFRS	41	73%
Eléments exogènes aux normes IAS-IFRS	15	27%
Total	56	100%

Discussion et conclusion

Ce travail a pour objectif d'identifier et de comprendre les différents éléments de complexité auxquels font face les utilisateurs du référentiel comptable international. Les résultats montrent que la complexité d'application du référentiel comptable de l'IASB est due à la fois à l'interdépendance et à l'interaction qui existent entre les différents éléments composant ce référentiel. En effet, l'instabilité et l'évolution, la technicité et l'interaction avec d'autres disciplines des normes IAS-IFRS sont les éléments qui caractérisent sa complexité.

La technicité est issue principalement de l'organisation et la composition des normes et le traitement de certaines opérations spécifiques. Elle s'avère l'élément ayant le plus de poids dans la complexité de ce corpus de normes. Elle résulte à la fois des spécificités des opérations traitées et de l'organisation des normes. Le traitement de certaines opérations économiques nécessite la mobilisation et l'articulation de plusieurs normes en même temps ce qui les rend complexes. De plus, cette articulation des normes est en interaction avec différentes disciplines. Il s'agit notamment des domaines économiques et financiers ainsi que le domaine juridique et fiscal. Ces derniers représentent 90% des domaines en interaction avec l'application des normes internationales. La technicité paraît bien un élément fort de complexité de ces normes.

Le troisième élément de complexité est celui de l'évolution et l'instabilité du référentiel. Face à l'évolution de l'environnement économique, les normes comptables ne peuvent plus répondre, dans certains cas, aux besoins des utilisateurs des états financiers. Pour remédier à

ce problème, l'IASB est tenue d'offrir des solutions pratiques concernant l'application de certaines opérations. Ce qui se traduit dans les deux cas par des amendements, modifications et adoptions de nouvelles normes comptables. Cette évolution constitue un élément de complexité de ces normes.

De plus, nos résultats démontrent qu'il existe une interaction dynamique entre les différents éléments de complexité. En d'autres termes, l'application des normes comptables internationales nécessite le dépassement des différents éléments de complexité tout en respectant les caractéristiques qualitatives des états financiers. L'exemple le plus concret est celui de l'application de l'IAS 36 traitant de la dépréciation d'actifs. En effet, nos résultats montrent que les professionnels comptables lors de l'analyse de ladite norme sont confrontés en même temps à l'évolution du référentiel comptable, à la technicité de l'évaluation du montant de la dépréciation et à son interaction à la fois avec les disciplines juridiques, fiscales et financières.

Contrairement aux travaux présentant, soit l'environnement (Ball, 2006 ; Nobes, 2006, Zeff, 2007 ; Nobes et Kavaal, 2010 ; Vicky et al. 2011), soit le référentiel comptable (Chand et Patel, 2011 ; Chand et al., 2010 ; Doupnik et Richter, 2003), comme étant le déterminant de la divergence de la pratique comptable sous le référentiel international, nos résultats montrent que la divergence d'application est due à la complexité du référentiel comptable international et à son interaction avec l'environnement dans lequel il opère. Ces résultats peuvent s'expliquer à la fois par l'objectif de mettre en place un référentiel comptable applicable sur le plan international sans tenir compte des différences culturelles de ses différents utilisateurs et par l'évolution continue de l'environnement dans lequel il opère.

Cette recherche a permis d'identifier et de comprendre certaines causes de complexité d'application des normes, donc les éléments pouvant affecter la comparabilité des états financiers. Ceci constitue une première étape quant à la résolution de la convergence des états financiers, objet de ce référentiel.

Afin de faire face à ces divergences d'application, l'IASB devrait proposer des prises de positions pour toutes les difficultés d'application de ces normes et ainsi faire converger la formation des experts comptables. La solution est en totale contradiction avec l'approche du référentiel comptable international. Ce dernier est basé sur des principes comptables alors que la solution proposée se base sur la mise en place de règles comptables.

Les résultats présentés ne sont pas à l'abri de quelques limites. Ces dernières sont issues principalement de l'analyse exclusive des articles publiés par la RFC. Sachant que les auteurs sont aussi des universitaires, l'interprétation issue donc peut ne pas être celle d'une position purement professionnelle. Ainsi, effectuer des entretiens avec des experts comptables appliquant les normes internationales pourrait révéler une autre réalité d'application liée à des complexités non détectées par le matériau utilisé.

Bibliographie

- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards IFRS: pros and cons for investors. *Accounting and Business research, International accounting Policy Forum*: 5-27.
- Ball, R., Robin, A., Wu, J.S. (2003). Incentives versus standards: Properties of accounting income in four East Asian countries. *Journal of Accounting and Economics* 36: 235–270.
- Chand, P., Patel, A., Patel, C. (2010). Interpretation and application of « new » and « complex » international financial reporting standards in Fiji: Implications for convergence of accounting standards. *Advance in Accounting* 26 (2):280-289.
- Chand, P., Patel, C. (2011) Cultural and Non cultural Factors Affecting Judgments of Professional Accountants: A Comparative Study of Australia and Fiji. *In Achieving Global Convergence of Financial Reporting Standards: Implications from the South Pacific Region. (Studies in Managerial and Financial Accounting, Volume 22) Emerald Group Publishing Limited, (22):* 105-139.
- Didelot, L., et Dandon, O.B. (2007). La neutralisation dans les comptes individuels des incidences fiscales des dépréciations comptables. *Revue Française de Comptabilité* 395, 27-31.
- Douppnik, T.S., Riccio, E.L. (2006). The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas. *The International Journal of Accounting* 41: 237–261.
- Durant, D. (1979). *La systémique*. Paris : Presse Universitaire de France.
- Hoarau, C. (2004). Le passage aux normes IAS-IFRS: une révolution comptable ? *Revue du financier* 144 : 4-6.
- Jacquard, A. (1978). *Eloge de la différence – la génétique et les Hommes ?* Paris: Edition du seuil.
- Jermakowicz, E.K., Sylwia, G.K. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU policy traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 15 (2): 170-196.
- Kavaal, E., Nobes, C. (2010). International differences in IFRS policy choice: a research note. *Accounting and business research* 40(2): 173-187.
- Mélèse, J. (1972). *L'analyse modulaire des systèmes de gestions : une méthode efficace pour appliquer la théorie des systèmes au management*. Paris : Edition Homme et technique.
- Morin, E. (2005). *Introduction à la pensée complexe*. Paris : Ed du Seuil.
- Nobes, C.W. (2006). The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda. *Accounting and Business Research* 36 (3) : 233-245.

Raffournier, B. (2007). Les oppositions françaises à l'adoption des IFRS: examen critique et tentative d'explication. *Comptabilité – Contrôle – Audit* 3 (13) : pp. 21-41.

Rosnay, J. (1975). *Le microscope*. Paris: Le seuil.

Tort, E. (2012). La complexité comptable à l'épreuve des faits. *Gestion 2000* 5 (29): 45-63.

Vicky, C., et al. (2011). Determinants influencing the de facto comparability of European IFRS financial statements, *SSRN eLibrary*.

Zeff, S.A. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *British Accounting Review* 39: 290-302.