



HAL
open science

La diversité des sources d'interprétation et d'application des normes comptables internationales ; un frein à la convergence de la pratique

Sami El Omari, Mohamed Taieb Hamadi, Wafa Khlif

► To cite this version:

Sami El Omari, Mohamed Taieb Hamadi, Wafa Khlif. La diversité des sources d'interprétation et d'application des normes comptables internationales ; un frein à la convergence de la pratique. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01900554

HAL Id: hal-01900554

<https://hal.science/hal-01900554v1>

Submitted on 26 Oct 2018

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 diversité des sources d'interprétation et d'application des normes comptables internationales ; un frein à la convergence de la pratique

Sami EL OMARI
Mohamed Taieb HAMADI
Wafa KHLIF.

Résumé	Abstract
<p>Le problème de la divergence d'application des normes comptables internationales reste d'actualité. Cette recherche identifie la diversité de l'interprétation et du jugement professionnel comme étant une source de divergence de la pratique sous le référentiel IAS-IFRS. Les décisions des professionnels comptables, considérés comme des agents dont la rationalité est limitée, sont contraintes à la fois par l'effet contextuel ainsi que par le temps de réaction et de prise de décision. Pour ce faire, ils recourent à des heuristiques et des biais cognitifs pour trouver des solutions pratiques à leurs problèmes. Notre recherche se rapproche des ces décisions par un échantillon d'articles professionnels publiés dans la revue française de comptabilité entre 2003 et 2013. Nos résultats explicitent la complexité de l'interprétation dans le temps et relativement aux sources mobilisées. Les effets d'appropriation de nouveaux corpus sont également montrés.</p>	<p>The problem of divergence in the application of international accounting standards is still update. This research identifies the diversity of interpretation and professional judgment as a source of divergence in accounting practice under the IAS-IFRS standards. The decisions of accountants -agents whose rationality is limited- are constrained on one hand by the contexts, and on the other by the time of reaction and decision making. To do this, accountants use heuristics and cognitive biases to find practical solutions to their problems. Our research study decisions through a sample of articles published in the French accounting professional journal between 2003 and 2013. Our results make explicit the complexity of interpretation in relation to the time and sources used. The effects of appropriation of new corpuses are also shown.</p>
<p>Mots clés : Interprétation, complexité, prise de décision. Pratique comptable.</p>	<p>Key words: Interpretation, complexity, decision, accounting practice</p>

Introduction

Les travaux de recherche traitant de la question de l'application des normes comptables internationales s'accordent sur le fait que la pratique comptable sous ce référentiel reste diversifiée. Cependant, elles peinent encore à trouver un consensus sur les causes de cette diversité dans la pratique comptable. Plusieurs chercheurs (Ball, 2006 ; Nobes, 2006 ; Morais, 2008 ; Nobes et Parker, 2010 ; Cascino et Gassen, 2010) se sont intéressés à l'étude des déterminants des choix comptables. Dans ce cadre, le pays d'origine¹ (Roberts et al. 2008 ; Kvaal et Nobes, 2010 ; Dahlgren et Nilsson, 2009), le secteur d'activité (Aledo et al. 2009) et les caractéristiques des entreprises (Glaum et Street, 2003) représentent les principaux déterminants des choix comptables des entreprises. D'autres chercheurs (Mala et Chand, 2014 ; Chand et Patel, 2011 ; Chand et al. 2010 ; Douppnick et Richter, 2003) se sont intéressés à l'étude de l'influence des caractéristiques du référentiel comptable sur la diversité de son application. Douppnick et Richter (2003) considèrent que la conception des normes comptables internationales et l'exigence d'exercer un jugement professionnel influencent la pratique comptable. Ces deux types de recherches se sont soit intéressés à l'étude des déterminants des choix comptables, soit à l'étude des caractéristiques du référentiel comptable international. Néanmoins, peu de recherches considèrent la diversité de la pratique comme la résultante de l'interaction entre les caractéristiques du référentiel utilisé le contexte dans lequel il est appliqué. A cet effet, Hoarau (1995) précise que « *le référentiel IAS/IFRS constitue un cadre pour la pratique comptable mais il ne la détermine pas* ». Ainsi, l'analyse de la diversité d'application du référentiel international ne peut se faire qu'en se basant sur ses caractéristiques. De plus, Colasse (2003, p. 97) précise que « *la préparation des comptes n'est pas un exercice d'application de connaissances encyclopédiques sans réflexion ni l'application aveugle d'ordres ou d'instructions hiérarchiques* ». Dans le cas particulier des normes comptables internationales, c'est sa conception « *principal-based* » qui nécessite l'interprétation et l'exercice de jugement professionnel de la part des professionnels comptables. Selon Ossola (2010) la diversité de l'interprétation intervient que ce soit en cas de surabondance des données et des informations ou en cas de pénurie des informations et des données. Dans ces deux cas, plusieurs solutions ou situations coexistent. Le choix d'une solution par rapport à une autre, donc l'interprétation varie selon les caractéristiques des acteurs et en fonction des tâches à accomplir (Paillé, 2006). Cette conception de

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

l'interprétation et du jugement est partagée par la plupart des travaux en audit. Selon ces recherches les caractéristiques individuelles des acteurs (expérience, formation, familiarité avec le référentiel utilisé) ainsi que la complexité des tâches traitées influencent le jugement des auditeurs. Ainsi, la diversité de l'interprétation et du jugement induit une diversité de la pratique comptable. Ce qui peut avoir des conséquences négatives sur la qualité des informations comptables et financières véhiculées dans les états financiers. Dans le cadre des normes comptables internationales, l'étude des différentes décisions et prises de positions des professionnels comptables permet d'identifier et d'analyser les facteurs ayant une influence sur l'interprétation et l'application du référentiel publié par l'IASB. L'objectif de cette recherche est, donc, d'identifier les facteurs pouvant avoir une influence sur l'interprétation et l'application des normes par les professionnels comptables. Plus particulièrement, l'attention sera mise sur les complexités sous-jacentes à l'interprétation et donc au jugement convergents des pratiques comptables.

Afin de répondre à cet objectif de recherche nous mobilisons un cadre multi-théorique. Les théories de la décision représentent un cadre pertinent pour analyser l'interprétation et l'exercice de jugement des professionnels comptables. Selon Simon (1979), la décision est une construction et non pas un résultat. Dans le cadre de l'application des normes comptables internationales, les professionnels comptables sont confrontés à des situations d'incertitudes qui nécessitent une prise de décision. La conception « *principal based* » des normes comptables internationales, l'insertion, dans certains cas de plusieurs choix ou options de comptabilisation et d'évaluation des éléments d'actifs et de passifs, ainsi que la nécessité d'exercer un jugement professionnel font que les professionnels comptables sont tenus de faire de prendre des décisions afin d'appliquer ce corpus de normes. Selon Simon (1979), ces décisions sont construites à travers un processus composé de trois étapes. D'abord, les professionnels comptables se trouvent confrontés à des complexités d'application des normes IAS-IFRS. Ces complexités peuvent se rattacher à des situations nécessitant de faire un choix comptable ou d'interpréter certaines dispositions normatives ou situations économiques. Une fois l'environnement détecté, donc la nécessité de prise de décision a été identifiée, c'est la phase de conception qui commence. Durant cette phase, les préparateurs des états financiers recherchent les solutions et les différentes alternatives envisageables. Durant cette phase, les PC, en suivant un processus de perception, sélectionnent les éléments et informations qui leurs sont disponibles et qu'ils estiment pertinents pour leur prise de décision. Durant cette phase, les acteurs ne sont pas rationnels. En effet, selon la théorie de la rationalité limitée,

basée sur les limites cognitives des acteurs et qui met en avant les limites informationnelles des décideurs, Simon (1955) avance que les agents ne disposent ni des capacités cognitives, ni des informations et éléments ni du temps nécessaire leurs permettant de choisir la meilleure solution. Ainsi, pour faire son choix, la dernière phase du processus de prise de décision, l'acteur se comportera selon un critère de « satisfaction ». Ils se fixent un niveau de satisfaction à atteindre, et retiennent la première solution qui leurs permet de l'atteindre. Dans ce cadre, les agents agissent en fonction de leur structure cognitive. Cette dernière renvoie aux « *systèmes et référentiels qui guident les individus dans l'interprétation qu'ils font des événements, dans leurs interventions et dans leurs prévisions* » (Cassette, 2000, p : 16). Selon Chermack (2003), les individus construisent inconsciemment leurs propres structures cognitives en se basant sur leurs perceptions de la réalité. Ces structures incorporent les préjugés, croyances, expériences ainsi que les valeurs des individus (Ford et Sterman, 1998). De plus, les structures cognitives évoluent à travers le processus d'apprentissage et les actions des acteurs. Selon Kahneman et Tversky (1979), les individus ont tendance à appliquer des raccourcis de raisonnement et à opérer des extrapolations lorsqu'ils sont confrontés à des situations complexes. Dans ce cadre, le comportement décisionnel des acteurs est dicté par des règles simplifiées que les auteurs ont convenu d'appeler « heuristiques ». Ainsi, en se basant sur la théorie des conventions, face à la complexité d'application des normes comptables professionnelles et dans des situations nécessitant l'exercice d'un jugement, les professionnels comptables peuvent se référer à l'ensemble des pratiques et conventions communément admises dans la profession. Cette source d'information leurs permet de prendre des décisions qui leurs permet d'atteindre le niveau de satisfaction recherché. Néanmoins, les conventions comptables sont limitées par un espace temporel et spatial puisqu'elles suscitent l'adhésion d'une population suffisamment large pour s'imposer comme une pratique. C'est cette adhésion qui permet à la convention de survivre. Ainsi, suite à l'insertion d'un nouveau référentiel comptable, les conventions communément partagées peuvent être remplacées par d'autres à travers le même mécanisme de l'adhésion.

Cette étude se base sur une analyse documentaire des articles publiés par des professionnels comptables dans la revue française de comptabilité ainsi que par les grands cabinets d'expertise comptable entre 2003 et 2014. La collecte des données a été effectuée d'une façon manuelle. Ces données ont été analysées à l'aide d'EXCEL.

Le papier est structuré en quatre parties. Nous développons dans la première partie le cadre d'analyse et les travaux de recherches traitant des facteurs ayant une influence sur l'interprétation et l'application des normes comptables internationales. La seconde partie présente la méthode de recherche adoptée. Dans la troisième partie, nous analysons les données et nous présentons les résultats les plus significatifs. Enfin, nous concluons et discutons les résultats.

1. De l'interprétation et l'application des normes comptables internationales

1.1. Cadre d'analyse de l'interprétation et de l'application des normes comptables internationales

L'application des normes comptables internationales a fait l'objet de plusieurs travaux de recherche. Divers cadres théoriques ont été mobilisés pour étudier la diversité de la pratique comptable, dont notamment la théorie positive de la comptabilité, la théorie de la décision, la théorie de la relativité linguistique. Néanmoins, le choix du cadre théorique à mobiliser dans cette recherche doit se faire en fonction de l'objectif de recherche. Ce dernier étant d'étudier et d'analyser les facteurs ayant une influence sur l'interprétation et l'application des normes comptables internationales par les professionnels comptables. Notre étude s'intéresse donc à l'analyse des décisions individuelles. Les théories de la décision qu'elles soient normatives ou descriptives s'intéressent à l'étude et à l'explication des décisions prises par les acteurs. Ces théories ont été utilisées selon deux perspectives. Alors que la perspective organisationnelle a été mobilisée pour comprendre et modéliser le processus organisationnel, la perspective comportementale s'intéresse à l'étude des choix individuels. C'est dans ce cadre d'analyse que notre travail s'insère. Cette perspective comportementale (Simon, 1955 et 1959 ; March et Simon, 1958 ; Cyert et March, 1963) a permis de mieux appréhender le concept de décision en montrant qu'elle ne consistait pas qu'en l'exercice d'un choix. Mais qu'elle intégrait de nombreuses dimensions cognitives.

Le développement de ces théories s'est opéré avec la reconnaissance, introduite par Simon (1979), de la rationalité limitée des acteurs. Le modèle normatif des théories de la décision ont

pour objectif de mettre en place les normes de comportement et de prise de décision. Ce modèle se base sur la rationalité absolue des individus. Ces derniers optent pour les choix qui maximisent leurs richesses. Cependant, avec l'introduction de la psychologie et des sciences cognitives (Wason et Johnson-laird, 1972 ; Tversky et Kahneman, 1974 ; Simon, 1979 ; 1983) dans l'étude des décisions individuelles a remis en cause les théories normatives de la décision. On ne parle plus de rationalité absolue des acteurs mais de rationalité limitée et de comportement rationnel. Selon Simon (1976), la rationalité des individus est limitée puisqu'ils ne peuvent saisir, dans des situations complexes, la totalité des éléments pertinents leur permettant de prendre les décisions. Ainsi, en se basant sur la théorie de la rationalité limitée (Simon, 1957), les préparateurs des états financiers, confrontés à des complexités d'application des normes comptables internationales, tentent de trouver des solutions pratiques à leurs problèmes. Cette phase de recherche de solutions adéquates inclut une procédure d'évaluation des différentes alternatives au fur et à mesure de leurs découvertes. La première alternative estimée pertinente et qui permet de dépasser la complexité confronté est choisie. Néanmoins, des questions se posent quant aux critères et procédure d'évaluation des différentes alternatives. Selon la théorie du comportement décisionnel (Behavioral decision theory) les individus utilisent des raccourcis cognitifs (appelés heuristiques) lorsqu'ils font des choix (Slovic et Tversky, 1982). Ces raccourcis conduisent à introduire des biais cognitifs dans le processus de prise de décision des acteurs. Selon Gardair (2007) ces biais cognitifs « s'expliquent par le recours à des raisonnements basés sur la saillance et la disponibilité de l'information ». Dans ce cadre, la théorie des conventions apporte des éléments supplémentaires pour l'analyse des décisions. Selon Amblard (2002), lorsqu'ils sont confrontés à des complexités d'application, les professionnels comptables peuvent se référer aux conventions et pratiques comptables communément admises dans la profession. C'est à travers l'acceptation et l'appropriation des conventions que ces dernières survivent et que les préparateurs des états financiers justifient leurs actes et adhèrent à la communauté appliquant et partageant ces conventions. Le recours aux conventions, renforce la place qu'elle occupe, légitime les décisions et limite la responsabilité des professionnels comptables en cas de problèmes ou litiges. À travers les conventions, les praticiens connaissent les critères de choix retenus par la collectivité ce qui fait d'elles un guide pratique permettant d'orienter le comportement des individus (Amblard, 2002).

Ainsi, les théories de la décision et la théorie de la rationalité limitée constituent un cadre théorique pertinent pour l'analyse et l'étude des décisions individuelles des préparateurs des états financiers.

1.2. La diversité de l'application des normes comptables internationales

Cette étude a pour objectif d'étudier et d'examiner l'interprétation et la prise de décision des professionnels comptables, confrontés à une complexité d'application, lors de l'établissement des états financiers sous le référentiel de l'IASB. Les normes IAS-IFRS sont basées sur des principes comptables. Elles proposent différents choix comptables pour une même opération économique et contiennent des expressions qui peuvent être qualifiées de vagues ou d'incertaines. Ceci nécessite de la part des professionnels comptables l'exercice d'un jugement professionnel. Dans ce cadre, plusieurs recherches ont démontré que les interprétations et les jugements professionnels sont divergents (Belkaoui, 1980; Chesley, 1986; Davidson & Chrisman, 1994; Flamholtz & Cook, 1978; Haried, 1972, 1973; Houghton, 1988; Hronsky & Houghton, 2001; Oliver, 1974). Cette divergence dans l'interprétation se traduit par une diversité de la pratique comptable (Chesley, 1986; Davidson & Chrisman, 1994).

Afin d'expliquer la divergence d'interprétation et d'application du référentiel international, plusieurs recherches ont été intentées en suivant diverses approches.

Nous trouvons dans un premier temps, les travaux qui se sont intéressés à l'étude de l'influence de la culture sur le jugement des professionnels comptables (Drnevich et Stuebs, 2013 ; Chand, 2012 ; Doupnik et Riccio, 2006; Doupnik et Richter, 2003, 2004). Ces recherches se sont basées sur les travaux de Hofstede (1980), Hofstede et Bond (1988) et sur les travaux de Gray (1988). Chand (2012) se base sur un échantillon de professionnel comptable Fidjiens. Il démontre que l'origine ethnique et la culture organisationnelle de ces professionnels influencent l'interprétation et l'application du référentiel international. D'un autre côté, Doupnik et Richter (2003) étudient l'influence de la langue sur l'interprétation d'expressions incertaines ou vagues par des professionnels comptables. Dans cette recherche, Doupnick et Richter (2003) essayent d'étudier l'influence que peut avoir la traduction des normes entre l'anglais et l'allemand sur leurs interprétations et sur leurs applications. Les résultats montrent que cette divergence n'est affectée ni par la culture organisationnelle ni par

la nationalité ni par le niveau de familiarité avec les normes comme le prétend les travaux en audit sur la fiabilité des jugements des auditeurs. Cependant, ces auteurs démontrent que la traduction de l'anglais à l'allemand de certains concepts affecte son interprétation. Néanmoins, les résultats montrent que la compréhension et l'interprétation de plusieurs concepts incertains ou vagues (comme suffisamment certain – suffisamment incertain – assurance raisonnable – probable – improbable) diffère selon la langue utilisé (anglais ou allemand) et selon les groupes (Natifs des deux pays). Douppnick et Richter (2003) expliquent que cette divergence dans l'interprétation est due à la fois à la mauvaise traduction, à la culture et aux caractéristiques des deux langues.

D'un autre côté, la complexité des normes IFRS constitue une source supplémentaire de divergence dans son interprétation et dans son application (Jermakowicz et al, 2006; Jermakowicz et al, 2007; KPMG, 2006; Larson et Street, 2004). Cette conception de la diversité de la pratique se base sur des travaux en audit qui postulent que la complexité des tâches a une influence négative sur le jugement individuel (Abdelmohamadi et Wright, 1978 ; Bonner, 1994 et Iskander et Sanusi, 2011). Dans ce cadre, Hodgdon et al. (2011) précisent que les IFRS sont les normes qui proposent le moins d'interprétations et de guides d'applications par rapport à d'autres référentiels nationaux dont les US GAAP. Larson et street (2004) et Schipper (2003 et 2005) concluent que, durant la période de transition aux normes IAS-IFRS, les préparateurs des états financiers ne disposaient pas de guide leurs permettant une bonne application du référentiel international. Cette période de transition a constitué un cadre idéal aux travaux de recherches sur les choix comptables proposés par les IAS-IFRS. Plusieurs recherches ont démontré que les cabinets d'audit et d'expertises comptables ainsi les pratiques sous les anciens référentiels nationaux ont influencés les choix comptables des entreprises. Ainsi, face à la complexité accrue de ces normes, Jermakowicz et Tomaszewski (2006) et Mala et Chand (2014) réclament la mise en place, par l'IASB, de guides d'applications supplémentaires dans l'objectif d'accentuer la qualité de la pratique comptable sous ce référentiel.

2. Méthodologie de recherche

2.1. Méthode de collecte des données

La méthode de collecte des données se base sur une analyse de contenu des articles publiés par les professionnels comptables entre 2003 et 2014. Ces articles sont publiés dans la revue

française de comptabilité (RFC) et dans les sites internet des différents cabinets d’audit et d’expertise comptable. La RFC est la revue de référence de l’ensemble des professionnels du chiffre, des praticiens et des étudiants. Elle est éditée par « Expert-Comptable Média » (ECM). Elle publie mensuellement des articles, rédigés par des professionnels du chiffre, de fond sur tous les aspects de la comptabilité dont les normes comptables internationales.

Afin de constituer l’échantillon, une première collecte des articles publiés par la revue française de comptabilité (RFC) et traitant des normes comptables internationales, a été effectuée à partir de la base de données, en libre accès FOCUSIFRS². Un recueil de 528 articles publiés entre 2003 et 2014 (voir tableau 3 ci-après) a été effectué.

Tableau 1: Répartition des articles publiés par la RFC entre 2003 et 2014

Années	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Nombre d'articles	9	20	58	54	41	53	59	63	29	56	65	86

Sur les 528 articles collectés, seulement 152 articles traitent de complexité d’application des normes comptables internationales ; ce qui représente 29% de la totalité des articles publiés.

Tableau 2: Répartition des articles collectés de la RFC

Années	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Nombre d'articles	7	14	12	24	27	26	18	5	4	7	5	3

Il a été donc décidé de se référer aux articles publiés par les grands cabinets d’audit et d’expertise comptable en France. Ce choix de source de collecte des articles est pertinent pour plusieurs raisons. D’abord, les membres de ce type de cabinet, qu’ils soient auditeurs ou experts comptables, sont confrontés constamment aux complexités d’application des normes comptables internationales. En effet, selon Hoarau et Teller³ (2007) ces cabinets disposent de « ressources intellectuelles [...] permettant de diffuser au niveau international ce qui sera considéré comme « les bonnes pratiques » ». La diffusion de la pratique se fait par l’intermédiaire des missions d’audit légal, audit contractuel ou par des missions de conseil et d’accompagnement. Ensuite, ces cabinets publient leurs points de vue par rapport à l’application des normes comptables internationales. En effet, Mazars, KPMG, EY et PwC dédient un espace, dans leurs sites internet respectifs, à la publication d’articles de fond discutant des normes comptables internationales. Ces articles sont destinés à aider les

²FOCUSIFRS est le résultat d’une coopération entre le Conseil supérieur de l’Ordre des Experts-comptables (CSOEC) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (CNCC) pour aider les professionnels de la comptabilité et de la finance à mieux connaître le référentiel comptable international de l’IASB. http://www.focusifrs.com/menu_gauche/documentation/revue_francaise_de_comptabilite_rfc

³ Christian Hoarau, et Robert Teller, « IFRS : les normes comptables du nouvel ordre économique global ? », Comptabilité - Contrôle - Audit 2007/3 (Tome 13), p. 3-20. DOI 10.3917/cca.133.0003

professionnels comptables à mieux appréhender les dispositions des normes IAS-IFRS. Cette seconde source de collecte d'articles nous a permis de collecter 30 articles entre 2008 et 2014.

Tableau 3: répartition des articles collectés auprès des cabinets d'audit et d'expertise comptable entre 2008 et 2014

Cabinets	2008	2010	2011	2012	2013	2014	Total
EY					7	2	9
KPMG		1		3		2	6
Mazars	1		4	6	2		13
PwC						2	2
Total	1	1	4	9	9	6	30

Ainsi, 182 articles (voir tableau 4) ont été collectés et analysés selon une approche thématique. Dans un premier temps l'accent a été mis principalement sur la compréhension du texte. Quelques notes sont prises durant cette étape. Cette étape nous a permis d'alimenter le travail d'identification des thèmes à analyser. Dans une seconde étape, les thèmes sont mis en relation avec les différents points de vue, concepts ou idées des professionnels comptables. Le classement des éléments identifiés selon les thèmes choisis nous a permis de constituer la grille d'analyse.

Tableau 4: Répartition dans le temps des articles collectés entre 2003 et 2014

Années	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Total
Nombre d'article collecté	7	14	12	24	27	27	18	6	8	16	14	9	182

2.2. Identification des thèmes et collecte des données

L'analyse des articles collectés a permis de détecter différents thèmes ou sources sur lesquelles les professionnels comptables se basent pour dépasser la complexité d'application des normes IAS-IFRS. Nous trouvons l'ancienne pratique, les prises de positions de certains organismes nationaux et internationaux, la pratique comparée, le référentiel publié par l'IASB, l'environnement dans lequel est appliqué le corpus des normes IAS-IFRS.

2.2.1. Anciennes pratiques

Si on compare les normes IFRS avec le PCG, nous identifierons plusieurs divergences conceptuelles dont le principe de prééminence du fond sur la forme.

Face à la complexité de la qualification du crédit d'impôt pour la compétitivité et de l'emploi (CICE) les professionnels comptables doivent exercer leur jugement professionnel. Dans ce

cadre, plusieurs prises de positions ont été invoquées. Cependant, certains professionnels, se basent sur les anciennes pratiques pour la qualification et le traitement comptable du CICE. Ainsi, l'un des auteurs critique la position de l'ANC et stipule que « *le traitement proposé peut sembler surprenant. En effet, l'ANC généralement très attachée à la qualification juridique des opérations ne retient pas la qualification fiscale du CICE, à savoir un crédit d'impôt* ». Il rajoute, « *Faut-il y voir le signe d'une évolution de la position de l'ANC sur la pertinence du principe de prééminence de la substance ?* ». Ce passage précise clairement la position de certains professionnels comptables par rapport au principe de prééminence du fond sur la forme. Ensuite, pour justifier son choix de norme à appliquer lors de la comptabilisation du CICE, l'auteur en question invoque l'objectif poursuivi par le législateur lors de la mise en place du CICE. Ainsi, il motive son choix d'application de la norme IAS 20 « *comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique, il précise que « l'article 244 quater C du CGI fixe pour objectif du CICE de financer l'amélioration de la compétitivité des entités et impose à celles-ci de retracer son utilisation nous conduit à considérer que le CICE ne relève pas d'IAS 19 bien que son assiette repose sur les rémunérations des membres du personnel* ».

Nous constatons ainsi que les professionnels comptables sont toujours influencés par l'ancien référentiel qu'ils appliquaient et qu'ils appliquent.

2.2.2. Prises de position d'organismes nationaux et internationaux

Certains organismes nationaux comme l'AMF ou l'ANC et internationaux comme ESMA publient des prises de positions et recommandations pour aider les professionnels comptables à résoudre certaines complexités d'application du référentiel international.

➤ Organismes nationaux

Dans certains cas, les organismes nationaux français donnent leurs points de vue sur certaines questions qui n'ont pas été traitées par les normes publiées par le normalisateur international. Ces recommandations tentent d'homogénéiser la pratique comptable sous le référentiel international par les entreprises françaises cotées.

A titre d'exemple, nous avons choisi deux passages de deux articles publiés dans la RFC en 2013 et en 2012 et qui traitent de deux complexités différentes mais la source d'interprétation et d'application reste la même à savoir une recommandation de l'ANC (ex CNC). Ceci

motive notre choix de qualifier les recommandations publiées par les organismes nationaux comme une source ou un thème d'interprétation à part entière.

Le premier passage (voir ci-dessous) traite de la complexité rattachée à la présentation des états financiers, plus précisément celle du tableau des flux de trésorerie. L'IAS 7 intitulé tableau des flux de trésorerie publié par l'IASB reste vague par rapport au format et aux informations à introduire dans le tableau des flux de trésorerie. Le § 4 de la norme précise que « *Les informations relatives aux flux de trésorerie sont utiles pour apprécier la capacité de l'entité à dégager de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et permettent aux utilisateurs d'élaborer des modèles pour apprécier et comparer la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs de différentes entités* ». Dans le § 11, le normalisateur international ajoute qu' « une entité présente ses flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement de la façon la plus appropriée à son activité ». Nous constatons ainsi que l'IASB a laissé une marge de manœuvre au dirigeant en matière de présentation du tableau des flux de trésorerie. Elle n'impose que la présentation des flux de trésorerie en fonction des activités opérationnelles, activités d'investissement et activités de financement. Les paragraphes 13 à 17 de la norme IAS 7, définissent ces différentes activités et ne proposent que des exemples d'informations qu'elles doivent contenir. Ensuite, l'IASB dans les paragraphes 18 et 19 de ladite norme, présente deux méthodes de présentation des flux de trésorerie à savoir la méthode directe (la méthode préférentielle de l'IASB) et la méthode indirecte. Face à cette complexité, le choix de la méthode a été justifié par le fait que l'ANC a publié la recommandation N° 2009-R.03. Dans ce cadre, l'auteur précise que l'ANC « *Dans sa recommandation n°2009-R.03, propose aux entreprises françaises sous référentiel international, des formats IFRS d'états financiers dont, en particulier, un modèle amélioré de tableau de flux de trésorerie intégrant certaines évolutions normatives internationales. L'utilisation de ces formats reste facultatif ; chaque entité ayant la possibilité d'établir ces états financiers selon toute autre présentation compatible avec les normes IFRS* ». De plus, l'auteur présente la méthode recommandée par l'ANC comme étant « *la plus appropriée et utilisée en pratique* ». Il rajoute que le tableau des flux de trésorerie de l'ANC « *introduit un indicateur intermédiaire au niveau des flux de trésorerie d'exploitation avec la capacité d'autofinancement, déterminée ici avant coût de l'endettement financier, dividendes et impôt* ». Ainsi, nous constatons que le choix de la méthode indirecte a été largement influencée par la recommandation de l'ANC.

De plus, les professionnels comptables sont confrontés, lors de l'application des normes comptables internationales à des complexités qui peuvent être issues de l'environnement juridique et financier dans lequel ils sont appliqués. Dans ce cadre, nous avons choisi de traiter le cas du plan épargne entreprise (PEE) décrit en droit français dans les articles L. 225-138 du code de commerce et L 443-5 et article L. 3332-18 et suivant du code de travail. Ce type d'offre d'achat d'action est qualifié de paiement fondé sur des actions réglées en instruments financiers. A partir de ce moment, cette opération peut être traitée par la norme IFRS 7 : Paiement fondé sur des actions. Cependant, les caractéristiques juridiques du PEE, à savoir l'interdiction juridique de cession des actions acquises pendant 5 ans, posent le problème de l'évaluation de la période d'incessibilité des actions faisant l'objet du PEE pour évaluer la juste valeur du bien ou du service reçu par l'entreprise, donc la juste valeur de l'instrument octroyé.

Face à cette complexité, d'origine juridique et technique, l'auteur se base sur le communiqué du CNC du 21/12/2004 qui précise que ce coût peut être valorisé « *par le coût d'une stratégie en deux étapes consistant à vendre à terme les actions incessibles à cinq ans, et à acheter un même nombre d'actions au comptant (donc des actions par définition cessibles à tout moment), en finançant cet achat par un prêt. [...] Il est proposé de retenir un taux moyen offert pour des crédits de trésorerie sous la forme d'un prêt personnel ordinaire (crédit non affecté) sans faculté de renouvellement pour une durée de cinq ans, octroyé à un client personne physique présentant un profil de risque moyen [...]* ».

À travers ces deux exemples, les recommandations de l'ANC et les communiqués du CNC constituent des sources d'interprétation et d'application de ce corpus de normes par les professionnels comptables.

➤ Organismes internationaux

Lors de l'application des normes comptables internationales, certains professionnels comptables se basent dans leur jugement sur des prises de positions des organismes européens ou internationaux comme l'Autorité Européenne des marchés financiers connu sous le nom de l'ESMA⁴.

⁴ European Securities and Markets Authority : Elle constitue avec European Banking Authority et European Insurance and Occupational Pension Authority le Système Européen de supervision financière.

« Dans un contexte de transition aux IFRS, il avait été conclu que les entreprises devant modifier un traitement comptable, suite à la publication par l'IFRIC d'une clarification au travers d'un refus d'interpréter, devaient s'en tenir à expliciter les circonstances de la modification ainsi que son incidence sur les comptes, sans avoir à qualifier la modification de changement de méthode ou une de correction d'erreur. L'AMF avait, dans la foulée, relayé cette position auprès des sociétés françaises. [...] »

Dans la pratique en général, certaines entreprises appliquent encore cette prise de position. Cependant, d'autres professionnels, en se basant sur la prise de position de l'ESMA (voir ci-après), appliquent l'IAS 8 lorsqu'ils font des changements de méthodes comptables suite à un refus d'interprétation par l'IFRIC. Les professionnels qui partagent cette position justifient leurs choix en se référant à l'ESMA.

« Pour l'ESMA, 6 années s'étant écoulées depuis le passage aux IFRS pour les sociétés européennes, la période de transition est terminée. L'ESMA indique ainsi qu'en cas de changement de traitement comptable suite à la publication par le Comité d'interprétation des IFRS d'un refus d'interpréter, l'émetteur concerné devra appliquer IAS 8 et fournir les informations requises et suffisantes sur les raisons de ce changement, en mettant en regard les faits et circonstances pertinents par rapport au cas particulier considéré, et en incluant la référence au refus d'interpréter ».

Ainsi, nous constatons que même si ces organismes n'ont pas la force d'une institution légale, elles constituent une source supplémentaire, à celle des normes IAS-IFRS et des interprétations SIC et IFRIC, d'interprétation et d'application des normes comptables internationales.

2.2.3. Référentiel comptable international

Lors de l'application des normes comptables internationales, certaines opérations qualifiées de complexes et dont les normes publiées ne permettent pas de les transcrire comptablement. A cet effet, nous présentons le cas de distribution de dividende en nature. L'auteur présente la complexité rattachée à « l'évaluation de la dette née de la décision de distribuer certains actifs de l'entité ». Cette évaluation peut se faire en se référant à deux normes : IAS 39⁵ sur les instruments financiers et l'IAS 37⁶ sur les provisions. Cependant, dans son traitement, l'auteur

⁵ IAS 39 : Instruments financiers : Comptabilisation et évaluation

⁶ IAS 37 : Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

justifie son choix en se référant aux dispositions de l'IFRIC 17⁷. Il énonce que « *L'IFRIC écarte l'application de la norme IAS 39 sur les instruments financiers [...] La norme IAS 37 sur les provisions apparaît plus adaptée* ».

2.2.4. Autres publication de l'IASB

Dans certains cas, des incohérences voir des traitements opposés se sont s'insérés dans les normes et interprétations adoptées et publiées par l'IASB. Tel est le cas par exemple pour la perte de contrôle d'une entreprise contrôlée conjointement suite à un apport entre coentreprises. Les nouvelles normes IFRS 3 et IAS 27 ont introduit un traitement comptable qui contredit l'interprétation SIC 13. Cette incohérence s'est traduite par la coexistence de deux traitements comptable.

« L'importance accordée par les nouvelles normes IFRS 3R et IAS 27R à la perte de contrôle a généré une incohérence avec le traitement comptable des apports à une coentreprise [...] L'IASB a reconnu l'existence d'une incohérence entre l'interprétation SIC 13 et la norme IAS 27R (cf. réunion du board de décembre 2009). Dès lors, en l'état actuel des textes, les deux analogies (profit partiel vs. profit total) semblaient possibles »

Ainsi, pour dépasser cette complexité, certains professionnels ont choisi d'appliquer l'interprétation SIC 13. Ces professionnels font référence dans leur justification au débat et décision prise par l'IASB, lors de sa réunion en 2009, de modifier les normes IFRS 3⁸ et IAS 27⁹ et de maintenir le traitement prévu par la SIC 13¹⁰.

« Pour une majorité des membres du Comité, la première approche était la plus fondée d'un point de vue conceptuel, mais aurait nécessité de résoudre de nombreux problèmes pratiques, ce qui aurait pris du temps et donc retardé la résolution de cette incohérence [...] nonobstant le fait que l'IASB ait indiqué son intention de modifier les normes de façon à maintenir le principe énoncé dans SIC 13 (i.e. constatation d'un résultat partiel, cf. IASB Update de décembre 2009) [...] En conséquence, la vue 2 (il est fait référence ici à la SIC 13) a été privilégiée ».

⁷ IFRIC 17 : Distributions d'actifs non monétaires aux propriétaires

⁸ IFRS 3 : regroupement d'entreprises

⁹ IAS 27 : Etat financiers individuels

¹⁰ SIC 13 : Entités contrôlées conjointement – Apports non monétaires par des co-entrepreneurs.

3. Résultats

Dans cette partie nous présentons les résultats obtenus. Dans un premier temps, nous présentons l'analyse descriptive effectuée (3.1). Dans un second temps, nous présentons les différentes sources d'interprétation et d'application des normes comptables internationales (3.2).

3.1. Analyse descriptive

Certaines recherches stipulent que l'interprétation et l'exercice d'un jugement professionnel varient en fonction du profil des auteurs. L'expérience, la motivation et la familiarité des professionnels comptable avec les normes IFRS constituent des prérequis et avantages pour une meilleure qualité de jugement, d'interprétation et d'application de ce corpus de normes.

Cette recherche se base sur l'analyse des articles publiés par les professionnels comptables dans la RFC et par les cabinets multinationaux d'audit et d'expertises comptables. Nous présentons dans ce qui suit la répartition des articles analysés en fonction du profil des auteurs (3.1.1), selon l'opération traitée (3.1.2.) et une analyse temporelle (3.1.3.).

3.1.1. Selon le profil des auteurs

En analysant les articles publiés nous avons constatés qu'il existe différents profils d'auteurs qui se sont intéressés à l'étude des complexités d'application des normes comptables internationales et à la présentation de solution pratiques pouvant être ou qui sont appliquées dans la pratique. L'analyse nous a permis d'identifier 4 groupes de professionnels comptables. Nous trouvons les professeurs des universités, les professeurs des universités ayant été diplômés d'expertise comptable, les experts comptables et commissaires aux comptes et les autres.

Tableau 5: Répartition des professionnels selon leurs profils

Profil	Nombre d'auteur	en %
Professeur des universités	19	33%
Pr diplômé EC	8	14%
EC_CAC	26	45%

Financiers	4	7%
Total	58	100%

A travers le tableau précédent (Tableau 5), nous constatons que les professionnels comptables qui s'intéressent aux normes comptables internationales ont des profils différents. Les experts comptables et commissaires aux comptes représentent 45% des professionnels qui publient des articles traitant des IAS-IFRS. Les professeurs représentent 47% des différents professionnels ayant publiés des articles. 33 % de ces professionnels sont des professeurs d'université et 14% sont des professeurs diplômés d'expertise comptable.

Tableau 6: Répartition des articles selon le profil des auteurs

Profil	Nombre article	en %
Professeur des universités	28	15%
Pr diplômé EC	55	30%
EC_CAC	95	52%
Financiers	4	2%
Total	182	100%

En analysant les résultats du tableau 6 nous constatons que les experts comptables commissaires aux comptes sont les professionnels qui publient le plus d'articles sur les normes comptables internationales entre 2003 et 2015. Un peu plus que la moitié des articles analysés (52%) ont été rédigé par les experts comptables et commissaires aux comptes. Cependant, même si les professeurs des universités sont plus nombreux que les professeurs diplômés d'expertises comptables (voir tableau 5), ces derniers publient plus d'articles traitant des complexités d'application des normes de l'IASB (30% pour les professeurs diplômés d'expertise comptable contre 15% seulement pour les professeurs des universités).

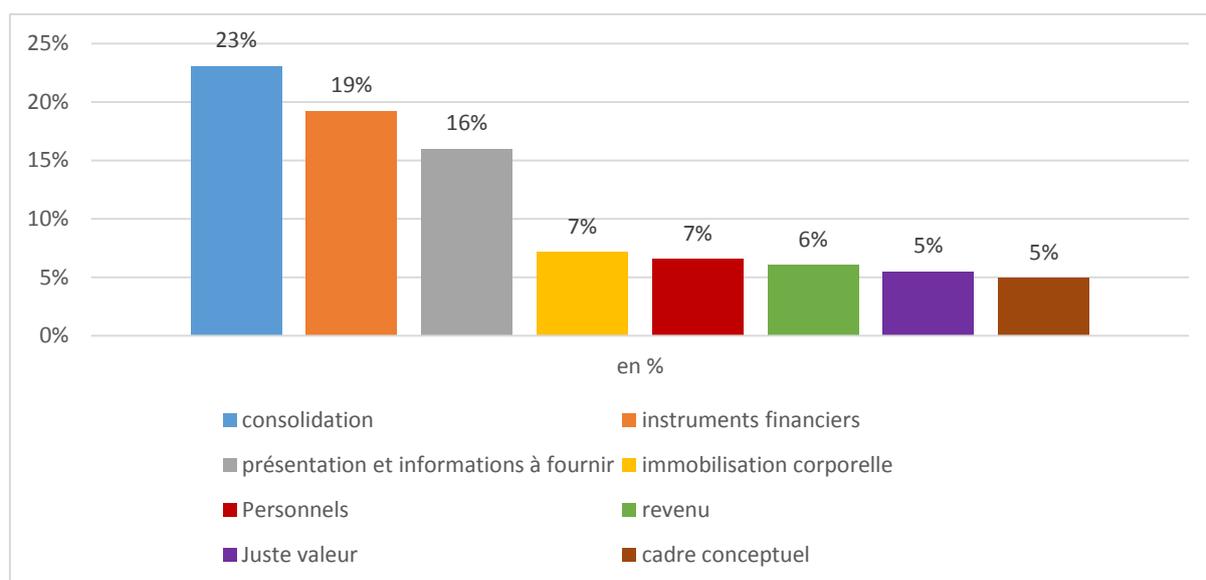
A travers ces analyses, la thématique de l'application des normes IAS-IFRS attire différents profils de professionnels comptables. Néanmoins, les experts comptables et commissaires aux comptes, confrontés constamment à la complexité d'application de ces normes, sont les professionnels qui publient le plus d'articles.

3.1.2. Selon les opérations traitées

Les normes comptables internationales comptent plus de 40 normes IAS et IFRS et plusieurs dizaines d'interprétations SIC et IFRIC. Ces normes et interprétations peuvent être regroupées selon les opérations qu'elles traitent.

A titre d'exemple, la consolidation est une opération qui est traitée par plusieurs normes dont l'IAS 27, IFRS 3. Pour ce faire, nous avons choisi de baser nos analyses sur les opérations et non les normes. En analysant les résultats de la figure 1, la consolidation, le traitement des instruments financiers ainsi que la présentation et les informations à fournir représentent les opérations les plus traitées par les professionnels comptables.

Figure 1: Répartition des articles publiés en fonction des principales opérations traitées

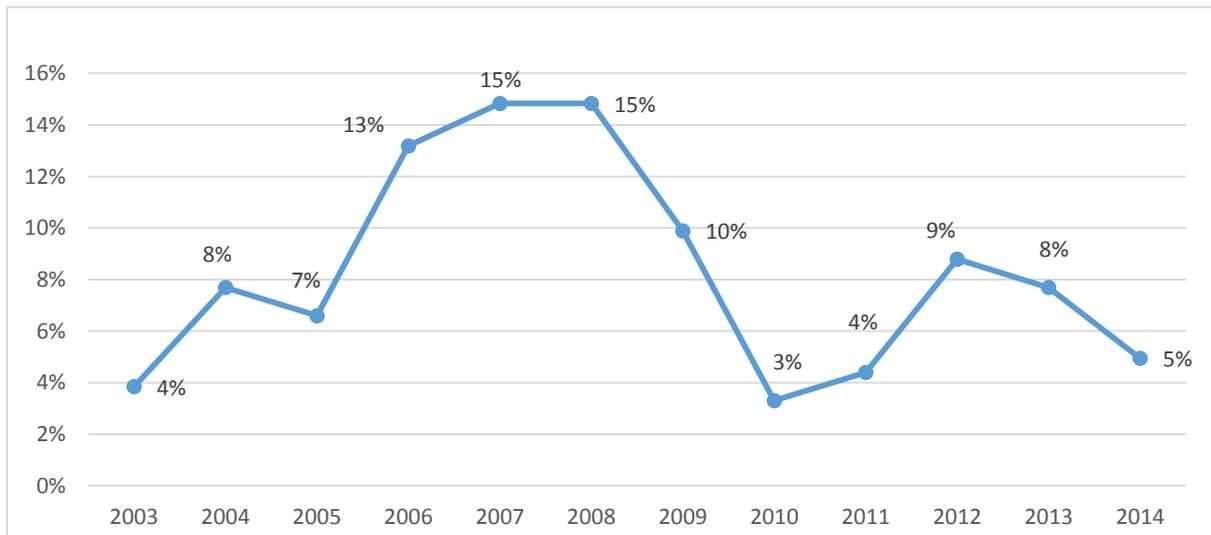


3.1.3. Selon l'année de publication

➤ Répartition des articles entre 2003 et 2014

La figure 2 (voir ci-dessous) représente le pourcentage des articles publiés par an entre 2003 et 2014.

Figure 2: Répartition des articles publiés entre 2003 et 2014



Selon cette figure, l'intérêt porté aux normes comptables internationales par les professionnels comptables a augmenté durant la période de transition des normes locales aux normes internationales. Ces normes sont applicables obligatoirement à compter du 01/01/2005. Il s'agit donc de l'année de transition de l'application des normes locales aux normes internationales. Durant cette période, les professionnels comptables ont été confrontés à l'application d'un référentiel qu'ils ne maîtrisaient pas et qui se base sur une conception totalement en contradiction avec les normes locales. Cette phase de publication d'articles traitant de complexité et d'application de ce corpus de normes a été suivie par une vague de publication durant la période de la crise financière. L'augmentation des articles publiés et traitant de l'application des normes IAS-IFRS avec la crise financière est expliquée par l'étroite relation entre ce corpus de normes et les marchés financiers. Ces derniers constituent la base de la plupart des évaluations des éléments d'actifs et de passifs.

➤ Répartition des articles traitant des principales opérations entre 2003 et 2014

Selon la figure 1, les opérations les plus traitées par les professionnels comptables sont celles rattachées à la consolidation, les instruments financiers et à la présentation et informations à fournir. Néanmoins, une analyse plus approfondie en fonction des années de publications nous paraît plus complète.

A ce titre, les résultats présentés dans le tableau 7 nous éclairent sur l'intérêt que portent les professionnels comptables aux principales opérations.

Tableau 7: répartition dans le temps des principales opérations traitées

Opérations	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Total
Consolidation	0%	2%	5%	12%	12%	12%	12%	12%	7%	17%	2%	7%	100%
Instruments financiers	0%	6%	6%	17%	20%	26%	9%	0%	3%	9%	0%	6%	100%
Présentation et informations à fournir	3%	7%	3%	10%	20%	7%	10%	0%	3%	13%	23%	0%	100%
Juste valeur	0%	10%	0%	0%	10%	30%	10%	0%	10%	10%	20%	0%	100%

Nous constatons que les opérations de consolidation, de présentation et d'informations à fournir ainsi que la juste valeur sont constamment traitées par les professionnels comptables. Les normes IAS-IFRS sont obligatoires pour les entreprises cotées et présentant des états financiers consolidés. De plus, les opérations de consolidations sont traitées par plusieurs normes ce qui rend complexe leurs application. Depuis, l'adoption des normes IAS-IFRS, la question de la juste valeur n'a cessé d'être mise à l'épreuve. En effet, la juste valeur est la base de toutes les évaluations, les réévaluations et les dépréciations des différents éléments d'actifs et de passifs. Cependant, afin de pouvoir appliquer la juste valeur, plusieurs conditions doivent être requises dont notamment un marché financier actif, la présence de marché pour les actifs ou passifs à évaluer. La présentation et les informations à fournir constituent l'output du processus d'application des normes comptables internationales. Les informations à fournir et la publication des états financiers consolidés jouent un important rôle dans le développement et le financement des entreprises. Elles ont pour objectif d'aider les investisseurs à prendre leurs décisions d'investissements. Dans son cadre conceptuel, l'IASB a accordé une place importante pour définir les caractéristiques qualitatives des états financiers. Les informations contenues dans ces états financiers doivent être intelligibles, pertinentes, fiables et comparables. Cependant, l'adéquation entre ces caractéristiques qualitatives ainsi que le choix des informations comptables et financières à publier est l'une des tâches les plus complexes.

3.2. L'identification des sources d'interprétation et d'application des normes comptables internationales

Certaines recherches postulent que les professionnels comptables lorsqu'ils sont confrontés à des complexités d'application se tournent vers d'autres sources d'interprétation puisqu'ils ne maîtrisent pas le référentiel international. Les résultats obtenus (voir tableau 8) montrent que les professionnels comptables se basent sur une panoplie de sources pour l'interprétation et l'application des normes comptables internationales. Ces sources sont diverses.

Tableau 8: Identification des sources d'interprétation et d'application des normes comptables internationales

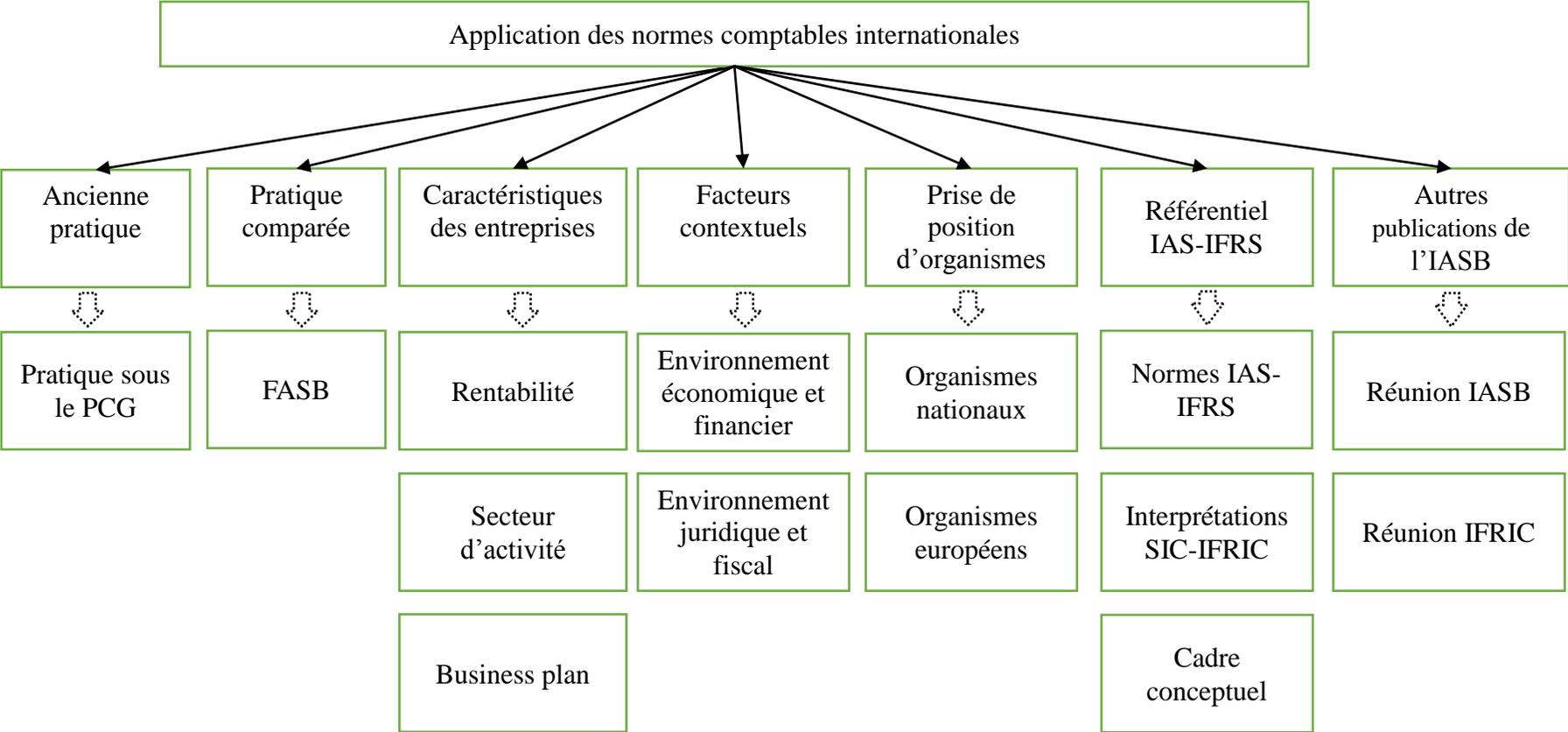
Sources d'interprétation	Nombre d'article	en %
référentiel comptable international	134	74%
prise de positions des organismes	61	34%
ancienne pratique	54	30%
caractéristiques des entreprises	36	20%
facteurs contextuels	28	15%
pratique comparée	18	10%
autres publications IASB	11	6%
Total Article	182	100%

Le référentiel comptable international constitue la principale source sur laquelle se base les professionnels comptables lorsqu'ils font face à des complexités d'application. En effet, les résultats montrent que dans 74% des cas de complexités traitées les comptables recourent aux dispositions des normes, aux interprétations et au cadre conceptuel. L'IASB dans ses recommandations en matière d'interprétation et d'exercice de jugement précise que les professionnels peuvent recourir dans un ordre décroissant dans un premier temps aux normes, interprétations et enfin au cadre conceptuel. A travers les résultats du tableau 8 et de la figure 3 (voir ci-dessous), nous constatons que les professionnels comptables respectent les recommandations de l'IASB. Néanmoins, nous avons constaté que cette source d'interprétation est parfois questionnée et analysée en se référant à d'autres sources d'interprétation. A titre d'exemple certains professionnels comparent les dispositions des normes IAS-IFRS avec les dispositions du normalisateur Américain ou avec l'ancien référentiel local. Même si les professionnels comptables recourent continuellement aux dispositions du référentiel international cela paraît insuffisant pour qu'ils puissent prendre leurs décisions. Pour ce faire, ils recourent à d'autres sources pour interpréter, exercer leurs jugements et donc dépasser les complexités d'application auxquelles ils font face. A partir des résultats obtenus, la seconde source d'interprétation et d'application des normes IAS-IFRS est les prises de positions et recommandation des organismes nationaux (l'AMF, la CNC) et internationaux. Cette source d'interprétation est mobilisée dans 34% des cas de complexités confrontées. Certaines recherches, qui se sont intéressées à l'étude des choix comptables effectués par les entreprises durant la période de transition, ont identifié l'ancienne pratique comme étant un facteur ayant influencé les choix comptables des professionnels comptables. Les résultats de cette recherche confirment ces résultats. Lors de l'exercice de leurs jugements et application des normes IAS-IFRS, les professionnels comptables effectuent des comparaisons entre les dispositions du corpus de normes internationales avec celles du PCG.

Dans 30% des articles analysés, les professionnels comptables se basent dans leur raisonnement, en plus des autres sources d'interprétation sur l'ancienne pratique. Ceci pose un vrai problème quant à la bonne application de ces normes vu les divergences majeures qui existent entre les deux référentiels comptables. Ces résultats montrent aussi que certains professionnels comptables recourent à des publications du normalisateur international. A ce titre, il est important d'indiquer qu'une application anticipée est permise pour les normes et interprétations adoptées par l'IASB, même si elles n'ont pas fait l'objet d'adoption par l'Union Européenne. Cette application anticipée reste volontaire.

Cette diversité des sources d'interprétation et d'application de ce référentiel comptable nous amène à nous poser des questions quant au niveau d'appropriation de ce corpus de normes. Certaines recherches postulent que l'effet d'apprentissage ainsi que les caractéristiques des professionnels comptables peuvent expliquer le recours à certaines sources d'interprétations et d'application des normes IAS-IFRS. Nous présentons dans ce qui suit les résultats de l'analyse des sources d'interprétations en tenant compte des caractéristiques des professionnels comptables (3.2.1). Ensuite, nous présentons les recours à ces différentes sources dans le temps (3.2.2).

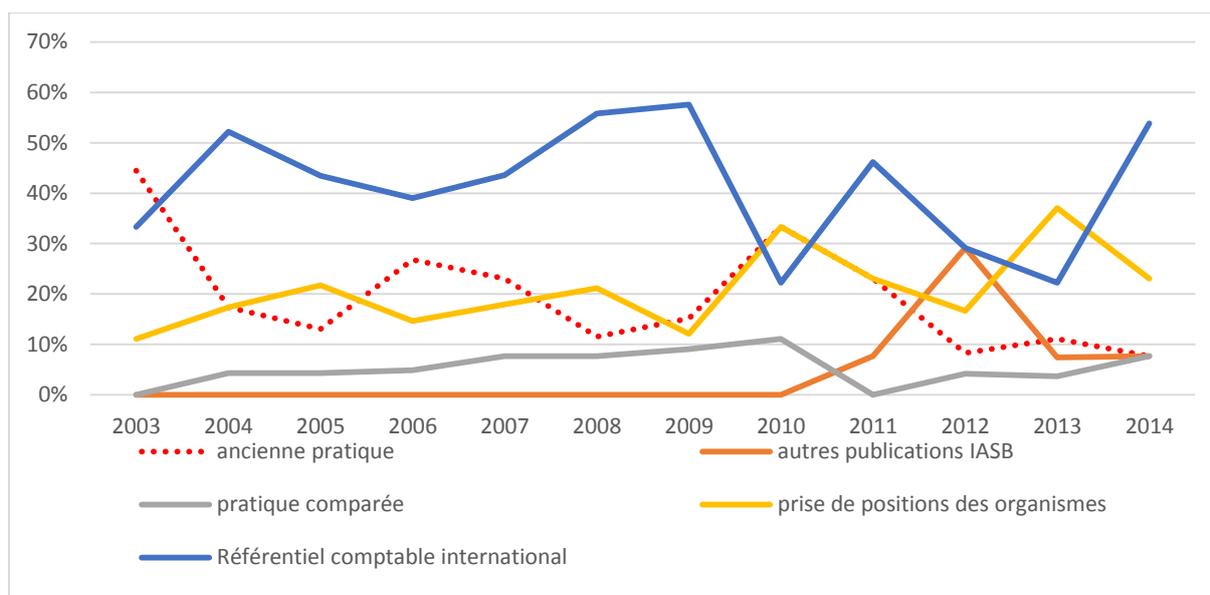
Figure 3: Différentes sources d'interprétation et d'application des normes comptables internationales



3.2.1. Répartition des sources d'interprétation dans le temps

Il nous paraît intéressant d'analyser le recours, par les professionnels comptables, aux différentes sources leur permettant d'appliquer le référentiel de l'IASB dans le temps. La plupart des études traitant de l'interprétation et l'exercice du jugement professionnel des préparateurs des états financiers se basent sur des analyses ponctuelles. La mise de côté de l'effet temporel peut constituer une importante limite. Les normes comptables internationales ne sont appliquées en France que depuis 2005. La préparation des états financiers consolidés étaient préparés en se référant aux normes locales. L'introduction d'un nouveau référentiel, nécessite une période d'adaptation. En analysant les différentes sources d'interprétation dans le temps nous prendrons en considération l'effet d'apprentissage et d'appropriation de ces normes par les préparateurs des états financiers.

Figure 4: Dispersion des sources d'interprétation et d'application des normes IAS-IFRS entre 2003 et 2014



Les résultats présentés dans la figure 4 montrent que les professionnels comptables diversifient leurs sources d'interprétation et d'application des normes comptables internationales.

Le référentiel comptable international à travers ses normes IAS-IFRS, ses interprétations SIC et IFRIC et le cadre conceptuel constituent la principale source de son interprétation et de son application. Cependant, le recours aux autres sources présentées précédemment varie dans le temps. L'ancienne pratique constituait la seconde source d'interprétation entre 2003 et 2011. A compter de cette année, les professionnels recourent de moins en moins à cette source. Ce

résultat peut être expliqué principalement par l'effet d'appropriation de ce corpus de normes. D'un autre côté, le recours à la pratique comparée pour l'application du référentiel de l'IASB reste une source peu mobilisée. Cet effet d'appropriation nous permet aussi d'expliquer le recours à partir de 2011 à d'autres publications de l'IASB comme source d'interprétation. Même si cette source n'est pas assez répondue, le fait qu'elle soit mobilisée constitue un signe que les professionnels comptables s'intéressent de plus en plus au processus d'adoption des normes par l'IASB. En effet, le recours aux documents relatifs aux réunions de l'IASB lors des différentes étapes du processus d'adoption des différentes normes et interprétations permet aux professionnels comptables d'avoir plus de précision quant aux différents objectifs poursuivis par l'IASB. Ceci peut avoir une influence sur la qualité du jugement exercé.

3.2.2. Répartition des sources d'interprétation selon le profil du professionnel comptable

La répartition des sources d'interprétation selon le profil du professionnel comptable nous permet d'étudier si le profil de ces professionnels influence ou pas les sources sur lesquelles ils se basent pour faire face aux complexités d'application des normes comptables internationales.

Tableau 9: Répartition des différentes sources d'interprétation en fonction du profil des professionnels comptables

Sources d'interprétations	Professeurs	Professeurs diplômé d'expertise comptables	EC_CAC	Autres
Référentiel comptable international	41%	38%	49%	50%
prise de positions des organismes	17%	22%	19%	17%
ancienne pratique	17%	27%	11%	0%
autres publications IASB	0%	0%	8%	0%
pratique comparée	12%	4%	5%	0%
Total	100%	100%	100%	100%

Selon les résultats précédents, les principales sources d'application des normes comptables internationales sont le référentiel comptable international à travers les normes, les interprétations SIC et IFRIC et le cadre conceptuel. Les professionnels associent à ces sources d'autres éléments qui sont les prises de position des organismes nationaux et internationaux et les anciennes pratiques.

Les résultats présentés dans le tableau 9 montrent que dans l'absolu, il n'existe pas de différence dans les sources d'interprétation et d'application des normes comptables

internationales. En effet, le référentiel comptable international et la prise de position des organismes sont conjointement mobilisés par les différents profils des professionnels comptables. Cependant, c'est le recours à l'ancienne pratique et à la pratique comparée qui constitue la principale différence entre les différents professionnels. Les experts comptables et commissaires aux comptes sont ceux qui se réfèrent le moins à ces deux types de sources d'interprétation contrairement aux professeurs et professeurs diplômés d'expertise comptable. Cependant, c'est les seuls qui se réfèrent aux publications relatives aux réunions de l'IASB. Comme nous l'avons mentionné précédemment, les publications relatives aux réunions de l'IASB permettent aux professionnels comptables de mieux comprendre l'intention cherchée par le normalisateur international. De plus, ces réunions constituent, pour les commissaires aux comptes et experts comptables, des préambules aux normes puisqu'elles contiennent les différentes discussions avant l'adoption d'une norme ou d'une interprétation SIC ou IFRIC. Les préparateurs des états financiers envoient des questions et des demandes d'éclaircissement à l'IASB par rapport à des points précis. L'IASB, si elle estime que ces points nécessitent la publication d'interprétation, lance le processus de production d'une IFRIC (ex SIC). Cependant, si elle estime que le point en question ne nécessite pas d'interprétation spécifique, elle renvoie à la norme à appliquer. Donc, se référer à cette source pour interpréter et résoudre les complexités d'application de ces normes permet d'accroître la qualité des états financiers et des informations comptables et financières publiées.

Discussion et conclusion

Selon les résultats de ce travail, il existe une panoplie de sources sur lesquelles se base les professionnels comptables pour exercer leur jugement et appliquer les normes comptables internationales. Il s'agit notamment du référentiel comptable international, les recommandations et prises de positions d'organismes nationaux et internationaux, mais aussi l'ancienne pratique. Même si le référentiel comptable international constitue la principale source de son interprétation et de son application, les professionnels comptables ont besoins de recourir à d'autres sources comme les prises de position des organismes ou l'ancienne pratique.

Cette diversité est admise mais hiérarchisée par l'organisme normalisateur. En effet, dans son § 11 de l'IAS 8, l'IASB préconise à la direction, pour exercer son jugement, de se référer, selon un ordre décroissant, aux dispositions et commentaires figurants dans les normes et interprétations traitant de questions similaires et liées et ensuite au cadre conceptuel. L'IASB ne s'arrête pas à ce niveau puisqu'elle rajoute d'autres sources d'interprétations et d'applications de ses normes. A cet effet, le § 12 de la même norme dispose que « *la direction peut également considérer les positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour développer leurs normes comptables, la littérature comptable et les pratiques admises du secteur d'activité, dans la mesure où celles-ci ne sont pas contraires aux sources listées au paragraphe 11* ».

Ainsi, nous constatons que l'IASB, même si elle préconise le recours aux normes, interprétations et au cadre conceptuel pour l'exercice d'un jugement professionnels, elle laisse la possibilité de recourir à d'autres sources externes à son référentiel. Le constat est que les professionnels comptables ne recourent pas assez au cadre conceptuel de l'IASB pour exercer leurs jugements et appliquer les normes IAS-IFRS. Nos résultats montrent que le recours au cadre conceptuel ne se fait que dans 8% des cas contrairement aux autres sources comme les prises de position des organismes nationaux ou internationaux voir même par rapport au recours à l'ancienne pratique qui sont mobilisées dans 34 % et 30 % des cas.

Les organismes, qu'ils soient nationaux comme l'AMF ou le CNC ou internationaux ou européens comme ESMA, bénéficient de la légitimité qu'ils ont auprès des professionnels comptables pour les influencer dans l'interprétation, la résolution des complexités et dans l'application des normes comptables internationales. A cet effet, l'AMF publie annuellement des recommandations par rapport aux informations comptables et financières à publier et par

rapport à des points particuliers. Le recours aux recommandations de l'AMF se justifie par son statut de régulateur du marché financier. Ce dernier joue un rôle important dans l'application du principe de juste valeur dans tout ce qui est évaluation et réévaluation des éléments d'actifs et des passifs des entreprises ainsi que sur les informations comptables et financières à fournir. En effet, les normes comptables internationales à travers l'IAS 1 sur la présentation des états financiers et l'IAS 7 sur l'état de flux de trésorerie, l'IAS 27 sur les états financiers individuels et l'IFRS 10 états financiers consolidés restent peu précises quant à la présentation des états financiers et aux informations comptables et financières à fournir. Ainsi, face à cette complexité d'application et face à la nécessité de bien évaluer les besoins des investisseurs en matière d'information financière, les professionnels comptables recourent aux recommandations de l'AMF. Cet organisme est considéré comme étant le plus légitime et celui pouvant le plus aider les professionnels comptables par rapport aux complexités qu'ils font face.

Les résultats montrent aussi que les professionnels comptables, entre 2003 et 2011, recouraient souvent à l'ancienne pratique pour construire leur interprétation. L'influence de l'ancienne pratique sur les décisions des professionnels comptables peut s'expliquer par la période d'apprentissage et d'appropriation des normes IAS-IFRS nécessaires aux préparateurs des états financiers. Cette période d'apprentissage et d'appropriation du nouveau référentiel international a permis aux anciennes conventions, donc aux anciennes pratiques, de coexister durant la période d'application du référentiel de l'IASB. Cependant, avec le temps le recours aux anciennes pratiques se faisaient de moins en moins. De nouvelles sources d'interprétations apparaissaient. Dans ce cadre, à compter de 2010, les professionnels comptables recourent de plus en plus aux documents de travail publiés par l'IASB. Cette source d'interprétation constitue la principale différence entre les différents profils des professionnels comptables. Nos résultats montrent que seuls les experts comptables et commissaires aux comptes qui recourent à cette source pour faire face aux complexités auxquelles ils sont confrontés. Le statut et les missions des experts comptables et commissaires aux comptes font qu'ils doivent être les plus informés par rapport à l'évolution de la réglementation comptable et financière. Cela leurs permet de garder une certaine légitimité auprès des entreprises. Le recours à cette source pour interpréter et appliquer les normes comptables internationales s'explique aussi par l'investissement de ces professionnels comptables, principalement les membres des grands cabinets multinationaux comme EY,

PwC, KPMG, dans le *due process* mis en place par l'IASB avant l'adoption et la modification de ses normes.

Mala et Chand (2014) recommandent à l'IASB d'offrir aux professionnels comptables de plus en plus de sources d'interprétation et d'application de ses normes. Ces auteurs ont montré, à travers une étude expérimentale, que les professionnels comptables disposant de guides d'application supplémentaires des normes IAS-IFRS exerçaient un jugement professionnel de meilleure qualité que les professionnels comptables ne disposant pas de ces sources supplémentaires. Cependant, dans la réalité, les professionnels comptables disposent, comme nous l'avons montré, d'une panoplie de sources d'interprétation. Cette diversité des sources mobilisées constituent une limite quant à la bonne application des normes IAS-IFRS et à l'exercice du jugement professionnel. En effet, selon Rasso (2015), le recours à des instructions détaillées réduit la qualité du jugement professionnel des auditeurs lorsqu'ils sont confrontés à des tâches complexes. Ainsi, le recours constant à diverses sources pour interpréter et appliquer les normes comptables internationales réduit la qualité du jugement des professionnels comptables.

Bibliographie

- Aledo, J., García-Martínezand, F., Diazaraque, J.M.M., 2009. Firm-Specific Factors Influencing The Selection Of Accounting Options Provided By The IFRS: Empirical Evidence from Spanish Market, Documentos de Trabajo. N. 0926.
- Amblard, M. (2002). *Comptabilité et conventions*. Paris : L'Harmattan.
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards IFRS: pros and cons for investors. *Accounting and Business research, International accounting Policy Forum* 36: 5-27.
- Belkaoui, A. (1980). The impact of socio-economic accounting statements on the investment decision: An empirical study. *Accounting, Organizations and Society* 5 (3): 263-283.
- Cascino, S., Gassen, J. (2010). Mandatory IFRS adoption and accounting comparability. Working paper, disponible à <http://www.econstor.eu/handle/10419/56674>
- Chand, P., Cummings, L., Patel, C. (2012). The effect of accounting education and national culture on Accounting Judgments: A comparative study of Anglo-Celtic and Chinese Culture. *European Accounting Review* 21 (1): 153-183.
- 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*, Emerald Group Publishing Limited, (22): 105-139.
- Chermack, T.J. (2003). Mental models in decision making and implications for human resource development. *Advances in Developing Human* 5 (4): 408-422
- Chesley, G. R. (1986). Interpretation of uncertainty expressions. *Contemporary Accounting Research* 2: 179–199.
- Colasse, B. (2003). *Comptabilité générale (PCG 1999, IAS et Enron)*. Paris: Economica.
- Cyert, R. M., March, J. G. (1963). *A behavioral theory of the firm*. New York: Englewood Cliffs.
- Dahlgren, J., & Nilsson, S. A. (2009). Destroying content while changing context. In Translating IFRS into Swedish, EuFin conference, Catania, Italy.
- Davidson, R. A., Chrisman, H. H. (1994). Translations of uncertainty expressions in Canadian accounting and auditing standards. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 3 (2): 187–203.
- Doupnik, T. S., & Richter, M. (2003). Interpretation of uncertainty expressions: A cross-national study. *Accounting, Organizations and Society* 28: 15–35.
- Doupnik, T. S., Richter, M., (2004). The impact of culture on the interpretation of “in context” verbal probability expressions. *Journal of International Accounting Research* 3 (1): 1–20.

- Doupnik, 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.
- Drnevich, D., Stuebs, M. (2013). Cultural differences and judgment in financial reporting standards. *Journal of Accounting Education* 31 (4): 461-482.
- Flamholtz, E., & Cook, E. (1978). Connotative meaning and its role in accounting change: A field study. *Accounting, Organizations and Society* 3 (2), 115–139.
- Ford, D.N., Serman, J.D. (1998). Expert knowledge elicitation to improve formal and mental models. *System Dynamics Review* 14(4) : 309-340.
- Gardair, E. (2007). Heuristiques et biais : quand nos raisonnements ne répondent pas nécessairement aux critères de la pensée scientifique et rationnelle. *Revue électronique de psychologie sociale* 1: 35-46.
- Glaum, M., Street, D. L. (2003). Compliance with the disclosure requirements of Germany's new market: IAS versus US GAAP. *Journal of international financial management and accounting* 14, 64-100.
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus* 24 (1): 1–15.
- Haried, A. A. (1972). The semantic dimensions of financial statements. *Journal of Accounting Research* 10 (2): 376–391.
- Haried, A. A. (1973). Measurement of meaning in financial reports. *Journal of Accounting Research*, 11 (1): 117–145.
- Hoarau, C. (1995). L'harmonisation comptable internationale. Vers la reconnaissance mutuelle normative ? *Comptabilité - Contrôle – Audit* 1 (2): 75-88
- Hoarau, C. Teller, R. (2007). IFRS : les normes comptables du nouvel ordre économique global ? *Comptabilité - Contrôle – Audit* 13 (3) : 3-20.
- Hofstede, G. (1980). *Cultures' consequences: International differences of work related values*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- Hofstede, G., Bond, M. H. (1988). The Confucius connection: From cultural roots to economic growth. *Organizational Dynamics* 16 (4): 5–21.
- Houghton, K. A. (1988). The measurement of meaning in accounting: A critical analysis of the principal evidence. *Accounting, Organizations and Society* 13(3), 263–280.
- Hronsky, J. J. F., Houghton, K. A. (2001). The meaning of a defined accounting concept: Regulatory changes and the effect on auditor decision making. *Accounting, Organizations and Society* 26 (2): 123–139.
- 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.

- Jermakowicz, K. E., Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 15 (2): 170–196.
- Jermakowicz, K., Kinsey, P., & Wulf, I. (2007). The value relevance of accounting income reported by DAX-30, German companies. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 18(3), 151-191.
- Kahneman, D., Slovic, P., Tversky, A. (1982). *Judgment under Uncertainty: Heuristics and Biases*. New York: Cambridge University Press.
- Kavaal, E., Nobes, C. (2010). International differences in IFRS policy choice: a research note. *Accounting and business research* 40(2): 173-187.
- KPMG (2006). International financial reporting standards views on a financial reporting revolution, 1–39.
- Kvaal, E. Nobes, C. W. (2012) IFRS policy changes and the continuation of national patterns of IFRS practice. *European Accounting Review* 21 (1): 343-371.
- Larson, R. K., Street, D. L. (2004). Convergence with IFRS in an expanding Europe: Progress and obstacles identified by large accounting firms' survey. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13, 89–119.
- Mala, R., Chand, P. (2014). Impacts of additional guidance provided on international financial reporting standards on the judgments of accountants. *The international Journal of Accounting* 49: 263-288.
- Morais, A. I. (2008). Actuarial Gains and Losses: the Choice of the Accounting Method, *Accounting in Europe* 5 (2): 127-139.
- March, J. G., Simon, H. A. (1958). *Organizations*. Dunod.
- Nobes, C., Parker, R. (2010). *Comparative international accounting*. England: Pearson Education Limited.
- Nobes, C.W. (2006). The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda. *Accounting and Business Research* 36 (3): 233-245.
- Oliver, B. L. (1974). The semantic differential: A device for measuring the inter-professional communication of selected accounting concepts. *Journal of Accounting Research* 12 (2): 299-316.
- Ossola, C. (2010). Le paradoxe herméneutique, dans *la pluralité interprétative : fondamentalement historiques et cognitifs de la décision*, Collège de France.
- Rasso, J.T. (2015). Construal instructions and professional scepticism in evaluating complex estimates. *Accounting, Organizations and Society* 46: 44-55.
- Schipper, K. (2003). Principal Based Accounting Standards. *Accounting Horizons* 17 (1): 61-72.
- Schipper, K. (2005). The introduction of international accounting standards in Europe: Implications for international convergence. *European Accounting Review* 14 (1): 101-126.

- Simon, H.A. (1955). Behavioral Model of Rational Choice. *The Quarterly Journal of Economics* 69 (1): 99-118.
- Simon, H.A. (1957). *Models of man*. New York: Wiley.
- Simon, H.A. (1976). From Substantive to Procedural Rationality. In *Method and Appraisal in Economics*. Cambridge: Cambridge University Press, 129-148.
- Simon, H. A. (1978). Rationality as process and as product of thought. *The American Economic Review* 68 (2): 1-16
- Simon, H.A. (1979). Rational Decision Making in Business Organizations. *The American Economic Review* 69 (4): 493-513.
- Simon, H.A. (1982). *Models of Bounded Rationality*. Cambridge: MIT Press.
- Tversky, A., Kahneman, D. (1974). Judgments under uncertainty: heuristics and biases. *Sciences* 185 (4157): 1124-1131.
- Vicky, C., Branson, J., Breesch, D. (2011). The illusion of comparable European IFRS Financial statements. Beliefs of auditors, analysts and other users. *Accounting and management Information Systems* 10 (2): 106-134.
- Wason, P.C., Johnson-laird, P.N. (1972). *Psychology of reasoning: Structure and Content*. Cambridge: Harvard University Press.