Facteur culturel et pratiques comptables en Algerie

Benaicha badis[*]
MC Université d'Alger 3
Hamid fatma
Doctorante - Université d'Alger 3

Résumé : Notre article vise à montrer qu'un certain nombre de facteurs environnementaux plus précisément le facteur culturel permet de mieux cerner la diversité des pratiques comptables.

En effet cet article se propose d'explorer les liens qui existent entre les valeurs culturelles spécifiques à l'Algérie et les valeurs comptables caractérisant le système comptable financier pour mieux expliquer les pratiques de valorisation et de divulgation adoptée par les entreprises algériennes. Pour réaliser notre travail on a mobilisé le modèle de Hofstede et Gray (1988).

Les résultats de cette recherche indiquent que la culture de chaque société influe sur la conception et la mise en œuvre d'un système comptable donné, et que l'appropriation et l'application du système comptable financier conformément aux normes comptables internationales passent par un changement de la culture comptable algérienne.

Mots clés : valeurs culturelles, valeurs comptables, pratiques comptables.

Abstract: Our article aims to show that some environmental factors especially the cultural factor allows a better variety of accounting practices.

indeed, this article suggests to identify the links between specific cultural values in Algeria and accounting values characterizing the financial accounting system to better explain the valuation practices and disclosure applied by Algerian companies. To do our research we have mobilized model Hofstede and Gray (1988).

The results of this research indicate that the culture of each society affects on the design and implementation of any accounting system and the appropriation and application of financial accounting system according to international accounting standards requires a change of Algerian accounting culture.

Key words: Cultural Values, Accounting Values, accounting practices.

Introduction

La diversité des systèmes comptables est déterminée par de nombreux facteurs sociaux, politiques, économiques ou encore culturels. La compréhension des influences de ces facteurs sur le système comptable nous permet d'appréhender et de comprendre la spécificité d'un cadre comptable donné. Le présent article s'intéresse à l'étude des effets d'un facteur parfois oublié : le facteur culturel sur le système comptable, la problématique qui va donc guider notre travail est la suivante : quel est l'impact du facteur culturel sur les pratiques comptables en Algérie?

L'Algérie à l'instar de beaucoup de pays a adopté un nouveau référentiel comptable: le système comptable financier (SCF) conforme aux normes comptables internationales IAS/IFRS pour remplacer l'ancien système : le plan comptable national de 1975 (PCN).

[*] bbadis@gmail.com

L'adoption de l'Algérie de ce nouveau système institué par la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007, reflète sa volonté d'homogénéisation avec la sphère comptable internationale en adoptant les normes comptables internationales IAS/IFRS. Cependant l'environnement culturel auquel sont destinées ces normes et celui de l'Algérie diffère, c'est pour quoi notre travail a pour objectif de comprendre les effets, conséquences du facteur culturel sur le système comptable financier en s'appuyant sur le modèle de Hofstede-Gray (1988).

Hofstede et Gray ont développé un modèle permettant de déterminer l'influence de la culture sur les systèmes comptables, en effet Hofstede à met en évidence quatre dimensions culturelles : l'individualisme contre collectivisme, le contrôle de l'incertitude, la distance hiérarchique et la masculinité contre la féminité, en 1988 Gray relie les valeurs culturelles identifiées par Hofstede aux quatre valeurs comptables : la professionnalisation contre la régulation par la loi, l'uniformité opposée à la flexibilité, le conservatisme contre l'optimisme et enfin la confidentialité contre la transparence.

Pour répondre à la problématique posée auparavant, nous allons s'intéresser dans la première partie aux travaux de recherche antérieure portant sur l'effet de la dimension culturelle sur le système comptable, la seconde partie sera consacrée à l'exposition des concepts théoriques développés par Hofstede et Gray, enfin dans la troisième partie nous analyserons l'impact de facteur culturel sur le système comptable algérien à l'aide du cadre théorique de Hofstede et Gray.

I. Revue des travaux portant sur le facteur culturel et les pratiques comptables.

De nombreux travaux ont essayé de déterminer la relation entre les facteurs environnementaux et le système comptable, notre étude s'intéressera seulement à celles qui se sont portées sur l'effet d'un seul facteur en l'occurrence le facteur culturel sur le système comptable, cette relation a été étudié par certains auteurs en s'appuyant sur un modèle théorique (modèle de Hofstede et Gray 1988) tandis que d'autres ont examiné la question d'une façon générale sans se référer un cadre théorique donné.

Dans ce qui suit nous exposerons les études mener dans quelques pays arabes notamment les travaux menés par Iraj Noravesh, Zahra Dianati Dilami et Mohammad S. Bazaz 2007 (Iran), Ibrahim MOUSSA 2009 (Libye), Chouchane 2010 (la Tunisie). Ensuite nous allons présenter des études faites dans d'autres pays du monde lesquels ont une économie différente de celle de l'Algérie.

I.1. Iraj Noravesh et al (2007) : cas de l'Iran[1]

Dans l'objectif de mettre en avant la relation entre les valeurs culturelles émises par Hofstede et les valeurs comptables de Gray dans le contexte Iranien, Iraj Noravesh et al à travers un article ont essayé de déterminer les effets des changements culturels en Iran sur les pratiques comptables.

Les résultats de cette recherche montrent la relation entre la culture et les valeurs comptables en Iran, d'après Iraj Noravesh et al cette relation trouve appui dans plus de la moitié des hypothèses mises par Gray, en effet ces chercheurs après la recherche empirique qu'ils ont mené et qui vise à tester les hypothèses de Gray reliant les valeurs culturelles aux valeurs comptables dans le contexte Iranien ont conclu que seulement huit sur treize hypothèses mises par grays peuvent être prises en considération dans l'explication de l'impact du facteur culturel sur les pratiques comptables en Iran, selon Iraj Noravesh le modèle de Gray ne peut pas être valable pour toutes les sociétés.

I.2. Ibrahim Moussa (2009) : cas de la Libye[2]

La recherche menée par Moussa s'inscrit dans le cadre des recherches qui s'interrogent sur la pertinence des normes comptables internationales au contexte des pays en voie de développement

plus précisément le contexte culturel, moussa dans son étude analyse la compatibilité de ces normes avec la culture de la Libye.

Selon Moussa l'adoption de la Libye des normes comptables internationales est une nécessité pour lui permettre de s'intégrer totalement dans la sphère économique mondiale, l'application d'un système comptable inspiré des normes comptables internationales en Libye se heurte à une culture locale très réticente au changement.

Moussa à travers une étude empirique a analysé la relation existant entre la culture et le système comptable à partir du modèle (Hofstede et Gray 1988) afin de répondre à la problématique de recherche, et il est arrivé au constat suivant : les normes comptables internationales dont le nouveau système est inspiré ne sont pas pertinentes au contexte culturel libyen, dès lors Moussa considère que la culture constitue une contrainte à l'application de ces normes en Libye.

I.3. Besma Chouchane (2010) : cas de la Tunisie[3]

Dans le cadre de sa transition vers une économie libérale et pour accompagner cette transition, la Tunisie dès 2007 a adopté le système comptable des entreprises, ce nouveau système inspiré des normes comptables internationales est problématique pour la Tunisie étant donnée la nature de son tissu économique composé majoritairement de petites et moyennes entreprises et la nature de leur financement d'une part, et l'ancienneté du système comptable en place qui a ancré une culture comptable basée sur le modèle continental d'autre part ; de ce fait Chouchane s'est interrogée sur la pertinence de ce nouveau système comptable au contexte culturel tunisien.

La chercheuse à travers un questionnaire qu'elle a réalisé a conclu que le système comptable tunisien conforme au modèle anglo-saxon n'est pas pertinent à la culture comptable tunisienne, néanmoins selon Chouchane ce nouveau système influence d'une façon lente la culture des acteurs en comptabilité mais elle reste tout de même un obstacle devant l'application de ce nouveau système. De ce fait à travers son étude Chouchane souligne qu'il faut prendre en considération le facteur culturel dans le choix d'un système comptable.

Outre les études réalisées dans les pays arabes dont le contexte économique ressemble fortement à l'économie algérienne, nous pouvons aussi nous référer aux études réalisées dans d'autres contextes, comme celles que nous allons exposer dans ce qui suit :

I.4. Samir Ayoub et Keith Hooper (2009) : cas de la France[4]

Samir Ayoub et Keith Hooper ont conduit une recherche empirique suite aux résultats obtenus par le cabinet Français Mazars lors de l'étude européenne qu'il a mené, cette étude a conclu que la France est le pays qui a le plus résisté à l'adoption des normes comptables internationale IAS/IFRS par rapport aux autres pays de l'Europe qui suivaient le même modèle comptable continental mais qui n'ont pas montré une forte résistance à l'adoption du modèle anglo-saxon.

Suite à ce constat Samir Ayoub et al à partir d'une recherche empirique ont étudié sans se référer à un cadre théorique les raisons culturelles spécifiques à la France qui explique la forte résistance à l'adoption des normes comptables internationales IAS/IFRS dans ce pays contrairement aux autres pays européens.

À partir d'un questionnaire, Samir Ayoub et Keith Hooper à travers des valeurs culturelles comme la langue, le modèle social, la religion, la politique ou encore la résistance au changement, ont analysé les freins culturels à l'adoption des normes comptables internationales, quant au résultat de cette recherche résulte la nécessité d'un changement culturel qui permettra l'adoption complète de ces normes même si les experts évoquent Une baisse future de cette résistance.

I.5. David R. Borker (2012) : cas des pays de BRIC[5]

Après l'identification de Jim O'Neill en 2001 des économies émergentes du Brésil, de la Russie, l'Inde et la Chine comme économie de BRIC, David R. Borker a analysé les nouveaux aspects du système comptable découlant de la culture de ces quatre pays émergents, afin de réaliser cette étude le chercheur a mobilisé le modèle de Hofstede et Gray (1988).

Les résultats de cette étude montrent que les pays dont les valeurs de la culture comptable s'éloignent des valeurs du modèle anglo-saxon se heurtent à la complexité du processus d'adoption des normes IAS/IFRS, de ce fait les pays de BRIC ont quelques obstacles à surmonter, c'est pour quoi l'auteur trouve qu'il est utile de recourir à des stratégies d'appui à l'adoption de ce nouveau référentiel, en prenant l'exemple de la Russie qui a déployé des moyens considérables pour améliorer l'infrastructure du cadre professionnel.

David R. Borker considère que la culture n'est qu'un facteur parmi d'autres qu'il faut prendre en considération lors de l'adoption des normes comptables internationales, néanmoins prendre en consideration de ses valeurs culturelles d'un pays, l'aidera à mieux gérer son passage au nouveau système.

À partir de la revue de ces différents travaux de recherche nous concluons que la pertinence des normes comptables internationales dépend du contexte culturel des pays dans lequel ces normes sont adoptées, outre la nécessité de prendre en considération le facteur culturel lors de l'adoption des normes comptables internationales, il ressort de ces études la pertinence du cadre théorique de Hofstede et Gray pour l'analyser de ce type de relation entre la culture et le système comptable.

II. Cadre théorique de Hofstede et Gray (1988)

Plusieurs recherches se sont inespérées des travaux de Hofstede et Gray pour expliquer l'influence de la culture sur les valeurs et pratiques comptables, c'est pour quoi nous allons présenter dans cette partie ce modèle qu'est aussi le modèle que nous allons emprunter dans notre étude, nous commençons par la présentation du cadre théorique développé par Hofstede (1980), nous identifierons par la suite les valeurs comptables telles qu'elles sont définies par gray et les hypothèses qu'il a émises pour relier ces valeurs aux valeurs culturelles de Hofstede.

II.1. contexte culturel et travaux de Hofstede (1980)

L'un des modèles théoriques les plus révolutionnaires utilisé dans la compréhension de l'impact de la culture sur le comportement des individus en entreprise est le cadre théorique de Hofstede (1980), les travaux de Hofstede ont été publié dans un ouvrage appelé «culture's and consequences » où il définit la culture comme étant la programmation collective de l'esprit qui distingue les membres d'un groupe ou d'une catégorie de personnes d'un autre groupe ou d'une autre catégorie de personnes[6].

En 1980 et à l'issue des données obtenues de plus de 116000 questionnaires répondus par les salariés d'une grande société multinationale IBM dans 72 pays, Hofstede décline la culture en quatre dimensions (la distance par rapport au pouvoir, le contrôle de l'incertitude, l'individualisme et la masculinité) supposé être à la base de différences culturelles entre les nations[7], à partir de ces dimensions Hofstede affecte un score à 40 pays.

Les quatre dimensions culturelles dégagées par Hofstede peuvent être résumées comme suit :

- la distance par rapport au pouvoir :

Appeler aussi distance hiérarchique, cette dimension représente le degré à partir duquel les membres d'une société acceptent que le pouvoir dans les institutions et les organisations soit distribué de manière inéquitable[8]. Les cultures à faible distance hiérarchique luttent pour l'égalisation du pouvoir et demandent des justifications pour les puissantes inégalités, par contre dans les cultures à grande distance hiérarchique les ordres hiérarchiques sont acceptés sans avoir besoin de justifications par ceux qui n'ont pas de pouvoir[9].

Ainsi le problème fondamental abordé par cette dimension est de savoir comment une société traite les inégalités entre les personnes quand elles se produisent[10].

- Le niveau d'individualisme ou de collectivisme :

Cette notion représente la relation entre l'individu et le groupe, l'individualisme caractérise des sociétés où les individus ont plus tendance à prendre soin d'eux-mêmes et de leur famille ; l'opposé est le collectivisme qui caractérise une volonté de resserrer le lien social[11]. Le problème fondamental abordé par cette dimension est le degré d'interdépendance que la société maintient entre les individus[12].

Dans les cultures collectivistes, l'attention portée aux normes, aux obligations, aux devoirs guide la plupart des comportements sociaux. Dans les cultures individualistes, le comportement social est guidé par les besoins personnels, les droits et les contrats[13].

- Contrôle d'incertitude :

Cette dimension explique le sentiment de mal être et du stress que sent une société face aux évènements futurs inconnus, ce sentiment les conduit au maintien de règles et de formalité très stricte et à une intolérance envers les personnes et les idées[14].

Dans les sociétés à faible contrôle de l'incertitude, les gens prennent assez facilement des risques personnels, ils ont moins d'ardeur au travail et ils sont relativement tolérants à l'égard de comportements et d'opinions qui diffèrent des leurs, car ils n'en éprouvent pas de menaces. Dans les sociétés à fort contrôle d'incertitude les populations manifestent une grande nervosité et une forte agressivité, c'est ce qui explique le degré élevé de planification des activités économiques dans ces sociétés[15].

- Le degré de masculinité ou de féminité :

cette dimension mesure le degré de différenciation dans l'attribution des rôles sociaux entre les deux sexes ; les sociétés masculines sont caractérisées par une préférence pour l'héroïsme, la réussite matérielle et l'accomplissement, tandis que la modestie, la qualité de vie et les relations interpersonnelles sont des valeurs associées aux sociétés féminines[16].

Il ya lieu de signaler que le contexte chinois a fait objet de recherches plus poussées par Hofstede et Bond, des recherches qui ont abouti à la révélation d'une cinquième dimension appelée orientation à long terme[17].

Ces dimensions culturelles définies par Hofstede constituent une base pour lier la culture aux différents aspects de choix sociaux. Gray par le biais de ses travaux a étudié la relation entre ces valeurs culturelles et ce qui peut apparaitre comme un sous-ensemble de valeurs sociétales : les valeurs et pratique comptables[18].

II.2. Application des travaux de Hofstede par Gray (1988)

Selon Moussa la relation entre les valeurs culturelles et les valeurs comptables s'est faite établi pour la première fois par la recherche menée par Gray. En effet Gray en 1988 a proposé un modèle théorique incluant la culture ; la culture qui constitue selon lui un élément essentiel dans l'explication du changement des pratiques des rapports financiers étant donnée que toutes les méthodes comptables sont criées en réponse aux valeurs culturelles.

En s'appuyant sur les conclusions des travaux de Hofstede (1980), Gray relie les valeurs culturelles identifiées par ce dernier aux valeurs comptables qui à lui-même identifié et qui selon lui représentent les caractéristiques de tous systèmes comptables. Voici décrites ces valeurs comptables identifiées par Gray :

- Professionnalisme- régulation par la loi :

le professionnalisme montre une certaine préférence pour l'exercice du jugement professionnel individuel et le maintien d'une profession autorégulée, cette valeur comptable s'oppose à la

régulation par la loi qui incarne la conformité aux exigences légales et normatives où l'interventionnisme étatique fixe les règles de fonctionnement[19].

- Uniformité- Flexibilité :

la valeur comptable « uniformité » reflète une préférence pour l'utilisation de méthodes comptables uniformes pour toutes les entreprises et leur utilisation de façon continue pour une meilleure comparabilité, tandis que la flexibilité fait référence à l'utilisation des pratiques comptables en fonction des circonstances et les besoins particuliers de chaque entreprise[20].

- Conservatisme – Optimisme :

la valeur « conservatisme » désigne une préférence pour une approche prudente de la mesure comptable de façon à faire face à l'incertitude d'événements futurs, la valeur « optimisme » quant à elle désigne une approche plus « laissez faire », « prise de risque », moins prudente[21].

- Secret – Transparence :

le secret reflète une préférence pour la confidentialité et la divulgation des informations sur l'entreprise que pour ceux qui sont le plus étroitement associés à sa gestion et son financement par opposition à une approche plus transparente, ouverte et responsable devant le public[22].

Après l'identification de ces valeurs Gray propose quatre hypothèses de causalité reliant les valeurs sociétales aux valeurs comptables, cette correspondance entre ces deux dimensions est décrite dans le tableau suivant :

Tableau 2.1: L'équivalence entre les dimensions culturelles de Hofstede et celle de Gray.

Valeurs culturelles	valeurs comptables de Gray			
	professionnalisation	uniformité	conservatisme	confidentialité
Distance au pouvoir	-	+	?	+
Contrôle d'incertitude	-	+	+	+
Individualisme	+	-	-	-
Masculinité	?	?	-	-

+ Relation négative ; - relation positive ; ? absence de relation

Source : Wilfrid Azan , « Évolution des systèmes comptables, contrôle externe et réseaux de culture : (KonTraG) et (NRE) », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2002/2 Tome 8, p33.

Le tableau ci-dessus résume la correspondance établie par Gray entre les valeurs culturelles et les valeurs comptables qu'il a formulé sous les hypothèses citées ci-après ;

Plus l'indice «d'individualisme» d'un pays est élevé et plus ceux du «contrôle d'incertitude» et de la «distance au pouvoir» sont faibles, plus ce pays aura tendance à avoir un degré élevé de «professionnalisme».

Selon Gray le «professionnalisme» est positivement associé à la valeur «individualisme», du fait que selon lui «l'individualisme» d'une société est associé au poids du jugement individuel dans cette même société. Par extension, le jugement des professionnels et des organismes professionnels est plus porteur de sens dans des contextes culturels où l'individualisme est élevé[23].

À l'opposé selon Gray le « professionnalisme » est négativement associé au « contrôle d'incertitude » et à la « distance hiérarchique », Gray argumente que le « professionnalisme » est plus signifiant dans les sociétés à faible distance hiérarchique où les compétences et aptitudes des personnes déterminent la distribution du pouvoir, la même chose pour le « contrôle d'incertitude » Gray suppose que dans les sociétés à faible contrôle d'incertitude, les gens ont confiance en soi et tolèrent le jugement et les pratiques des professionnelles ce qui fait qu'il n'y a donc pas besoin de règles détaillées fixées par l'État[24].

Selon Gray il n'existe pas de relation significative entre la «masculinité» et le «professionnalisme».

Plus les indices de «contrôle d'incertitude» et de «distance hiérarchique» sont élevés et plus celui de «l'individualisme» est faible, plus il y aura tendance à avoir un degré élevé d'«uniformité».

les travaux de Gray démontrent qu'il y a une relation positive entre la valeur comptable «uniformité» et la valeur culturelle «distance hiérarchique», en effet dans les sociétés à faible «distance hiérarchique» les gens sont reliés les uns aux autres, cette relation est caractérisée par un respect mutuel, des relations équitables entre chefs et subordonnés ; par contre dans les sociétés à grande distance hiérarchique, les gens acceptent mieux que leur relation soit définie au préalable, et qu'ils soient soumis à des lois et des codes uniformes[25].

La valeur comptable «uniformité» est aussi associée positivement à la valeur «contrôle de l'incertitude», les gens dans les sociétés à faible «contrôle de l'incertitude» peuvent accepter les opinions et points de vue opposés, en d'autre termes moins d'uniformité, inversement la baisse de «contrôle de l'incertitude» se traduira par la réduction de l'uniformité[26].

La valeur «uniformité » est négativement associée à la valeur «individualisme» à l'opposé de «collectivisme» qui fait référence à un cadre social où l'on croit à l'organisation, à l'ordre et au respect des normes du groupe facilitant ainsi le principe «d'uniformité»[27].

Il y a lieu de signaler une absence de relation significative entre la « masculinité » et « l'uniformité ».

plus l'indice de «contrôle d'incertitude» est élevé, plus ceux de «l'individualisme» et de la «masculinité» sont faibles, plus le «conservatisme» sera fort.

Selon Gray (1988), il existe une relation significative entre le « conservatisme » et le «contrôle d'incertitude », en effet une préférence pour des mesures conservatrices du résultat est associée à un niveau élevé de « contrôle d'incertitude », autrement dit la quête des entreprises à se prémunir contre le risque des événements futurs incertains les poussent à adopter certaines approches prudentes[28].

Chacune des valeurs culturelles « individualisme » et « masculinité » sont négativement associé à la valeur comptable « conservatisme » ; par contre en ce qui concerne la valeur «distance hiérarchique» il faut signaler qu'il n'existe pas de relation significative entre cette valeur culturelle et la valeur comptable le «conservatisme».

plus un pays tend vers un indice élevé en termes de «contrôle d'incertitude» et de «distance hiérarchique» et moins élevé en termes d' «individualisme» et de «masculinité», plus ce pays tend vers la «confidentialité».

Selon Gray les sociétés présentant un niveau élevé de « contrôle de l'incertitude » se caractérisent par un faible niveau de divulgation d'informations, cette tendance au secret peut s'expliquer par la recherche de ces sociétés à éviter la concurrence et à préserver la sécurité. Même constat pour la valeur culturelle distance hiérarchique puisque les sociétés qui manifestent un degré élevé de distance par rapport au pouvoir favorisent la confidentialité préservant ainsi les inégalités et donc le pouvoir de certains[29].

En ce qui concerne les valeurs culturelles « individualisme » et « masculinité » Gray suppose qu'elles sont négativement associées à la confidentialité, en effet les sociétés où ces deux valeurs culturelles présentent un niveau élevé tendent vers une préférence pour la divulgation d'informations et la transparence[30].

Enfin, il faut juste préciser que Gray (1988) n'aborde pas la cinquième dimension culturelle «orientation à long terme» dans son modèle.

La recherche de Gray (1988) constitue un cadre théorique et une base pour les études portant sur la compréhension de la relation entre la culture, les valeurs comptables et les pratiques comptables, c'est ce qui nous a poussé à l'emprunter et à l'appliquer au contexte algérien.

III. Discussion sur l'impact des valeurs culturelles sur les pratiques comptables en Algérie.

en vue de décrire l'impact du contexte culturelle Algérien sur l'application du système comptable financier conforme au modèle anglo-saxon on va s'inspirer des travaux de Hofstede et Gray (1988) ; la deuxième partie de cet article a été consacrée à la présentation de leur modèle, un modèle qui examine l'influence de la culture sur les pratiques comptables, en effet selon Gray les valeurs culturelles telles que définie par Hofstede ont une forte influence sur les valeurs du système comptable ; si une telle relation existe alors un lien entre les valeurs sociétales de l'Algérie et le système comptable financier peut être établie.

L'Algérie à l'instar de beaucoup de pays en voie de développement a adopté les normes comptables internationales dans le cadre d'un nouveau référentiel comptable applicable à compter de janvier 2010 connu sous l'intitulé du « système comptable financier », comme nous l'avons déjà précisé cette partie aura pour objectif l'analyse de l'impact des valeurs culturelles spécifiques à l'Algérie sur les valeurs comptables de ce nouveau référentiel et sur son application étant donnée que ces normes comptables internationales dont le système comptable financier est inspiré sont destinées aux contextes culturels anglo-américains tandis que l'Algérie a un environnement culturel différent de ces derniers. Pour ce faire nous commencerons par la déscription du système comptable Algérien en fonction des valeurs culturelles de Hofstede(1980) et des valeurs comptables de Gray (1988), pour définir ensuite l'impact de la culture sur l'application du système comptable financier.

Afin de déterminer les indices des valeurs culturelles de l'Algérie, et étant donné que cette dernière n'a pas fait l'objet d'étude de manière individuelle par Hofstede (1980), nous nous sommes référés aux résultats obtenus par ce dernier qu'il a attribué aux pays arabes vu que ce groupe de pays est le plus proche culturellement de l'Algérie.

On s'appuyant sur les travaux de Gray on peut affirmer que le degré de masculinité ou de féminité ne semble pas avoir de relation significative avec les valeurs comptables, toutefois les trois autres dimensions semblent pertinentes c'est pourquoi on va s'intéresser qu'à ces trois valeurs.

Les indices des valeurs culturelles de l'Algérie sont présentés dans le tableau ci-dessous :

Tableau 3.1: les valeurs culturelles des pays arabes (Algérie dans notre cas)

Valeurs culturelles	Pays arabes (Algérie)
Distance hiérarchique	Elevé
Contrôle d'incertitude	Elevé
individualisme	Faible

Source : Besma Chouchane, pertinence des normes comptables IAS/IFRS au contexte culturel tunisien, La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion, N° 245-246, Septembre-Décembre 2010, p 133.

Si l'on analyse les résultats obtenus par Hofstede dans la partie de son étude qu'il a consacrée aux pays arabes, l'Algérie obtient un score élevé sur la valeur « distance hiérarchique » et « contrôle d'incertitude », en effet la recherche constante de ce genre de culture à structurer leurs institutions et leurs entreprises pour rendre les évènements prévisibles et clairement lisibles peut expliquer le faible poids des organisations professionnelles non encore régulées par l'État[31].

Cependant l'Algérie obtient un score faible sur la valeur « individualisme », ce score peut expliquer l'importance de construire des relations de confiance et de longue durée, ces relations sont essentielles pour obtenir des informations et pour conclure des accords[32].

Le profil des valeurs culturelles de l'Algérie (distance hiérarchique élevée, contrôle d'incertitude élevée, individualisme faible) n'est pas compatible avec le profil des valeurs culturelles des pays anglo-saxons - États-Unis par exemple - au quels sont destinées les IAS/IFRS (distance hiérarchique faible, contrôle d'incertitude faible, individualisme élevé) ceci entraîne des valeurs comptables différentes comme le montre le tableau suivant.

Tableau 3.2: les valeurs comptables des pays arabes (Algérie) et pays anglo-saxons (États-Unis).

Valeurs comptables	**Pays arabes (Algérie)**	**Pays anglo-saxons (Etats-Unis)**
professionnalisme	faible	Elevé
Uniformité	Elevé	Faible
Conservatisme	Elevé	Faible
confidentialité	Elevé	Faible

Source : Besma Chouchane, pertinence des normes comptables IAS/IFRS au contexte culturel tunisien, La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion, N° 245-246, Septembre-Décembre 2010, p 133.

Le tableau ci-dessus présente le niveau des valeurs comptables algériennes issues de l'extension des valeurs culturelles aux valeurs du système comptable financier on se reposant sur le modèle de Hofstede et Gray (1988), ces résultats vont être discuter et analyser pour mieux expliquer l'impact du facteur culturel sur l'application de notre système comptable, pour le faire on va mobiliser les hypothèses de Gray.

La première hypothèse de Gray porte sur le professionnalisme, cette valeur est faible en Algérie à l'inverse des pays anglo-saxons qui présentent un niveau élevé de par leur «préférence pour l'exercice du jugement professionnel individuel et le maintien de l'autorégulation professionnel[33]», le niveau de professionnalisme en Algérie peut s'expliquer en grande partie par le respect des exigences juridique régis par les lois et les textes réglementaires portant le système comptable et son application d'une part, d'autre part la majorité des comptables ne sont pas encore au point au niveau du jugement professionnel que requière le nouveau référentiel comptable faute de manque d'expérience et d'indépendance.

Gray identifie ensuite une seconde valeur comptable : l'uniformité, le niveau de cette dernière est élevé en Algérie ; cette valeur postule que la législation comptable portant sur l'application du système comptable financier est applicable à toutes les entreprises sans exception, sans tenir compte ni de la taille ni du degré d'ouverture de ces entreprises sur le marché financier ; en effet ce nouveau référentiel s'adresse aussi bien aux grandes entreprises qu'elles émettent des actions et des obligations sur le marché financier (cotées) ou non (non cotées) qu'aux moyennes et petites entreprises ; dans un souci de simplification cette dernière catégorie d'entreprises se voit préconiser une limitation d'application du système comptable aux très petites entreprises.

Selon l'arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée, les petites entités qui remplissent certaines conditions de chiffre d'affaires, d'effectif et d'activité fixées par le ministère des Finances sont assujetties à une comptabilité dite de trésorerie.

l'application uniforme du système comptable dans toutes les entreprises (à part les très petites entreprises) va améliorer la comparabilité des états financiers certes mais ça va sans doute négliger la spécificité d'une catégorie d'entreprises très importantes dans le développement économique, qui sont les petites et moyennes entreprises ; l'application du système comptable financier est fort judicieuse dans le cas des entreprises ouvertes opérant sur les places financières de par son orientation vers la satisfaction des besoins des investisseurs en information, mais il n'en est pas de même dans le cas des PME[34] du fait que les états financiers de ces dernières sont rarement utilisés lors de la prise des décisions économiques d'investissement du type achat ou vente d'actions ou de parts sociales[35], de plus les exigences du système comptable et financier en matière d'évaluation et de divulgation sont lourds et complexes et leur application est loin de

simplifier la gestion comptable au quotidien pour cette catégorie d'entreprises, la nature spécifique de ces entreprises en matière de leur financement ou de leurs besoins en informations a poussé les pays anglo-saxons à adopter un modèle comptable plus flexible obligatoire qu'aux sociétés cotées en bourse ce qui confirme le niveau faible qu'obtiennent ces pays sur la valeur comptable « uniformité ».

Gray évoque ensuite la troisième valeur comptable intitulée : le conservatisme, cette valeur comptable est reconnue comme une valeur portant sur la comptabilité en tant que téchnique d'évaluation[36], elle est souvent associée à des pratiques comptables prudentes, dans la mesure du résultat comptable et de l'évaluation des actifs[37].

Un degré élevé de conservatisme c'est le niveau obtenu par l'Algérie pour cette valeur, ce niveau élevé reflète les pratiques prudentes entreprises par les comptables algériens, entre autre l'utilisation des taux d'amortissement fiscaux au lieu d'utiliser les taux économiques prévus par le système comptable financier ; l'utilisation des pratiques prudentes ne se limite pas aux taux d'amortissements étant donné que les comptables algériens en cas de divergence appliquent les règles fiscales de peur d'être sanctionner par les autorités publiques[38] ; un autre cas qui illustre le niveau élevé de conservatisme en Algérie c'est l'application du coût historique dans l'évaluation des immobilisations ou du stocks constatés dans l'actif de l'entreprise au lieu de les évaluer à la juste valeur[39].

Outre ces mesures de conservatisme concernant les règles comptables d'évaluation régie par le système comptable financier, les entreprises algériennes montrent une approche prudente et conservatrice en ce qui concerne les informations qui doivent être publiées dans les états financiers, des informations qui doivent satisfaire en premiers lieux les besoins des créanciers de l'entreprise et pas les investisseurs comme telle est le cas du système comptable financier qui privilégie les besoins des investisseurs en informations.

cette approche prudente peut s'expliquer par l'attachement des entreprises algériennes aux anciennes pratiques du fait qu'elle ne voit pas un intérêt d'investir dans un système d'information développé pour produire leurs états financiers étant donnée leur mode de financement.

La dernière valeur identifiée par Gray porte sur la confidentialité, cette valeur est associée au niveau de transparence dans la publication d'information[40] ; l'Algérie présente un niveau élevé pour cette valeur, ce score élevé peut se traduire par une forte préférence pour le secret et la restriction de la divulgation d'information à ceux qui sont étroitement liés à la gestion de l'entreprise et à l autorités publiques, c'est ce qu'on appelle un reporting axé sur la fiscalité[41] ; ce type de reporting n'est pas la seule raison qui pousse les entreprises algériennes a divulgué si peu d'informations puisque l origine de leur financement qui est généralement la famille ou la banque joue un rôle capital dans ce choix de reporting ; contrairement à l'Algérie les pays anglo-saxons montrent un niveau faible sur cette valeur ce qui peut s'expliquer par l'orientation des entreprises de ces sociétés vers les marchés financiers pour obtenir des ressources financières, le mode de financement de ces entreprises les pousse à divulguer davantage d'informations comparativement a celles dont les apporteurs de capitaux sont les banques et la famille[42].

Nous pouvons ainsi conclure que malgré le processus de convergence vers les IAS/IFRS, des disparités existent notamment en ce qui concerne la prudence et la divulgation d'information, en effet l'Algérie est un pays conservateur où les règles de prudence sont privilégiées, et où le système de divulgation répond exclusivement aux besoins fiscaux.

Conclusion

Dans le but d'accroitre la comparabilité de l'information diffusée par les états financiers, le besoin d'adhérer à un référentiel comptable international s'est de plus en plus imposé. L'Algérie depuis 2010 vise à aligner ces pratiques comptables avec le référentiel comptable international IAS/IFRS, l'Algérie par sa volonté de convergence vers ces normes comptables internationales

« essaye d'importer une solution qu'elle tentera d'acculturer localement[43] ». Ainsi, le présent article a tenté d'identifier l'impact des valeurs culturelles algériennes sur les valeurs comptables caractérisant le système comptable financier tout en s'appuyant sur le cadre conceptuel formulé par Gray et Hofstede.

Notre analyse du contexte algérien montre une préférence pour le conservatisme, l'uniformité, la discrétion et un niveau faible de professionnalisme, autrement dit un système conservateur où l'avis des professionnels n'est pas pris en considération et où les règles fiscales règnent sur la réalité économique, ces résultats sont à l'opposé de ceux des modèles comptables à tendance anglo-saxonne basée sur le professionnalisme et la transparence ; ainsi nous concluons que la culture comptable algérienne constitue un obstacle devant l'appropriation et l'application intégrale des normes comptables internationales telles qu'elles sont publiées par l'IASB[44].

Ces résultats auxquels nous sommes aboutés rejoignent ceux de McComb (1979) qui a conclu que les facteurs culturels expliquent les différences dans la philosophie des pratiques de mesure et de divulgation d'informations de chaque pays[45].

Même si notre article n'a pas fait l'objet d'une étude empirique, il apporte néanmoins des éléments de compréhension découlant du modèle de Hofstede et Gray sur l'influence du facteur culturel sur les pratiques comptables, cependant il ne faut pas oublier d'autres facteurs comme le facteur politique ou économique qui joue un rôle important dans la détermination de l'évolution d'un système comptable donné.

Notes et références bibliographiques :

[1]- Iraj Noravesh et al, The impact of culture on accounting: does Gray's model apply to Iran?, Review of Accounting and Finance, Vol 6, N°3, 2007.

[2]- Ibrahim moussa, Evolution et adaptabilité du système comptable en Libye par rapport aux changements environnementaux: étude du facteur culturel, thèse de doctorat, université d'Auvergne, France, 2009.

[3]- Besma Chouchane, pertinence des normes comptables IAS/IFRS au contexte culturel tunisien, La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion, N° 245-246, Septembre-Décembre 2010.

[4]- Samir Ayoub, Keith Hooper, les freins culturels a l'adoption des ifrs en europe : une analyse du cas français, la place de la dimension européenne dans la comptabilité contrôle audit, Strasbourg, France, 2009.

[5] -David R.Borker, Accounting, Culture, And Emerging Economies: IFRS In The BRIC Countries, Journal of Business & Economics Research, volume 10, number 5, May 2012.

[6]- Hofstede Geert, culture's and consequences, sage publications, 2eme édition. Etats-Unis, 2001, p 9.

[7]- Azzedine Tounés, Influences culturelles sur des comportements managériaux d'entrepreneurs algériens, 5 ème congrès international de l'académie de m'entrepreneuriat, Sherbrooke, Canada, Octobre 2007, p8.

[8]- Azan Wilfrid, « Évolution des systèmes comptables, contrôle externe et réseaux de culture : (KonTraG) et (NRE) », Comptabilité - Contrôle - Audit, 2002/2 Tome 8, p32.

[9]- Liming Guan, Hamid Pourjalali, Effect of Cultural Environmental and Accounting, Regulation on Earnings Management: A Multiple Year-Country Analysis Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics 17, 2010, p101.

[10]- George Hooi, The Effects of Culture on International Banking Disclosures, Asia-Pascific Journal Of Accounting And Economics, 2007/14, p 10.

[11]- Azan Wilfrid, Systèmes comptables, évolution et déterminants : le renforcement du contrôle externe en Allemagne par le biais de la KontraG, 21ème congres de L'AFC, France, 2000, p4.

[12]- George Hooi, op.cit, p10.

[13]- Christine Fournes Dattin, impact des facteurs culturels sur les premices du controle des comptes en France et chez ses voisins européens (1850 – 1929), La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France, 2009,p6.

[14]- Christine Fournes Dattin, op-cit, p6.

[15]- Ibrahim moussa, op.cit, p138-139.

[16]- Liming Guan, Hamid Pourjalali, op.cit, p101.

[17]- George Hooi, op.cit, p9.
[18]- Ibidem, p100.
[19]- Christine Fournes Dattin, po.cit, p6.
[20]- Shiva Asiyaban, Maryam Abdoli, The effect of cultural values on accounting values, Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business, Vol 4, N°4, Aout 2012, p431.
[21]- Corinne Bessieux Ollier, Evolution des déterminants culturels et économiques des choix comptables des entreprises de 1998 à 2002 : le cas des éléments incorporels, Comptabilité et Connaissances, Belgique, 2009, P6.
[22]- Idem.
[23]- Ibrahim moussa, op.cit, p153.
[24]- Shiva Asiyaban, Maryam Abdoli, op.cit, p434.
[25]- Idem.
[26]- Idem.
[27]- Ibrahim moussa, op.cit, p153.
[28]- Ibidem, p157.
[29]- Christine Fournes Dattin, op.cit, p7.
[30]- Idem.
[31]- Ibidem, p28.
[32]- David R.Borker, op.cit, p 316.
[33]- Gray, S. J. (1988) "Towards a Theory of Cultural on the Development of Accounting Influence Systems Internationally", Abacus, Vol. 24, N1, cite par Eva Heidhues et Chris Patel, anglo-american accounting biases in the rush towards convergence: the case of Germany, school of economic and financial studies, Macquarie University, Australia, p4.
[34] - petites et moyennes enterprises.
[35]- Nadhem bardaa, le système comptable des entreprises (1997) et les petites et moyennes entreprises, la revue comptable et financière, N° 54, Quatrième trimestre, 2001, p 2.
[36]- Christine Fournes Dattin, op.cit, p29.
[37]- Corinne Bessieux Ollier, op.cit, p7.
[38]- Besma Chouchane, op.cit, p 136.
[39]- Ibrahim moussa, op.cit, p215.
[40]- Corinne Bessieux Ollier, op.cit, p6.
[41]- Azan Wilfrid, Systèmes comptables, évolution et déterminants :le renforcement du contrôle externe en Allemagne par le biais de la KontraG, op.cit, p5.
[42]- Corinne Bessieux Ollier, op.cit, p 18.
[43]- Azan Wilfrid, « Évolution des systèmes comptables, contrôle externe et réseaux de culture : (KonTraG) et (NRE) », p46.
[44]- International Accounting Board Standar .
[45]- McComb D.(1979), “The International Harmonization of Accounting: A Cultural Dimension”, International Journal of accounting Education and Research, vol 14, N°2, cité par Ibrahim Moussa, op.cit, p113.