



Centre des Etudes Doctorales : Sciences Economiques et Gestion
Laboratoire de Recherche : Laboratoire de Recherche et d'Etude en Management,
Entrepreneuriat et Finance (LAREMEF)

Thèse en vue de l'obtention du Doctorat en Sciences Economiques et de Gestion

Sous le thème :

LA POSSIBILITÉ D'ADOPTION DES IFRS SIMPLIFIÉES AU MAROC Une étude ex-ante des comptes sociaux

Présentée et soutenue publiquement le 11 Juillet 2020 par

BENHAYOUN Issam

Devant le jury ci-dessous :

Pr. Abdellatif EDDAKIR	P.E.S – ENCG – Fès	Président
Pr. Abdellatif MARGHICH	P.E.S – ENCG – Fès	Directeur de thèse
Pr. Alain BURLAUD	P.E.S – CNAM – Paris	Suffragant
Pr. Youness ZERHOUNI LAQRIB	P.H – FSJES – Meknès	Suffragant
Pr. Samir ERRABIH	P.H – ENCG – Fès	Suffragant
Pr. Siham SAHBANI	P.H – ENCG – Fès	Suffragant

[...] ثم كفى به شرفاً أن جعله صفة من صفاته فقال: {وَهُوَ أَسْرَعُ الْحَاسِبِينَ}

[الأنعام: 62]

ابن منعم العبدري، فقه الحساب، مراکش، 1228م

A mon grand-père !

Que le Miséricordieux bénisse son âme.

REMERCIEMENTS

Vélocement, les années doctorales effleurent la clause que le déliement, bien qu'inévitable, paraît, étrangement, si dur à entrevoir. Ceci n'a été possible qu'en dépit du parcours, aussi anguleux qu'agréable, ayant forgé la personne que je me présume être aujourd'hui. Ceci me fait croire que la soutenance n'est aucunement une fin en soi, mais plutôt une étape, un nouveau point de départ vers l'exploration d'un nouveau monde, aussi vaste que complexe. En regardant en arrière, je réalise que cette thèse n'aurait pu ni commencer nullement finir sans les implications multiformes de tous ceux qui ont contribué, de près ou de loin, à son aboutissement. Qu'ils trouvent tous, dans ce travail, toute ma reconnaissance.

Je souhaite, tout d'abord, exprimer toute ma profonde gratitude à mon Directeur de thèse, Monsieur MARGHICH Abdellatif, PES à l'ENCG-Fès, celui sans qui rien n'aurait été possible. Il a su, par son expérience, ses connaissances et son infinie gentillesse, assurer le juste lien entre orientation de la recherche et autonomie du doctorant en me prodiguant des conseils et des encouragements pertinemment commodes à l'aboutissement de notre bâtisse doctorale. Merci pour votre sagesse !

J'adresse mes plus sincères remerciements à Monsieur le professeur BURLAUD Alain, PES au CNAM Paris, d'avoir accepté de lire et de commenter ce manuscrit. Je le remercie également pour sa présence à la soutenance de la thèse.

Je tiens à remercier amplement Monsieur le Professeur EDDAKIR Abdellatif, PES à l'ENCG-Fès, d'avoir pertinemment évaluer ce travail ainsi que d'avoir accepté de présider la soutenance de la thèse.

Mon immense gratitude va à Monsieur le professeur ERRABIH Samir, PH à l'ENCG-Fès, pour ses conseils et sa lecture attentive. Il a été pour moi d'une aide inestimable, notamment par sa contribution active à l'orientation de ma recherche et ce, depuis mon Projet de Fin d'Etude.

J'exprime également mes profonds remerciements à Mademoiselle la professeure SAHBANI Siham, PH à l'ENCG Fès, ainsi qu'à Monsieur le professeur ZERHOUNI LAQRIB Youness, PH à la FSJES Meknès, pour l'intérêt qu'ils ont bien voulu me porter en acceptant de faire partie des membres du jury. Le regard critique, juste et avisé qu'ils ont porté sur mon travail ne peut que m'encourager à être encore plus perspicace et engagé dans mes recherches.

Mes sincères reconnaissances vont également à Monsieur ALOUANI Saif Allah, Professeur à l'ENCG-Fès. Ses conseils, très originaux et qui appellent à l'authenticité, m'ont poussé à

revisiter et mieux exploiter mon *homo-doctoris* pour explorer des nouvelles facettes de ce champ de recherche. Ma gratitude va également au corps administratif et professoral de l'ENCG Fès à leur tête Monsieur le Directeur, Professeur EL ABBADI Abderrazzak, celui qui m'a bellement enseigné les "*règles de l'art*" de la recherche.

Je n'oublie pas non plus l'ensemble des membres de la communauté scientifique qui m'ont encouragés et conseillés que ça soit lors des évaluations par les pairs, pour les articles acceptés, rejetés ou en-cours de révision ou lors des séminaires doctoraux, des sessions de travail et des échanges organisés au cours des congrès de Fès, La Rochelle et Nantes. Je cite à ce titre, Monsieur OUCHEN Abdessamad, Professeur à l'ENCG-Fès, pour ses efforts de validation des statistiques inférentielles.

Ce travail n'aurait vu le jour sans le grand investissement qu'ont mis mes deux perles d'amour : Je parle de mon père et ma mère, sans lesquels je ne serai pas arrivé là aujourd'hui. Merci pour vos innombrables Ô Combien sacrifices. Je ne passerai pas sans remercier, non plus, mes beaux-parents pour leur soutien sans relâche et leur grande compréhension qu'ils ont fait preuve tout au long de ces années. Merci pour vos encouragements.

L'adage populaire voudrait que "*derrière chaque grand homme se cache une femme*". Moi je dirai plutôt que derrière chaque réalisation, même les plus universelles, l'homme ne fait que délivrer la conjugaison des efforts et des sacrifices que sa femme en a fait preuve tout au long de son investissement, surtout lorsqu'il ne s'agit pas de n'importe quelle femme, mais plutôt de celle dont nul qualificatif n'en est capable d'avoir le mérite de la décrire. Sans toi, Ibtissam, je ne serai point ce que je suis aujourd'hui. Merci ! Je remercie aussi mon bambin lionceau, Taha, sans lequel cette thèse aurait éclos bien avant cette année ... Je badine bien évidemment ! Rien ne peut aussi réchauffer mon cœur qu'un petit "*Papa*" de ta part fiston ! Ze t'aime beaucoup !

Je tiens aussi à remercier l'ensemble des membres de ma famille, mes frères et sœurs, mes beaux-frères et belles-sœurs, ma grand-mère, mes oncles et mes tantes ainsi que tous ceux qui m'ont soutenu de près ou de loin. Je vous remercie tous pour vos encouragements.

Et finalement je ne peux effleurer l'expression exacte de gratitude à mon Créateur, Le Clément le Miséricordieux, qui m'a ouvert les portes de l'apprentissage, et qui m'a prodigué des conditions, bien loin à mes expectations, nécessaires à l'aboutissement de ce travail. Dieu Merci!

A Meknès, le 25/04/2020

PUBLICATIONS ET COMMUNICATIONS

PUBLICATIONS

- Benhayoun, I., Marghich, A., (2020). L'INFLUENCE DES MARCHÉS FINANCIERS SUR LA NORMALISATION COMPTABLE, Une lecture historique. *International Journal of Innovation and Applied Studies*, 49(2), 332-343.
- Benhayoun, I., Zejjari I., Marghich, A., Berrada, A. (2019). *Les apports d'une revue de littérature structurée en Sciences de Gestion*. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*. 2(4), 687-703.
- Benhayoun, I., Marghich, A., (2018). *LE CGNC ET LA NORME IFRS POUR PME : étude comparative entre les principes, concepts, états financiers et leurs éléments*. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, 5(5), 571-592.
- Benhayoun, I., Marghich, A., (2018). *LES VARIABLES D'IMPLÉMENTATION DE L'IFRS POUR PME, Etude exploratoire des variables micro-économiques au Maroc*. 39ème Congrès de l'AFC, Transitions numériques et informations comptables, Mai 2018, Nantes, France.
- Benhayoun, I., Marghich, A., (2017). *IFRS for SMEs: A Structured Literature Review*. *The International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 7(2), 538-561.

COMMUNICATIONS

- A l'international

- Benhayoun, I., Marghich, A., (2018). *LES VARIABLES D'IMPLÉMENTATION DE L'IFRS POUR PME, Etude exploratoire des variables micro-économiques au Maroc*. 39ème Congrès annuel de l'Association Francophone de la Comptabilité, Nantes.
- Benhayoun, I., Marghich, A., (2017). *IFRS for SMEs: A Structured Literature Review*. 2ème édition du Workshop on small business economics, accounting and finance, La Rochelle.

- Au Maroc

- Benhayoun, I., Marghich, A., (2018). *L'adoption des IFRS simplifiées au Maroc : A-t-on ourdi les fils ?*. 2ème édition de l'atelier doctoral Management des Organisations, Fès.
- Benhayoun, I., Marghich, A., (2018). *L'implémentation de l'IFRS pour PME : Etude des conditions macro-économiques*. 2ème édition du Colloque International de Recherche et d'Etudes en Finance, Fès.
- Benhayoun, I., Marghich, A., (2017). *Etude exploratoire des variables d'adoption de l'IFRS pour PME, cas marocain (résultats préliminaires)*. 2ème édition du Colloque International « Recherche et pratique managériales : Quels apports réciproques ? », Fès.
- Benhayoun, I., Marghich, A., (2017). *L'IFRS pour PME et le CGNC : Etude comparative entre les principes, concepts et états financiers*. 1ère édition du Colloque International de Recherche et d'Etudes en Finance, Fès.
- Benhayoun, I., Marghich, A., (2016). *IFRS pour PME : Quels apports pour la recherche en comptabilité financière ?* 1ère édition du Colloque International « Recherche et pratique managériales : Quels apports réciproques ? », Fès.

SOMMAIRE

PAGE DE TITRE	I
SOMMAIRE	VII
LISTE DES SIGLES.....	VIII
REGLES DE PRESENTATION	IX
RESUME ET MOT-CLES	X
ABSTRACT AND KEY-WORDS.....	XI
INTRODUCTION GENERALE	1
PARTIE I : CADRE CONTEXTUEL ET THEORIQUE DE LA RECHERCHE	19
INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE	20
CHAPITRE I : LES IFRS SIMPLIFIEES AU SEIN DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE ...	23
INTRODUCTION DU PREMIER CHAPITRE	23
SECTION 1 : DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE.....	25
SECTION 2 : LES IFRS SIMPLIFIEES.....	57
CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE.....	88
CHAPITRE II : DE L'ETAT DE L'ART AU CADRE THEORIQUE	89
INTRODUCTION DU DEUXIEME CHAPITRE.....	89
SECTION 1 : ETAT DE L'ART	91
SECTION 2 : LA THEORIE DE LA DIFFUSION DES INNOVATIONS.....	127
CONCLUSION DU DEUXIEME CHAPITRE	160
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE.....	161
PARTIE II : CADRE METHODOLOGIQUE ET EMIPIRIQUE DE LA RECHERCHE	163
INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE.....	164
CHAPITRE III : DE L'EPISTEMOLOGIE A LA METHODOLOGIE	167
INTRODUCTION DU TROISIEME CHAPITRE.....	167
SECTION 1 : EPISTEMOLOGIE, APPROCHES ET DESIGN DE LA RECHERCHE	169
SECTION 2 : LES METHODES DE RECHERCHE	198
CONCLUSION DU TROISIEME CHAPITRE.....	237
CHAPITRE IV : RESULTATS DE LA RECHERCHE	238
INTRODUCTION DU QUATRIEME CHAPITRE.....	238
SECTION 1 : PRESENTATION DES RESULTATS DE LA RECHERCHE	240
SECTION 2 : DISCUSSIONS ET IMPLICATIONS	281
CONCLUSION DU QUATRIEME CHAPITRE.....	316
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE.....	317
CONCLUSION GENERALE.....	320
ANNEXES.....	339
BIBLIOGRAPHIE.....	372
LISTE DES TABLEAUX	403
LISTE DES ENCADRES	405
LISTE DES FIGURES	405
TABLE DES MATIÈRES	406

LISTE DES SIGLES

IFRS	:	International Financial Reporting Standards
IASB (C)	:	International Accounting Standard Board (Committee)
CGNC	:	Code Général de la Normalisation Comptable
PME	:	Petites et Moyennes Entreprises
AAPA	:	American Association of Public Accountants
AICPA	:	American Institute of Certified Public Accountants
SCA	:	Special Committee on Accounting
CAP	:	Committee on Accounting Procedures
AIA	:	American Institute of Accountants
ICAEW	:	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
CICA	:	Canadian Institute of Chartered Accountants
GAAP	:	General Accepted Accounting Principles
IFAC	:	International Federation of Accountants
ONU	:	Organisation des Nations Unies
OCDE	:	Organisation pour la Coopération et le Développement Economique
IOSCO	:	International Organization of Securities Commissions
OICV	:	Organisation Internationale des Commissions de valeurs
US GAAP	:	United States General Accepted Accounting Principles
G4	:	Groupe des Quatre
FASB	:	Financial Accounting Standards Board
SWP	:	Strategy Working Party
SEC	:	Securities and Exchange Commission
JOCE	:	Journal Officiel de la Commission Européenne
IFRIC	:	International Financial Reporting Interpretations Committee
SIC	:	Standing Interpretations Committee
FAF	:	Financial Accounting Foundation
SAC	:	Standards Advisory Council
RLS	:	Revue de Littérature Structurée
QDAS	:	Qualitative Data Analysis Software
NCI	:	Normalisation Comptable Internationale
BVC	:	Bourse des Valeurs de Casablanca
SCI	:	Science Citation Index
SSCI	:	Social Science Citation Index
A&HCI	:	Arts & Humanities Citation Index
PoP	:	Publish or Perish
DI	:	Diffusion des innovations

REGLES DE PRESENTATION

- Les mots et locutions exprimés en latin ou en anglais sont en italique ;
- Les citations *in-text* sont reproduites en italique et entre guillemets sous leurs versions originales pour éviter toute erreur éventuelle de traduction ;
- Les citations *in-text* ou en Bibliographie sont présentées conformément aux prescriptions de la 6^{ème} édition de la norme APA ;
- Le format et le vocabulaire ci-dessous sont adoptés pour nommer la structure de la thèse :

PARTIE

Chapitre 1

Section 1

1. Titre

1.1. Sous-Titre niveau 1

1.1.1. Sous-Titre niveau 2

RÉSUMÉ ET MÔT-CLÉS

Résumé

Les IFRS simplifiées, appelées aussi l'IFRS pour PME, est une version simplifiée des IFRS complètes. Elles visent les entreprises n'ayant pas de responsabilité publique et qui publient leurs états financiers à usage général mais qui ne sont pas nécessairement des petites ou moyennes entreprises. Depuis sa publication en 2009, plusieurs pays l'ont adopté comme dispositif comptable propre à eux.

Cependant, la recherche autour de son adoption reste toujours à son stade embryonnaire, surtout au sein des pays qui ne l'ont toujours pas adoptée. Alors que les travaux de recherche ont toujours été fait au sein de contexte *ex-post* (après adoption), notre étude sera quant à elle opérée au sein d'un contexte *ex-ante* (pré-adoption), ce qui constitue une contribution majeure de notre travail. Ce dernier propose d'étudier la possibilité d'adoption de cette norme par le Maroc, comme étant un référentiel dédié aux comptes sociaux des entreprises marocaines éligibles à appliquer cette norme, en mobilisant les concepts de la théorie de la diffusion des innovations à la lumière des facteurs de l'adoption des innovations organisationnelles.

Au travers d'une approche abductive, nous avons essayé d'explorer les variables d'adoption des IFRS simplifiées, faisant ainsi ressortir deux nouvelles variables non traitées jusque-là par les recherches antérieures à savoir : la modalité du changement du référentiel comptable et le secteur d'activité. Ensuite, nous avons essayé d'expliquer à la fois à l'échelle mondiale comme à l'échelle nationale la possibilité d'adoption des IFRS simplifiées, c'est-à-dire la vérification des conditions d'adoption de cette norme. Les résultats obtenus indiquent un contexte macro-économique favorable pour le cas du Maroc et des facteurs explicatifs ébauchant une éventuelle irrationalité des acteurs des entreprises marocaines, puisqu'ils manifestent une position en faveur de l'adoption de cette norme tout en les considérant à la fois comme étant difficiles à appliquer et en privilégiant la modalité de convergence. Ceci a fait l'objet d'approfondissement à travers une étude de cas au sein d'une entreprise lors de ses travaux de conversion aux IFRS simplifiées et ce, pour comprendre en profondeur la position de l'entreprise marocaine quant à l'adoption dudit référentiel. Les résultats de cette étude démontrent un comportement mimétique selon *the Fashion Perspective* de l'adoption des innovations inefficentes.

Mots-Clés : IFRS ; IFRS pour PME ; Théorie de la diffusion des innovations ; Normalisation comptable ; innovation inefficente.

ABSTRACT AND KEY-WORDS

Abstract

Simplified IFRS, or IFRS for SMEs, is a simplified version of full IFRS. It targets companies without public accountability and publishes general purpose financial statements, but which are not necessarily small or medium-sized enterprises. Since its publication in 2009, several countries have adopted it as their own accounting standard.

However, research on its adoption is still in its embryonic stage, especially in countries that still have not yet adopted it. While research has always been carried out within *ex-post* contexts (after adoption), our study will try to enlighten about adoption in an *ex-ante* context (pre-adoption), which constitute a major contribution of our thesis. It suggests studying the adoptability of this standard by Morocco, as being a standard dedicated to the social accounts of Moroccan companies eligible to apply this standard, through the diffusion of innovations theory's main concepts considering the factors of the adoption of organizational innovations.

Through an abductive approach, we have explored the adoption variables of simplified IFRSs, thus highlighting two new variables not previously covered by research namely: the accounting standard's modality of change and the activity area. Afterward, we have tried to explain from both the global and the national perspective the adoptability of simplified IFRSs, in other words the verification of the adoption's conditions of this standard. The results obtained lays out a favourable macroeconomic context for Morocco and explanatory factors outlining a possible irrationality of Moroccan companies' actors, since they show a position in favour of the adoption of this standard while considering them both as being difficult and preferably to apply by the mean of convergence. This was further developed through a case study within a company during its conversion work to simplified IFRS, in order to furnish an in-depth understanding of the position of a Moroccan company regarding the adoption of this standard. The results indicate a mimetic behaviour according to *the Fashion Perspective* of the adoption of inefficient innovations.

Keywords: IFRS; IFRS for SMEs; Diffusion of Innovation's Theory; Accounting standardization; Inefficient innovations.

INTRODUCTION GÉNÉRALE

Depuis les temps de l'Antiquité jusqu'à l'ère du XBRL¹, la comptabilité fut toujours considérée comme étant le langage de l'économie puisqu'elle jouait le rôle de la représentation chiffrée et intelligible de l'activité économique, fiscale et juridique. Ce rôle lui a conféré toute l'importance qu'elle incorpore, spécialement de nos jours puisqu'elle s'est inscrite dans la marée de la globalisation financière qu'a connu ce dernier siècle, surtout lorsque ce rôle sera couplé aux plus grands scandales de l'histoire économique dont la discipline comptable a joué la pièce maîtresse pour l'effondrement des mastodontes de l'industrie financière, telle que Enron, connue pour sa titanesque capitalisation boursière, ou encore Lehman Brothers, l'une des plus anciennes banques au monde.

Crockett ² (2002), considéré parmi les figures les plus emblématiques dans le monde de la finance, lors de son allocution d'ouverture de la Conférence de la BIS de 2002, en souligna le rôle important que joue la discipline comptable aujourd'hui, en disant :

“ Accounting is not a matter that, until recently, generated much excitement. In a sense, accountants were regarded as the scorekeepers of the economic game: necessary, certainly, but inherently less interesting than the real players. Well, now we know differently. [...] financial reporting can certainly have a major effect on the way the economic game is played “

Pour adhérer de fait à cet esprit mondialisé de notre économie d'aujourd'hui il aurait fallu « parler le même langage » pour être mieux présent à l'arène mondiale, d'où la nécessité d'un corps de normes comptables applicables par toutes les juridictions dans le dessein d'atteindre l'harmonisation des pratiques au vue d'une lecture homogène par tout-un-chacun des états financiers, une prérogative nécessaire pour les besoins des parties prenantes concernées. C'est ainsi que l'IASC, actuel IASB³, a vu le jour sous l'initiative de Henry Benson pour réunir

¹ Qui tient pour eXtensible Business Reporting Language, est un langage informatique basé sur XML, utilisé pour décrire les données financières et servant à les communiquer par la suite qui, ultérieurement, seront définies par un ensemble de métadonnées établies dans des taxonomies.

² Sir Andrew Crockett, considéré parmi les figures les plus emblématiques dans le monde de la finance comme il a occupé le poste de General Manager au sein de la Banque des règlements internationaux et aussi celui de Président du Forum de la Stabilité Financière, dans allocution d'ouverture de la Conférence de la BIS le 13 Juin 2002 à Milan, a souligné le rôle important du rôle de la comptabilité dans une présentation qui la nomma nommée Financial reporting: from shadows to limelight.

³ En 2001, l'IASC a fait l'objet d'une restructuration touchant sa Constitution et sa Gouvernance en procédant à la création de l'IFRS Foundation avec toutes ses composantes. Ainsi, il est passé du statut d'un comité (IASC) à un statut du Board (IASB) (voir Section 1 du Chapitre 1 de la Partie I)

plusieurs pays dans le but ultime d'élaborer un corps de normes comptables appelées à être appliquées à l'échelle mondiale, tout du moins par ceux l'ayant élaboré, ce qui a eu pour conséquence une massive adoption, spécialement après que 7000 entreprises européennes de 25 pays de l'EU (IFRS Foundation-a, 2017) ⁴ l'ont adoptées en 2005 (Guggiola, 2010, p.99). D'ailleurs, la normalisation comptable internationale fait partie du phénomène mondial contemporain de la Tétranormalisation (Savall et Zardet, 2005 ; Bonnet et Zardet, 2010).

L'adoption des IFRSs permettrait ainsi l'atteinte de plusieurs objectifs tant prônés par les principales parties prenantes. Ici, nous parlons de la facilitation de la communication par la réduction de l'asymétrie d'information entre les actionnaires, gestionnaires, les prêteurs et les autres parties concernées (Bushman et Smith, 2001), résultant en des coûts d'agence (Healy et Palepu, 2001) et des coûts des capitaux (El-Gazzar et al, 1999 ; Botosan et Plumlee, 2002) plus faibles. Elle permettrait aussi une meilleure comparabilité, des coûts de transaction moins importants et davantage d'ouverture à l'international (Sefsaf, 2012). Par le biais de plus de transparence au moyen d'une information à valeur prédictive (i.e. Cadre conceptuel) (Obert, 2011, p.28) et d'une meilleure prise en compte des risques inhérents aux entreprises (i.e. IAS 32 et IFRS 7), ces normes permettent également une amélioration de la présentation de la performance des entreprises. Aussi, les normes IFRS auraient tendance à réduire la manipulation des résultats et à améliorer l'efficacité des marchés boursiers (Kasznik, 1999 ; Leuz et al., 2003).

Or, ces avantages, qui intéressent plusieurs normalisateurs nationaux, n'ont pu être observés que pour le cas des IFRS complètes, qui se caractérisent quand même par une certaine inflexion aux besoins des investisseurs et des marchés financiers (Raffounier, 2007). Ce qui a eu pour conséquence une demande accrue de la part des utilisateurs n'opérant pas nécessairement sur les marchés financiers à élaborer un corps de normes adaptées à leurs besoins et spécificités, auxquels l'IASB répondit aussitôt, après avoir sciemment travaillé pendant quatre ans sur un projet de développement d'une norme adaptée à cette cible et ce, dans le dessein de lui permettre une adhésion à un langage comptable universel, en publiant le 9 juillet 2009 la première version de ce qu'ils appellent, *in fine*, "IFRS pour PME".

Notre thèse se consacre alors à l'étude de l'adoptabilité de cette norme par les entreprises marocaines éligibles à son champ d'application, sans aucun critère quantitatif de taille ⁵, pour leurs comptes sociaux dans un contexte de pré-adoption.

⁴ Consulté le 20.09.2017 à 11h36

⁵ Personne ne peut prétendre à l'universalité des critères quantitatifs de classification des entreprises en Petites, Moyennes ou Grande. C'est même l'esprit de la norme en mettant en place uniquement des critères qualitatifs.

1. CONTEXTUALISATION DE LA RECHERCHE

Le Maroc est engagé depuis plusieurs décennies dans un processus de modernisation de son paysage économique et financier au travers d'une panoplie de politiques économiques couvrant divers domaines parmi lesquels sa politique d'ouverture à l'international. De fait, ce n'est ni un choix ni une option parmi d'autres, mais une obligation qui s'impose dans le contexte actuel de globalisation et de libre échange des produits, services et des capitaux, ce qui incombe aux entreprises marocaines de parler un langage comptable commun entre les acteurs économiques mondiaux, à savoir les investisseurs étrangers ainsi que les institutions financières.

Conscient de cette réalité, les autorités marocaines ont rendu obligatoire l'adoption des *IFRS complètes* par les entreprises cotées en Bourse pour leurs comptes consolidés à partir de 2007, deux ans seulement après la décision de l'UE. Cette mesure vient pour conforter la politique d'ouverture du marché financier marocain en fournissant aux investisseurs étrangers des états financiers compréhensibles et adaptés à leurs doctrines comptable et financière.

Lors des deuxièmes assises de la comptabilité, tenues en 2013 à Skhirat, le Conseil National de la Comptabilité ainsi que l'Ordre des Experts Comptables, considérés comme étant les deux principales instances officielles qui régissent la comptabilité au Maroc, ont insisté sur la nécessité de faire converger le CGNC vers les normes comptables internationales IAS/IFRS (El Quortobi, 2013) et ce, dans le but d'adapter le dispositif comptable marocain aux évolutions contemporaines. En effet, il apparaît que les entreprises opaques sont généralement peu attrayantes pourvu que les investisseurs évitent de placer leurs fonds dans les entreprises souffrant d'un déficit informationnel (Bagehot, 1971 ; Copeland et Galai, 1983 ; Kyle, 1985 ; Glosten et Milgrom, 1985).

En effet, les autorités marocaines ainsi que les institutions officielles ont bel et bien manifesté leur résolution à réviser le référentiel comptable national à la lumière des IFRS. Ce dernier qui *“ depuis son élaboration [le CGNC], il n'a pas fait l'objet d'aucun travail ni de mise à jour ni de révision ou de consolidation ”* (Baghar, 2017, p. 5).

En fait, Hdid ⁶ cité dans Leconomiste (2013) précise que :

“ La relecture des dispositions du CGNC et la mise à jour qui peut en découler constituent une priorité eu égard aux engagements internationaux du Maroc. C'est en effet une exigence notamment des partenaires internationaux, comme l'Union Européenne, dans le cadre du statut avancé ”

⁶ Ex président de l'Ordre des Experts Comptables du Maroc

Et d'ajouter que le Rapport sur le Respect des Normes et Codes ⁷, préparé par la Banque mondiale en 2002, considère que (Baghar, 2017, p. 6) :

“ le référentiel comptable marocain ne permet pas de refléter la situation économique réelle des entreprises. Il précise que [...] le cadre marocain pour la préparation et la présentation des états financiers présente une différence fondamentale par rapport au cadre approuvé par l'IASC. La comptabilité sociale marocaine ne traduisant pas l'image la plus réaliste possible de la situation économique des entreprises ”

Bien que la décision de 2007 soit appelée à combler cette brèche, mais elle demeure toujours limitée pour autant qu'elle ne concerne que les entreprises cotées en Bourse des Valeurs de Casablanca (BVC) et les banques marocaines ⁸. En d'autres termes, l'on a exclu une cible, qui constitue une part prépondérante dans l'économie marocaine, en l'occurrence les très petites, petites et moyennes structures ainsi que les grandes structures qui ne font pas appel public à l'épargne, notons qu'elle représente un poids dominant du tissu économique marocain avec un taux avoisinant les 99% ⁹.

En effet, Gélard ¹⁰ cité dans Finances News (2013) a clairement énoncé que *“ dans le cas d'un pays comme le Maroc, où il y a peu de sociétés cotées, l'apport de l'adoption des normes simplifiées sera important. C'est même à mon avis la chose la plus importante à faire maintenant ”*. Obert (2013, p.26) vient de sa part pour conforter cette position en soulignant que *“ cette norme garde un intérêt, même en cas de non-utilisation systématique. [...] puisqu'elle pourrait servir de base, à la transition des normalisateurs nationaux à un référentiel unique ”*, ce qui présente une opportunité de recherche majeure pour le contexte marocain.

⁷ Le RAPPORT SUR LE RESPECT DES NORMES ET CODES (RRNC) Royaume du Maroc (Maroc) Comptabilité et Audit préparé le 25 juillet 2002 par une équipe de la Banque Mondiale sur la base des diligences mises en oeuvre au Maroc au mois de mai 2002. L'équipe de la Banque Mondiale était composée de M. Zubaidur Rahman, Frédéric Gielen (OPCFM), et de Meryem Benchemsi (MNACS).

⁸ En effet, les entreprises marocaines faisant appel public à l'épargne à la Bourse des valeurs de Casablanca sont au nombre de 75 entreprises à la date du 04/04/2019 (<http://www.casablanca-bourse.com/bourseweb/Liste-Societe.aspx?IdLink=20&Cat=7>, vu le 04/04/2019 à 21h41)

⁹ Selon le site officiel du Pacte National pour l'Emergence Industrielle 2009-2015 <http://www.emergence.gov.ma/COMPETITIVITEPME/Pages/PMEmarocaines.aspx> (vu le 19/10/2015)

¹⁰ Ancien membre du Board du bureau international des normes comptables (IASB) pendant 9 ans et spécialiste en IFRS et harmonisation comptable.

En outre, la nature de la tradition comptable marocaine attise l'esprit chercheur qui nous incarne pour autant qu'il se présente comme étant un système comptable *de jure*, très inspiré de fait du cadre comptable français. Baghar (2017, p. 6) dit à ce propos que '' [Le CGNC est] largement inspiré de la 4^{ème} directive, et de sa transcription en droit français ''. En fait, un système juridique *de jure* se base sur la réglementation en vigueur et trouve ses justifications dans des considérations juridiques (e.g. Code de Commerce) aux antipodes du système *de facto* qui se base quant à lui sur les pratiques communiquées par les professionnels de la comptabilité et non pas sur les textes juridiques.

Dès lors, l'application d'un référentiel comptable empreint de la conception anglo-saxonne *de facto* (nous allons le voir aux développements de la thèse) au sein d'une comptabilité *de jure* engendre, tout naturellement, des conflits avec les pratiques comptables actuelles. L'enquête menée par Elhaddad et Amzile (2015) affirme une position de réticence de la part des entreprises marocaines vis-à-vis de l'adoption de cette norme, parce qu'elles y voient trop peu d'avantages et beaucoup d'inconvénients, les poussant ainsi à privilégier un rapprochement entre le Plan Comptable Marocain et cette nouvelle norme.

Aussi, l'étude conduite par Delvaille et al. (2005), quoiqu'elle soit opérée au sein du contexte français auquel le Maroc semblerait présenter des similarités évidentes quant à la tradition comptable, attire l'attention sur la réticence des professionnels de ce pays à l'égard de l'application des normes internationales, en dépit des résultats prometteurs des études empiriques ayant relevé l'amélioration de la value relevance, l'efficacité accrue des marchés de capitaux et une croissance des investissements étrangers (Beuselinck et al. 2009 ; DeFond et al. 2011 ; Brüggemann et al. 2013 ; Barth et al. 2008).

Compte tenu de cette volonté accrue à converger vers les IFRS et de l'attitude réticente des entreprises marocaines, sans aucun doute, le cas marocain est donc particulièrement intéressant pour étudier l'adoptabilité du référentiel comptable international, dit IFRS simplifiées.

2. PROBLEMATISATION DE LA RECHERCHE

La problématisation consiste à s'interroger sur un sujet pour en faire ressortir un ou plusieurs problèmes issus de l'analyse faite par le chercheur de son objet de recherche pour en construire, ce qui sera qualifié par le Petit Robert (Problématique, 1993) comme étant “ *l'art de poser les problèmes*”, la problématique.

Selon Wacheux (1996, pp.18-19) :

- Le processus de recherche ne peut aboutir que s'il s'intéresse à un objet limité, circonscrit pour un état des connaissances et une demande sociale à un moment donné ;
- La définition d'une question précise, représentative d'une volonté de démonstration, contribue à un ensemble de problématiques dans le champ de la recherche envisagée.

De ce fait, cette section sera consacrée au développement de l'objet de recherche ainsi que sa déclinaison en interrogations précises.

2.1. OBJET DE RECHERCHE

Depuis leur publication en 2009, les IFRS simplifiées n'ont cessé de gagner l'estime des normalisateurs nationaux concourant ainsi à leur adoption à l'échelle internationale par plusieurs pays. L'on compte aujourd'hui 85 juridictions ¹¹ qui l'adoptent ou tentent de l'adopter (IFRS Foundation-b, 2017).

De fait, il semblerait que les pays en développement ont tendance à appliquer les IFRS simplifiées vu qu'il existe des différences majeures entre leur référentiel national et ladite norme et vu que ces pays sont les plus incités à adopter un référentiel comptable qui promet une qualité meilleure de l'information comptable pour attirer des capitaux externes de la part des institutions telles que la Banque Mondiale ou le Fond Monétaire International (Barth et al., 2008 ; Gordon et al., 2012).

En outre, les pays les plus ouverts à l'international ont plus tendance à appliquer les IFRS complètes (Irvine, 2008 ; Neu et Gomez, 2006 ; Neu et Ocampo, 2007) au détriment des IFRS simplifiées, ce qui a poussé Perera (2015, p.3) à considérer que “ *Irrespective of the complex or simplified status of the standard [...] the implementation of IFRS by individual jurisdictions appears to be complex and challenging* ”.

¹¹ Section “Around the World/ Uses of IFRS by jurisdictions” du site IFRS.org vu le 10/12/17 à 08h40.

Selon Potter (2005) et Zeghal et Mhedhbi (2006):

“ Whilst developed economies took their time to consider the merits of convergence, most developing economies were compelled through institutional pressures to commit to the convergence ”.

De ce fait, l'adoption des IFRS simplifiées n'a pas nécessairement pour corollaire une évaluation au préalable, à l'échelle du pays comme à l'échelle des entreprises, des tenants et des aboutissants d'une telle décision, aussi stratégique qu'elle soit. Et donc, une évaluation des conditions d'adoption d'un tel référentiel est jugée d'une importance inégalée surtout qu'aujourd'hui adopter un corps de norme commun est devenue une priorité, voire même une nécessité.

Ainsi Judge et al. (2010, p.172) disent que *“ the importance of a common set of accounting standards is more important than ever ”*, et que l'adoption des normes comptables internationales affecte la réputation d'un pays, le rendant moderne, organisé et bien régulé offrant ainsi un climat des affaires propice et favorable (Jemarkowicz et Gornik-Tomaszewski, 2006, p.191), ce qui ne pourrait se traduire que par des retombées positives.

Les travaux antérieurs ont légué une part importante à l'étude du phénomène de l'adoption de cette norme. Or, l'ensemble de ces travaux a cerné ledit phénomène au sein d'un contexte de post-adoption, c'est-à-dire après que les IFRS simplifiées se sont appliquées par une panoplie d'entreprises, et que rares sont les études qui se sont consacrées à un terrain d'avant adoption.

Cette thèse se focalise sur l'évaluation des conditions d'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises installées au Maroc rentrant sous le champ d'application de ladite norme pour leurs comptes sociaux et non seulement par les PME et ce, quel que soit leurs tailles, structures, formes...etc. Le travail s'appuie sur les facteurs d'adoption des IFRS simplifiées à la lumière des éléments d'explication et de compréhension nécessaires à asseoir l'éventuelle appropriation du cadre comptable marocain d'un tel référentiel.

Tableau 1 : Objet de la recherche

<i>Objet d'étude</i>	Evaluer les conditions d'adoption des IFRS simplifiées pour les comptes sociaux
<i>Acteur étudié</i>	Les entreprises installées au Maroc qui n'ont pas de responsabilité publique et qui publient leurs états financiers à usage général (quel que soit leurs tailles)
<i>Lieu d'étude</i>	Maroc
<i>Méthodes d'étude</i>	Une démarche abductive avec un design mixte

Source : Elaboré par l'auteur

2.2. PROBLEMATIQUE ET QUESTIONS DE RECHERCHE

Selon Gavard-Perret et al. (2008, p.49) ‘ ‘ *Loin d’être un fleuve tranquille, la formulation de l’objet de recherche se fait et se défait, se précise par tâtonnements, se stabilise progressivement et aboutit à ce que l’on dénomme classiquement une « question de recherche » ‘ ‘.*

C’est au regard de cet objet de recherche, qui centre notre réflexion sur l’explication et la compréhension des conditions d’adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines pour leurs comptes sociaux, que la problématique de recherche de notre thèse s’est de plus en plus cristallisée pour se formuler ainsi :

Dans quelle mesure les IFRS simplifiées seront adoptables par les entreprises marocaines pour leurs comptes sociaux ?

Cette problématique peut faire apparaître d’autres questions en fonction des angles d’analyse de l’adoptabilité des IFRS simplifiées. Parmi les questions sous-jacentes auxquelles il faudra apporter des éléments de réponse, nous posons :

- Les IFRS simplifiées présentent-elles des caractéristiques intrinsèques et techniques favorables à leur adoption par les entreprises marocaines pour leurs comptes sociaux ?
- Le contexte macro-économique marocain est-il favorable à l’adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines pour leurs comptes sociaux ?
- Les entreprises marocaines disposent-elles des facteurs d’adoption nécessaires pour les IFRS simplifiées ? et finalement
- L’entreprise marocaine adopte-elle, le cas échéant, les IFRS simplifiées d’une manière rationnelle pour ses comptes sociaux ou non ?

Pour répondre à cette problématique ainsi que les déclinaisons interrogatoires qui en découlent, nous nous appuyons sur un cadre théorique, jusque-là toujours moins privilégié particulièrement dans la diaspora des sciences comptables, baptisé la diffusion des innovations, duquel nous retenons les facteurs d’adoption de l’innovation organisationnelle.

3. CLARIFICATION DES CONCEPTS

Clarifier les concepts phares d'une recherche revient à mettre en exergue là où l'on veut arriver tout en adhérant à une approche cohérente et harmonieuse du socle doctoral. Autrement dit, nous ne saurions pas quoi observer et rechercher, et quand et où trouver, sans concepts bien clairs et définis (Becker, 2002). Nous mètrons en exergue, dans un premier temps, les concepts de diffusion, adoption, implémentation et adoptabilité de l'innovation. Ensuite, nous soulignerons la différence entre les concepts de normes, règles et principes, tout en éclairant pourquoi la norme IFRS pour PME est dénommée comme les IFRS simplifiées tout au long de ce travail de recherche. Et finalement, nous allons mettre en lumière le concept de l'innovation et des IFRS simplifiées.

3.1. DIFFUSION, IMPLEMENTATION, ADOPTION OU ADOPTABILITE ?

Le cadre théorique de notre thèse repose, entre autres, sur les concepts de Diffusion, implémentation, adoption et adoptabilité, ce qui appelle à fournir les principales acceptions y afférentes, synthétisées sur le tableau suivant :

Tableau 2 : Diffusion, Implémentation, Adoption et Adoptabilité

	Définition courante	Définition de la théorie de la DI
Diffusion	La mise en circulation, promotion, distribution commerciale et vente (Diffusion-a). Elle désigne aussi l'action de propager des connaissances, des idées ou des biens dans un large public (Diffusion-b).	Rogers (2003, p. 5) la définit comme étant : <i>“ the process by which an innovation is communicated through certain channels over time among the members of a social system. It is a special type of communication, in that the messages are concerned with new ideas.</i>
Implémentation	Elle signifie <i>“ effectuer l'ensemble des opérations qui permettent de définir un projet et de le réaliser “</i> (Implémenter). Il s'agit de l'étape de la réalisation des jalons que l'on s'est fixé au préalable pour aboutir aux résultats escomptés	Rogers (2003, p. 20) dit à ce propos que: <i>“ Implementation occurs when an individual (or other decision-making unit) puts an innovation into use “</i>
Adoption	L'adoption désigne l'action d'admettre, de recevoir comme sien (Adoption-a). Par extension, c'est le choix opéré de quelque chose par quelqu'un (Adoption-b)	Rogers (2003, p. 172) le définit ainsi comme étant <i>“ a decision to make full use of an innovation as the best course of action available “</i> .
Adoptabilité	L'adoptabilité est un terme emprunté du jargon juridique qui signifie <i>“ la possibilité d'adopter ou la réunion des conditions pour adopter “</i> (Adoptabilité-a,b).	Néant

Source : Elaboré par l'auteur

De là, nous remarquons que la diffusion est un type de communication des nouvelles idées, en tant que message, pour les propager aux composantes d'un système social. Ce qui n'est guère l'objet de notre travail de recherche puisque nous abordons l'étude des conditions d'adoption des IFRS simplifiées au Maroc.

L'implémentation quant à elle n'intervient qu'au moment de la mise en application de l'innovation, ce qui suppose un certain degré d'incertitude lié aux conséquences de cette innovation, quoique la décision d'adoption est déjà faite. Cette dernière, de sa part, consiste en cette décision d'appliquer les IFRS simplifiées au Maroc au non, ce qui suppose une connaissance préalable de cette innovation. Or, le contexte marocain ne permet pas une telle étude, vu que la décision d'adopter n'a toujours pas été faite et donc, nul des concepts susmentionnés, ne pourraient être mobilisés pour le cadre de notre étude.

Nous considérons, de ce fait, que le concept le mieux adapté à notre cadre d'étude est bel et bien le concept de l'adoptabilité. Quoiqu'il soit emprunté du jargon juridique, il colle parfaitement avec l'objet d'étude. En effet, il est employé en général lorsqu'il s'agit, pour une famille, d'adopter un enfant pour le faire sien. Cela suppose une interrogation sur les conditions de cet enfant ainsi que celles de la famille adoptive pour confirmer la décision d'adoption. Notre objet d'étude s'articule autour de l'évaluation des conditions d'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines pour leurs comptes sociaux, ce qui suppose une évaluation de la norme ainsi que l'évaluation de ses conditions d'adoption par des entreprises marocaines.

3.2. LES IFRS SIMPLIFIEES COMME INNOVATION

Selon l'Académie Française (Innover) innover c'est “ *introduire quelque chose de nouveau dans l'usage, dans une pratique, dans un domaine particulier* ”. Par extension, une innovation se définit comme étant le “ *processus d'influence qui conduit au changement social et dont l'effet consiste à rejeter les normes sociales existantes et à en proposer de nouvelles* ” (Innovation).

Or, ce terme s'avère d'une complexité que seuls les spécialistes en la matière peuvent attester. Damanpour et Schneider (2009, p.496) disent que: “ *Innovation is a complex construct and is studied from multiple perspectives at different levels of analysis by scholars from a variety of academic disciplines* ”. Rogers (2003) considère l'innovation comme étant une idée, pratique ou objet qui, pour les avantages qu'il présente, est perçu comme nouveau par un individu ou

une autre unité d'adoption, ce qui suppose un aspect nouveau introduit au sein d'un système social donné pour opérer un changement.

Cependant, Rogers (2003, p. 11) nous prête attention sur un aspect considérable de cet aspect nouveau de l'innovation en formulant :

‘‘It matters little, so far as human behavior is concerned, whether or not an idea is "objectively" new as measured by the lapse of time since its first use or discovery. The perceived newness of the idea for the individual determines his or her reaction to it. If the idea seems new to the individual, it is an innovation. Newness in an innovation need not just involve new knowledge. Someone may have known about an innovation for some time but not yet developed a favorable or unfavorable attitude toward it, nor have adopted or rejected it. The "newness" aspect of an innovation may be expressed in terms of knowledge, persuasion, or a decision to adopt. ‘‘

Cela étant, l'innovation est considérée comme nouvelle que si elle est perçue comme telle et pas nécessairement qu'elle soit nouvellement créée. Ceci suppose qu'une idée, pratique ou objet pourrait être diffusée ailleurs à grande échelle alors qu'elle se présente comme une innovation au sein d'un système social donné.

Les *IFRS simplifiées* sont considérées comme étant une innovation tout au long de notre travail de recherche vu leur aspect nouveau pour le contexte marocain. En fait, ces normes sont très connues à l'échelle internationale sous l'appellation *‘‘IFRS pour PME’’*, et cette dualité des dénominations trouve sa justification dans la manière avec laquelle cette norme a été mobilisée par les juridictions.

Autrement dit, l'on trouve des juridictions qui l'ont utilisé comme étant un référentiel dédié aux PME, et donc ont opté pour la dénomination *‘‘IFRS pour PME’’*, alors que d'autres l'ont utilisé comme étant un référentiel pour l'ensemble des entreprises, quel que soit leurs tailles, structures, formes ...etc. et ont donc favorisé l'appellation *‘‘IFRS simplifiées’’*. De notre part, nous privilégions la dénomination des *IFRS simplifiées* au détriment de l'*IFRS pour PME* parce que nous envisageons l'étude de l'adoption de cette norme par l'ensemble des entreprises marocaines et non seulement par les PME.

4. DEMARCHES EPISTEMOLOGIQUE ET METHODOLOGIQUE

4.1. UNE POSTURE EPISTEMOLOGIQUE HYBRIDE

Il est indispensable et crucial pour le chercheur de s'interroger sur l'essence et la conception de la connaissance, sur ses hypothèses fondatrices qui la sous-tendent, et sur ce qui fonde la valeur de cette connaissance qu'il développe. Perret et Seville (2003, p.13) estiment que *“ la réflexion épistémologique s'impose à tout chercheur soucieux d'effectuer une recherche sérieuse, car elle permet d'asseoir la validité et la légitimité de la recherche ”*.

De ce fait, comme tout chercheur qui développe sa posture épistémologique d'une manière itérative déployant des va-et-vient entre son expérience, sa culture, sa personnalité ...etc. Il amorce son travail de recherche avec une *“sensibilité”* épistémologique en se basant sur ses propres croyances et expériences et au travers des ajustements et des réorientations issues de son processus de recherche, il finit par développer une position épistémologique définitive. Selon Baumard (1997, p.4) : *“ le positionnement du jeune chercheur est le fruit d'ajustements successifs, ponctués de réorientations brutales, au cours de la recherche ”*

Ainsi, après plusieurs lectures dans la littérature et le contact que nous avons avec le milieu professionnel et ses principales composantes dans le métier du chiffre ainsi que nos propres croyances individuelles et cultures scientifiques, nous avons jugé que notre positionnement épistémologique ne peut être résumé dans une seule et unique école épistémologique.

En effet, la pluralité des hypothèses fondatrices des principaux paradigmes épistémologiques, couplées avec la nature de notre objet de recherche et la manière avec laquelle nous souhaitons l'aborder, sont des éléments qui nous ont poussé à emprunter à chacun des paradigmes épistémologiques une facette bien définie sur le plan ontologique, épistémique et méthodologique.

De fait, notre posture épistémologique s'inscrit à mi-chemin entre le *réalisme critique*, dans sa conception transcendantale de Bhaskar, et le *courant interprétativiste* puisque notre travail de recherche vise à mettre en évidence les facteurs explicatifs de l'adoption des IFRS simplifiées au Maroc ainsi que de comprendre les raisons derrière la position des acteurs liés à cette adoption et donc nous nous positionnons dans un courant dit *hybride*.

Cette posture se justifie davantage par les travaux de l'école dite de la sociologie de la traduction, théorie de la traduction qui confortent bel et bien notre choix pour autant qu'elle critique la hiérarchisation du savoir (Gandon, 2011, p.24) ayant engendré la scission de la science en plusieurs disciplines pour lesquelles des paradigmes épistémologiques ont vu le jour

(i.e. Le *positivisme* pour les sciences qualifiées de “dure”, et le *constructivisme* pour les sciences humaines et sociales).

Rogers (2003, p.91) affirme ceci en formulant : “ *when a scientist follows a theoretical paradigm, he or she puts on a set of intellectual blinders that help the researcher to avoid seeing much of reality* ”, Ceci concoure au développement d’une incapacité intellectuelle qui inhibe le développement de la connaissance que Kaplan (1964, p.31) présentera dans des propos bien clairs : “ *The prejudice of [research] training is always a certain 'trained incapacity': the more we know about how to do something, the harder it is to learn to do it differently* ”.

4.2. UNE DEMARCHE DE RECHERCHE MIXTE

Notre objet de recherche se veut d’une complexité qui appelle le recours à différentes méthodes de recherche dans le dessein d’apporter différents éclairages au phénomène et pallier les carences de chacune des méthodes. De ce fait, nous avons choisi de nous inscrire dans une démarche mixte appelée à combiner entre diverses méthodes dans le souci de cerner l’adoptabilité des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines pour leurs comptes sociaux.

Selon Denzin et Lincoln (1998, p.3-4) : “ *L’utilisation de plusieurs méthodes de recherche, [...] reflète la volonté de sécuriser en profondeur la compréhension du phénomène étudié* ”. Et c’est ainsi que nous avons jugé pertinent de faire recours à plusieurs méthodes qualitatives et quantitatives pourvu que le phénomène de l’adoption des IFRS simplifiées ne peut être étudié que selon une simple démarche.

Notre démarche méthodologique quant à elle vient pour répondre à cette morphologie intellectuelle avec laquelle nous souhaitons aborder un objet de recherche aussi complexe qu’il se veut. Elle se propose comme étant une démarche mixte séquentielle abouchant la *logique exploratoire*, parce que nous commençons tout d’abord avec une étude exploratoire visant à détecter des facteurs d’adoption dont les résultats seront généralisés par une étude quantitative, ainsi qu’une *logique explicative et compréhensive*, qui vise à approfondir l’analyse des résultats obtenus lors de l’étude quantitative à travers le cas d’une entreprise marocaine. Ladite démarche pourrait aussi être teintée de *triangulation* puisque nous avons effectué des va-et-vient entre les différentes étapes et ce, afin de saisir les différentes dimensions de l’objet de recherche. Nous qualifions donc notre démarche méthodologique de *séquentielle combinée* qui se veut une réponse directe à l’ensemble de ces considérations.

Tout d'abord, la phase exploratoire, consiste à établir des conjectures essentiellement par rapport aux déterminants d'adoption des IFRS simplifiées au sein du contexte marocain en vue de les comparer avec ceux de la littérature et d'en faire le lien avec les facteurs issus de la théorie de l'adoption des innovations et ce, à travers l'analyse de neuf entretiens semi-directifs avec des personnes représentant des entreprises marocaines qui répondent aux conditions d'application des IFRS simplifiées. L'objectif implicite est de détecter des nouvelles variables non traitées jusque-là par la littérature en mobilisant l'analyse de contenu à la lumière de la technique de l'analyse de contenu ;

Ensuite, la phase explicative, se base sur les résultats de la phase exploratoire dans la mesure où elle évaluera le lien de causalité entre ces variables et l'adoption des IFRS simplifiées. Elle passera en deux temps :

- Premièrement, nous allons, au travers d'un modèle de régression logistique, évaluer cette relation de causalité sur le plan macro-économique en nous basant sur les variables du système externe issues de notre revue de littérature, notre modèle théorique ainsi que notre étude exploratoire. En d'autres termes, nous allons vérifier les variables qui expliquent l'adoption des IFRS simplifiées par les 150 juridictions à l'échelle internationale dont les données collectées correspondent aux statistiques officielles, et les résultats de notre modèle serviront à calculer la probabilité d'adoption par une juridiction donnée, considérée comme étant notre variable modératrice.
- Deuxièmement, nous allons tout d'abord au travers de la technique de l'ACP opérée sur les variables issues de la théorie de la diffusion des innovations dont les données sont collectées de notre enquête faite sur un échantillon composé de 102 entreprises marocaines éligibles à adopter les IFRS simplifiées, fournir des facteurs qui serviront de base pour notre modèle logit ayant pour principal objectif l'explication de l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises de notre échantillon par les facteurs de l'Organisation, l'Individu et l'Innovation issus à la fois de notre cadre théorique et non étude exploratoire ;

Finalement, la phase compréhensive, consiste à fournir des éléments de compréhension approfondie des raisons qui expliquent l'adoption des IFRS simplifiées par une telle ou telle variable à travers la méthode de l'étude de cas opérée sur une entreprise marocaine durant ses travaux de conversion de ses états de synthèse aux IFRS simplifiées par le biais d'une observation participante dont les notes d'observation sont analysées par la technique d'analyse thématique.

5. ARCHITECTURE DE LA THESE

Le triptyque des exigences contradictoires du plan d'une thèse (Rouveyran, 1999), appelé à remplir à la fois une fonction heuristique, qui consiste en la facilitation d'analyse, une fonction de communication, tendant à l'efficacité de présentation, et une fonction d'argumentation, la clé de voute de l'ossature d'une thèse, nous invite à un arbitrage délicat entre la restitution du processus de recherche ainsi que le confort de la lecture.

De ce fait, nous avons privilégié un plan articulé autour de deux parties, dont chacune est composée de deux chapitres :

- La première partie passera en revue le cadre contextuel et théorique de notre travail, en mettant en exergue dans le Chapitre I la normalisation comptable internationale et relation avec les IFRS simplifiées et en abordant dans le Chapitre II une revue de littérature structurée autour de notre objet d'étude ainsi que la théorie qui le cadre, qu'est la diffusion des innovations.
- La deuxième partie quant à elle se consacre au cadre méthodologique et empirique de notre thèse, en traitant dans le Chapitre III notre posture épistémologique, nos positionnements en termes d'approches de recherche et les différentes méthodes de recherche mobilisées ainsi qu'en exposant dans le Chapitre IV les résultats de notre recherche suivis par une discussion y afférente ainsi que les éventuelles implications qu'ils peuvent avoir.

Le **premier chapitre** de cette thèse visera à présenter le contexte de la publication des IFRS simplifiées en commençant par la normalisation comptable internationale. Il n'est pas séant d'étudier un phénomène quelconque sans en connaître son histoire et ses acteurs. C'est ainsi qu'il advient superflu de comprendre comment et pourquoi l'IASB a publié un tel corps de norme qui ne fait pas directement partie de ses missions et orientations, en commençant par l'histoire de cette normalisation internationale, son organisme officiel et son fonctionnement. En effet, ceci nous a conduit à retracer le développement des IFRS simplifiées depuis l'idée de la norme jusqu'aux derniers amendements de 2015, car travailler sur une norme incombe la connaître en profondeur en la juxtaposant à la fois à leur équivalente à l'échelle mondiale, les IFRS complètes, et à l'échelle nationale, le CGNC.

Le **deuxième chapitre** présentera le cadre théorique de la recherche en passant par une revue de littérature structurée autour des IFRS simplifiées et de son adoption. Il est primordial de se pencher sur le développement de la recherche autour des IFRS simplifiées : De quels angles

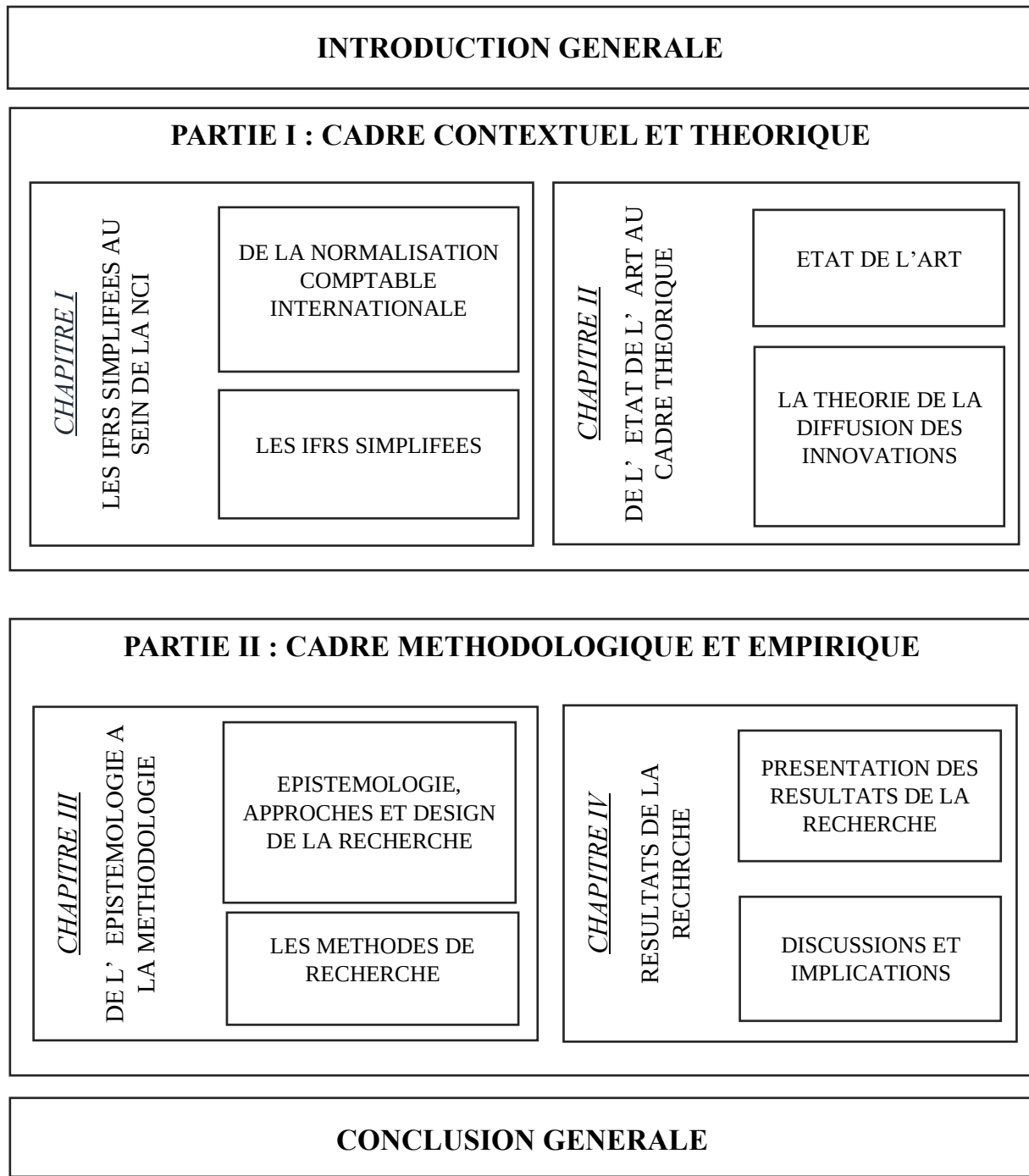
d'analyse ont été les plus traitées ? Quelle méthodologie est la plus mobilisée ? Quel territoire est le plus étudié ? et à quelle théorie a-t-on le plus fait recours ? autant de questions auxquelles nous répondrons afin d'identifier de façon précise ce qui n'a toujours pas fait l'objet des travaux de recherche sur les IFRS simplifiées. En effet, il nous semblera, au travers d'un étalage critique des théories les plus mobilisées pour traiter les IFRS simplifiées, que la théorie de la diffusion des innovations est la plus à même capable d'éclairer le phénomène d'adoptabilité des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines, en se penchant sur les facteurs d'adoption.

Le **troisième chapitre** clarifiera la position du chercheur vis-à-vis du cadre épistémologique, inférentiel, sociologique et approches de recherche. Dans un premier temps, nous justifierons la posture épistémologique adoptée, qualifiée de posture hybride. Puis, nous préciserons à quel mode d'inférence nous adhérons en choisissant l'abduction, Ensuite nous expliquerons notre approche sociologique, qui se situe à mi-chemin entre le Holisme et l'Individualisme et finalement nous présenterons notre position quant aux approches de la comptabilité en l'occurrence : le modèle moniste de la comptabilité. Dans un deuxième temps, nous expliciterons les raisons et les apports attendus de la démarche mixte associant outils quantitatifs et qualitatifs pour revenir en détail sur la mise en place de notre appareillage de recherche : entretiens semi-directif avec les responsables d'entreprises marocaines, analyse économétrique des variables du système externe, enquête en ligne et étude d'un cas unique.

Le **quatrième chapitre** s'emploiera à présenter les résultats de notre démarche empirique. Dans une première section nous présenterons les résultats obtenus de notre recherche : Les variables détectées de notre étude exploratoire, ce qui explique l'adoption des IFRS simplifiées à travers le monde, la probabilité d'adoption pour le cas marocain, ce qui explique l'adoption de cette norme par les entreprises marocaines et pourquoi ces entreprises adoptent-elles cette norme de cette façon. Dans une deuxième section, nous allons discuter ces résultats à la lumière des travaux antérieurs et des critiques du monde de la recherche pour en extraire les éventuelles implications que nos résultats peuvent engendrer. Nous en tirerons que le contenu technique de cette norme ne peut prévoir de son adoptabilité pour un contexte semblable à celui du Maroc, que le système externe est en faveur de cette adoption, auquel il faudrait ajouter une volonté des entreprises marocaines à adopter les IFRS simplifiées menant ainsi à un approfondissement de la compréhension dudit phénomène au sein d'une entreprise marocaine pour conclure que cette adoption se fait par effet de mode.

Au terme de cette recherche, la **conclusion générale** se consacrera à une démarche d'introspection scientifique par laquelle nous mettrons en perspective les résultats au regard du cadre théorique retenu. Après avoir rappelé les principaux résultats, nous exposerons les principales contributions de la thèse. Ensuite, nous porterons un regard critique sur les choix opérés et la démarche retenue pour mener ce travail. À l'issue de cette étape de synthèse, la question des voies de prolongement sera alors envisagée.

Figure 1 : Architecture de la thèse



Source : Elaboré par l'auteur

PARTIE I : CADRE CONTEXTUEL ET THÉORIQUE DE LA RECHERCHE

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

Parler de la normalisation comptable internationale parait, peu ou prou, équivoque quand il s'agit de l'aborder dans son aspect le moins artificiel, que seuls les gourous de la comptabilité internationale peuvent appréhender. Sa complexité ainsi que son étendu abouchant plusieurs disciplines variées, telles que les comptabilités financière et internationale, les marchés financiers, l'harmonisation comptable, la finance de marché ou encore la finance internationale, participent à ce constat-là.

Ainsi, il advient tout d'abord d'éclairer au sujet de la normalisation comptable internationale, sur son historique, ses principaux acteurs ainsi que sa manière d'actionnabilité actuelle. Evoquer l'historique de la normalisation comptable internationale n'est non seulement important mais indispensable parce qu'il permet de remettre le tout dans son propre contexte en vue de mieux le cerner. A titre d'exemple, le passage de la dénomination IAS à celle des IFRS, que nous allons expliquer courant ce chapitre, est évocatrice vis-à-vis cet aspect.

Parler aussi des principaux acteurs impliqués dans le processus de la normalisation comptable internationale de nos jours ainsi que la manière avec laquelle ces acteurs produisent des normes comptables internationales s'avère d'une importance inégalée vu qu'il nous servira de base pour apprivoiser les IFRS simplifiées d'un œil critique en mettant en contraste le Due process des normes comptables avec celle de l'IFRS pour PME.

Cette norme qui a eu de l'étoffe aux yeux des normalisateurs nationaux, est adoptée par ces derniers pour sa simplicité ainsi que sa sophistication. Et elle n'a cessé de gagner leur estime depuis 2009 pour que plus de 80 juridictions la considèrent comme étant leur référentiel comptable national.

Toutefois, parle-t-on de l'IFRS pour PME ou des IFRS simplifiées ? Est-ce un même corps de standards comptables internationaux ? Ou s'agit-il de deux composantes différentes ?

En effet, il s'agit bel et bien de la même norme et du même corps technique¹². La dualité des dénominations trouve sa justification dans la manière avec laquelle cette norme a été mobilisée

¹² Il faut quand même signaler que le libellé "*officiel*" est celui de l'IFRS pour PME, sauf que ce l'IFRS Foundation a opté pour ce choix pour des raisons purement politiques, que nous aurons la possibilité de voir plus-bas.

par les juridictions. Autrement dit, l'on trouve des juridictions qui l'ont utilisé comme étant un référentiel dédié aux PME, et donc ont opté pour la dénomination '*IFRS pour PME*', alors que d'autres l'ont utilisé comme étant un référentiel pour l'ensemble des entreprises, quel que soit leurs tailles, structures, formes ...etc. et ont donc favorisé l'appellation '*IFRS simplifiées*'.

De notre part, nous privilégions la dénomination des IFRS simplifiées au détriment de l'IFRS pour PME parce que nous envisageons l'étude de l'adoption de cette norme par l'ensemble des entreprises marocaines et non seulement par les PME. Puisque les IFRS complètes sont obligatoires juste pour les comptes consolidés des sociétés cotées au Maroc, et facultative pour les autres, il est important pour les entreprises marocaines de parler un langage international facile à appliquer et compréhensible sur la scène mondiale.

Cette norme a fait l'objet de moult travaux de recherche autour de différentes et diverses problématiques, telle que des lectures critiques de son contenu, sa légitimité, son processus de production, son adoption ou encore son rôle dans la communication financière différentielle. Nous aurons l'occasion de passer en revue l'ensemble de ces travaux à travers une approche analytique et structurée en vue d'en ressortir les tendances, critiques ainsi que les éventuelles pistes de développements futurs.

Nous verrons plus loin dans cette partie que le phénomène d'adoption de ladite norme est des plus prisés dans son propre mainstream, sauf que les fondements théoriques qui le sous-tendent s'éloignent de loin de l'étude propre à l'adoption des innovations qui reste le mieux adapté audit phénomène.

En effet, nous constatons que la quasi-majorité des travaux de recherche mobilisent deux principaux cadres théoriques à savoir : la théorie positive de la comptabilité, basée sur les travaux de Watts et Zimmerman (1978), ainsi que la théorie institutionnelle comptable, basée sur le concept fondateur de l'isomorphisme de DiMaggio et Powel (1983).

Cette partie se réserve donc à l'étude des IFRS simplifiées au sein de leur contexte de préparation et publication ainsi qu'à leur comparaison avec l'équivalent de leurs composantes avec le référentiel IFRS complet, appelé aussi les full IFRS, et le référentiel marocain, en l'occurrence le CGNC.

Elle sera aussi dédiée à l'étude des travaux de recherche ayant abordé ladite norme dans le but de faire un soi-disant "état des lieux" de la recherche en vue de forger le socle de notre bâtisse doctorale ou encore le point de départ de notre démarche à suivre.

Elle sera donc scindée en deux chapitres :

- Le premier se fixe trois objectifs majeurs à savoir, présenter le contexte de la publication des IFRS simplifiées ainsi que la manière et les organes qui le font, montrer que les IFRS simplifiées sont à la fois simple, eu égard des full IFRS, et sophistiquées, en comparaison avec le CGNC et finalement démontrer que les IFRS simplifiées constitue un paradoxe eu égard à l'esprit de l'IFRS Foundation.

Nous allons le subdiviser en deux sections, la première sera consacrée à l'étude de la normalisation comptable internationale présentant son historique, sa position à l'heure de l'IFRS Foundation ainsi que son Due Process, alors que la deuxième sera dédiée à l'étude des IFRS simplifiées en mettant en perspective son processus de développement ainsi qu'une étude comparative avec les fulls IFRS et une autre avec le CGNC ;

- Le deuxième chapitre essayera de présenter l'état de la recherche sur les IFRS simplifiées et sur l'adoption des IFRS simplifiées, de justifier le recours à la théorie de la diffusion des innovations et finalement construire le modèle théorique de notre travail en nous basant sur les travaux antécédents.

Il sera donc scindé en deux sections, la première passera en revue, dans un premier temps, l'ensemble des travaux sur les IFRS simplifiées pour se focaliser dans un deuxième temps sur les travaux autour du sujet de l'adoption de ladite norme et finir par une synthèse narrative. La deuxième section présentera tout d'abords l'ensemble des théories ayant abordé le phénomène d'adoption, à savoir la théorie positive comptable, la théorie institutionnelle, la théorie économique de la régulation comptable, la théorie de l'intérêt privé ainsi que la théorie de l'utilité de la décision. Ensuite, elle expliquera les soubassements théoriques de la diffusion des innovations ainsi que de ses facteurs qui stimulent (ou inhibent) pour finalement présenter un modèle théorique propre à notre travail de recherche.

En résumé, nous aurons la possibilité de mener un voyage au centre de la normalisation comptable internationale en vue d'en découvrir les principales particularités liées aux IFRS simplifiées afin de les contraster avec l'esprit du principal acteur de la normalisation comptable internationale, qu'est l'IFRS Foundation. Le but majeur de déterminer s'il s'agit bien d'une spécificité de la normalisation comptable internationale ou bien une norme IFRS parmi ses semblables.

CHAPITRE I : LES IFRS SIMPLIFIEES AU SEIN DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE

INTRODUCTION DU PREMIER CHAPITRE

Les IFRS simplifiées, considérées comme étant la version simplifiée des IFRS complètes, ont été publiées en 2009 par l'IASB dans le but de créer un corps de normes d'information financière reconnues à l'échelle internationale applicables par des entités n'ayant pas de responsabilité publique et qui publient leurs états financiers à usage général.

Cependant, cette version simplifiée est très inspirée de la version complète. Cette dernière reste adaptée aux spécificités des états financiers des entreprises faisant appel public à l'épargne notamment en répondant aux besoins des investisseurs des marchés de capitaux. De ce fait, l'esprit qui devait être manifesté ne devrait pas être le même que celui des IFRS complètes vu qu'il ne s'agit pas de la même cible, et par conséquent des besoins tout à fait différents.

Ce chapitre présentera dans un premier lieu le contexte de la publication des IFRS simplifiées, en passant en revue l'historique de la normalisation comptable internationale, en présentant l'organisme responsable de cette dernière (L'IFRS Foundation), son mode de fonctionnement et de Gouvernance ainsi que son Due Process, qui peut se définir comme étant est un ensemble d'étapes élaborées pour préparer et publier les normes IFRS en vertu des dispositions de la constitution de l'IFRS Foundation ainsi que de son Cadre Conceptuel.

Ensuite, nous allons présenter la manière avec laquelle cette norme a vu le jour en commençant par le document de réflexion de 2004 jusqu'au derniers amendements de 2015. Nous allons aussi relever les principales divergences entre cette norme et les IFRS complètes ainsi que celle avec le CGNC et ce, dans le but d'étudier sa complexité et/ou simplicité eu égard des deux dispositifs comptables pour asseoir s'il s'agit bien d'un corps de normes adapté, sur le plan technique, aux spécificités de la comptabilité marocaine avant d'étudier son adoptabilité PAR les acteurs.

Objectifs du chapitre 1 :

- ¶ Présenter le contexte de la publication des IFRS simplifiées ainsi que la manière et les organes qui le font ;
- ¶ Montrer que les IFRS simplifiées sont à la fois simple, eu égard des full IFRS, et sophistiquées, en comparaison avec le CGNC ;
- ¶ Démontrer que les IFRS simplifiées constituent un paradoxe à l'esprit de l'IFRS Foundation.

Figure 2 : Articulation du Chapitre 1



Source : Elaboré par l'auteur

SECTION 1 : DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE

" A la question « la comptabilité est-elle encore l'algèbre du droit ? », j'aurais envie de répondre « non, elle est devenue une méthode d'observation des faits économiques »"

Dominique Ledouble (2005)

Ce n'est qu'après les propos de Henry Benson en 1967¹³ que l'histoire de la normalisation comptable internationale vit le jour. Notre travail étudie une nouvelle facette de ce phénomène en traitant une norme qui, nous allons le voir plus loin dans ce chapitre, échappe à l'esprit qu'elle s'est forgée tout au long d'un siècle et a touché, quasiment, la majorité des pays du globe par l'importance qu'elle s'est incorporée. C'est dans cette visée que nous avons jugé nécessaire de retracer d'une part l'historique de la normalisation comptable internationale en commençant par la normalisation dualiste du modèle anglo-saxon et continentale avant 1973, passant par la création de l'IASC pour enchaîner avec la transformation de ce dernier à l'IASB, et d'autre part de présenter la nouvelle structure et le mode de fonctionnement de l'IASB ainsi que la procédure de préparation des normes IFRS.

Nous allons voir dans cette section que dès le commencement de la normalisation comptable, les marchés financiers ont joué un rôle prépondérant par l'influence qu'ils ont exercé, par les organismes régulateurs, sur les normalisateurs internationaux. Nous allons aussi détailler comment la normalisation comptable internationale a changé à l'ère de l'IFRS Foundation en mettant en avant ses principales missions et organes ainsi que le Cadre conceptuel qui orchestre l'esprit de toute norme comptable éventuellement publiable. Et finalement, nous allons passer en revue la manière avec laquelle l'IASB prépare une norme comptable en prenant en considération un ensemble de principes fondateurs, tels que la transparence, la consultation juste et globale ou encore la responsabilité avant de la publier à grande échelle. L'objectif de cette section est donc de présenter d'une manière détaillée les divers contours qui permettent de contextualiser la préparation ainsi que la publication des IFRS simplifiées au sein de l'arène comptable internationale.

¹³ En 1967, Henry Benson lors de son discours devant le Conseil de l'Institut des experts-comptables d'Angleterre et du Pays de Galles, dont il vient d'être élu en tant que Président, prononça : " J'ai depuis longtemps le sentiment que nos relations avec les instituts d'Amérique du Nord sont très amicales, mais relativement distantes. Avec l'accord du Conseil, je compte examiner comment les rendre plus étroites ".

1. HISTORIQUE DE LA NORMALISATION COMPTABLE

La normalisation comptable se définit comme étant le processus d'uniformisation des règles comptables. Elle a pour objet « *d'établir des règles communes dans le double but d'uniformiser et de rationaliser la présentation des informations comptables susceptibles de satisfaire les besoins présumés de multiples utilisateurs* » (Hoarou, 2003, p.33) et vise à imposer des normes identiques dans un espace géopolitique (Benabdellah, 2008, p.23). De ce fait elle diffère de l'harmonisation comptable qui autorise une diversité de pratiques et vise seulement à établir des équivalences entre elles (Benabdellah, 2008, p.23).

1.1. Avant 1973

Au début du 20^{ème} siècle la comptabilité a amorcé ses premiers pas de la normalisation à l'échelle de chaque nation. Ainsi, fut créé deux grands courants, à savoir le courant anglo-saxon et le courant de l'Europe continentale, baptisé courant continental, d'où vient le premier D de Diversité. Le deuxième D, quant à lui, tient pour Divergence. En effet, à cette époque l'on a constaté que les normalisations diffèrent d'un pays à un autre et divergent quant à leurs principes fondateurs et philosophie.

Ainsi, aux Etats Unis, en 1909, le Conseil de l'*American Association of Public Accountants* (AAPA, ancêtre de AICPA), considéré comme étant le représentant de la profession comptable, avait mis en place un comité, appelé *Special Committee on Accounting* (SCA), chargé de définir les termes utilisés en comptabilité et en audit.

Ce comité travailla plusieurs années et présenta aux assemblées annuelles de 1909, 1911 et 1913 plusieurs séries de définitions. En 1939, l'on a créé le *Committee on Accounting Procedures* (CAP) sous l'égide de l'*American Institute of Accountants* (AIA) et ce en réponse au n°4 des Séries comptables de la SEC.

En Europe continentale, *Buchhaltung und Bilanz*, opuscule de comptabilité à l'usage des ingénieurs et autres techniciens de *Johan Friedrich Schär* fut publié en 1911, plus spécifiquement à Berlin, considéré comme étant une proposition d'un projet de plan comptable à cette époque. Ce dernier a inspiré celui d'*Hector Blairon*, qui, en 1920, a connu un succès inégalé en Belgique, et celui d'*Eugen Schmalenbach*, parut pour sa première édition en Allemagne en 1927 et qui a servi de base aux auteurs du plan comptable français, duquel s'inspire le modèle marocain.

Ces deux courants présentent des divergences en termes de procédures de normalisation. Le courant occidental, qualifié de comptabilité *de jure*, se base sur la réglementation en vigueur et

trouve ses justifications dans des considérations juridiques (e.g. Code de Commerce) alors que le courant anglo-saxon, qualifié de comptabilité *de facto*, se base sur les pratiques, communiquées par les professionnels de la comptabilité, et non pas sur les textes juridiques.

La diversité des procédures a rendu les états financiers de différents pays difficilement comparables, et l'importance de parler le même langage est devenue une nécessité dans un contexte de mondialisation et de mobilisation de capitaux hors frontières, ce qui a abouti en 1973 à la création de l'IASC.

1.2. De 1973 à 2000

1.2.1. Avant 1987

Selon Walton (p.22, 2003) :

« Bien que divers comptes rendus des origines de l'IASC aient été écrits (e.g. Benson, 1989 ; Brennan, 1979) ceux-ci n'ont été, jusqu'à présent, que des références en passant dans des ouvrages d'une plus grande envergure, et aucune analyse des 27 années d'histoire de cette institution n'a jamais été publiée ».

De ce fait, nous pouvons dire que fondamentalement l'IASC, organisme chargé de la normalisation comptable internationale, a vu le jour en 1973 (IFRS Foundation-a, 2017) sous l'initiative principale de Henry Benson, premier président de l'IASC et son interaction avec Douglas Morpeth, Président de l'ICAEW à l'époque (Camfferman & Zeff, p. 45, 2006 ; Walton, p.22, 2003).

Cette initiative a pu réunir les normalisateurs comptables de neuf pays à savoir l'Australie, le Canada, la France, l'Allemagne, le Japon, le Mexique, Les Pays-Bas, le Royaume-Unis/Irlande, et les Etats-Unis d'Amérique pour former cet organisme chargé de l'harmonisation comptable, et se sont mis d'accord sur l'adoption des normes comptables internationales, les IASs (IFRS Foundation-a, 2017) quoiqu'aucun pays membre n'avait l'intention d'appliquer formellement les normes sur son propre territoire (Walton, p.23, 2003).

A l'époque, l'équipe technique de l'IASC travaillait à temps partiel avec en parallèle leurs fonctions au milieu professionnel (Camfferman & Zeff, p.1, 2006) et dont l'effectif était réduit (Camfferman & Zeff, p.6, 2006) ce qui concourrait à des normes comptables très lourdes et dont l'adoption n'était pas aussi importante qu'aujourd'hui, à la seule exception du Canada, le seul pays membre à avoir adopté les IASs à cette époque, avec son CICA qui a réussi à persuader un nombre très significatif d'entreprises à se référer aux normes de l'IASC pour la

préparation de leurs rapports annuels à destination des actionnaires (Camfferman & Zeff, p.7, 2006).

Ce succès s'explique essentiellement par le fait que les entreprises canadiennes, qui utilisaient les Canadian GAAP, n'ont pas déployé des efforts colossaux pour se conformer aux IASs.

Cela dit, les normes de l'IASC d'avant-1987 étaient qualifiées de 'basiques' dans le sens où d'une part, ces normes n'ont traité que les points de similitude entre la plupart des entreprises à savoir, les stocks, les dépréciations ...etc. et d'autre part les membres du Board se sont, tacitement, mis d'accord sur la préparation de normes qui facilitent leur adoption et non des normes de haute qualité, quel que soit leur niveau de complexité (Camfferman & Zeff, p.8, 2006).

Mais en contrepartie, ces normes étaient peu robustes et n'étaient pratiquement pas appliquées ce qui s'explique par les modalités de leur préparation qui en affectaient la qualité (Walton, p.23, 2003).

Ceci n'était pas suffisant pour propager l'adoption des IASs, ce qui a poussé l'IASC à diversifier la composition de son Board pour inclure des membres de pays qui ne sont pas nécessairement des fondateurs, surtout que les normes de l'IASC présentaient un intérêt particulier pour les pays qui n'ont pas eu à développer leurs propres normes comptables, en l'occurrence les pays en voie de développement (e.g. la Malaisie ou le Kenya qui se sont inspirés des normes de l'IASC pour développer leurs normes nationales).

Ceci fut couronné par l'adhésion en 1978 de délégations venues du Nigéria et de l'Afrique du Sud, augmentant le nombre de places du Board de 9 à 11 (Camfferman & Zeff, p.8, 2006).

En 1977, la création de l'IFAC, dont ses membres considèrent que l'IASC doit être un sous organe de leur organisation et non un organisme à part entière, a menacé la souveraineté de l'IASC ce qui a abouti en 1980 à la signature entre l'IFAC et l'IASC des « engagements mutuels » par lesquels l'IFAC obtenait un rôle plus important dans la gouvernance de l'IASC, à savoir la nomination des membres du Board tout en préservant à l'IASC son indépendance (Cairns, 1996).

En parallèle, l'ONU et l'OCDE ont accepté de léguer à l'IASC le rôle de l'écriture des normes comptables (Walton, p. 23, 2003). A cette époque, les normes de l'IASC présentaient plusieurs options, pour avoir le vote de la majorité des membres, mais aboutissait à une diffusion très faible au niveau international puisque l'adoption était volontaire.

1.2.2. Après 1987

Ce n'est qu'à partir de 1987, une année qui a marqué la normalisation comptable internationale, que le cours des normes des IASs a changé et ce avec l'adoption d'une nouvelle approche de l'IASC en gagnant l'estime et le support des régulateurs des marchés financiers les plus importants du monde (Camfferman & Zeff, p.9, 2006).

En effet, l'*International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) ou l'Organisation internationale des commissions des valeurs (OICV), une organisation reconnue à l'échelle internationale en ce qui concerne la régulation des marchés financiers, s'est mis d'accord avec l'IASC de fournir des normes comptables de haute qualité en contrepartie de rendre les IASs les normes de Reporting par défaut pour les entreprises étrangères voulant être cotées en dehors de la bourse de leurs juridictions (Walton, p. 24, 2003 ; Camfferman & Zeff, p.9, 2006). Ce qui a permis à l'IASC la reconnaissance de ses normes comptables, hors la cible des professionnels du métier du chiffre, à l'échelle internationale. Déjà, l'IASC avait abordé un processus de changement de son approche de préparation des normes comptables.

Après la réunion de Sydney de Mars 1987, l'IASC a décidé de passer à la vitesse croisière pour compléter son Cadre conceptuel, dont l'élaboration a commencé depuis 1982, et de lancer un projet majeur, baptisé '*Comparability project*', ou projet d'amendement, visant à réduire le nombre d'options existantes aux normes de l'époque, suivi par le '*Improvements project*', ou projet d'améliorations, qui a abouti à la révision de 10 normes à la fin de 1993 mais a reçu des critiques de la part de l'IOSCO, notamment la nature non intégrale des normes de l'IASC et l'absence d'une norme relative aux instruments financiers, dont le travail a été déjà lancé en 1988 par l'IASC mais qui n'a toujours pas été publié par l'IASC (Camfferman & Zeff, p.10, 2006) mais aussi le manque de rigueur dans les normes révisées (Walton, p.24, 2003).

Malgré ceci, l'IASC commençait à gagner de l'estime vis-à-vis des normalisateurs nationaux, même ceux de l'Europe, dont certains d'entre eux ont incorporer des IASs dans leur dispositif comptable (eg. France, Allemagne, Suisse). Le souci principal pour ces pays est de pouvoir intégrer les marchés financiers américains sans pour autant fournir des états financiers conformes aux US GAAP.

En effet, la Commission Européenne a reconnu la nécessité de supporter l'IASC de peur qu'une harmonisation comptable internationale sera faite en se basant sur les US GAAP, et les prémises de ce phénomène commençait à apparaître avec la cotation en 1993 de Daimler-Benz sur le New York Stock Exchange et d'autres entreprises européennes et ce en se conformant

aux US GAAP, un scénario unimaginable pour l'Europe qui n'aura plus aucune influence sur les marchés financiers internationaux et donc sur l'économie mondiale.

Avec l'inclusion de l'IASC d'un spectre de délégations diversifiées (FASB, Commission Européenne, IOSCO, délégations non comptables) la qualité des débats sur les délibérations des normes comptables s'est significativement améliorée pour intégrer des points techniques plus sophistiqués et un regard plus concentré sur les questions pratiques de l'adoption des IASs ainsi que la nécessité de suivre un Due-Process bien clair et défini, une meilleure transparence (réunions ouvertes) et des efforts plus importants en termes de collecte de fonds¹⁴.

Durant cette période, les IASs se sont diffusées de plus en plus dans les pays n'ayant pas des traditions comptables fortes et même dans les pays avec des normalisateurs qui ont du poids mais dont leur finalité est l'ouverture sur les marchés internationaux, tel que l'Allemagne qui a permis en 1988 aux entreprises cotées de publier leurs états financiers selon les IASs et même selon les US GAAP.

Seule exception le G4, appelé ultérieurement G4+1 en incluant la Nouvelle-Zélande en 1996 et l'IASC comme étant des observateurs dans les réunions, composé de quatre pays avec des normalisateurs comptables forts à savoir le Royaume Unis, les Etats Unis, le Canada et l'Australie qui n'ont pas donné à l'IASC la même valeur que leurs propres normalisateurs.

En plus, l'IASC est devenue consciente que l'IOSCO, et plus spécialement la SEC partagent le même point de vue que le FASB, quoiqu'ils ne l'aient pas annoncé publiquement, selon lequel la version intégrale des IASs peuvent être de qualité inférieure et ceci s'explique, selon le FASB, de leur méthode de travail (Camfferman & Zeff, p.15, 2006).

A la suite de ces événements, l'IASC a décidé en 1996 d'implémenter la *Strategy Working Party* (SWP) en vue d'avoir des recommandations pour la future stratégie et structure de l'IASC. Ce qui a abouti en Novembre 1999 à Venise à la création d'un Board indépendant et sans représentations géographiques prescrites et avec une minorité de membres à temps partiel (2 sur 14).

Un degré de représentativité a été alloué aux Trustees de la fondation, basée aux Etats-Unis, eux même élu par cooptation, et qui désignaient les membres du Board. Ce qui a abouti à la création de l'IASB au détriment de l'IASC en 2001.

¹⁴ La collecte de fond se faisait auparavant par les frais d'adhésion des membres représentés aux Board et des firmes de comptabilité.

En Mai 2000, quelques mois après que l'IASC a pris sa décision de restructuration, l'IOSCO a annoncé la tant-attendue décision de reconnaître les corps des normes de l'IASC. Alors que dans les pays développés les US GAAP prenaient de l'ampleur au détriment des IASs, notamment par l'attractivité que présentent les marchés financiers américains, la Commission Européenne vient d'annoncer, en 2000, une information qui va bouleverser le cours des choses en exigeant aux entreprises européennes cotées de présenter leurs états financiers consolidés en conformité avec les IASs à partir de l'exercice 2005.

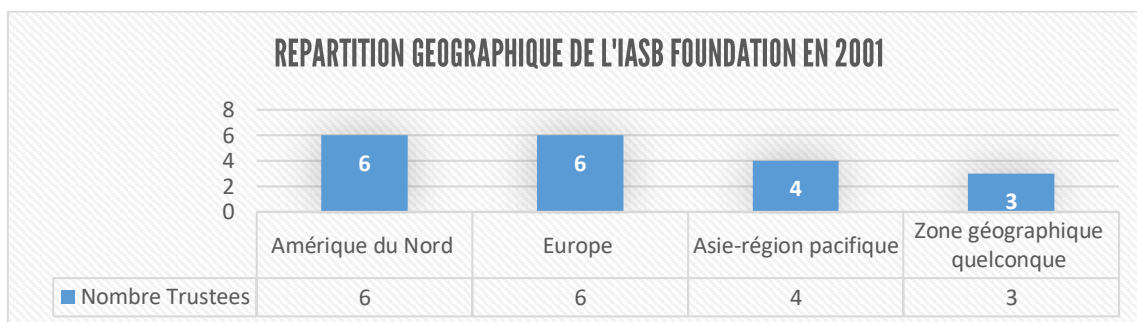
Ce qui engendrera un impact colossal puisque des milliers d'entreprises européennes utiliseront les IASs au lieu de quelques centaines qui visaient les marchés financiers américains. Une conséquence ayant des retombées inégalées pour l'IASC à l'échelle internationale en termes de reconnaissance.

1.3. De 2001 à nos jours

La position de l'IASB s'est d'avantage réconfortée avec la concrétisation de la Commission Européenne de son projet, proposé le 13 février 2001, de rendre obligatoire pour les entreprises européennes cotées en bourse de publier leurs états financiers de leurs comptes consolidés en conformité avec les IAS/IFRS à partir du 1^{er} janvier de 2005 et ce, en publiant le 11 septembre 2002 le règlement n°1606/2002 dit « IFRS 2005 » au JOCE (IFRS Foundation-a, 2017).

Après maintes réunions ¹⁵, les Trustees ont été choisies par un processus de cooptation pour commencer leurs missions. Ils étaient d'un nombre de 19 personnes composés géographiquement selon la figure n° 3 ¹⁶. Ils se présentent selon l'Annexe n° 4.

Figure 3 : Répartition géographique de l'IASB Foundation en 2001 selon la Constitution de l'IASB.



Source : Elaboré par l'auteur

¹⁵ En 1999, le Board de l'IASC a nommé un comité chargé de choisir les premiers membres des Trustees, qui étaient de 7 personnes, de telle sorte que les futures Trustees choisissent le reste des autres Trustees.

¹⁶ Selon la nouvelle constitution de l'IASB votée le 24 Mai 2000 à Edinburgh.

Nous remarquons que l'Amérique du Nord, l'Europe et l'Asie-Pacifique sont bien représentés au niveau des Trustees, ce qui s'explique par la prédominance de leurs marchés financiers sur l'échiquier international (Camfferman & Zeff, p.22, 2015).

Le 28 Juin 2000 à New York, les Trustees tiennent leur réunion inaugurale ayant pour ordre du jour, comme pour les deux autres réunions tenues en Octobre et Décembre de la même année, la sélection des quatorze membres du nouveau conseil, le Board, la collecte des fonds et l'incorporation de la nouvelle entité de l'IASC, la Foundation. Les Trustees ont annoncé le jour qui suit leur réunion inaugurale la sélection de David Tweedie en tant que Président de l'IASB.

En Décembre 2000, les Trustees ont pris la décision de localiser leur siège social aux Etats-Unis et plus spécifiquement à Delaware, où la Foundation aura la forme juridique d'organisation charitable, la même que la *Financial Accounting Foundation* (FAF), chose qui n'était pas possible à Londres, quoique la Foundation allait continuer à exercer ses activités sur le territoire anglais (Camfferman & Zeff, p.22, 2015).

Volcker nomma un comité composé de 8 membres des Trustees pour la composition du Board à leur tête Ken Spencer avec Roberto Da Costa, Guido Ferrarini, Philip Laskawy, Charles Lee, Jens Røder, David Ruder et Koji Tajika. Ce comité procédera à la sélection des treize membres du Board qui en reste, dont onze à plein temps et deux à temps partiel, en collaboration avec Clive & Stokes International.

La constitution stipulait que les membres du Board doivent être composés d'un minimum de cinq auditeurs pratiquants, trois préparateurs et trois utilisateurs et au moins un académicien avec une expertise technique (i.e. Paragraphe 24) sans se référer à des conditions géographiques (i.e. Paragraphe 25) et que sept des membres du Board doivent être en liaison avec des normalisateurs comptables nationaux (i.e. Paragraphe 27).

A la fin du processus de recrutement, sur deux cents candidatures reçues seulement quarante-quatre candidats ont été retenus pour composer une *longue short-list*, sur laquelle le comité s'est basé pour choisir les membres de l'IASB, les Trustees ont décidé de nommer les membres cités en Annexe n°5.

En effet, l'IASB vient d'incorporer un nouvel esprit visant ainsi à qualifier ses normes de Reporting financier aux antipodes de l'IASC qui les considérait des normes comptables. Cette action, de passage des IAS aux IFRS, concrétise l'abandon de la valeur comptable au profit de la valeur financière, plus pertinente en termes de prise de décisions économiques.

Ce qui montre l'intérêt de l'IASB à donner satisfaction à l'IOSCO et la SEC, quoique son objectif initial était de fournir des normes adoptées à l'échelle internationale pour leur haute qualité.

Le 24 Avril 2002, une année seulement après sa prise de service à l'IASB, Bob Herz a quitté ce dernier pour rejoindre le FASB en tant que Président pour commencer son mandat de 5 ans à partir du 1^{er} Juillet de la même année. Bien que cette mobilisation soit considérée comme étant une perte pour l'IASB mais en fait elle en était un gain très significatif en termes de coopération, qui fut couronné par la signature du Norwalk Agreement entre l'IASB et le FASB concrétisant ainsi leur intérêt à faire converger les IAS/IFRS et les US GAAP.

En plus des membres du Board, les Trustees devaient encore nommer les membres de deux autres organes, comme stipulé dans la Constitution (Paragraphe 42) à savoir : le Standards Advisory Council (SAC) et le Comité d'interprétation.

1.3.1. Le comité consultatif de normalisation (Standards Advisory Council)

La Constitution de l'IASB (paragraphe 42) énonce clairement que la Foundation et l'IASB doivent faire recours à un organe de conseil sur les projets majeurs, les agendas et les priorités du travail. Ce incombait aux Trustees l'urgence de choisir les membres du SAC, qui doivent être composés de 30 membres environs pour un mandant renouvelable de 3 ans (paragraphe 43).

Le SAC est un Comité consultatif de normalisation (Standards Advisory Council) chargé de faire participer, au processus de mise en œuvre des normes comptables internationales, les parties intéressées par le Reporting financier international et de conseiller le Comité exécutif (sur les priorités de la normalisation) et éventuellement le Conseil de surveillance.

A la suite d'un processus de recrutement de 175 candidatures reçues, deux listes ont été créées, A et B et ce, en se basant sur la proposition du comité de recrutement relative à la répartition géographique des membres du SAC. La catégorie A englobe 23 membres essentiels du SAC du point de vue de leur position géographique et la catégorie B inclue 42 membres bien qualifiés pour faire partie du SAC. Les Trustees ont envoyé leurs recommandations pour la catégorie B à Spencer pour choisir parmi eux ceux qui seront sélectionnés.

Le 15 Mai le comité d'exécution des Trustees a discuté son rapport qui proposait une équipe composée de 46 membres, auxquels seront ajouter 3 autres membres pour inclure une représentation des Big 4 bien plus importante, comme étant des observateurs, pour composer les 49 membres du SAC annoncés officiellement le 25 Juin 2002.

1.3.2. Le comité d'interprétation (Standing Interpretations Committee)

Auparavant le *Standing Interpretations Committee* (SIC) avait pour unique rôle de proposer des interprétations pour les normes existantes. Il était composé de 12 membres à temps-partiel dont 10 représentent les Big 6, de cette époque, à leur tête Paul Cherry comme Président. Une majorité des trois-quarts était essentiel pour l'approbation des interprétations proposées des normes par l'IASC. Durant 4 ans de travail avec l'IASC, le SIC a proposé 25 interprétations.

En effet, la Constitution, dans ses paragraphes de 38 à 41, indique qu'une simple majorité est requise pour approuver les interprétations du comité d'interprétation, au lieu des trois-quarts. Alors que l'IASB est plein processus de restructuration, le SIC propose dans sa première réunion avec l'IASB tenu en Avril 2001 une proposition d'interprétation de quelques normes, sur lesquels il avait travaillé malgré les chamboulements qui ont affecté le normalisateur international.

Après ladite réunion les membres du Board, ont eu le réflexe d'aligner le SIC au nouvel esprit de l'IASB, maintenant qu'il devenu indépendant et ayant un nouveau mode de fonctionnement et de gouvernance.

A cet effet, le Board propose de revoir deux problèmes majeurs qui entravait cet objectif, à savoir : Avoir l'autorisation du Board par le SIC avant de publier l'Exposure Draft et Etendre son rôle vers la proposition de nouveaux points techniques à inclure dans les prochains projets de normes. Ce qui sera approuvé le 22 Mars par les Trustees en changeant la dénomination du SIC vers l'IFRIC (*International Financial Reporting Interpretation Committee*).

En 2003, l'IASB publie la première norme IFRS relative à la première adoption des normes IFRS, et ce pour préparer le terrain aux entreprises de l'Union Européenne pour adopter les normes IFRS à partir de 2005. Ce qui reflète le changement des priorités de l'IASB en donnant plus d'importance à l'EU qu'à l'IOSCO ou la SEC. C'est en 2005 que 7000 entreprises européennes de 25 pays de l'EU ont adopté les normes IFRS (IFRS Foundation-a, 2017) ¹⁷.

Un résultat ayant des conséquences très significatives sur la légitimité de l'IASB poussant ainsi des pays ayant un impact sur l'arène internationale, tel que l'Australie, le Hong Kong, la Nouvelle Zélande et l'Afrique du Sud, à annoncer l'adoption des IFRS durant la même année. Et d'autres, tel que le Japon qui a signé en 2007 un accord de coopération avec l'IASB ou Le Bresil, Canada, Chile et Israël a fixé des agendas pour l'adoption des normes IFRS ou encore

¹⁷ <http://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history> (vu le 20.09.2017 à 11h 36)

la Malaisie et le Mexique qui ont annoncé en 2008 leur intention d'adopter les normes IFRS (IFRS Foundation-a, 2017).

L'*IFRS Monitoring Board* a été créé le 1^{er} février 2009 dans l'objectif de servir d'intermédiaire entre l'IFRS Foundation et les autorités des marchés financiers en permettant à ces dernières de communiquer leurs mandats relatifs à la protection des investisseurs, l'intégrité des marchés et la formation du capital, et ce pour développer d'avantages la responsabilité publique.

Durant la même année, Les Trustees ont étendu le nombre des membres du Board à 16 pour que ce dernier publie le 9 juillet de la même année la norme IFRS pour PME. Puis, en 2011, Hans Hoogervorst a été désigné comme étant le nouveau Président de l'IASB, successeur de David Tweedie, pour un mandat renouvelable de 5 ans dont le premier a expiré en Juin 2016 et le deuxième le sera en Juin 2021.

L'*IASB Emerging Economies Group* a été créé par les Trustees en réponse à la demande du G20 exprimée en 2009. Et à la fin de cette année environ 80 juridictions ont adopté la norme IFRS pour PME ou ont annoncé leur intention de le faire (IFRS Foundation-a, 2017).

La vague d'adoption des normes IFRS a porté avec elle encore plus de pays à l'échelle internationale, avec l'alignement du Canada sur les IFRS en 2011, l'Argentine, le Mexique et la Russie en 2012, ou en 2014 la Chine qui a réaffirmé sa détermination à faire aboutir la convergence avec les normes IFRS, chose qui sera dupliquée par l'Indonésie en 2016 ou encore en 2017, l'année de l'adoption de l'Arabie Saoudite des IFRS pour être considéré comme étant le 1^{er} pays Arabe à avoir un membre des Trustees les représentant ainsi à l'IASB Foundation.

Aujourd'hui, les normes IFRS sont adoptées (plus ou moins intégralement) par plus de 130 pays à l'échelle internationale (IFRS Foundation-a, 2017) et la norme IFRS pour PME par plus de 80 pays (IFRS Foundation-a, 2017). Une réussite qui s'explique par la nouvelle structure de l'IASB, son mode de gouvernance et de fonctionnement ainsi que les différents organismes qui la constituent et la supportent dans ses missions quotidiennes.

2. LA NORMALISATION COMPTABLE A L'HEURE DE L'IFRS FOUNDATION

La normalisation comptable internationale a passé par plusieurs années marquées par des transitions qui ont bouleversé par conséquent son mode de fonctionnement et de publication des normes comptables. La présente partie a pour but d'explicitier en détail la structure de l'IFRS Foundation, ses nouveaux organes ainsi que leurs missions et objectifs et finalement le cadre conceptuel qui sous-tend la normalisation comptable de l'IASB.

2.1. L'IFRS Foundation

L'IFRS Foundation, telle qu'elle est nommée en vertu de la section 1 de sa constitution, est une institution privée à but non lucratif, composée de plusieurs organes dont l'IASB, considéré comme étant son normalisateur comptable indépendant et qui est un organisme international qui développe et publie les normes internationales d'information financière (IFRS) destinées à tous les pays et ce dans le but de communiquer selon un seul et unique référentiel comptable.

2.1.1. Mission, rôle et objectifs de l'IFRS Foundation

Comme indiqué sur la nouvelle 'Mission Statement' de l'IFRS Foundation, la mission est la suivante :

Élaborer un ensemble de Normes IFRS afin d'assurer la transparence, la responsabilité et l'efficacité des marchés financiers au niveau international. Notre travail est d'intérêt général, puisqu'il permet de favoriser la confiance, la croissance et la stabilité financière à long terme dans l'économie mondiale.

Le concours à cette mission sera fait par l'atteinte des finalités fixées ci-après :

- Assurer la **transparence** en optimisant la comparabilité et la qualité des informations financières au niveau international afin de permettre aux investisseurs et autres acteurs financiers de prendre des décisions économiques éclairées ;
- Renforcer la **responsabilité** en réduisant le fossé informationnel entre les fournisseurs de capitaux et les personnes à qui leur argent est confié. Nos normes fournissent les informations nécessaires à la responsabilisation des dirigeants. Sources d'informations comparables au niveau mondial, les Normes IFRS sont aussi essentielles pour les autorités régulatrices des quatre coins du monde ;
- Contribuer à l'**efficacité** économique en aidant les investisseurs à identifier les opportunités et les risques dans le monde, et améliorer ainsi la distribution des capitaux. Pour les entreprises, l'utilisation d'un langage comptable fiable et unique contribue à la diminution du coût du capital et des déclarations internationales.

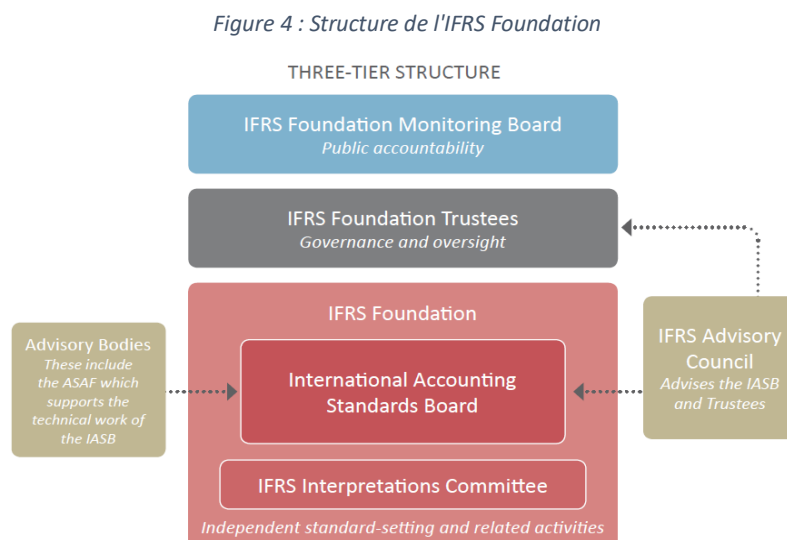
Selon les dispositions de la constitution de l'IFRS Foundation, dans sa dernière version révisée le 30 Novembre 2016 et qui a entré en vigueur à partir du 1^{er} Janvier 2016, les objectifs de l'IFRS Foundation, comme stipulé sur la Section 2, sont les suivants :

- (a) Développer, dans l'intérêt public, un ensemble unique de normes d'information financière de haute qualité, compréhensibles, exécutoires et acceptées à l'échelle internationale basé sur des principes clairs. Ces normes devraient exiger des informations financières de haute qualité, transparentes et comparables entre les états financiers et autres états d'information financière dans le but d'aider les investisseurs, les autres participants dans les marchés financiers du monde et autres utilisateurs de l'information financière, dans la prise de décisions économiques ;
- (b) Promouvoir l'utilisation et l'application rigoureuse de ces normes ;
- (c) Dans l'atteinte des objectifs associés à (a) et (b), prendre en considération, le cas échéant, les besoins d'un ensemble de tailles et types d'entités dans divers paramètres économiques ;
- (d) Promouvoir et faciliter l'adoption les normes IFRS, à savoir les IFRS et les IFRIC publiées par l'IASB, à travers la convergence des normes comptables nationales et les normes IFRS.

Pour concourir à ces objectifs l'IASB s'est doté, à partir de 2001, d'un ensemble d'organismes qui le composent et assure sa mission et ses finalités.

2.1.2. Structure de l'IFRS Foundation

Comme le montre la figure n°4 et en vertu des dispositions de la constitution, pour sa dernière version de Novembre 2016, l'IFRS Foundation est composée de :



Source : *Elaboré par l'auteur*

- *Le “Monitoring Board”*

Le Monitoring Board, ou le conseil de surveillance, est l’organisme de l’IFRS Foundation qui la supervise en vue d’assurer sa responsabilité publique. Il doit fournir un lien formel entre les Trustees et les autorités publiques (section 18) vu qu’il est composé de représentants d’organisations publiques.

Selon la section 21 de la constitution, le Monitoring Board doit inclure :

- Un Membre responsable de la Commission Européenne ;
- Le Président du comité des marchés émergents de l’OICV ;
- Le Président du comité technique de l’OICV ;
- Le Commissaire de l’Agence Japonaise des services financiers (JESA) ;
- Le Président de la SEC ; et
- Le Président du comité de Bale sur la supervision bancaire, comme étant un observateur.

- *Les “Trustees”*

Les Trustees est l’organe chargé de la gouvernance de l’IFRS Foundation. Ils sont composés de vingt-deux membres (section 4) nommés par le Monitoring Board (section 5) pour un mandat de trois ans renouvelable une seule fois (section 8), et dont le président et le vice-président (ou le cas échéant le deuxième vice-président) sont nommés par les Trustees eux même, et sont soumis à l’approbation du Monitoring Board (Section 10).

Ils doivent être composés d’individus qui, en tant qu’équipe, offre un équilibre sur le plan d’expérience professionnelle et ont un intérêt dans la promotion et le maintien de la transparence du Reporting des entreprises à l’échelle internationale (section 7). En effet, et selon la section 6 de la constitution, la mixture des Trustees doit refléter les marchés financiers du globe et la diversité géographique ainsi que l’expérience professionnelle. Ils se composent selon la répartition géographique suivante :

- Six Trustees de la région Asie-Océanie ;
- Six Trustees de l’Europe ;
- Six Trustees de l’Amérique ;
- Un Trustee de l’Afrique ;
- Trois autres Trustees choisis de n’importe quelle zone géographique dans le but de maintenir l’équilibre géographique global.

La responsabilité des Trustees devrait être assurée, entre autres, via :

- Un engagement fait par chaque Trustee pour réagir dans l’intérêt public ;

- Leur engagement de reporter à et de s'engager avec le Monitoring Board selon les dispositions des sections 18-23 de la constitution ;
- Une revue de la stratégie de l'IFRS Foundation et son efficacité ;
- Une revue similaire tous les cinq ans.

Les Trustees, qui doivent se réunir au moins deux fois par an (section 11), ont plusieurs missions et tâches à accomplir, explicitées dans la section 13 et complétées par celles de la section 15, dont les principales sont ; assurer la gouvernance de l'IFRS Foundation et son financement ainsi que nommer les membres du Board.

- Le "Board"

Le Board, le conseil ou encore l'IASB, est un organisme d'élaboration des normes, constitué d'experts issus de différents milieux professionnels et régions géographiques. Il est composé de quatorze membres, dont trois à temps partiel et les autres à plein temps, nommés par les Trustees (section 24) pour un mandat de 5 ans renouvelable pour une seule fois pour 5 autres années pour les membres nommés avant le 2 Juillet 2009 et pour 3 autres années pour les membres nommés après le 2 Juillet 2009 avec la possibilité de renouveler le mandat pour un maximum de 5 ans de telle sorte à ne pas dépasser, pour les deux situations, 10 ans en tant que membre du Board (section 30).

Les critères de sélection de ces derniers sont explicités dans l'Annexe dénommé "*Criteria for Board Selection*" de la constitution (section 25) et le président ainsi que le vice-président, et le cas échéant le deuxième vice-président, sont nommés, à l'inverse du fonctionnement des Trustees qui choisissent eux même le Président, par les Trustees (section 28), et non le Board lui-même.

Dans le but d'inclure des personnes représentant la meilleure combinaison possible d'expertise technique, de diversité internationale des Affaires et expérience dans le marché (section 25) les membres nommés par les Trustees doivent, en plus du respect des critères de sélection de l'Annexe de la constitution, doivent être répartis selon la répartition géographique suivante (section 26) :

- Quatre membres de la région Asie-Océanie ;
- Quatre membres de l'Europe ;
- Quatre membres de l'Amérique ;
- Un membre de l'Afrique ;
- Un autre membre choisi de n'importe quelle zone géographique dans le but de maintenir l'équilibre géographique global.

Les membres du Board, que ça soit à temps-partiel ou plein temps, doivent contractuellement agir dans l'intérêt public et avoir égard du Cadre conceptuel du Board dans la décision et la révision des normes (section 28).

En plus des missions détaillées dans la section 36 de la constitution, dont les principales sont d'avoir la responsabilité complète des questions techniques et de publier les Exposure-Draft, le Board doit, en consultation avec les Trustees, établir des relations avec les normalisateurs nationaux en vue d'opérer la convergence (section 27)

- IFRS Interpretations Committee

L'IFRS Interpretations Committee, ou encore le comité d'interprétations des IFRS, en plus des tâches stipulées dans les dispositions de la section 42 de la constitution, doit prodiguer des interprétations officielles de ces normes et fournir une ligne directrice sur leur application.

Il comprend 14 membres nommés par les Trustees, pour des mandats renouvelables de 3 ans, composant un groupe de personnes représentant la meilleure combinaison possible d'expertise technique, de diversité internationale des Affaires et expérience dans le marché de l'application pratiques de ces normes ainsi que l'analyse des états financiers y afférents (section 38)

Les Trustees doivent nommer un membre du Board pour présider ce comité sans avoir le droit de vote mais ayant le droit de communiquer sa position vis-à-vis des questions techniques. Ils doivent aussi nommer, comme étant des membres n'ayant pas le droit de vote, des représentants des organismes de régulation des marchés (section 39).

- IFRS Advisory Council

L'IFRS Advisory Council, ou le conseil consultatif, est un organe qui joue le rôle de conseiller de l'IFRS Foundation. Il est composé de 30 membres et plus pour un mandat de 3 ans renouvelable et dont le président est nommé par les Trustees et ne doit pas être membre du Board ou un membre de son staff (section 44). Il fournit un forum de participation par les organisations ou individuels ayant un intérêt derrière le Reporting financier international (section 43) et a pour objectif de :

- Conseiller le Board sur ses priorités de travail ;
- Informer le Board sur la vision des organisations et individuels qui le composent sur ses projets majeurs ; et
- Fournir d'autres conseils au Board et aux Trustees.

- *Advisory bodies*

Les ‘‘Advisory bodies’’, appelés aussi ‘‘consultative bodies’’ ou encore les organes consultatifs officiels, sont un important relais grâce auquel l’IFRS Foundation reçoit des données sur leurs travaux et consulte en toute transparence des interlocuteurs issus d’horizons professionnels et géographiques variés. Leur composition est détaillée dans le tableau suivant :

Tableau 3 : Les organes consultatifs de l’IFRS Foundation

TYPE D’ORGANISMES	ORGANISMES		
ADVISORY BODIES	Accounting Standards Advisory Forum (Forum consultatif des normes comptables)	IFRS Advisory Council (Conseil consultatif de l’IFRS)	Education Advisory Group (Groupe consultatif en matière d’éducation)
	Capital Markets Advisory Committee (Comité consultatif sur les marchés financiers)	Emerging Economies Group (Groupe des économies émergentes)	Global Preparers Forum (Forum mondial des préparateurs)
STANDING CONSULTATIVE GROUPS	Islamic Finance Consultative Group (Groupe consultatif sur la finance islamique)	IFRS Taxonomy Consultative Group (Groupe consultatif sur la taxonomie IFRS)	SME Implementation Group (Groupe de mise en oeuvre de la norme IFRS applicable aux PME)
	Groupes consultatifs d’évaluation des projets	IFRS Interpretations Committee (Comité d’interprétation de l’IFRS)	

Source : Constitution de l’IFRS Foundation, version révisée du 30 Novembre 2016

SMEIG

Le SME Implementation Groupe ou le Groupe d’implémentation de la norme IFRS pour PME est un groupe constitué en 2010 par l’IASB dont l’objectif principal est de supporter et assister les juridictions à implémenter la norme IFRS pour PME.

L’ensemble de ces organes participent dans le processus d’élaboration des normes IFRS, et chacun d’entre eux joue un rôle très important depuis le projet de la norme jusqu’à sa publication qualifiant ainsi ces normes de haute qualité parce qu’elles permettent la transparence, la responsabilité publique et l’efficacité des marchés financiers.

2.2. Le nouveau Cadre conceptuel (Conceptual Framework)

Le cadre conceptuel est un document qui englobe les concepts qui sous-tendent la préparation et la présentation des états financiers aux utilisateurs externes. Cependant, l'IASB considère que, des fois, et dans un nombre limité de cas, il est possible qu'il y ait un conflit entre ce document et une norme quelconque. Dans un tel cas, l'IASB privilégiera les dispositions de la norme et non du Cadre Conceptuel. Ce dernier traite les questions ci-après :

- (a) L'objectif de l'information financière ;
- (b) Les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile ;
- (c) La définition, la comptabilisation et l'évaluation des éléments à partir desquels les états financiers sont construits ; et
- (d) Les concepts de capital et de maintien du capital.

2.1.1. Objectif de l'information financière à usage général

L'objectif de l'information financière à usage général constitue la pierre angulaire du Cadre Conceptuel et les autres aspects traités par ce dernier sont considérés comme étant des points qui découlent logiquement de cet objectif (OB1). L'objectif de l'information financière à usage général est de fournir des informations financières utiles sur l'entité comptable aux investisseurs, aux prêteurs et aux autres créanciers actuels et potentiels aux fins de leur prise de décisions sur la fourniture de ressources à l'entité (OB2). Les décisions des parties concernées, auxquelles les états à usage général sont adressés (OB5) dépendent des résultats qu'elles attendent (OB3). Cependant, les états financiers à usage général ne fournissent pas, et ne peuvent fournir, toutes les informations que les parties concernées ont en besoin (OB6). Aussi, ces états ne déterminent pas la valeur de l'entité comptable, mais fournissent des informations qui aident les parties concernées à estimer cette valeur (OB7).

Dans une mesure générale, les états financiers sont basés des estimations, jugements et modèles plutôt que sur des représentations exactes (OB 11). Ces états financiers fournissent des informations sur la position financière de l'entité comptable, qui sont des informations en relation avec ses ressources financières et ses droits, ainsi que sur les effets de ses transactions et autres événements qui modifient les ressources financières de l'entité comptable et de ses droits (OB 12).

Ce genre d'information permet aux utilisateurs d'identifier les forces et les faiblesses d'une entité, à savoir sa solvabilité, sa liquidité et ses besoins en termes de financement supplémentaire et dans quelle mesure cette entité peut-elle réussir à obtenir ce financement.

Tout changement des ressources financières d'une entité ou de ses droits résulte de la performance de cette entité ou d'autres événements (OB 15). En effet, les informations relatives à la performance d'une entité permettent aux utilisateurs de comprendre le retour qu'elle a fait de ses ressources économiques (OB 16) et en prenant en considération la comptabilité d'engagement (OB 18) et les anciens cash-flow (OB 20) mais aussi d'autres raisons telles qu'une nouvelle composition de l'actionnariat (OB 21).

2.1.2. Les caractéristiques qualitatives d'une information financière utile

Les caractéristiques qualitatives de l'information financière utile identifient les types d'information qui sont les plus utiles pour les parties concernées en vue de prendre des décisions concernant l'entité comptable sur la base des informations contenues dans leurs états financiers (QC1). Ces caractéristiques s'appliquent aux informations financières fournies dans les états financiers ainsi que sur d'autres supports financiers, tout en prenant en considération l'élément du coût aux fins d'application desdites caractéristiques (QC3).

Une information financière est dite utile quand elle est pertinente et à la fois fidèle, l'on parle de caractéristiques fondamentales (QC5). Cependant, le caractère utile de la norme est de plus-en-plus accrue quand l'information financière est comparable, vérifiable, diffusée rapidement et compréhensible, baptisées les caractéristiques auxiliaires (QC19).

- Les caractéristiques fondamentales

Pertinence

Une information financière est pertinente quand elle a la capacité d'influencer les décisions prises par les utilisateurs même si certains utilisateurs choisissent de ne pas s'en servir ou la connaissent déjà après consultation d'autres sources (QC6) et ce, quand elle a une valeur prédictive, une valeur de confirmation ou les deux à la fois (QC7) :

- Ø Une information financière a une valeur prédictive quand elle sert d'intrant pour prédire des résultats futurs (QC8);
- Ø L'information financière a une valeur confirmatoire si elle confirme ou modifie des évaluations antérieures (QC9).

Remarquons que ces deux notions sont inter-reliées puisqu'une information qui a une valeur prédictive a souvent aussi une valeur confirmatoire (QC10).

La pertinence de l'information est nuancée aussi par son caractère significatif, c'est-à-dire si revêt relativement de l'importance ou pas. Une information est significative si son omission ou son inexactitude pourrait influencer les décisions que les utilisateurs prennent concernant une entité donnée. Autrement dit, l'importance relative est un aspect de la pertinence qui est propre

à chaque entité et dont l'IASB ne peut pas préciser un seuil quantitatif pour déterminer son caractère significatif puisqu'il dépend de la nature ou de l'ampleur des éléments qui constituent le contexte de chaque entité (QC11).

Fiabilité

Une information financière est parfaitement fiable quand sa description est complète, neutre et exempte d'erreurs. Bien entendu, le caractère parfait de la chose est rarement atteint, voire jamais. Toutefois, l'objectif de l'IASB est de maximiser ces qualités dans la mesure du possible (QC12). Une description est :

- ø *Complète* quand elle inclut toutes les informations nécessaires à un utilisateur pour comprendre le phénomène faisant l'objet de la description (QC13) ;
- ø *Neutre* quand elle ne contient pas de biais dans la sélection ou la présentation de l'information financière. Elle ne doit pas comporter des biais, des pondérations, des mises en évidence, des minimisations ou d'autre manipulation visant à accroître la probabilité que l'information financière sera perçue favorablement ou défavorablement par les utilisateurs (QC14) ; et
- ø *Exempte d'erreurs* quand il n'y a pas d'erreurs ou omissions dans la description d'un phénomène et le processus choisi pour la production de ladite information a été appliqué sans erreurs, parce qu'une information exempte d'erreurs ne veut pas dire qu'elle parfaitement exacte (QC15).

- Les caractéristiques auxiliaires

Comparabilité

Une information financière est comparable quand elle peut être comparée avec une information similaire d'une autre entité ou avec une information similaire de la même entité d'une autre période ou date (QC20).

Vérifiabilité

Une information financière vérifiable veut dire que différents observateurs bien informés et indépendants pourraient aboutir à un consensus, mais pas nécessairement à un accord complet, sur le fait qu'une description donnée est fidèle (QC26).

Rapidité

Une information financière diffusée rapidement veut dire que quand elle est disponible aux décideurs à temps elle a la capacité d'influencer leurs décisions. En général, plus une information est ancienne, moins elle est utile (QC29).

Compréhensibilité

Une information financière est compréhensible quand elle clairement et concisément classifiée, caractérisée et présentée (QC30).

2.1.3. Texte restant du cadre conceptuel de 1989

- *La continuité d'exploitation (Going concern)*

L'hypothèse de base est le principe de la continuité d'exploitation qui veut dire que les états financiers sont normalement préparés sous une hypothèse de poursuite de ses activités dans un avenir prévisible. Ainsi, il est supposé que l'entité n'ait ni l'intention, ni la nécessité de procéder à sa liquidation, ni de réduire de façon importante l'étendue de ses activités (4.1)

- *Les éléments des états financiers*

Les états financiers retracent les effets financiers des transactions et autres événements en les groupant en grandes catégories selon leurs caractéristiques économiques, nommées les éléments des états financiers, dont les actifs, passifs et capitaux sont directement liés à l'évaluation de la situation financière dans le bilan, et dont les produits et les charges sont directement liés à l'évaluation de la performance dans le compte de résultat (4.2). La présentation de ces éléments suit donc une logique de sous-classification (4.3).

La situation financière

Les éléments en relation avec l'évaluation de la position financière sont :

- ∅ *L'actif*, qui est une ressource contrôlée par l'entité résultant de ses événements passés et de laquelle des avantages économiques futurs sont attendus (4.4). En effet, les avantages économiques futurs incorporés dans un actif constitue le potentiel que dispose cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalents de trésorerie au profit de l'entité (4.8) vu que cette dernière ordinairement produit des biens et services qui satisfont les besoins des clients qui payent en contrepartie de ces produits un prix qui constitue l'entrée de trésorerie pour l'entité (4.9). Cependant, d'autres transactions et événements peuvent générer des actifs au profit de l'entité, par exemple des actifs reçus de l'Etat sous forme de donation, (4.13). Toutefois, ni la forme physique (4.11) ni le droit de propriété (4.12) ni l'engagement d'une dépense, quoiqu'il existe une relation étroite entre ce critère et la reconnaissance d'un actif, (4.14) ne constituent pas des critères essentiels pour reconnaître un actif en tant que tel.
- ∅ *Le passif*, qui est une obligation actuelle de l'entité issue de ses événements passés et dont l'extinction devrait se traduire par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques (4.4). Une obligation est un devoir ou une responsabilité d'agir ou de faire

quelque chose d'une certaine façon et peut d'un côté être juridiquement exécutoires en conséquence d'un contrat irrévocable ou d'une disposition statutaire, comme elle peut être, d'un autre côté, la conséquence de pratiques commerciales, des usages et du désir de conserver de bonnes relations d'affaires ou d'agir de façon équitable (4.15). Cependant, un futur engagement est différent d'une obligation actuelle vu que cette dernière ne naît normalement que lorsque l'actif est livré ou lorsque l'entité conclut un accord irrévocable pour acquérir l'actif (4.16). Par ailleurs, l'extinction d'une obligation actuelle implique que l'entité abandonne des ressources représentatives d'avantages économiques afin de satisfaire à la demande de l'autre partie en cause (4.17).

- ∅ *Les capitaux propres*, sont considérés comme étant le droit résiduel sur l'actif de l'entité déduction faite de son passif (4.4) et doivent être classés en les subdivisant selon les besoins de l'information financière (4.20). Cependant, le montant des capitaux propres dépend de l'évaluation des actifs et passif de l'entité (4.22)

La performance

Le résultat est fréquemment utilisé pour mesurer la performance d'une entité. Il résulte de la différence entre les produits et les charges dont leurs reconnaissance et évaluation dépendent des concepts de capital et de maintien du capital (4.24). La définition des éléments du résultat de l'entité est la suivante :

- ∅ *Les produits* sont les accroissements d'avantages économiques au cours de la période comptable, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs, ou de diminutions de passifs, qui donnent lieu à des augmentations des capitaux propres autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres (4.25). Ils prennent la forme de (4.29) produits d'activités ordinaires (chiffre d'affaires, commissions, intérêts ...etc) ou de profits qui peuvent résulter ou non des activités ordinaires (4.30) et sont présentés séparément parce que sa connaissance est utile pour les décideurs (4.32) ;
- ∅ *Les charges* sont des diminutions d'avantages économiques au cours de la période comptable sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de prise en charge de passifs, qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres (4.25). Elles prennent la forme de pertes (4.34) aussi bien que des charges qui résultent des activités ordinaires, telles que les coûts commerciaux, les salaires ...etc. (4.33)

Concepts de capital et de maintien du capital

La réévaluation ou la réestimation des actifs et des passifs donne naissance à des augmentations ou à des diminutions des capitaux propres qui satisfont à la définition des produits et des charges

et qui ne sont pas incluses dans le compte de résultat mais dans les capitaux propres en tant qu'ajustements de maintien du capital ou réserves de réévaluation et ce, en vertu des concepts de capital et maintien du capital (4.36).

** Concepts de capital*

Le capital peut, cependant, être approché selon deux concepts différents (4.57), et d'où le choix doit être fondé sur les besoins des utilisateurs (4.58) :

- ∅ *Un concept financier*, où le capital est synonyme d'actif net ou de capitaux propres de l'entité, tels que l'argent investi ou du pouvoir d'achat investi et qui doit être adopté si les utilisateurs des états financiers se soucient d'abord du maintien du capital nominal investi ou du pouvoir d'achat du capital investi (4.58) ; ou
- ∅ *Un concept physique*, où le capital est considéré comme la capacité productive de l'entité, fondée, par exemple, sur les unités produites par jour, telle que la capacité opérationnelle et qui doit être adopté si le principal souci des utilisateurs est la capacité opérationnelle de l'entité, il faut utiliser un concept physique de capital (4.58).

** Concepts de maintien du capital et détermination du résultat*

Des définitions données auparavant sur les concepts du capital découlent les concepts suivants du maintien du capital (4.59) :

- ∅ *Maintien du capital financier*, c'est quand les actifs nets de la fin de la période, après déduction des distributions de bénéfices ou contributions des actionnaires, sont supérieurs aux actifs nets de début de la période ;
- ∅ *Maintien du capital physique*, c'est quand les capacités productives de la fin de la période, après déduction des distributions de bénéfices ou contributions des actionnaires, sont supérieurs aux capacités productives de début de la période.

- Comptabilisation des éléments des états financiers

Un élément est comptabilisé, c'est-à-dire incorporé dans le bilan financier ou dans le compte de résultat (4.37), quand il répond aux conditions suivantes :

La probabilité d'avantages économiques futurs

Tout d'abord quand il est probable que des avantages économiques futurs qui lui est lié iront à l'entité ou en sortiront (4.38). Ce concept se réfère au degré d'incertitude que les avantages économiques futurs associés à l'élément iront à l'entité ou en sortiront (4.40).

Fiabilité de l'évaluation

Et ensuite quand l'élément a un coût ou une valeur qui peut être évalué de façon fiable (4.38). Dans plusieurs cas, le coût doit être estimé. Donc l'utilisation des estimations raisonnables est une partie essentielle de la préparation des états financiers (4.41).

- Évaluation des éléments des états financiers

C'est l'étape qui consiste à déterminer le montant auquel un élément des états financiers sera comptabilisé (4.54). Ce qui implique le choix d'une convention d'évaluation parmi les suivantes (4.55) :

- ∅ *Le coût historique*, Les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou pour la juste valeur de la contrepartie donnée pour les acquérir au moment de leur acquisition. Les passifs sont comptabilisés pour le montant des produits reçus en échange de l'obligation, ou dans certaines circonstances pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on s'attend à verser pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité ;
- ∅ *Le coût actuel*, Les actifs sont comptabilisés pour le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qu'il faudrait payer si le même actif ou un actif équivalent était acquis actuellement. Les passifs sont comptabilisés pour le montant non actualisé de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie qui serait nécessaire pour éteindre l'obligation actuellement ;
- ∅ *La valeur de réalisation*, trésorerie qui pourrait être obtenu actuellement en vendant l'actif lors d'une sortie volontaire. Les passifs sont comptabilisés pour leur valeur de règlement, c'est-à-dire pour les montants non actualisés de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on s'attendrait à payer pour éteindre des passifs dans le cours normal de l'activité ;
- ∅ *La valeur actualisée*, Les actifs sont comptabilisés pour la valeur présente des entrées nettes futures de trésorerie que l'élément devrait générer dans le cours normal de l'activité. Les passifs sont comptabilisés à la valeur présente des sorties de trésorerie nettes futures que l'on s'attend à devoir consentir pour éteindre les passifs dans le cours normal de l'activité.

Après avoir présenté la mission de l'IFRS Foundation en soulignant ses finalités, ses objectifs, sa structure et le rôle de chaque partie de sa structure dans cette organisation ainsi que le cadre conceptuel qui sert de base pour la préparation des normes tout au long du processus de normalisation, nous allons essayer de mettre en exergue, tout au long de cette sous-section, ce processus en présentant le Mode opératoire, appelé aussi le Due Process, de l'IFRS Foundation.

3. LE DUE PROCESS (MODE OPERATOIRE)

Le processus de la normalisation comptable de l'IFRS Foundation, appelé aussi le "Due Process", sur lequel nous allons nous baser tout au long de cette sous-section, est un ensemble d'étapes élaborées pour préparer et publier les normes IFRS en vertu des dispositions de la constitution de l'IFRS Foundation ainsi que de son Cadre Conceptuel.

3.1.Principes fondateurs

Le Due Process est basé, en vertu des dispositions de la section 3 du *Due Process Handbook* sur les principes suivants :

3.1.1. Transparence

La transparence est assurée par un ensemble de points qui se répartissent en deux principales familles :

- Réunions publiques, vote et scrutin

L'IFRS Foundation a prévu plusieurs éléments, qui entre sous l'ongle de cette première famille, en vue de respecter le principe de transparence. En fait il s'agit de :

- ø Réunions ouvertes au grand public, dont ses membres doivent être des observateurs, et qui sont enregistrées et diffusées sur le site de l'IFRS Foundation et ce, lorsqu'il s'agit de questions techniques. Lorsqu'il s'agit de question autre que technique ou administrative l'IASB et l'IFRS Interpretations Committee se réservent le droit de tenir des réunions privées non ouverte au public (Paragraphe 3.2 ; Due Process Handbook);
- ø Avant les réunions de l'IASB et l'IFRS Interpretations Committee, le staff technique est tenu de développer des documents d'ordre technique dans le but de fournir les informations nécessaires à ces deux organes pour leur process de prise de décision (Paragraphe 3.7 ; Due Process Handbook). Ces documents doivent être communiqués à ces deux organes dans un délai de 10 à 14 jours avant la date de la réunion (Paragraphe 3.8 ; Due Process Handbook) mais dans certains cas, il est envisageable de communiquer lesdits documents dans un délai plus proche que celui cité auparavant (Paragraphe 3.9 ; Due Process Handbook), et au public, via le site de l'IFRS Foundation Paragraphe 3.11, Due Process Handbook).
- ø Il y a un minimum de vote requis pour les décisions importantes de l'IASB (paragraphe 3.14 ; Due Process Handbook). L'Annexe n°7 explicite le détail du présent paragraphe.
- ø Le vote, qui doit absolument respecter les conditions de l'Annexe n°7, se fait en dehors des réunions (paragraphe 3.22). Durant ces dernières l'IASB ou l'IFRS Interpretations

Committee prennent les décisions techniques qui se rapportent à aux questions de reconnaissance, mesure et publication (paragraphe 3.23) ;

- ø Un autre document est communiqué à une panoplie d'organes lorsqu'il s'agit d'un draft d'une proposition d'un exposé draft, une nouvelle norme ou des modifications de normes ou des interprétations, dénommé "*Draft for editorial review*" (paragraphe 3.31). Cependant, il ne s'agit pas d'une étape formelle dans le "*Due Process*" mais d'un document dans lequel les examinateurs sont sollicités pour donner leurs feedbacks sur le reflet du draft les décisions techniques de l'IASB (paragraphe 3.32).
- ø Le site web sert aussi d'outil indispensable pour assurer la transparence parce qu'il contient tous les documents nécessaires, à savoir les normes IFRS, les IFRIC, les Exposé Draft ...etc. dont l'accès est gratuit (paragraphe 3.36).

- *Sessions d'éducation, réunions privées de petits groupes et les membres de l'IASB choisis.*

En complément des réunions publiques l'IASB, quelques fois, organise des sessions d'éducation et des réunions de petits groupes (paragraphe 3.37) :

- ø Les sessions d'éducation sont des fois tenues avant les réunions de l'IASB pour donner aux membres de l'IASB la chance de clarifier des points et discuter les détails des approches ou désaccords avec le staff technique. Ces sessions sont ouvertes au public et obéissent aux mêmes principes de transparence que les réunions de prise de décision (paragraphe 3.38) ;
- ø Les membres de l'IASB peuvent se réunir pour discuter les questions techniques, des fois sous la demande du staff technique (paragraphe 3.39) ;
- ø Tous les membres, à la fois de l'IASB et de l'IFRS Interpretations Committee, sont responsables des décisions qu'ils prennent quant au développement et à la publication des normes et leurs interprétations (paragraphe 3.40).

3.1.2. Consultation juste et globale

L'IASB opère avec le principe selon lequel les consultations vastes avec les parties intéressées et affectées par les IFRS améliore la qualité de ces normes (paragraphe 3.41) :

- ø Il y a des étapes que l'IASB ainsi que l'IFRS Interpretations Committee suivent avant de publier une norme ou son interprétation. Ces étapes sont considérées comme étant les garanties minimales pour protéger l'intégrité du processus de normalisation. Et se présentent ainsi (section 3.43) :

- (a) Débattre sur les propositions lors d'une ou plusieurs réunions publiques ;
 - (b) Exposer pour les commentaires du public un draft des propositions des nouvelles normes ou une modification majeure ;
 - (c) Prendre en considération les commentaires du public ;
 - (d) Examiner si les propositions doivent être exposées une nouvelle fois ;
 - (e) Rapporter à l'IFRS Advisory Council le programme technique ;
 - (f) Ratification des interprétations par l'IASB.
- ∅ D'autres étapes peuvent être envisageables mais qui n'ont pas un caractère obligatoire, à savoir (paragraphe 3.44) :
- (a) Publier des documents de discussion ;
 - (b) Etablir des organes consultatifs ;
 - (c) Organiser des audiences publiques ;
 - (d) Entreprendre des travaux de terrain.
- ∅ Si l'IASB ne suit pas les étapes facultatives, telles que stipulées sur le paragraphe 3.44 de l'IASB Due Process, il sera astreint à se justifier auprès du DPOC (Due Process Oversight Committee) (paragraphe 3.45) ;
- ∅ L'IASB est responsable de la production de normes comptables destinées aux investisseurs et autres participants dans le marché en leur fournissant les informations en relation avec l'allocation des ressources et autres décisions économiques (paragraphe 3.46). Dans ce sens, l'IASB doit déployer des efforts supplémentaires, vu que cette cible est sous-représentée, pour consulter les avis de cette cible à travers des questionnaires, des réunions privées ...etc. (paragraphe 3.47) ;
- ∅ L'IASB implique aussi les normalisateurs nationaux et régionaux en entreprenant des programmes de recherches, en guidant l'IASB sur les priorités...etc. (paragraphe 3.49 à 3.51) ;
- ∅ L'IASB prend des conseils d'ordre stratégique de l'IFRS Advisory Council lorsqu'il s'agit d'agenda technique, des priorités des projets, de publication des projets ...etc. (paragraphe 3.53 à 3.57) ;
- ∅ Il prend aussi l'avis des régulateurs des marchés financiers, vu que l'IASB est responsable de produire des normes qui sont de nature exécutoire (paragraphe 3.54) et ce, en maintenant un dialogue avec ces organes (paragraphe 3.55) ;

- ∅ Les organes consultatifs sont aussi impliqués dans le processus vu que l'IASB fixe pour chaque projet un organe consultatif considéré comme étant un spécialiste ou un expert en vue de fournir à l'IASB des informations pratiques (paragraphe 3.58) ;
- ∅ Les lettres de commentaires jouent un rôle très important dans le processus de délibérations, parce qu'elles fournissent des publiques et enrichies à des consultations formelles (paragraphe 3.64) en se basant sur la force d'analyse ainsi que sur les preuves fournies l'IASB prend en considération les réponses des lettres de commentaires (paragraphe 3.66) ;
- ∅ Les travaux empiriques ou du terrain constituent un outil qui permet à l'IASB de mieux comprendre la manière avec laquelle une proposition pourrait affecter ceux qui l'utilisent ou l'appliquent (paragraphe 3.67). Ils peuvent être sous forme de visites one-to-one, des interviews avec des préparateurs, auditeurs, régulateurs ou investisseurs, mais aussi sous forme de workshops ou expérience pratiques pour savoir comment la norme pourrait être interprétée ou appliquée (paragraphe 3.68) ;
- ∅ L'IASB, souvent, tient des audiences publiques dans le but d'entendre et d'échanger avec les organisations intéressées. Il peut être sous forme de tables rondes, réunions et discussion (paragraphe 3.72).

3.1.3. Responsabilité

Les exigences de l'IASB vis-à-vis de ce principe fondateur se répartissent sur deux volets principaux :

- ∅ L'analyse d'effet, par laquelle l'IASB est tenu d'évaluer et partager les effets de l'implémentation de la proposition d'une nouvelle exigence. Le Due Process entend dire par effet les éventuels coûts et avantages déclinés de la proposition (paragraphe 3.73). Cependant, cette évaluation ne requiert pas une quantification de l'effet (paragraphe 3.76) ;
- ∅ Les bases pour les conclusions expliquent le raisonnement derrière les décisions prises eu regard le développement ou le changement d'une norme. Elles incluent aussi les réponses aux lettres de commentaires reçues par l'IASB (paragraphe 3.77).

3.2. Le programme du travail technique

Le programme technique du travail de l'IASB constitue la suite des projets que l'IASB est l'IFRS Interpretations Committee gèrent. Ledit programme concerne les projets qui sont à quelques étapes près de leur publication par l'IASB (paragraphe 4.1).

Il inclut toute une panoplie d'activités à savoir : La recherche, l'implémentation, la maintenance et la revue post-implémentation des IFRS, mais aussi les mises-à-jours et révisions du cadre conceptuel et les initiatives d'éducation et la Taxonomie IFRS (paragraphe 4.2). Les points suivants fournissent des éléments sur quelques procédés :

- ∅ Le programme quinquennal de consultation de l'IASB, dont ce dernier est obligé de le faire tous les cinq ans sous forme de Demande d'information adressé au public (paragraphe 4.3). En plus de ce procédé, le programme doit être complété par une consultation auprès de l'IFRS Advisory Council (paragraphe 4.4) ;
- ∅ Le programme de recherche a pour objectif l'analyse des éventuels problèmes liés au Reporting financier en collectant des preuves sur la nature et l'importance des lacunes perçues et évaluant les manières potentielles pour améliorer le Reporting financier (paragraphe 4.7).

3.3. Projet des normes

Pour considérer un projet en tant que tel, l'IASB et l'IFRS Interpretations Committee requière le développement d'une proposition ou une évaluation des critères, qui seront présentés par la suite, spécifiques au projet en question (paragraphe 5.1) et ce, dans l'objectif d'aider l'IASB à mieux gérer ses ressources et ses priorités (paragraphe 5.2).

Les critères sur lesquels l'IASB se basent pour ajouter un sujet à son programme de travail est premièrement le besoin des utilisateurs vis-à-vis du sujet en question et deuxièmement c'est en rapport avec le cout de préparation.

En fait, l'IASB considère les critères suivants pour décider sur le besoin des utilisateurs vis-à-vis du sujet sont les suivants (paragraphe 5.4) :

- ∅ S'il existe une déficience du sujet par rapport à l'information financière ;
- ∅ L'importance de la question pour ceux qui utilisent l'information financière ;
- ∅ Les types d'entités affectées par le sujet ainsi que les juridictions concernées ;
- ∅ Combien le sujet en question est récurrent et sensible pour les entités concernées.

Cependant, l'IASB ne doit sélectionner le sujet qu'après avoir pris en considération les recherches scientifiques qui l'ont déjà traité (paragraphe 5.5.) et que les améliorations faites sur le Reporting financier doivent absolument être supérieure au cout (paragraphe 5.7).

3.4. Normes nouvelles ou changements majeures des normes

3.4.1. L'exposé-sondage

La première étape par laquelle commence le dernier jalon de reconnaissance du projet de la norme en tant que norme applicable est celui que l'on dénomme l'Exposé-sondage (the Exposure Draft), qui est une étape obligatoire (paragraphe 6.1), par lequel l'IASB invite le public pour consultation en soulignant les problématiques les plus importantes (paragraphe 6.3). Ce document prend la même forme d'une norme définitive à la différence de deux principaux points (paragraphe 6.2) :

- ∅ Premièrement, les bases pour conclusions sont rédigées pour expliquer le raisonnement derrière la proposition ; et
- ∅ Deuxièmement, les modifications conséquentes doivent être présentées en détail comme si elles étaient présentées dans la version finale de la norme.

Dans le cas normal, l'IASB permet une période de 120 jours pour commenter un exposé-sondage. Par ailleurs, quand il s'agit d'un projet urgent ou limité, l'IASB peut limiter la période à 30 jours (paragraphe 6.7).

Cependant, et dans le cas de circonstances exceptionnelles, et seulement après avoir notifié et pris l'aval des Trustees, l'IASB peut se contenter d'une période inférieure à 30 jours (paragraphe 6.8).

A l'issue de ce process, si l'IASB est satisfait, le staff technique prépare l'exposé sondage pour vote (paragraphe 6.9) et pour publication, selon le canal qu'il considère pertinent (paragraphe 6.1).

3.4.2. Prise en compte des commentaires reçus et des consultations

Au terme de la période, l'IASB révisé les commentaires reçus, après que le staff technique en a fait un résumé synthétique des lettres de commentaires, ainsi que les résultats obtenus des autres consultations, telle que la consultation des investisseurs (paragraphe 6.19).

L'IASB peut compléter ce travail en vue d'explorer de nouvelles pistes ou de collecter de nouveaux commentaires et suggestions par des travaux empiriques, des audiences publiques et des tables-rondes.

L'IASB est aussi tenu de consulter le "Advisory Council" et garder le contact avec les organes consultatifs (paragraphe 6.21).

Lorsque l'IASB parvient à atteindre l'accord général sur les questions techniques et a évalué les effets de la norme, le staff techniques présente un document qui résume les étapes suivies

pour développer la norme, réaffirme pourquoi l'IASB a décidé de ne pas faire recours à un autre organe consultatif et évalue si la proposition peut être finalisée ou fera l'objet d'un Réexposé-sondage (paragraphe 6.22).

Si l'IASB est satisfait de ces trois points, il vote pour que le staff technique prépare la norme pour vote par voie de scrutin (paragraphe 6.23) en informant le DPOC de sa décision de passage de la norme à cette l'étape en expliquant pourquoi la norme n'a pas fait l'objet d'un Réexposé-sondage (paragraphe 6.24).

Les critères de ce dernier se présentent ainsi (paragraphe 6.25):

- ∅ Identifier de nouvelles questions qui ont émergé des lettres de commentaires et qui n'ont pas été relevé auparavant ;
- ∅ Evaluer les preuves prises en considération ;
- ∅ Déterminer si les parties concernées ont bien cerné les questions, implications et effets des nouvelles exigences ;
- ∅ Considérer si les points de vue ont été ventilés pertinemment dans l'exposé-sondage et adéquatement discutés et révisés dans les bases pour conclusions.

3.4.3. La finalisation de la norme

Les points obligatoires d'une norme sont (paragraphe 6.30) :

- ∅ Les principes et le guide d'application ;
- ∅ Les termes définis ;
- ∅ Les paragraphes relatifs à la date d'effet et de transition.

Une norme est souvent accompagnée de modifications à d'autres normes qui sont la conséquence des nouvelles dispositions de la nouvelle norme. On parle alors de modifications conséquentes (paragraphe 6.31).

Une norme est aussi accompagnée par des documents supplémentaires qui ne font pas partie de l'intégralité de la norme (6.32) :

- ∅ Table de matières ;
- ∅ Introduction ;
- ∅ Les bases pour conclusions (en prenant en considération l'Analyse des effets) ;
- ∅ Les opinions dissidentes.

Une norme a une date d'effet, fixée dans le but de permettre aux juridictions d'avoir le temps nécessaire pour incorporer la norme dans son système juridique et permettre à ceux qui appliquent les IFRS de mieux se préparer (paragraphe 6.36).

3.4.4. La publication de la norme

Avant la publication de la norme, le staff technique décide du canal de communication le plus pertinent et qui doit être accompagné par un communiqué de presse (paragraphe 6.37). La publication doit être aussi accompagnée par un “Résumé du projet” et d’un état de Feedback (paragraphe 6.38).

Un guide pratique peut être aussi publié avec la norme, quoiqu’il n’est pas obligatoire, quand l’IASB juge qu’il est nécessaire de le faire vu qu’il améliore le Reporting financier (paragraphe 6.39).

L’IASB et le staff technique organisent des réunions avec les parties intéressées dans le but de comprendre les questions non prévues et qui ont émergé de l’implémentation pratique de la norme et ses effets potentiels (paragraphe 6.40).

Par le biais d’Initiative d’éducation, l’IFRS Foundation produit des supports éducationnels relatifs à aux IFRS en incluant des présentations pour des conférences, des guides pratiques ...etc. qui accompagnent, mais ne font pas partie des IFRS (paragraphe 6.42).

3.4.5. La revue post-implémentation

L’IASB est tenu de faire une revue post-implémentation de chaque nouvelle norme ou modifications majeures après 2 ans de la date d’application de la norme. Généralement, elle varie entre 30 à 36 mois après la date d’effet (paragraphe 6.52). Cette revue passe par deux principales étapes : premièrement, l’identification et l’évaluation des questions à examiner via des consultations publiques par le biais de Demande d’informations. Et deuxièmement, la présentation des points issus de la première étape ainsi que des consultations avec les autres organes, et la mise en place de la démarche à suivre (paragraphe 6.54).

En épilogue, nous avons bien vu que la normalisation comptable internationale a toujours était liée à la logique des marchés financiers. Et que ce ne fut qu’après la reconnaissance de l’IOSCO des normes de l’IASC que ce dernier a gagné en légitimité eu égard les normalisateurs nationaux, ce qui l’a poussé à se structurer davantage en 2001 pour constituer l’IFRS Foundation, qui sera régi par un nouveau Cadre conceptuel et un Due Process respectant plusieurs principes de transparence et consultation juste et globale

La question qui se pose alors est de savoir si l’IFRS Foundation en développant les IFRS simplifiées a suivi rigoureusement ce Due Process et a respecté au mieux ses principes fondateurs et ce, pour savoir si cette norme s’apparente aux autres normes IFRS dans le but majeur d’évaluer intrinsèquement de son adoptabilité à l’échelle nationale.

SECTION 2 : LES IFRS SIMPLIFIEES

“ [...] ce qui peut être accompli par des principes en petit nombre ne se fait pas par des principes plus nombreux ”

Thomas d'Aquin, (1225-1274)

Durant la section précédente, nous avons passé en revue la manière avec laquelle la normalisation comptable internationale s'est développée tout au long de ce dernier siècle en mettant en exergue le lien qu'elle a eu avec le développement des marchés financiers et nous avons aussi montré où en est-elle actuellement, en présentant la structure du normalisateur comptable international, l'IFRS Foundation, ainsi que sa mission, ses objectifs et son fonctionnement. Ensuite, nous avons aussi présenté le Due Process de cet organisme qui, en vertu de ses dispositions, abouti à des normes répondant à un cadre conceptuel qui prône la transparence, la consultation juste et globale et la responsabilité.

Durant cette deuxième section nous allons donc essayer de positionner les IFRS simplifiées au sein de ce dispositif international afin de mieux les présenter. Et ensuite nous allons essayer de relever ses principales spécificités techniques en comparaison avec les IFRS complètes, pour savoir s'il s'agit bien d'une version simplifiée desdites normes ou bien ce n'est pas nécessairement le cas et en même temps les comparer avec le Code Général de la Normalisation Comptable Marocain pour asseoir son ingéniosité eu égard le système comptable marocain.

Les conclusions de cette section serviront à répondre si les IFRS simplifiées peuvent être considérées (ou pas) comme étant une norme sans grande importance ou pas de la normalisation comptable internationale.

1. DEVELOPPEMENT DES IFRS SIMPLIFIEES

Le développement des IFRS simplifiées a vu le jour à l'an 2000 dans le rapport de transition qu'a transmis l'IASC à l'IASB et sur lequel une forte demande relative à une version spécifique des Normes d'information financière pour les petites entreprises a été soulignée et à laquelle l'IASB n'a pas tardé à donner suite en lançant en 2001 le projet d'élaboration de normes comptables adaptées aux PME. L'IASB a mis en place un groupe de travail composé d'experts pour des besoins de conseils sur les différentes problématiques et solutions envisageables. Ainsi, durant des réunions publiques tenues entre fin 2003 et début 2004, l'IASB a constitué des avis préliminaires et provisoires sur l'approche à suivre dans l'élaboration de ladite norme en vérifiant sa validité en l'appliquant à plusieurs normes IFRS.

1.1. Du document de réflexion à l'exposé-sondage

1.1.1. Document de réflexion

Durant le mois de Juin 2004, l'IASB a publié un document de réflexion sur l'approche à suivre pour l'élaboration de l'IFRS pour PME en vue d'inviter le public à émettre des commentaires et ce, en énonçant principalement les questions relatives à l'utilité d'une telle norme, ses objectifs, sa cible, en cas d'omission d'une problématique la manière avec laquelle l'entité va la résoudre, la manière avec laquelle cette norme est supposée être élaborée et finalement si l'éventuelle norme sera basée sur les concepts et principes des full IFRS ou bien qu'ils doivent faire l'objet de modifications.

L'IASB a reçu 120 réponses et qui ont fait l'objet d'un examen des problématiques soulevées par les personnes ayant répondu et ce, lors des réunions publiques tenues ultérieurement en 2004. L'IASB, par conséquent, a pris des décisions provisoires sur la façon selon laquelle cette norme doit être développée.

1.1.2. Questionnaire sur la comptabilisation et l'évaluation et tables rondes publiques

L'un des points qui a attiré l'attention des personnes ayant répondu au Document de réflexion est celui de la nécessité de simplifications en matière de comptabilisation et d'évaluation. Ceci a poussé l'IASB, vu qu'il avait besoin d'une information complémentaire pour évaluer les simplifications possibles, à tenir des tables rondes avec les préparateurs et les utilisateurs des états financiers des PME pour discuter de modifications possibles des principes de comptabilisation et d'évaluation et ce en vue d'émettre un questionnaire pour identifier les problèmes à discuter dans ces tables rondes.

L'IASB a reçu 101 réponses à ce questionnaire, ayant pour objectif de déceler les domaines de simplifications ainsi que les sujets à omettre lors de la préparation de l'IFRS pour PME vu qu'ils sont peu pertinentes eu égard du contexte des PME.

Ces réponses ont fait l'objet de discussions avec le Standard Advisory Council et le groupe du travail, en Juin 2005, et avec les normalisateurs comptables mondiaux, en Septembre 2005, ainsi qu'aux tables rondes publiques tenues en Octobre 2005 avec l'IASB et 43 groupes pendant deux jours.

1.1.3. Délibérations du Conseil précédant l'exposé-sondage

Le groupe de travail de sa part a tenu une réunion en Juin 2005 pour préparer un ensemble de points à présenter à l'IASB et ce, en vue de les inclure dans l'exposé-sondage. Ce qui a poussé l'IASB à prendre des décisions provisoires sur les dispositions à inclure dans l'exposé-sondage en se basant sur les points présentés par le groupe de travail ainsi que les résultats des tables rondes, des questionnaires ...etc.

En Janvier 2006, l'équipe technique a présenté une version préliminaire de l'exposé-sondage, qui a, elle-même, fait l'objet d'une re-examen par le groupe du travail pour présenter un rapport sur ses recommandations à soumettre à l'IASB.

Les délibérations sur la version définitive de l'exposé-sondage ont commencé en Février 2006 et se sont prolongé sur toute l'année 2006, en présentant dans chaque réunion une version révisée de l'exposé-sondage à partir de Mai. Entre Juillet de la même année jusqu'à la publication de l'exposé-sondage en Février 2007, trente et une réunions publiques ont été tenues.

Pour informer davantage les mandants et ce pour un souci de planification de leurs réponses, l'équipe technique a publié, sur le site de l'IFRS Foundation, une version provisoire de l'exposé-sondage en Août 2006, suivie par la publication de sa version révisée en Novembre de la même année.

1.1.4. Exposé-sondage

L'exposé-sondage, sous sa version définitive a été publié en Février 2007, et ce pour collecter des commentaires du public sur les dispositions proposées de l'IFRS pour PME, qui est une norme simplifiée et indépendante des full IFRS mais aussi adaptées aux petites entreprises non cotées.

En effet, cette norme trouve sa source dans les full IFRS mais avec des modifications ayant pour principal but de fournir des informations aux utilisateurs des états financiers des PME

tout en prenant en considération le rapport coûts-avantages. Ces simplifications peuvent être catégorisées selon cinq familles :

- ∅ Exclusion de certains sujets des full IFRS car généralement ils ne concernent pas les PME. A noter que l'exposé-sondage a prévu que si une entité se trouve devant une situation non comprise par l'IFRS pour PME mais incluse dans les full IFRS, ladite entité est obligé de s'aligner sur les dispositions des IFRS complètes ;
- ∅ L'exposé-sondage ne comprend que les options les plus simples, quoique d'autres IFRS prévoient d'autres options. Cependant, l'entité a la possibilité de choisir une option par celle des IFRS complètes, autre que celle proposée par l'IFRS pour PME ;
- ∅ Simplifications en matière de principes de comptabilisation et d'évaluation des actifs, passifs, produits et charges ;
- ∅ Un volume d'information sensiblement moins important que les full IFRS ;
- ∅ Simplification de la version du projet.

Parallèle à l'exposé-sondage, une série de publications ont été faite par l'IASB dans le but d'aider les parties concernées à mieux cerner les dispositions proposées par la norme. Notamment, avec la publication d'un guide d'application composé d'un ensemble d'exemples des états financiers et d'une liste des informations à fournir en invitant le public à fournir des commentaires ou la publication d'une base des conclusions expliquant le raisonnement de l'IASB pour aboutir aux conclusions de l'exposé-sondage ainsi qu'une synthèse technique pour aider les mandants à mieux comprendre les bases des propositions.

Initialement la date butoir a été fixée pour le 30 septembre 2007 mais l'IASB a jugé nécessaire de prolonger la durée au 30 Novembre 2007, principalement suite à la demande des participants aux tests terrain.

1.1.5. Tests terrain

Les tests de terrain se sont déroulés avec 116 entités de 20 pays en impliquant les normalisateurs nationaux ainsi que d'autres personnes. Ce groupe d'entreprise a été composé à raison de 35% d'entreprises employant moins de 10 salariés à plein temps et 35% employant entre 11 et 50 salariés à plein temps. Plus de la moitié des entités échantillonnées avaient contracté des emprunts bancaires (ou bénéficient de découverts importants) et un tiers de ces entités développe ses affaires à l'international.

Les objectifs des tests des terrains sont :

- ∅ Evaluer si les volontaires n'ont pas trouvé des difficultés quant à la compréhension et l'intelligibilité des dispositions de l'exposé-sondage ;

- ∅ Identifier l'adéquation du champ d'application des sujets couverts ;
- ∅ Evaluer la charge d'application du projet de la norme ainsi que l'impact des propositions ;
- ∅ Evaluer le choix des méthodes comptables faits par les volontaires du test ainsi que tout problème relatif à l'application de la norme ; et
- ∅ Evaluer l'adéquation du guide d'application.

Une liste de contrôle de conformité relative aux dispositions de la norme, conçue par un cabinet de comptabilité internationale, a été publiée dans le but d'assister les volontaires du test de terrain à appliquer l'exposé-sondage.

Un questionnaire a été publié par la suite en Juin 2007 en demandant aux entités participantes au test du terrain de :

- ∅ Fournir des informations concernant leurs besoins et leurs obligations en terme de communication financière ;
- ∅ Soumettre leurs états financiers selon le dispositif comptable en vigueur ;
- ∅ Retraiter pour l'année soumise les états financiers des entités participantes selon les dispositions de l'exposé-sondage ;
- ∅ Répondre à des questions dont la finalité est de détecter les problèmes liés à l'application de l'exposé-sondage

Après, un rapport sur les résultats des tests du terrain a été établi et communiqué à l'IASB dont le principal facteur souligné qui influence les types de problème identifiés est celui de la nature et la portée des écarts entre l'exposé-sondage et le dispositif comptable existant de l'entité.

Ainsi, trois principales difficultés ont été relevées, à savoir :

- ∅ La difficulté de faire des réévaluations annuelles aux actifs et passifs et ce, vu l'absence des marchés actifs ;
- ∅ Des difficultés quant à la nature, le volume et la complexité de certaines informations à fournir ;
- ∅ Le renvoi aux full IFRS quand il s'agit de certaines options disponibles et ce, parce que la plupart des entités appliquent déjà les full IFRS ou un dispositif comptable proche.

1.2.Des réponses à l'exposé-sondage à la version finale

1.2.1. Réponses à l'exposé-sondage

L'IASB a reçu 162 réponses sur l'exposé-sondage sont les principales questions qui ont été soulevées se présentent ainsi :

- ∅ La nécessité de rendre la norme IFRS pour PME une norme autonome et indépendante des full IFRS. Cela entend dire la suppression de toute référence croisée avec les full IFRS ;
- ∅ Au lieu que la norme contienne que les options simplifiées, elle doit aussi contenir celles des full IFRS, sans référence croisée ;
- ∅ Simplification des obligations en matière des informations à fournir ;
- ∅ La pertinence de l'exposé-sondage pour les micro-entités (celles employant moins de 10 salariés), les petites entités cotées et les entités agissant à titre fiduciaire ;
- ∅ Limitation des évaluations à la juste valeur premièrement aux circonstances dans lesquelles un prix de marché est coté ou aisément déterminable sans coût ni effort excessifs et deuxièmement à tous les produits dérivés ;
- ∅ La nécessité d'un guide d'application ;

Et d'autres commentaires relatifs à la simplification des dispositions de certaines sections spécifiques et qui traitent des sujets bien déterminés à savoir :

- ∅ La consolidation des comptes ;
- ∅ L'amortissement du goodwill et d'autres immobilisations à durée d'utilité indéterminée ;
- ∅ Les instruments financiers ;
- ∅ Les dispositions concernant les états des flux de des flux de trésorerie et des variations des capitaux propres ;
- ∅ Les évaluations de perte de valeur ;
- ∅ Les évaluations de contrats de location-financement ;
- ∅ Les paiements fondés sur des actions ;
- ∅ Les avantages du personnel ;
- ∅ Les impôts sur le résultat.

1.2.2. Nouvelles délibérations du Conseil sur les propositions de l'exposé-sondage

Après la réception des réponses sur l'exposé-sondage l'IASB a tenu 13 réunions publiques entre mars 2008 et avril 2009 pour délibérer à propos de l'avancement du projet. En effet, durant la première réunion et celle qui l'a suivie l'équipe technique a présenté successivement une synthèse des questions relevés de l'exposé-sondage et des tests du terrain.

En mai 2008, le groupe de travail a présenté une synthèse de ses recommandations concernant chacune des sections, autres que celles des informations à fournir dont la synthèse a été présentée en juillet de la même année.

L'IASB a amorcé l'étape des nouvelles délibérations en mai 2008 concernant les points relevés de l'exposé-sondage et des tests de terrain, à savoir les questions relatives au champ d'application, aux principes d'évaluation et de comptabilisation ainsi que la présentation de l'information financière. Ces délibérations se sont poursuivies jusqu'à février 2009 pour inclure de nouvelles dispositions.

En mai 2009, l'IASB a conclu, après examen des changements apportés au cours de ces nouvelles délibérations et vertu des dispositions du Manuel des procédures relatives aux besoins de procéder à un ré-exposé-sondage, que les changements apportés ne nécessitaient pas un nouvel exposé-sondage.

Outre les consultations avec le groupe de travail et l'équipe technique, l'IASB a discuté le projet avec l'Advisory Council durant sept réunions. Le projet a fait l'objet aussi de discussions lors des assemblées générales annuelles des normalisateurs nationaux entre 2003 et 2008.

1.2.3. Programme spécial de sensibilisation

L'IASB a reconnu que plusieurs parties prenantes des PME n'avaient pas participé aux procédures établies par l'IASB, dont les banquiers, les auditeurs ...etc. C'est ainsi, qu'il a eu l'idée de tenir un programme de sensibilisation à toutes les parties concernées en vue de les encourager à se familiariser avec l'IASB.

Le programme a occasionné des présentations lors de 104 conférences et tables rondes dans 40 pays, dont 55 présentations après l'exposé-sondage, l'équipe technique a aussi tenu deux web-conférences pour expliquer les points de l'exposé-sondage qui ont réunie 1000 inscrits.

1.2.4. Principales modifications formant la version définitive

Suite aux nouvelles délibérations apportées à l'exposé-sondage les principales modifications sont les suivantes :

- Ø Rendre la norme autonome en supprimant 22 des 23 références croisées aux full IFRS. La seule référence qui reste c'est celle de l'option de choisir, et non pas l'obligation, de respecter l'IAS 39 (Instruments financiers : comptabilisation et évaluation) plutôt que les deux sections de l'IFRS pour PME relatives aux instruments de paiement ;
- Ø Éliminer les choix complexes et compléter les commentaires sur ceux restant en supprimant les références croisées ;
- Ø Omettre les sujets que les typiques PME sont peu susceptibles de rencontrer ;
- Ø Ne pas anticiper les éventuels changements apportés aux IFRS ;
- Ø S'aligner sur les dispositions de l'IAS 1 pour la première application de la norme ;

- ø Autoriser plusieurs méthodes de comptabilisation pour tout ce qui concerne les titres de participation plutôt qu'une seule méthode ;
- ø Subdiviser la section 11 de l'exposé-sondage en deux sections distinctes et clarifier le fait que la méthode du coût amorti s'applique à presque tous les instruments financiers de base détenus ou émis par les PME ;
- ø Si la juste valeur ne peut être évaluée fiablement pour la dépréciation d'un instrument de paiement il est opportun de l'évaluer à son coût ;
- ø Éliminer le choix de la consolidation proportionnelle pour les participations dans des entités contrôlées conjointement ;

Et d'autres modifications, à voir plus en détail sur la section BC34 des bases pour conclusions de l'IFRS pour PME à partir du point (k) jusqu'au point (hh).

1.3. La révision initiale complète aboutissant aux amendements de 2015

En publiant l'IFRS pour PME en 2009, l'IASB a fixé un plan pour la révision de la norme et ce, en vue d'évaluer l'expérience des entités qui ont implémenté l'IFRS pour PME et vérifier s'il y a besoin d'en effectuer des modifications.

Même si les juridictions n'ont pas commencé à appliquer la norme dans une date fixe, en 2010 plusieurs juridictions l'ont implémenté et par conséquent l'IASB a décidé de commencer cette première révision à partir de 2012.

1.3.1. Document de réflexion

Considérée comme étant la première étape dans cette première révision de l'IFRS pour PME, l'IASB a publié un document de réflexion, qui a été développé conjointement avec le SMEIG, en Juin 2012.

L'objectif de ce document est de demander l'avis des entités ayant implémenter l'IFRS pour PME, des utilisateurs de l'information financière préparée selon l'IFRS pour PME et toute autre partie impliquée sur le nécessité, ou pas, de faire des modifications sur la norme, et le cas échéant quel type de modifications.

L'IASB a reçu 89 lettres de commentaire, dont le détail de la synthèse a été présenté aux membres du SMEIG dans leur réunion du 13 février 2013 et à l'IASB dans l'agenda papers dans leurs réunions de Mars-Mai 2013.

1.3.2. L'exposé-sondage

En octobre 2013 l'IASB a publié un nouvel exposé-sondage des amendements proposés de la norme IFRS pour PME. Ayant pris en considération les points relevés par les lettres de commentaire ainsi que le fait que ladite norme reste encore nouvelle, en comparaison avec d'autres, l'IASB a décidé que les modifications qui seront faites sur la norme seront minimales et relativement limitées.

En total, l'IASB a proposé 57 modifications dans l'exposé-sondage. A l'exception des modifications proposées en section 29, chaque amendement individuel n'a touché qu'une petite parcelle de la norme. D'autant plus que la plupart des amendements se font qu'éclaircir les dispositions existantes ou ajouter des guides de support au lieu de proposer des changements de fonds.

L'IASB a reçu 57 lettres de commentaire dont le détail a été fourni à l'IASB dans leur réunion de Mai 2014 et au SMEIG dans leur réunion de Juillet 2014. Entre Mars et Mai 2014, l'équipe technique a tenu des audiences publiques avec les fournisseurs des capitaux financiers aux PME dans le but de conforter les points relevés des lettres de commentaires.

1.3.3. Les recommandations du SMEIG

En février 2013, les membres du SMEIG se sont rencontrés dans le but de discuter les commentaires reçus des lettres des commentaires du document de réflexion et de préparer un rapport de recommandations contenant les éventuels changements qu'ils proposent à l'IASB.

En Juillet 2014, le SMEIG a aussi pris en considération les réponses à l'exposé-sondage et a élaboré un deuxième rapport des recommandations sur la base de ces réponses à présenter à l'IASB.

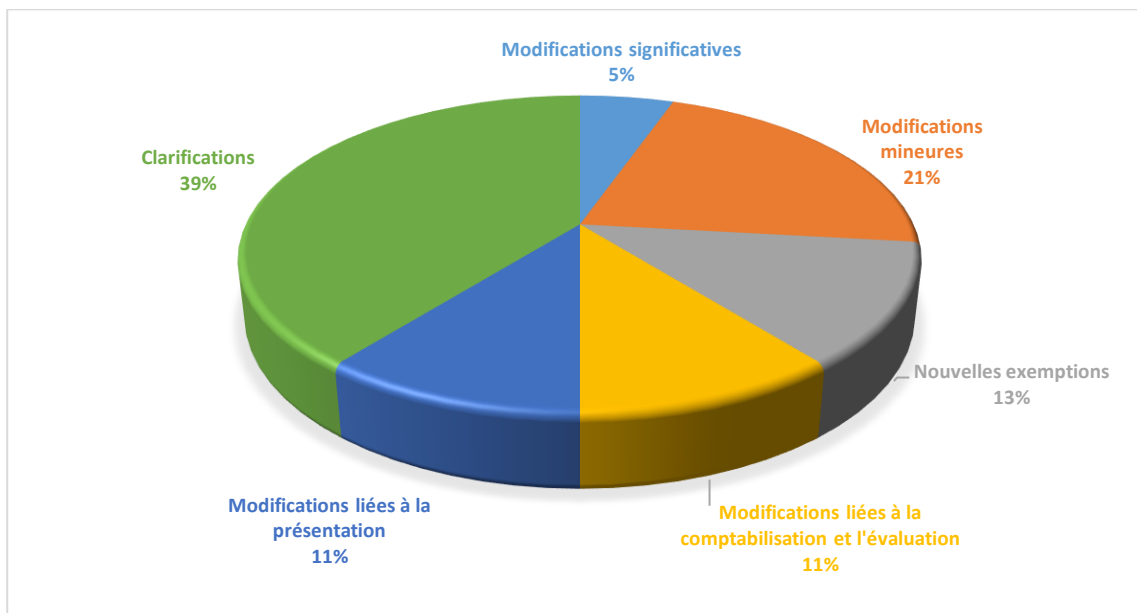
La plupart de ces recommandations, que ça soit dans le premier rapport ou dans le deuxième, ont reçu l'approbation de presque la globalité des membres du SMEIG, à l'exception de celle de la réévaluation des immobilisations corporelles qui a connu une divergence d'avis très apparente entre les membres du SMEIG.

1.3.4. Les amendements de la révision initiale de la norme

A l'issue du processus de révision de la norme IFRS pour PME, l'IASB a fait 56 modifications sur la norme qui se répartissent selon les types de la figure n°5, et dont les plus significatives, aux yeux de l'IASB, ne constituent que 5% du total des amendements, à savoir :

- ∅ Possibilité, sous forme d'option, de réévaluer les immobilisations corporelles à a juste valeur ;
- ∅ Alignement avec les principales dispositions relatives à l'évaluation et la comptabilisation de l'impôt différé selon l'IAS 12 ;
- ∅ Alignement avec les principales dispositions relatives à l'exploration et l'évaluation des actifs sous forme de ressources minérales selon l'IFRS 6.

Figure 5 : Répartition des nouveaux amendements de 2015 de l'IFRS pour PME



Source : *Elaboré par l'auteur*

Comme nous venons de voir, les IFRS simplifiées ont passé par plusieurs étapes pour aboutir à sa version définitive qui entre en vigueur à partir du 1^{er} Janvier 2017. Cependant, l'IASB n'a pas rigoureusement respecté les principes, tant prônés par ses statuts, de totale transparence et consultation juste et globale puisqu'il s'est permis dans quelques étapes du processus de prendre des décisions indépendamment des instances qui le soutiennent, telle que la décision de ne pas changer les principes d'évaluation et de comptabilisation des full IFRS, que si on ne lui a pas exercé de pression, il allait les garder sans consultations publiques.

Par ailleurs, ladite norme présente plusieurs simplifications en comparaison avec les full IFRS mais aussi il présente des aspects sophistiqués de la comptabilisation des éléments de la situation financière ainsi que ceux du résultat surtout en comparaison avec le Code Général de la Normalisation Comptable Marocain.

2. SPECIFICITES PAR RAPPORT AUX “FULL IFRSs”

Après tout un processus de développement des IFRS simplifiées, qui a passé par le premier document de réflexion, exposé-sondage, questionnaires et réunions et tables rondes en consultation avec les organes consultatifs ainsi que le public pour aboutir à une première version publiée en 2009, qui a elle-même fait l’objet d’une révision en 2013, passée aussi par quasiment les même étapes que celle de 2009, et ce pour aboutir en 2015 à une version contenant quelques amendements majeurs en comparaison avec celle d’avant.

Au niveau international, les Citations Classics ou les articles les plus pertinents et avec le plus d’impact sur cette norme n’ont pas fourni une étude comparative entre cette norme et un dispositif comptable national (Benhayoun et Marghich, 2017).

Nous constatons par ailleurs que seulement quelques travaux de recherche ont étudié cet aspect. Pour évaluer ce constat, nous avons lancé une requête sur le logiciel Publish or Perish (PoP) de Harzing ¹⁸ en vue de recenser la globalité des articles ayant traité cet aspect jusqu’à la date de rédaction de notre thèse, avec comme mot-clé “IFRS for SMEs comparison”. Les résultats de cette requête recensent un total de 9 articles dont 2 sont considérés comme étant pertinents, selon l’indice de classement de (PoP).

Le premier est publié sur le *Skattenytt akademisk årsskrift* intitulé “ SPECIFIC ACCOUNTING RULES FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTITIES : THE IFRS FOR SMES-STANDARD OF THE IASB IN COMPARISON TO THE PROPOSED SWEDISH ACCOUNTING STANDARDS FOR SMES” (Kirsch et Olsson, 2011) qui ont comparé la norme IFRS pour PME avec les normes suédoises pour PME.

Quant au deuxième article publié sur le *Journal of International Business Research* qui s’intitule “ A COMPARISON OF THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) AND GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES (GAAP) FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTITIES (SMES) AND COMPLIANCES OF SOME ASIAN COUNTRIES TO IFRS ” (Ibarra et Suez-Sales, 2011) qui traite dans un premier lieu une comparaison entre la norme IFRS pour PME, les full IFRS et les US-GAAP ainsi qu’une étude de la conformité des dispositifs comptables des pays asiatiques avec les IFRS.

¹⁸ Considéré par la communauté scientifique et les spécialistes des études bibliométriques comme étant le logiciel avec la couverture la plus large au niveau international des ressources scientifiques publiées ou non publiées sur les revues scientifiques.

Ainsi, l'objectif de la présente sous-section est de permettre une lecture de fond de la norme à la lumière des full IFRS pour savoir si réellement l'IFRS pour PME prétend être simplifiée et ce en présentant les principales différences entre la norme IFRS pour PME et les full IFRS.

2.1. Etats financiers et principes comptables

Les sections 1,2,3,4,5,6,7,8,10,31,32,33 de l'IFRS pour PME traitent toutes les dispositions relatives aux états financiers et les normes IAS 1, IAS 7, IAS 8, IAS 10, IAS 24 et IAS 29 traitent de leur part les dispositions relatives aux états financiers selon les full IFRS.

En principe, il n'existe pas des différences majeures entre la préparation et la présentation des états financiers selon l'IFRS pour PME et les full IFRS.

Cependant, les différences suivantes sont à signaler :

- ∅ Le champ d'application de l'IFRS pour PME est assez clair que celui des full IFRS. Pour l'IFRS pour PME, la norme s'applique aux entreprises qui n'ont pas une responsabilité publique et qui publient leurs états financiers à usage général aux utilisateurs externes alors que le cadre conceptuel spécifie que l'IAS 1 s'applique aux entités qui appliquent les IFRS. De ce fait, nous constatons que l'IFRS pour PME restreint son utilisation juste aux entités qui entrent sous le cadre de la définition de PME selon la section 1 de la norme ;
- ∅ Dans la section 2 de l'IFRS pour PME les méthodes possibles d'évaluation des éléments d'entrée au bilan sont le cout historique et la juste valeur, alors que le cadre conceptuel prévoit, en sus de ces deux éléments, la valeur actualisée et la valeur de réalisation. En pratique, ces deux méthodes ne sont pas souvent appliquées.
- ∅ Quant aux états financiers exigés, l'IFRS pour PME, d'une part, n'inclut pas un bilan financier initial au début de la période comparative quand un changement rétrospectif sur les politiques comptables, retraitements ou reclassement est produit. Alors que l'IAS 1 est exigeante vis-à-vis cet aspect en rendant obligatoire la présentation d'un tel état financier, dénommé "*third balance sheet*". Et d'autres part, l'IFRS pour PME permet, pour un souci de simplification, de présenter un seul état financier de produits et charges y compris les gains retenus, en respectant certaines conditions bien-entendu, au lieu de présenter deux états financiers distincts, un pour le résultat et l'autre pour le changement de capitaux ;
- ∅ Le minimum des informations à fournir sur les états financiers de l'IFRS pour PME différent de celles des full IFRS et ce pour les sujets omis par l'IFRS pour PME, tel que l'information sectorielle, les états financiers intermédiaires ...etc. ;

- ∅ Dans les politiques comptables les full IFRS fournissent un guide plus important que celui de l'IFRS pour PME. D'autant plus que l'IFRS pour PME ne prévoit rien par rapport à la sélection des politiques comptables alors que les full IFRS exige une certaine hiérarchie pour la détermination de la politique à suivre ;
- ∅ Quant aux informations à fournir relatives aux parties liées les full IFRS sont beaucoup plus exigeante en comparaison avec l'IFRS pour PME. L'IAS 24 exige cinq types d'information à fournir alors que la section 33 de l'IFRS pour PME ne prévoit aucun type d'information à fournir.

2.2. Consolidation

Sur le plan de la consolidation, il existe plusieurs différences à présenter comme suit :

- ∅ La définition d'un regroupement d'entreprise aux sens de l'IFRS pour PME diffère de celle des full IFRS. En effet, la différence majeure réside dans la référence, dans les full IFRS, aux actifs et activités susceptibles d'être gérés dans l'objectif de fournir un retour. En plus, l'IFRS pour PME indique qu'un business généralement est constitué des éléments d'entrées, d'un process et des éléments de sorties, alors que les full IFRS excluent l'exigence des éléments de sorties ce qui leur donne un champ d'application beaucoup plus vaste que l'IFRS pour PME ;
- ∅ La méthode appliquée selon les IFRS pour les PME utilise une approche fondée sur les coûts selon laquelle le coût de l'entité acquise est réparti entre les actifs acquis et les passifs pris en charge, alors que celle des full IFRS est basée sur la juste valeur ;
- ∅ Selon l'IFRS pour PME le goodwill est amorti sur sa vie d'utilité, supposée ne pas être mesurée pertinemment. Une vie d'utilité de 10 ans est à considérer et ce, pour un souci de simplification, alors que sous les full IFRS cette approche n'est pas respectée ;
- ∅ Dans l'IFRS pour PME le coût d'un regroupement d'entreprise doit être majoré de tous les coûts directement attribuables au regroupement, à savoir les justes valeurs, à la date d'échange, des actifs remis, des passifs encourus ou assumés, et des instruments de capitaux propres émis par l'acquéreur et ce, en échange du contrôle de l'entreprise acquise. Les full IFRS, dans la norme IFRS 3, depuis la révision de 2008, les coûts d'acquisition doivent constatés en charges, ;
- ∅ Les couts d'acquisition sous l'IFRS pour PME sont capitalisés résultant ainsi à un goodwill plus important, alors que cette option sur les full IFRS n'est pas respectée ;

- ∅ Selon l'IFRS pour PME il est possible d'évaluer les participations dans des entités sous contrôle conjoint au coût ou à la juste valeur, alors que sous les full IFRS les coentreprises, conformément à la norme IAS 28, l'évaluation doit être obligatoirement effectuée par mise en équivalence.

2.3. Eléments du Bilan

Sur le plan des éléments relatifs au Bilan, les principales divergences entre l'IFRS pour PME et les full IFRS se présentent comme suit :

- ∅ Les full IFRS exigent la réévaluation à la juste valeur de la valeur résiduelle des immobilisations corporelles annuellement alors que l'IFRS pour PME l'exigent quand la valeur du marché, si elle est pertinemment mesurée, est différente à son dernier coût évalué au dernier exercice ;
- ∅ Selon l'IFRS pour PME, la révision de la méthode de dépréciation des immobilisations doit être faite quand il y a une indication qu'elle est changée, alors que sous les full IFRS cette révision doit être faite pour chaque exercice ;
- ∅ Les frais financiers se sont pas activables selon l'IFRS pour PME alors qu'ils le sont sous les full IFRS s'ils sont directement liés à l'acquisition, construction ou production d'un actif ;
- ∅ Pour les immeubles de placement, l'IFRS pour PME exclue les actifs dont la juste valeur ne peut être mesurée pertinemment sans coût ou effort indus ;
- ∅ Pour les évaluations postérieures des immeubles de placement, la section 16 de l'IFRS pour PME exige le recours au modèle de la valeur du marché alors que les full IFRS permettent le recours au coût historique ainsi qu'à la juste valeur ;
- ∅ Pour le champ d'application des immobilisations incorporelles, les full IFRS excluent les autres immobilisations incorporelles, telles que le droit de bail, alors que l'IFRS pour PME inclue, sous sa section 18, les droits miniers et les réserves minérales tels que le pétrole, le gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables, que les full IFRS en consacrent une norme à part entière, qu'est l'IFRS 6 ;
- ∅ L'IFRS pour PME ne permet pas l'activation des charges relatives au développement d'immobilisations incorporelles alors que les full IFRS le permettent ;

- ∅ Alors que les full IFRS permettent la comptabilisation des immobilisations incorporelles reçues sous forme de dons et subventions étatiques à leur coût historique, l'IFRS pour PME ne permet ladite comptabilisation qu'en vertu du principe de la juste valeur ;
- ∅ L'IFRS pour PME ne permet pas la réévaluation à la juste valeur des immobilisations incorporelles alors que les full IFRS les permettent ;
- ∅ L'une des principales différences entre les deux dispositifs c'est la durée d'utilité des immobilisations incorporelles. En effet, les full IFRS prévoient l'amortissement des immobilisations incorporelles n'ayant pas une durée d'utilité définie et ce, selon des tests de dépréciation qui se font annuellement, alors que l'IFRS pour PME ne fait pas de distinction entre les immobilisations incorporelles ayant une vie définie ou indéfinie et fixe la durée d'utilité à 10 ans ;
- ∅ L'IFRS pour PME n'exigent pas la révision des méthodes d'évaluation, des durées d'utilité et des valeurs résiduelles des immobilisations incorporelles pour chaque exercice comptable alors que les full IFRS l'exigent annuellement ;
- ∅ Alors que les full IFRS exigent, quand une réévaluation d'un quelconque actif est faite, de constater la dépréciation dudit actif au montant réévalué et non pas en déduction dudit actif. L'IFRS pour PME ne permet pas cette pratique ;
- ∅ Pour les tests de dépréciation liés aux immobilisations incorporelles et au goodwill, l'IFRS pour PME n'exige pas d'effectuer ces tests annuellement, alors que les full IFRS les permettent ;
- ∅ Pour les instruments financiers, la seule différence qui existe entre les deux dispositifs c'est le manque d'un guide d'application, qui est fourni dans les full IFRS et non pas dans l'IFRS pour PME, ce qui pourrait induire des interprétations divergentes ;
- ∅ Sur le plan des avantages du personnel, il existe des différences significatives entre les deux dispositifs. En fait, l'IFRS pour PME procède à la comptabilisation immédiate des écarts actuariels en résultat net, alors que l'IAS 19 prévoit une comptabilisation dans les autres éléments du résultat global ;

2.4.Éléments du Compte de Produits et Charges

En général, sur le plan du compte de produits et charges, il existe peu de différences entre les deux dispositifs. Hormis le nombre minime d'exigences en termes d'informations financières, les différences suivantes sont à relever :

- ∅ Pour comptabiliser une subvention il existe deux options de comptabilisation de ladite subventions liées à des actifs dans les full IFRS, plus particulièrement la norme IAS 20, l'IFRS pour PME n'autorise pas la déduction du prix d'achat de l'équipement ;
- ∅ Les subventions en actifs non-monétaires doivent être comptabilisées à leur valeur du marché selon l'IFRS pour PME ;
- ∅ Les frais financiers ne sont pas activables et demeure des charges sur le compte de produits et charges ce qui pourrait pénaliser certains secteurs, tel que le secteur immobilier ;

Sur d'autres éléments il y a une certaine absence de dispositions traitant quelques sujets, que les full IFRS leur ont réservé des normes à part entière, à savoir le résultat par action, qui fait l'objet des dispositions de la norme IAS 33, l'information financière intermédiaire, qui est traité par la norme IAS 34, les actifs détenus en vue de la vente et activités abandonnées, dont le détail est fourni sur la norme IFRS 5 et finalement l'information sectorielle, qui est présentée aux alinéas de la norme IFRS 8.

Après l'analyse comparative de, quasiment, toutes les sections de l'IFRS pour PME et leurs correspondantes des full IFRS, nous constatons que l'IFRS pour PME présente bel et bien des simplifications en termes de fond et de forme et ce, pour s'adapter aux besoins de sa cible.

Toutefois, ces simplifications constituent des éléments de base supposées encourager les normalisateurs comptables nationaux à converger vers les IFRS simplifiées et à leur tête le Maroc.

A ce stade, il advient de juxtaposer le cadre comptable marocain, en l'occurrence le Code Général de la Normalisation Comptable, avec l'IFRS pour PME pour essayer de dénicher, sur le plan technique de la chose, les éventuelles modifications que pourrait apporter cette norme à l'esprit comptable marocain.

3. SPECIFICITES PAR RAPPORT AU "CGNC"

La question de la comparaison des IFRS simplifiées avec le CGNC Marocain n'a jamais été relevé par la communauté scientifique, quoique nul ne pourrait nier sa pertinence eu égard son implémentation au sein d'une juridiction donnée (Benhayoun et Marghich-a, 2018).

Au niveau national, la recherche sur cette norme, tout sujet confondu, est quasi absente avec seulement deux articles publiés jusqu'à 2017, le premier en 2016 traitant son applicabilité par les PME marocaines (El Haddad et Amzile, 2016) et l'autre en 2017 traitant une revue de littérature structurée (Benhayoun et Marghich, 2017).

A cet effet, nous remarquons bel et bien qu'une étude comparative sur l'IFRS pour PME avec le CGNC Marocain mérite d'être entreprise dans le but de recenser les principales différences en vue de se décider par rapport à son processus d'implémentation.

3.1.Principes et concepts

Tableau 4 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur la Définition de la PME

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<u>Définition de la PME</u>	<u>Section 1 :</u> Cette première section fournit une définition de la norme IFRS pour PME selon laquelle une PME est considérée comme telle quand : - Elle n'exerce pas une responsabilité publique, autrement dit, lorsqu'elle a émis ou va émettre des instruments de dettes ou de capitaux propres sur un marché public et lorsqu'elle détient des actifs à titre financier pour un large groupe de tiers (comme par exemple une banque ou une compagnie d'assurance) ; et - quand elle est dans l'obligation de présenter des états financiers pour des utilisateurs externes.	LE CGNC définit une PME comme étant une entreprise ne dépassant pas certains seuils de taille fixés par les textes (p.31)

Source : Elaboré par l'auteur

Nous remarquons que les critères définis par le CGNC sont quantitatifs (taille) alors que les critères fournis par la norme IFRS pour PME sont qualitatifs (avoir la responsabilité publique) et qui laissent libre arbitre aux juridictions souhaitant adopter la norme de les fixer.

Et il est constaté aussi qu'il y a une absence d'une section dédiée aux PME dans le CGNC. Le modèle simplifié est considéré comme étant une version "emboitable" de la version normale.

Chapitre I : Les IFRS simplifiées au sein de la Normalisation Comptable Internationale

Tableau 5 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur les objectifs et qualités

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
Objectifs et qualités	<u>Section 2</u> Cette section est consacrée aux objectifs ainsi qu'aux qualités de l'information financière 1) Objectifs : - Fournir l'information sur la position financière, la performance ainsi que sur le flux de trésorerie d'une entité ; - Relever les résultats de la gérance et de sa responsabilité. 2) Qualités de l'information financière : - <i>Intelligibilité (understandability)</i> : L'information doit être présentée selon une manière qui la rend compréhensible par les utilisateurs qui ont un savoir raisonnable des activités et de la comptabilité d'une entité et qui ont la volonté d'étudier l'information fournie avec une certaine diligence. - <i>Pertinence (Relevance)</i> : L'information doit être pertinente et elle l'est quand elle est capable d'influencer les décisions économiques des utilisateurs. - <i>L'importance relative (materiality)</i>: L'information est significative si son omission ou son inexactitude pourrait influencer les décisions économiques prises sur la base des états financiers. - <i>Fiabilité (reliability)</i> : Une information est fiable quand elle est exempte d'erreurs matérielles et biais et représente fidèlement ce qu'elle est censée représenter ou dont on peut raisonnablement s'attendre à représenter. - <i>Prééminence de la substance sur la forme (Substance over form)</i>: Les transactions et autres événements et conditions doivent être comptabilisés pour et présentés en fonction de leur substance et non pas de leur forme juridique. - <i>Prudence (Prudence)</i> : C'est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués. - <i>Exhaustivité (completeness)</i> : L'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, compte tenu des contraintes d'importance relative et de coût - <i>Comparabilité (comparability)</i> : Les utilisateurs doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entité et de différentes entités dans le temps afin d'identifier les tendances de leur situation financière, de leur performance ainsi que de leurs flux de trésorerie. - <i>Célérité (timeliness)</i> : Il s'agit de fournir l'information à temps. Si l'information est fournie avec un retard indu elle perd de sa pertinence et donc pourrait influencer les décisions économiques d'une entité donnée. - <i>Rapport Coût/avantage (balance between benefit and cost)</i> : Les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs au coût qu'il a fallu consentir pour la produire. - <i>Coût ou effort indu (undue cost or effort)</i> : Une entité est tenue d'appliquer les principes comptables pertinents pour une quelconque transaction ou événement sauf si ça requiert un effort ou coût indu.	<u>Caractères fondamentaux de la norme (p.4):</u> Le titre " Caractères fondamentaux de la norme " traite les objectifs ainsi que les caractéristiques du CGNC. 1) Objectifs : - Servir de base à l'information et la gestion de l'entreprise ; - Fournir une image aussi fidèle que possible de ce que représente l'entreprise à tous les utilisateurs des comptes, privés ou publics. 2) Caractéristiques de la Norme Générale Comptable : La norme générale comptable se caractérise par : <u>1- son objectif d'information</u> : il s'agit de fournir à l'entreprise elle-même comme à tous les utilisateurs une information économique et financière <i>pertinente et fiable</i>; • La <i>Pertinence</i> des informations tient à l'adéquation existant entre leur contenu et leur objet autrement dit, une information pertinente doit représenter convenablement, fidèlement, les faits ou les concepts qu'elle énonce. L'objectif c'est de ne pas se tromper ni de tromper les tiers. • La <i>Fiabilité</i> tient, elle, davantage à leur caractère quantitatif ; les montants qui apparaissent dans les comptes ou dans les états de synthèse doivent être sûrs. <u>2- le moyen qu'elle emploie</u> : il s'agit de présenter un dispositif légal cohérent quant au fond et quant à la forme de la comptabilité normalisée. Dans cette section nous allons nous atteler sur les principes comptables fondamentaux. - <i>Continuité d'exploitation</i> : Selon ce principe l'entreprise doit établir ses états de synthèse dans la perspective d'une poursuite normale de ses activités. - <i>Permanence des méthodes</i> : l'entreprise établit ses états de synthèse en appliquant les mêmes règles d'évaluation et de présentation d'un exercice à l'autre. - <i>Coût historique</i> : la valeur d'entrée d'un élément inscrit en comptabilité pour son montant exprimé en unités monétaires courantes à la date d'entrée reste intangible quelle que soit l'évolution ultérieure du pouvoir d'achat de la monnaie ou de la valeur actuelle de l'élément, sous réserve de l'application du principe de prudence. - <i>Spécialisation des exercices</i> : Les charges et les produits doivent être, en vertu du principe de spécialisation des exercices, rattachés à l'exercice qui les concerne effectivement et à celui-là seulement. - <i>Prudence</i> : les incertitudes présentes susceptibles d'entraîner un accroissement des charges ou une diminution des produits de l'exercice doivent être prises en considération dans le calcul du résultat de cet exercice. - <i>Clarté</i> : Selon ce principe : • les opérations et informations doivent être inscrites dans les comptes sous la rubrique adéquate, avec la bonne dénomination et sans compensation entre elles ; • les éléments d'actif et de passif doivent être évalués séparément ; • les éléments des états de synthèse doivent être inscrits dans les postes adéquats sans aucune compensation entre ces postes. - <i>Importance significative</i> : les états de synthèse doivent révéler tous les éléments dont l'importance peut affecter les évaluations et les décisions.

Source : Elaboré par l'auteur

Chapitre I : Les IFRS simplifiées au sein de la Normalisation Comptable Internationale

Nous remarquons que la norme IFRS pour PME annonce parmi ses objectifs une communication sur les flux de trésorerie aux antipodes du CGNC ainsi que les objectifs de la norme IFRS pour PME sont moins détaillés que ceux du CGNC.

Cette norme diffère du CGNC par trois caractéristiques et/ou principes majeurs. La prééminence du fond sur la forme qui constitue un principe prépondérant dans l'esprit IFRS, le Rapport Cout/avantage et finalement la dernière caractéristique qui constitue la nouveauté des derniers amendements de 2015 sur la norme IFRS pour PME, qu'est le cout ou effort indu

Tableau 6 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur la performance

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
Performance	Performance : C'est la relation entre les produits et les charges d'une entité, pendant la période de présentation de l'information financière - Les produits sont les accroissements d'avantages économiques au cours de la période de présentation de l'information financière, sous forme d'entrées ou d'accroissements d'actifs ou de diminutions de passifs qui ont pour résultat l'augmentation des capitaux propres, autres que les augmentations provenant des apports des participants aux capitaux propres. On distingue : a) <i>Les produits des activités ordinaires</i> sont les produits générés par les activités ordinaires d'une entité et que l'on désigne sous différentes appellations telles que ventes, honoraires, intérêts, dividendes, redevances et loyer. b) <i>Les profits</i> sont d'autres éléments qui répondent à la définition de produits, mais ne sont pas des produits des activités ordinaires. Lorsque des profits sont comptabilisés dans l'état du résultat global, ils sont habituellement présentés séparément parce qu'il est utile de les connaître pour la prise de décisions économiques. - Les charges sont des diminutions d'avantages économiques au cours de la période de présentation de l'information financière sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs ou de prise en charge de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres. On distingue : a) <i>Les charges des activités ordinaires</i> de l'entité comprennent, par exemple, le coût des ventes, les salaires et les amortissements. Elles prennent habituellement la forme d'une sortie ou d'une diminution d'actifs tels que la trésorerie et les équivalents de trésorerie, les stocks, les immobilisations corporelles. b) <i>Les pertes</i> représentent d'autres éléments qui satisfont à la définition de charges et peuvent survenir au cours des activités ordinaires de l'entité. Lorsque des pertes sont comptabilisées dans l'état du résultat global, elles sont habituellement présentées séparément parce qu'il est utile de les connaître pour la prise de décisions économiques.	- Les produits sont formés principalement des ventes de biens ou de services (production), des produits financiers (intérêts, différences de changes favorables, de produits "calculés" - telles les reprises de provisions - et d'autres produits divers, accessoires ou exceptionnels. Ils correspondent à un enrichissement potentiel de l'entreprise ; ils sont générateurs de bénéfice dans la mesure où le niveau des charges correspondantes leur reste inférieur. - Les charges sont formées principalement des achats consommés de biens et de services utilisés dans le cycle d'exploitation de l'entreprise (consommation) ainsi que de la rémunération des divers facteurs de production : impôts, charges de personnel, intérêts, ... Elles comprennent également les charges "calculées" que sont les "dotations" aux amortissements et aux provisions, d'autres charges diverses accessoires ou exceptionnelles ainsi que les impôts sur les résultats. Elles correspondent à un appauvrissement potentiel de l'entreprise ; elles sont génératrices de pertes dans la mesure où le niveau des produits correspondants leur reste inférieur.

Source : Elaboré par l'auteur

Nous remarquons que le raisonnement IFRS est beaucoup plus orienté vers les avantages économiques futurs à l'inverse de la logique CGNC qui décrit les composantes de chacun des produits et/ou charges.

Aussi, la norme IFRS pour PME distingue entre les produits et charges des activités ordinaires et les pertes et profits, chose qui n'est pas faite au niveau du CGNC. L'avantage de la distinction est l'étendue du champ de la définition des produits et charges.

Tableau 7 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur la comptabilisation et évaluation

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<u>Comptabilisation et évaluation</u>	C'est le processus de détermination des montants auxquels une entité évalue les actifs, les passifs, les produits et les charges dans ses états financiers. Cependant l'entité doit choisir entre deux bases d'évaluation de ses éléments à savoir : - Le coût historique : • Actif : C'est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payés ou la juste valeur de la contrepartie donnée pour acquérir l'actif au moment de son acquisition. • Passif : C'est le montant du produit de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie reçus ou la juste valeur d'actifs sans effet de trésorerie reçus en échange de l'obligation au moment où celle-ci est encourue ou, dans certaines circonstances (par exemple, l'impôt sur le résultat), les montants de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie que l'on s'attend à payer pour éteindre le passif dans le cours normal de l'activité - La juste valeur : C'est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale. Il existe deux critères pour comptabiliser un actif, passif, produits ou charges, en plus du fait que le bien doit répondre à leurs définitions : - Probabilité d'avantages économiques futurs : C'est-à-dire le degré d'incertitude qu'un avantage économique futur associé à un bien ira à l'entité ou en sortira. L'appréciation de ce degré est faite sur la base d'éléments probants disponibles à la fin de la période de Reporting. - Fiabilité de l'évaluation : Un élément doit avoir une valeur, fixée au début ou estimative. Dans ce cas, l'estimation doit être raisonnable et ne met pas en cause la fiabilité des états financiers. Quand une estimation raisonnable ne peut pas être faite, les états financiers ne doivent pas inclure l'élément en question. Quand un élément ne répond pas à l'un de ces critères pourrait être inclut dans les notes, textes explicatifs ou tableaux supplémentaires. Ce qui est approprié lorsque la connaissance de cet élément est considérée comme étant pertinente.	1 - Les méthodes d'évaluation dépendent étroitement des principes comptables fondamentaux retenus et notamment des principes de continuité d'exploitation, de prudence et du coût historique. 2 - L'évaluation des éléments inscrits en comptabilité étant fondée sur le principe du coût historique, la réévaluation des comptes constitue une dérogation à ce principe. 3 - La valeur d'un élément revêt trois formes distinctes : • La valeur d'entrée dans le patrimoine ; • La valeur actuelle à une date quelconque et notamment à la date de l'inventaire ; • La valeur comptable nette figurant au bilan. 4 - L'entreprise procède à la fin de chaque exercice au recensement et à l'évaluation de ses éléments patrimoniaux. 5 - Les éléments constitutifs de chacun des postes de l'actif et du passif doivent être évalués séparément.

Source : Elaboré par l'auteur

Il existe deux bases d'évaluation ou principes d'évaluation pour les deux dispositifs comptables, que ça soit l'IFRS PME ou le CGNC le coût historique et la juste valeur. Cependant, le CGNC considère que le principe de la juste valeur ne constitue qu'une dérogation au principe du coût historique alors que l'IFRS PME le considère au même pied d'égalité et parfois l'impose dans des cas précis e.i. Participations dans les entreprises associées ou les coentreprises, les immeubles de placements et les actifs biologiques (2.50).

En outre, le CGNC ajoute que le bien pourrait avoir trois formes valeur (valeur d'entrée, valeur actuelle et valeur nette comptable) alors que l'IFRS PME distingue entre deux grandes catégories d'évaluation, l'évaluation lors de la comptabilisation initiale et l'évaluation ultérieure qui, elle-même, composée de deux éventuelles évaluations, la valeur recouvrable, le coût amorti et la juste valeur.

Cependant, l'IFRS PME insiste sur deux notions pour comptabiliser un élément. La probabilité d'avantages économiques futurs et la fiabilité de l'évaluation qui sont de nature économique que le CGNC ne prévoit puisqu'il privilégie une approche beaucoup plus juridique (la propriété).

3.2. Les états financiers

Déjà nous remarquons que la norme IFRS pour PME intitule les états financiers comme tel alors que le CGNC les nomme états de synthèse. Ce explique l'orientation financière de la norme IFRS pour PME. Le CGNC prévoit 5 états financiers au même titre que la norme IFRS pour PME dont 3 pourrait être assimilés quant à leur objectif ou finalité.

Le bilan du CGNC et l'état de la situation financière de l'IFRS PME, le Compte de produits et charges et l'état du résultat global, individuel ou global individuel et finalement l'état des informations complémentaires et les notes.

Le CGNC ne prévoit pas un état dédié aux variations des capitaux propres. Mais indique sur le tableau de financement une information relative à cet égard et ne prévoit pas aussi un tableau dédié aux flux de trésorerie d'un exercice donné. Et la norme IFRS pour PME de sa part ne prévoit pas un état des soldes de gestion ni un tableau de financement.

Les deux dispositifs s'accordent sur les principes de la continuité d'exploitation, la permanence de la présentation ou méthode, le besoin de comparaison et la fréquence d'établissement. Cependant cette périodicité peut être de 12 mois ou moins pour le CGNC alors que l'IFRS permet d'excéder la période de 12 mois.

Chapitre I : Les IFRS simplifiées au sein de la Normalisation Comptable Internationale

Tableau 8 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur les états financiers

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<u>Etats financiers</u>	La section 3 de la norme IFRS pour PME explique ce qu'est l'image fidèle, la conformité à la norme et le jeu complet d'états financiers. La présentation d'une image fidèle impose de donner une représentation fidèle des effets des transactions, des autres événements et conditions selon les définitions et les critères de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncées dans la Section 2 Concepts et principes généraux. Un jeu complet d'états financiers d'une entité doit inclure tous les éléments suivants : (a) Un état de la situation financière à la date de clôture. (b) soit : (i) un seul état du résultat global pour la période de présentation de l'information financière présentant tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours de la période, y compris les éléments comptabilisés en résultat net (soit un sous-total de l'état du résultat global) et les autres éléments du résultat global, ou (ii) un compte de résultat individuel et un état du résultat global individuel. Si une entité choisit de présenter un compte de résultat et un état du résultat global, l'état du résultat global commence par le résultat net, puis présente les autres éléments du résultat global. (c) un état des variations des capitaux propres pour la période de présentation de l'information financière ; (d) un tableau des flux de trésorerie pour la période de présentation de l'information financière ; (e) des notes contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives. - Lors de l'établissement des états financiers, la direction d'une entité appliquant cette IFRS doit évaluer la capacité de l'entité à poursuivre son exploitation. Une entité est en continuité d'exploitation sauf si la direction a l'intention ou n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entité ou de cesser son activité. Pour évaluer si l'hypothèse de continuité d'exploitation est appropriée, la direction prend en compte toutes les informations dont elle dispose concernant l'avenir, qui s'étale au minimum, sans toutefois s'y limiter, sur douze mois à compter de la date de clôture. - Une entité doit présenter un jeu complet d'états financiers (comprenant des informations comparatives – voir le paragraphe 3.14) au minimum une fois par an. Lorsqu'une entité modifie la date de clôture de sa période de présentation de l'information financière et présente ses états financiers annuels pour une période plus longue ou plus courte qu'une année, elle doit indiquer les éléments suivants : (a) ce fait ; (b) la raison pour laquelle elle opte pour une période plus longue ou plus courte ; (c) le fait que les montants comparatifs présentés dans les états financiers (y compris les notes d'accompagnement) ne sont pas totalement comparables. - Une entité doit conserver la présentation et le classement des postes dans les états financiers d'une période à l'autre. - Sauf autorisation ou disposition contraire de cette IFRS, une entité doit présenter des informations comparatives au titre de la période précédente comparable pour tous les montants figurant dans les états financiers de la période considérée. Une entité doit inclure des informations comparatives sous forme narrative et descriptive lorsque cela est pertinent pour la bonne compréhension des états financiers de la période considérée. - Cette IFRS ne traite pas de la présentation des informations sectorielles, des résultats par action ni des rapports financiers intermédiaires par les petites et moyennes entités.	- Etablis selon les principes et règles du Code Général de la Normalisation Comptable, ils doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise, même au moyen - dans des cas exceptionnels à justifier - de dérogations à ces principes et règles, dans l'hypothèse où l'application de ces règles et principes ne permet pas l'obtenir cette image fidèle. 3 - La représentation fidèle du patrimoine, de la situation - financière et de la formation des résultats de l'entreprise est assurée par cinq documents formant un tout indissociable : • le Bilan (BL) ; • le Compte de Produits et Charges (CPC) ; • l'Etat des Soldes de Gestion (ESG) ; • le Tableau de Financement (TF) ; • L'Etat des Informations Complémentaires (ETIC) - Les états de synthèse sont établis dans le respect des principes comptables fondamentaux qui ont précisément pour but d'en assurer la pertinence, la fiabilité et la comparabilité dans le temps et dans l'espace. - Parmi ces principes comptables fondamentaux, la continuité d'exploitation, la permanence des méthodes, la spécialisation des exercices, la clarté, l'importance significative joue un rôle prépondérant dans la préparation comme dans la présentation des états de synthèse. - Dans l'intérêt de l'entreprise, pour sa propre information notamment, les états de synthèse peuvent être établis avec une périodicité semestrielle, trimestrielle ou mensuelle ; en tout état de cause ils doivent être établis au moins une fois par exercice, à la fin de celui-ci. - Leur présentation, identique d'un exercice à l'autre, doit être faite selon l'un des deux "modèles" proposés par le Code Général de la Normalisation Comptable : • "Modèle Normal", appliqué plus spécialement aux moyennes et grandes entreprises ; • "Modèle Simplifié", réservé aux petites entreprises ne dépassant pas certains seuils de taille fixés par les textes ; ces petites entreprises peuvent, à leur convenance, ne pas user de cette possibilité et utiliser le modèle Normal.

Source : Elaboré par l'auteur

Chapitre I : Les IFRS simplifiées au sein de la Normalisation Comptable Internationale

Nous remarquons que la norme IFRS pour PME exclue quelques dispositions de la version complète des IFRS (la présentation des informations sectorielles, des résultats par action ni des rapports financiers intermédiaires) et s'assimile de ce fait au CGNC.

Le CGNC quant à lui distingue entre deux modèles de présentations des états financiers (le modèle normal dédié aux grandes entreprises et le modèle simplifié dédié aux petites et moyennes entreprises). Par ailleurs ces deux modèles diffèrent uniquement sur le plan de la forme puisque aucune disposition n'est adaptée aux PME.

Tableau 9 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur le Bilan (ou la situation financière)

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<u>Le Bilan (ou état de la situation financière)</u>	La section 4 de la norme expose les informations devant être présentées dans un état de la situation financière et la manière de le faire. L'état de la situation financière (parfois appelé bilan) présente les actifs, les passifs et les capitaux propres d'une entité à une date donnée, la fin de la période de présentation de l'information financière. Une entité doit présenter séparément dans l'état de la situation financière les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants, selon les paragraphes 4.5 à 4.8, sauf lorsqu'une présentation selon le critère de liquidité apporte des informations fiables et plus pertinentes. Lorsque cette exception s'applique, tous les actifs et passifs doivent être présentés par ordre de liquidité (croissant ou décroissant). Actifs courants Une entité doit classer un actif en tant qu'actif courant lorsque : (a) elle s'attend à réaliser l'actif ou a l'intention de le vendre ou de le consommer dans le cadre de son cycle normal d'exploitation ; (b) elle détient l'actif principalement à des fins de transaction ; (c) elle s'attend à réaliser l'actif dans un délai de douze mois qui suit la date de clôture ; ou (d) l'actif est de la trésorerie ou un équivalent de trésorerie sauf s'il ne peut être échangé ou utilisé pour régler un passif pendant au moins douze mois à compter de la date de clôture. Une entité doit classer tous les autres actifs en actifs non courants. Lorsque le cycle normal d'exploitation d'une entité n'est pas clairement identifiable, sa durée présumée est fixée à douze mois. Passifs courants Une entité doit classer un passif en tant que passif courant lorsque : (a) elle s'attend à régler le passif dans le cadre de son cycle normal d'exploitation ; (b) elle détient le passif principalement à des fins de transaction ; (c) le passif doit être réglé dans les douze mois qui suivent la date de clôture ; ou (d) l'entité ne dispose pas d'un droit inconditionnel de différer le règlement du passif pendant au moins douze mois après la date de clôture. Une entité doit classer tous les autres passifs en passifs non courants.	C'est l'état de synthèse traduisant en termes comptables d'emplois (à l'actif) et de ressources (au passif) la situation patrimoniale de l'entreprise : • le passif du bilan décrit les ressources ou origines de financement (en capitaux propres et capitaux d'emprunts ou dettes) à la disposition de l'entreprise à la date considérée ; • l'actif du bilan décrit les emplois économiques qui sont faits, à la même date, de ces capitaux (emplois en biens, en titres, en créances...). Le bilan est établi à partir des "Comptes de situation" arrêtés à la fin de l'exercice, après les écritures d'inventaires telles que corrections de valeur par amortissements et provisions, ajustements pour rattachement à l'exercice et régularisations... Il reprend, au passif, le résultat net de l'exercice, bénéficiaire ou déficitaire, déterminé dans le compte de produits et charges. Le CGNC retient la règle d'intangibilité du bilan" selon laquelle le bilan d'ouverture d'un exercice est le bilan de clôture de l'exercice précédent ; les soldes des comptes du bilan de clôture d'un exercice sont systématiquement repris à l'ouverture de l'exercice suivant, sans qu'aucune correction ni modification puisse être apportée à ces soldes. Les "masses" constitutives du passif et de l'actif du bilan sont les suivantes : • PASSIF - Financement Permanent - Passif Circulant hors trésorerie - Trésorerie - Passif • ACTIF - Actif immobilisé - Actif circulant hors trésorerie - Trésorerie - Actif La présentation du bilan est faite en "tableau" actif - passif selon l'un des deux modèles présentés dans la deuxième partie du CGNC. Il s'agit du bilan de fin d'exercice "avant répartition du résultat net".

Source : Elaboré par l'auteur

Chapitre I : Les IFRS simplifiées au sein de la Normalisation Comptable Internationale

Nous remarquons que le CGNC parle d'emplois et de ressources et considère l'actif comme étant l'ensemble des emplois de l'entre et le passif comme étant l'ensemble des ressources de l'entreprise que ça soit des capitaux propres ou des dettes de financement.

De là, cette norme sépare dans sa définition entre les capitaux propres et le passif. Elle classe les éléments de l'état de la situation financière selon l'aspect courant (ou non courant) desdits éléments sauf quand le critère de liquidité apporte des informations plus fiables et pertinentes alors que le CGNC classe les éléments du Bilan selon leur durée et non la liquidité et/ou l'aspect courant (ou non).

Tableau 10 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur le CPC

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<u>Compte de produits et de charges (ou état du résultat global)</u>	Cette section impose à une entité de présenter son résultat global total pour une période, c'est-à-dire sa performance financière pour la période, en un ou deux états financiers. Elle énonce les informations à présenter dans ces états et la manière de le faire. Une entité doit présenter son résultat global total pour une période, soit : (a) en un seul état de résultat global, auquel cas l'état de résultat global présente tous les éléments de produits et de charges comptabilisés dans la période ; ou (b) en deux états, un compte de résultat et un état du résultat global, auquel cas le compte de résultat présente tous les éléments de produits et de charges comptabilisés dans la période à l'exception de ceux qui sont comptabilisés en dehors du résultat net dans le résultat global total, tel que permis ou imposé par cette IFRS. Un changement de l'approche de l'état unique à l'approche de deux états, ou l'inverse, constitue un changement de méthode comptable auquel s'applique la Section 10 Méthodes comptables, estimations et erreurs. Approche de l'état unique Selon l'approche de l'état unique, l'état de résultat global doit inclure tous les éléments de produits et de charges comptabilisés pendant une période sauf si cette IFRS impose de faire autrement. Cette IFRS prévoit différents traitements dans les circonstances suivantes : (a) Les effets des corrections d'erreurs et des changements de méthodes comptables sont présentés comme des ajustements rétrospectifs des périodes précédentes plutôt que comme faisant partie du résultat net de la période au cours de laquelle ils surviennent (voir la Section 10). (b) Trois types d'autres éléments du résultat global sont comptabilisés dans le résultat global total, en dehors du résultat net, lorsqu'ils surviennent : (i) certains profits et pertes résultant de la conversion des états financiers d'un établissement à l'étranger (voir la Section 30 Conversion des monnaies étrangères) ; (ii) certains écarts actuariels (voir la Section 28 Avantages du personnel) ; (iii) certaines variations de la juste valeur d'instruments de couverture (voir la Section 12 Autres sujets liés aux instruments financiers). Au minimum, une entité doit présenter dans l'état du résultat global les postes présentant les montants suivants au titre de la période : (a) les produits des activités ordinaires ; (b) les charges financières ;	C'est l'état de synthèse décrivant, en termes comptables de produits et de charges, les composantes du résultat net final : • " les produits" sont formés principalement des ventes de biens ou de services (production), des produits financiers (intérêts, différences de changes favorables, de produits "calculés" - telles les reprises de provisions - et d'autres produits divers, accessoires ou exceptionnels. Ils correspondent à un enrichissement potentiel de l'entreprise ; ils sont générateurs de bénéfice dans la mesure où le niveau des charges correspondantes leur reste inférieur. • " les charges" sont formées principalement des achats consommés de biens et de services utilisés dans le cycle d'exploitation de l'entreprise (consommation) ainsi que de la rémunération des divers facteurs de production : impôts, charges de personnel, intérêts, ... Elles comprennent également les charges "calculées" que sont les "dotations" aux amortissements et aux provisions, d'autres charges diverses accessoires ou exceptionnelles ainsi que les impôts sur les résultats. Elles correspondent à un appauvrissement potentiel de l'entreprise ; elles sont génératrices de pertes dans la mesure où le niveau des produits correspondants leur reste inférieur. Le CPC est établi à partir des "comptes

(c) la quote-part dans le résultat net des participations dans les entreprises associées (voir la Section 14 Participations dans des entreprises associées) et les entités contrôlées conjointement (voir la Section 15 Participations dans des coentreprises) comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ; (d) la charge d'impôt sur le résultat à l'exclusion des impôts imputables aux éléments (e), (g) et (h) ci-dessous (voir le paragraphe 29.27) ; (e) un montant unique comprenant le total : (i) du résultat net après impôt d'une activité abandonnée, et (ii) du profit ou de la perte après impôt comptabilisé résultant de l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts de la vente, ou de la sortie des actifs nets constituant l'activité abandonnée ; (f) le résultat net (si une entité n'a aucun poste d'autres éléments du résultat global, la présentation de ce poste n'est pas requise) ; (g) chaque composante des autres éléments du résultat global (voir le paragraphe 5.4(b)) classée par nature (à l'exception des montants en (h)) ; (h) la quote-part des autres éléments du résultat global des entreprises associées et des entités contrôlées conjointement comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence ; (i) le résultat global total (si une entité n'a aucun poste d'autres éléments du résultat global, elle peut utiliser un autre terme pour ce poste, comme le résultat net). Une entité doit présenter séparément les postes suivants dans l'état du résultat global en tant qu'affectations du résultat de la période : (a) résultat net de la période attribuable : (i) à une participation ne donnant pas le contrôle; (ii) aux actionnaires de la société mère. (b) au résultat global total pour la période attribuable: (i) à une participation ne donnant pas le contrôle ; (ii) aux actionnaires de la société mère. Approche en deux états Selon l'approche en deux états, le compte de résultat doit indiquer, au minimum, les postes qui présentent les montants demandés aux paragraphes 5.5(a) à 5.5(f) pour la période, et le résultat net en dernière ligne. L'état du résultat global doit commencer par le résultat net en première ligne et indiquer, au minimum, les postes qui présentent les montants demandés aux paragraphes 5.5(g) à 5.5(i) et au paragraphe 5.6 pour la période. Une entité doit présenter une analyse des charges en utilisant un classement reposant soit sur la nature des charges, soit sur leur fonction au sein de l'entité, en choisissant la méthode qui fournit des informations fiables et plus pertinentes. Analyse par nature de charges (a) Selon cette méthode de classement, les charges de l'état du résultat global sont regroupées selon leur nature (par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, avantages du personnel, dépenses de publicité), et ne sont pas réallouées aux différentes fonctions de l'entité. Analyse par fonction de charges (b) Selon cette méthode de classement, les charges sont regroupées selon leur fonction dans le coût des ventes ou, par exemple, dans le coût des activités commerciales ou administratives. Selon cette méthode, l'entité présente au moins son coût des ventes séparément des autres charges.	de gestion", produits et charges, tenus durant l'exercice et corrigés, en fin d'exercice, par les diverses écritures d'inventaire. Son solde créditeur (excédent des produits sur les charges) exprime un résultat bénéficiaire (bénéfice net), son solde débiteur (excédent des charges sur les produits) un résultat déficitaire (perte nette). Le report de ce solde dans le bilan de fin d'exercice et l'équilibre arithmétique de ce bilan illustrent la méthode de "la partie double" utilisée par la comptabilité normalisée. Les rubriques constitutives du CPC sont les suivantes : • PRODUITS - o Produits courants - Produits d'exploitation - Produits financiers - o Produits non-courants • CHARGES - o Charges courantes - Charges d'exploitation - Charges financières - o Charges non -courantes - o Impôts sur les résultats. • RESULTATS - Résultat d'exploitation - Résultat financier - o Résultat courant - o Résultat non courant - o Résultat avant impôts - o Résultat net La structure du CPC présente donc trois niveaux partiels (exploitation, financier, non-courant), complétés par un niveau global (impôts sur les résultats). La présentation du CPC est faite en liste selon les modèles normalisés présentés dans la deuxième partie du CGNC. Les produits et charges sont présentés dans le CPC sous forme de rubriques et de postes classés selon la nature de ces éléments.

Source : Elaboré par l'auteur

Chapitre I : Les IFRS simplifiées au sein de la Normalisation Comptable Internationale

Alors que la norme IFRS pour PME admet deux éventuelles approches pour la présentation de l'état du résultat (l'approche de l'état unique et l'approche en deux états), le CGNC n'admet qu'une unique et seule présentation celle d'un état unique et ce parce la notion de résultat global n'existe pas.

Nous remarquons aussi que l'analyse des charges se fait au niveau du CGNC uniquement par nature des charges alors qu'au niveau de la norme IFRS pour PME, elle se fait aussi par la fonction de la charge (par exemple, cout des ventes, couts administratifs ...etc.)

Tableau 11 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur l'état des variations des capitaux propres

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<u>État des variations des capitaux propres</u>	La section 6 de la norme expose les dispositions de présentation des variations des capitaux propres d'une entité pour une période, soit dans un état des variations des capitaux propres, soit, si des conditions spécifiées sont satisfaites et qu'une entité le choisit, dans un compte de résultat et des résultats non distribués. État des variations des capitaux propres Objet L'état des variations des capitaux propres présente le résultat net d'une entité au titre d'une période de présentation de l'information financière, les éléments de produits et de charges comptabilisés dans les autres éléments du résultat global de la période, les effets des changements de méthode comptable et les corrections d'erreurs comptabilisées au cours de la période, et les montants d'apport en capital des porteurs de capitaux propres et les dividendes et autres distributions qui leur ont été accordés au cours de la période. Une entité doit présenter un état des variations des capitaux propres présentant : (a) le résultat global total de la période, présentant séparément les montants totaux attribuables aux actionnaires de la société mère et aux participations ne donnant pas le contrôle ; (b) pour chaque composante des capitaux propres, les effets d'une application rétrospective ou d'un retraitement rétrospectif comptabilisés selon la Section 10 Méthodes comptables, estimations et erreurs ; (c) pour chaque composante des capitaux propres, un rapprochement entre la valeur comptable au début et à la fin de la période, indiquant séparément chaque élément de variation trouvant son origine dans : (i) le résultat net ; (ii) chacun des autres éléments du résultat global ; (iii) les montants d'apport en capital effectués par les actionnaires, les dividendes et autres distributions qui leur ont été accordés, en présentant séparément les émissions d'actions, les transactions sur actions propres, ainsi que les dividendes et autres distributions accordés aux actionnaires, et les changements dans les parts d'intérêt de la société mère dans une filiale qui ne se traduisent pas par une perte de contrôle. Compte de résultat et des résultats non distribués Le compte de résultat et des résultats non distribués présente le résultat net d'une entité ainsi que les variations des résultats non distribués au titre d'une période de présentation de l'information financière. Le paragraphe 3.18 autorise une entité à présenter un compte de résultat et des résultats non distribués au lieu de l'état du résultat global et de l'état des variations des capitaux propres si les seules variations de ses capitaux propres pendant les périodes de présentation de l'information financière découlent du résultat net, du paiement de dividendes, des corrections d'erreurs au titre d'une période précédente et de changements de méthode comptable. Une entité doit présenter dans le compte de résultat et des résultats non distribués les éléments suivants en plus des informations imposées par la Section 5 État du résultat global et compte de résultat : (a) les résultats non distribués au début de la période de présentation de l'information financière ; (b) les dividendes déclarés et payés ou à payer pendant la période ; (c) les retraitements des résultats non distribués relatifs aux corrections d'erreurs d'une période précédente ; (d) les retraitements des résultats non distribués relatifs aux changements de méthode comptable ; (e) les résultats non distribués à la fin de la période de présentation de l'information financière.	Néant

Source : Elaboré par l'auteur

Le CGNC ne prévoit pas une disposition similaire à celle de la norme concernant cet aspect

Tableau 12 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur le tableau des flux de trésorerie

Contenu	IFRS pour PME	CGNC
<u>Tableau des flux de trésorerie</u>	La section 7 de la norme expose les informations devant être présentées dans un tableau des flux de trésorerie et la manière de le faire. Le tableau des flux de trésorerie fournit une information sur l'évolution de la trésorerie et des équivalents de trésorerie d'une entité en montrant séparément les variations, pendant la période de présentation de l'information financière, des activités opérationnelles, d'investissement et de financement. Les équivalents de trésorerie sont des placements très liquides à court terme détenus dans le but de faire face à des engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. En conséquence, un placement ne sera normalement qualifié d'équivalent de trésorerie que s'il a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition. Les découverts bancaires sont normalement considérés comme des activités de financement semblables aux emprunts. Toutefois, s'ils sont remboursables à vue et font partie intégrante de la gestion de trésorerie d'une entité, les découverts bancaires sont une composante de la trésorerie et des équivalents de trésorerie. Une entité doit présenter un tableau des flux de trésorerie qui indique les flux de trésorerie d'une période de présentation de l'information financière classés en activités opérationnelles, activités d'investissement et activités de financement. Une entité doit présenter les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, en utilisant : (a) soit la méthode indirecte, suivant laquelle le résultat est ajusté des impacts des transactions sans effet de trésorerie, de tout décalage ou régularisation d'entrées ou de sorties de trésorerie opérationnelle passées ou futures et des éléments de produits ou de charges liés aux flux de trésorerie d'investissement ou de financement ; soit (b) la méthode directe, suivant laquelle les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes sont présentées ;	Néant

Source : Elaboré par l'auteur

Le CGNC ne prévoit pas une disposition similaire à celle de la norme concernant cet aspect.

Tableau 13 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur l'état des soldes de gestion

Contenu	IFRS PMEs	CGNC
<u>L'Etat des soldes de gestion</u>	Néant	L'ESG décrit en deux tableaux "en cascade" la formation du résultat net et celle de l'autofinancement. Le tableau de formation des résultats (TFR) qui fait apparaître les soldes caractéristiques de gestion issus des comptes de gestion dans l'ordre suivant : - Marge brute sur ventes en l'état (MB) - Valeur ajoutée (VA) - Excédent brut d'exploitation (EBE), ou insuffisance brute (IBE) - Résultat d'exploitation (RE) - Résultat financier (RF) - Résultat courant (RC) - Résultat non courant (RNC) - Résultat net (RN) Le tableau de détermination de l'autofinancement, qui fait apparaître les soldes caractéristiques financiers suivants : - Capacité ou insuffisance d'autofinancement (CAF), ou (IAF) - Autofinancement (AF).

Source : Elaboré par l'auteur

L'IFRS PME ne prévoit pas une disposition similaire à celle du CGNC concernant cet aspect.

Tableau 14 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur le tableau de financement

Contenu	IFRS PME	CGNC
<u>Le tableau de financement</u>	Néant	C'est l'état de synthèse qui met en évidence l'évolution financière de l'entreprise au cours de l'exercice, en décrivant les ressources dont elle a disposé et les emplois qu'elle en a effectués. Il s'agit des : - Ressources de financement de caractère stable (tels l'autofinancement et les nouveaux emprunts) ou de caractère cyclique ou fortuit (tels l'accroissement du passif circulant ou la réduction de l'actif circulant) ; - Emplois financiers de caractère stable et définitif (tels les investissements réalisés, les remboursements d'emprunts, ou les distributions de dividendes) ou de caractère cyclique ou fortuit (tels l'accroissement de l'actif circulant ou la réduction du passif circulant). Le tableau de financement représente des mouvements bruts (ou flux) au niveau des emplois et des ressources stables ; au niveau des autres postes, qui concernent les actifs et passif circulants ainsi que la trésorerie, la représentation se limite au mouvement net des postes du bilan durant l'exercice (variations annuelles). Le TF est généré directement par la comptabilité à partir : - De la capacité d'autofinancement déterminée au niveau de l'ESG ; cette capacité diminuée des dividendes distribués de l'exercice forme l'autofinancement de l'exercice ; - Des mouvements bruts de valeur (ou flux) de ressources ou d'emplois stables figurant dans les comptes de financement permanent et d'actif immobilisé à la fin de l'exercice ; - Des variations des soldes des comptes d'actif et passif circulants et de trésorerie. Structure du tableau de financement : <i>o Ressources :</i> - Ressources stables : autofinancement, cessions d'actifs immobilisés, apports nouveaux, emprunts nouveaux... - Ressources sur actifs et passifs circulants : accroissement du crédit fournisseurs et comptes de régularisation, réduction des stocks, des créances... - Ressources sur trésorerie : réduction de la trésorerie. <i>o Emplois :</i> - Emplois stables : investissements, non-valeurs, remboursements d'emprunts... - Emplois en actifs et passifs circulants : accroissement des stocks, des réductions des crédits fournisseurs... - Emplois en trésorerie : accroissement de la trésorerie. Cette structure apparaît dans les deux modules formant le TF : - La synthèse des masses du bilan qui met en relief la variation du Fonds de Roulement Fonctionnel (FRF) et celle du Besoin de Financement Global (BFG) ; - Le tableau d'emplois et ressources qui détaille les flux de ressources stables des emplois stables de l'exercice.

Source : Elaboré par l'auteur

L'IFRS PME ne prévoit pas une disposition similaire à celle du CGNC concernant cet aspect.

Chapitre I : Les IFRS simplifiées au sein de la Normalisation Comptable Internationale

Tableau 15 : Tableau comparatif entre l'IFRS pour PME et le CGNC sur les notes annexes (ETIC)

Contenu	IFRS PME	CGNC
Notes annexes (ou ETIC)	La section 8 expose les principes sous-jacents aux informations devant être présentées dans les notes aux états financiers et la manière de le faire. Les notes contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans l'état de la situation financière, l'état du résultat global, le compte de résultat (s'il est présenté), le compte de résultat et des résultats non distribués combiné (s'il est présenté), l'état des variations des capitaux propres et le tableau des flux de trésorerie. Les notes fournissent des descriptions narratives ou des ventilations d'éléments présentés dans ces états, ainsi que des informations relatives aux éléments qui ne répondent pas aux critères de comptabilisation dans ces états. Outre les dispositions de cette section, presque toutes les autres sections de cette IFRS imposent des obligations en matière d'informations à fournir qui sont normalement présentées dans les notes. Structure des notes Les notes doivent : (a) présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques utilisées selon les paragraphes 8.5 à 8.7 ; (b) fournir l'information imposée par cette IFRS qui n'est pas présentée ailleurs dans les états financiers ; et (c) fournir des informations qui ne sont pas présentées ailleurs dans les états financiers, mais qui sont pertinentes pour les comprendre. Une entité doit, dans la mesure du possible, présenter les notes de façon systématique. Une entité doit effectuer un renvoi de chaque élément des états financiers à toute information correspondante dans les notes. Une entité présente normalement les notes dans l'ordre suivant : (a) une déclaration selon laquelle les états financiers ont été préparés en conformité avec l'IFRS pour les PME (voir le paragraphe 3.3) ; (b) un résumé des principales méthodes comptables appliquées (voir le paragraphe 8.5) ; (c) les informations supplémentaires pour les éléments présentés dans les états financiers, dans l'ordre dans lequel apparaissent chacun des états financiers et chacun des postes ; et (d) toute autre information à fournir. Informations à fournir sur les méthodes comptables Dans son résumé des principales méthodes comptables, une entité doit donner des informations sur les éléments suivants : (a) la base (ou les bases) d'évaluation utilisée(s) pour l'établissement des états financiers ; (b) les autres méthodes comptables utilisées qui sont pertinentes pour une bonne compréhension des états financiers. Information sur les jugements Une entité doit fournir, dans le résumé des méthodes comptables significatives ou dans d'autres notes, les jugements réalisés par la direction, à l'exclusion de ceux qui impliquent des estimations (voir paragraphe 8.7), lors de l'application des méthodes comptables de l'entité et qui ont l'impact le plus significatif sur les montants comptabilisés dans les états financiers. Information sur les sources principales d'incertitude relative aux estimations Une entité doit fournir dans les notes une information sur les hypothèses-clés relatives à l'avenir et les autres sources principales d'incertitude relatives aux estimations à la date de clôture, qui présentent un risque important d'entraîner un ajustement significatif des valeurs comptables des actifs et des passifs au cours de la période suivante. Pour ces actifs et passifs, les notes doivent comprendre des détails relatifs à : (a) leur nature ; (b) leur valeur comptable à la fin de la période de présentation de l'information financière.	L'Etat des informations complémentaires ou ETIC, complète et commente l'information donnée par les quatre autres états de synthèse, dont il est indissociable. L'ETIC doit comporter tous compléments et précisions nécessaires à l'obtention d'une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise, à travers les états de synthèse fournis. Pour être pertinentes, les informations de l'ETIC doivent être d'une importance significative, c'est à dire susceptibles d'influencer l'opinion que les lecteurs des états de synthèse peuvent avoir sur la situation patrimoniale et financière de l'entreprise et sur ses résultats. L'ETIC comporte, en raison de sa nature même, des informations qualitatives et des informations quantitatives. Il importe de rechercher précision et concision dans l'expression écrite des informations qualitatives. L'ETIC ne doit pas présenter de données faisant double emploi avec celles qui figurent dans les quatre autres états. Les ensembles constitutifs de l'ETIC sont les suivants : - Principes et Méthodes comptables : indication des méthodes utilisées lorsqu'il n'existe pas dans le CGNC de solution univoque ; dérogations exceptionnellement pratiquées au nom de l'objectif d'obtention d'une "image fidèle" ; changements de méthodes ... - Compléments d'informations au bilan et au compte de produits et charges : Tableaux des immobilisations, des amortissements, des provisions ; précisions sur des postes particuliers tels que non-valeurs ; tableau des échéances, des créances et des dettes ; engagements ; crédit-bail... - Autres informations complémentaires : telles que l'affectation des résultats, la répartition du capital social, les opérations en devises, etc...

Source : Elaboré par l'auteur

Nous remarquons que le contenu des annexes de la norme est beaucoup plus consistant que celui du CGNC, par exemple les IFRS simplifiées exigent de fournir les informations relatives aux méthodes comptables, aux jugements ainsi que les sources principales d'incertitude relative aux estimations

3.3. Principaux résultats

Au terme de notre comparaison entre la norme IFRS pour PME et le CGNC, nous avons pu déceler les principaux résultats suivants :

- La norme IFRS pour PME diffère du CGNC par trois caractéristiques et/ou principes majeurs. La prééminence du fond sur la forme qui constitue un principe prépondérant dans l'esprit IFRS, le Rapport Cout/avantage et finalement la dernière caractéristique qui constitue la nouveauté des dernières corrections de 2015 sur la norme IFRS pour PME, qu'est le cout ou effort indu ;
- A l'inverse du CGNC, la norme IFRS pour PME distingue entre le passif et les capitaux propres et définit le passif comme étant une OBLIGATION actuelle qui devrait se traduire par une sortie de ressource et non pas une ressource en soi. Ceci s'explique par le système économique dans lequel le CGNC s'inscrit. En fait, l'économie marocaine est une économie d'endettement aux antipodes des autres économies qui sont supposées adopter les IFRS ;
- Quant aux produits et charges, nous remarquons que le raisonnement IFRS est beaucoup plus orienté vers les avantages économiques futurs à l'inverse de la logique CGNC qui décrit les composantes de chacun des produits et/ou charges. D'autant plus que la norme IFRS pour PME distingue entre les produits et charges des activités ordinaires et les pertes et profits, chose qui n'est pas faite au niveau du CGNC. L'avantage de la distinction est l'étendue du champ de la définition des produits et charges ;
- La norme IFRS pour PME insiste sur deux notions pour comptabiliser un élément. La probabilité d'avantages économiques futurs et la fiabilité de l'évaluation qui sont de nature économique que le CGNC ne prévoit pas puisqu'il privilégie une approche beaucoup plus juridique (la propriété) ;
- Sur le plan des états financiers (ou de synthèse), la norme IFRS pour PME se distingue par 2 états financiers (tableau de flux de trésorerie et le tableau de variation des capitaux propres) et le CGNC par 2 autres (Le tableau de financement et l'état des soldes de gestion). En outre, les deux dispositifs s'accordent sur les principes de la continuité d'exploitation, la permanence de la présentation ou méthode, le besoin de comparaison et la fréquence

d'établissement. Cependant cette périodicité peut être de 12 mois au maximum pour le CGNC alors que l'IFRS pour PME permet d'excéder cette durée ;

- La norme IFRS pour PME classe les éléments de l'état de la situation financière selon l'aspect courant (ou non courant) desdits éléments sauf quand le critère de liquidité apporte des informations plus fiables et pertinentes alors que le CGNC classe les éléments du Bilan selon leur durée et non la liquidité et/ou l'aspect courant (ou non) ;
- Alors que la norme IFRS pour PME admet deux éventuelles approches pour la présentation de l'état du résultat (l'approche de l'état unique et l'approche en deux états), le CGNC n'admet qu'une unique et seule présentation celle d'un état unique et ce parce que la notion de résultat global n'existe pas. Nous remarquons aussi que l'analyse des charges se fait au niveau du CGNC uniquement par nature des charges alors qu'au niveau de la norme IFRS pour PME, elle se fait aussi par la fonction de la charge (par exemple, cout des ventes, couts administratifs ...etc.) ;
- Le contenu des annexes de la norme IFRS pour PME est beaucoup plus consistant que celui du CGNC, par exemple la norme IFRS pour PME exige de fournir des informations relatives aux méthodes comptables, aux jugements ainsi que les sources principales d'incertitude relative aux estimations que le CGNC ne prévoit que d'une manière superficielle.

CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE

Après avoir positionné les IFRS simplifiées au sein de la normalisation comptable internationale, nous avons constaté que cette norme constitue une particularité propre de la Normalisation Comptable Internationale.

En effet, depuis sa décision d'élaboration, qui a fait l'objet de controverses puisque l'IASB se contentait de produire un SEUL corps de normes alors qu'il s'apprêtait à produire un deuxième, en passant par son Due Processus qui a enregistré, selon la communauté des pairs et des professionnels du métier, quelques manquements de la part de l'IFRS Foundation quant aux différentes étapes supposées être suivies rigoureusement par cet organisme, l'IFRS Foundation n'a pas tenu ses promesses surtout en produisant une norme qui n'est pas tout à fait destinée à l'investisseur puisqu'elle vise les entités n'ayant pas une responsabilité publique.

Cependant, cette norme présente un intérêt majeur pour le cadre comptable marocain puisqu'elle présente des avantages importants en termes de qualité de l'information comptable et des simplifications majeures eu égard des fulls IFRS, jugés beaucoup plus complexes.

Alors, qu'en est-il de sa position ainsi que de son étude d'adoption dans la diaspora scientifique ? Et comment est-elle appréhendée par les chercheurs sur le plan théorique, méthodologique et épistémologique ? Peut-on forger un modèle théorique propre à elle basée sur les théories de la diffusion des innovations ?

CHAPITRE II : DE L'ETAT DE L'ART AU CADRE THEORIQUE

INTRODUCTION DU DEUXIEME CHAPITRE

Après avoir présenté l'historique de la normalisation comptable en passant par le fonctionnement de l'IASB et aboutissant à la publication des IFRS simplifiées, en passant en revue son historique et ses spécificités techniques, durant ce chapitre nous allons mettre en œuvre une revue de littérature.

Le but est de constituer une vue d'ensemble sur le développement de la recherche autour de ladite norme et ce, selon une démarche structurée caractérisée par une approche scientifique et objective qui engorge plusieurs éléments à savoir, le protocole de recherche, l'analyse de contenu, les tests de fiabilité et de validité, l'étude d'impact et finalement la présentation des critiques de la recherche.

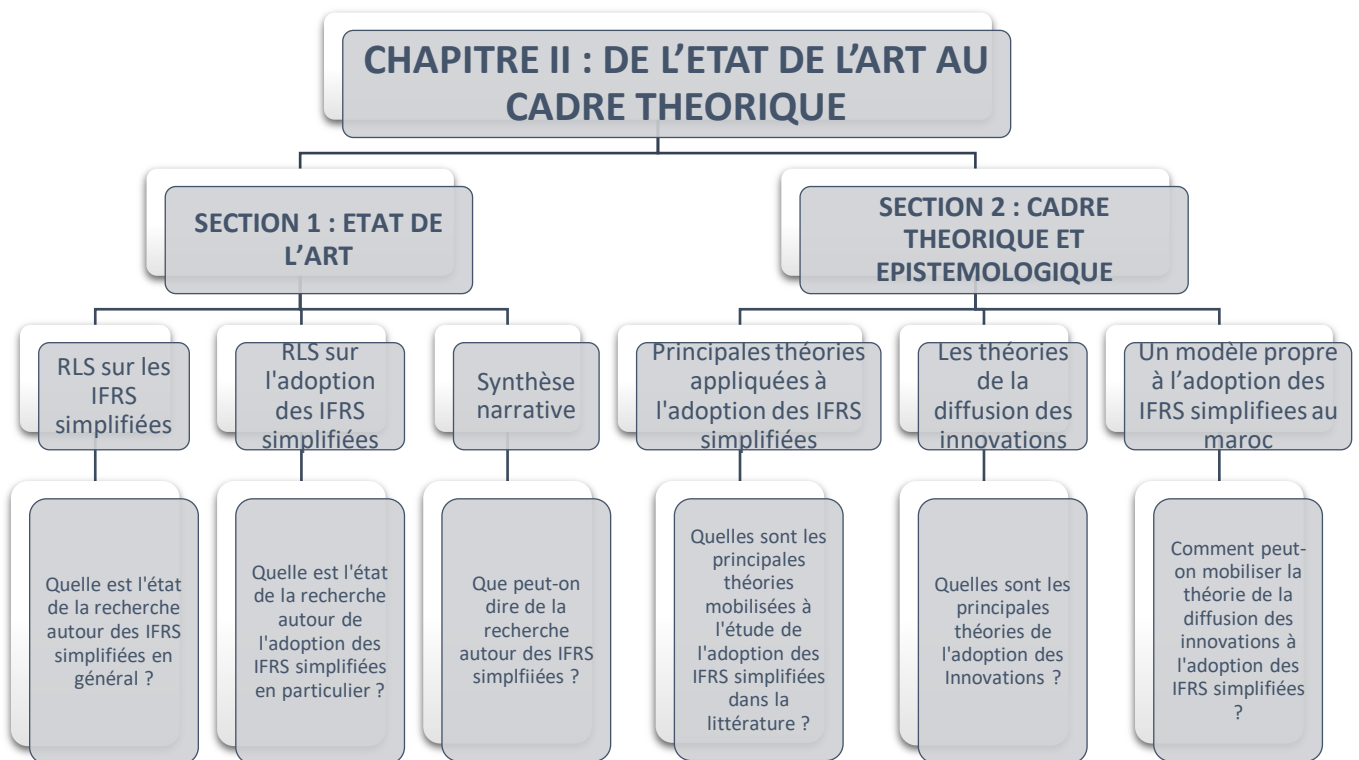
Les conclusions de cette revue de littérature vont constituer la base de notre bâtisse doctorale puisque, nous allons relever les principales tendances ainsi que les principales critiques adressées à la recherche autour de l'adoptabilité des IFRS simplifiées pour essayer de les couvrir à travers notre étude.

Ainsi, nous allons commencer par répondre à cet objectif durant ce chapitre sur le plan théorique en passant en revue les principales théories mobilisées par l'ensemble des travaux de recherches antécédents en leur apportant une vision critique sur la base de laquelle nous allons essayer de proposer une théorie qui se veut adéquate à l'étude du phénomène en question dans le contexte spécial de son étude.

Objectifs du chapitre 2 :

- ¶ Présenter un panorama de la recherche sur les IFRS simplifiées et sur l'adoption des IFRS simplifiées selon l'approche de la revue de littérature structurée ;
- ¶ Présenter les principales théories ayant abordé le phénomène d'adoption pour justifier le recours à la théorie de la diffusion des innovations ;
- ¶ Construire le modèle théorique de notre travail à la lumière des avancées relevées des travaux antérieurs.

Figure 6 : Articulation du Chapitre 2



Source : Elaboré par l'auteur

SECTION 1 : ETAT DE L'ART

*“ If I had seen further it is by standing
on the shoulders of giants ”*

Isaac Newton (communication personnelle, 2 Mai 1675)

Faire une revue de littérature consiste à suivre des étapes clairement définies et purement scientifiques en laissant de côté tout jugement ou vision subjective d'un sujet que l'on voudrait étudier. En fait, il s'agit de répondre aux questions suivantes :

- *Comment la recherche se développe sur les IFRS simplifiées ?*
- *Quelle est la prédominance et la critique de les IFRS simplifiées ?*
- *Quelles en sont les perspectives futures ?*

La réponse à ces trois questions passera par deux étapes fondamentales. La première, qui sera présentée dans la première sous-section, ne traitera que les articles les plus pertinents sur les IFRS simplifiées. L'objectif est de commencer par échantillon d'articles ayant traité la norme et ce, pour avoir une idée globale sur la manière avec laquelle la recherche s'est développée pour les articles qui ont eu le plus d'influence sur le sujet étudié, ce que les spécialistes en bibliométrie appellent les Citations Classics. L'outil de recherche utilisé est Web of Science, connu par la pertinence de ses résultats en comparaison avec d'autres bases de données.

Les conclusions de cette sous-section nous serviront de base pour la deuxième partie de cette section, qui abordera, cette fois ci, la question de l'adoption des IFRS simplifiées au sein d'une juridiction donnée, premièrement vu que ça constitue le sujet de notre travail de recherche et deuxièmement parce que c'est le sujet le plus fréquemment traité par les Citations Classics, et qui a le plus d'impact parmi ses pairs sur l'arène scientifique. Durant cette sous-section nous allons nous baser, cette fois ci, sur les articles de Google Scholar, connu par sa vaste couverture des articles en comparaison avec Scopus et Web of Science.

Dans une RLS, l'amorce se fait par un protocole de revue de littérature. L'objectif de ce dernier est de documenter la procédure à suivre, qui est étroitement lié à l'amélioration de la fiabilité de la recherche (Yin, 2014). Il détaille les idées du chercheur dans le développement de sa RLS

(Massaro et al, 2016, p.773) pour s'assurer que la recherche pourrait être répliquée (Transfield et al, 2003, p.215). Ainsi nous avons établi à priori le protocole suivant :

Encadré 1 : Protocole de recherche de notre revue de littérature structurée

Peu de travaux ont abordé la norme IFRS pour PME, spécifiquement au Maroc où seulement une étude d'applicabilité a été faite en Mars 2016. Donc, il y a un fort potentiel pour l'établissement d'une Revue de Littérature Structurée sur ladite norme.

Objectif :

Etablir une RLS sur la norme IFRS pour PME objet de notre travail doctoral afin de fournir des éléments nécessaires pour répondre à notre problématique.

Questions de la revue

- 1- Quels sont les thèmes traités auparavant par les chercheurs relatifs à la norme IFRS pour PME ?
- 2- Et quelles sont les conclusions des études antérieures sur ladite norme ?

Motivations :

La norme IFRS PME gagne de plus en plus d'estime aux yeux des normalisateurs comptables locaux à travers le monde. Au Maroc, les professionnels et pouvoirs publics ont exprimé lors des Assises de la Profession comptable de 2013, leur volonté à réviser le CGNC en vue de le converger vers les IFRS.

Méthodologie à suivre :

Notre méthodologie consiste à suivre les étapes proposées par Massaro et al. (2016) dans l'établissement d'une RLS. Pour le choix des journaux et articles nous nous focaliserons sur les résultats du Web of Science de Thomson Reuters ainsi que Google Scholar. L'analyse sera faite selon une approche bibliométrique.

Source : *Elaboré par l'auteur*

Dans la première partie de cette section nous avons utilisé la méthode de l'analyse du contenu des articles retenus et ce, pour diverses raisons. Tout d'abord le nombre d'article des Citations Classics est de 11 ce qui rend la méthode adaptée et utile à la fois et puis la méthode présente une analyse approfondie sur la manière avec laquelle la recherche se développe sur les IFRS simplifiées. Pour ce faire, nous avons pu établir notre cadre analytique en nous basant sur nos questions de recherche pour fixer les unités d'analyse :

- *Comment la recherche se développe sur les IFRS simplifiées ?*
 - Sujet traité (Suj)
 - Territoire recherché (TR)
 - Méthodologie suivie (M)
- *Quelle est la prédominance et la critique des IFRS simplifiées ?*
 - Contributions (Cn)
 - Limites et critiques (L&C)
- *Quelles en sont les perspectives futures ?*
 - Perspectives futures (F)

Quant au codage des données, il a été fait suivant une approche à la fois manuelle, pour faire face aux biais de la construction linguistique (homographes, synonymes ...etc.) et informatisée, et non automatique, pour mieux organiser et analyser les données collectées, en utilisant le QDAS (logiciel d'analyse des données qualitatives) Nvivo.

Dans la deuxième partie qui traitera l'implémentation de l'IFRS pour PME, la méthode d'analyse choisie est celle des résumés et non pas de l'analyse de contenu, vu que cette dernière est jugée non adaptée à la quantité d'information retenue, 55 articles scientifiques, et donc la méthode du résumé est mieux adaptée pour notre analyse.

L'utilisation d'une approche par cascade, c'est-à-dire nous baser sur les résultats des articles les plus pertinents autour de l'IFRS pour PME pour approfondir la recherche autour d'une thématique spécifique traitant l'objet de notre travail de recherche, se justifie tout d'abord par un souci de fiabilité et validité des données.

En effet, les résultats trouvés dans les Citations Classics, sont quasiment les mêmes que ceux retenus selon la méthode du mot-clé de Google Scholar. Et puis, pour des besoins d'approfondissement de l'analyse autour de l'implémentation de l'IFRS pour PME, ce qui va améliorer la pertinence des résultats obtenus.

Ainsi, en vue de réduire les biais relatifs à la fiabilité des données nous avons fait appel, dans la première partie, à une base de données connue par la pertinence de ses résultats, qu'est Web of Science. En outre, ces données ont été générées en prenant les précautions nécessaires pour faire face aux éventuels biais, notamment :

- Web of Science permet d'aborder la recherche par sujet et non pas par mots-clés, comme c'est le cas pour Google Scholar qui ne fournit pas par exemple les articles intitulés IFRS for SMEs quand nous tapons IFRS for SME. Et ;
- Pour que le processus de recherche fournisse les mêmes résultats à chaque fois que quelqu'un le fasse, nous avons :
 - D'une part, fixé 2009 comme date de début, pour n'avoir que les articles qui prennent en considération la version finale de la norme qui a été publiée cette année même.
 - Et d'autre part, fixé 2015 comme date limite parce qu'il se pourrait qu'un

chercheur publierait un article sur les IFRS simplifiées en 2016 ¹⁹, de telle sorte que si nous refassions le processus de recherche nous allions trouver des résultats différents.

Les données que nous avons collectées répondent aux critères de la validité :

- **Interne** : parce que le processus permet d'éviter les biais suivants :
 - *Effet d'histoire* ²⁰ : Si l'on avait interrogé la base de données sur une période antérieures à 2009, les résultats auraient pris en considération que des stipulations subjectives basé sur un projet de norme non encore approuvé par l'IASB et par conséquent n'auraient pas pris en considération la version finale de la norme ;
 - *Effet de sélection* ²¹ : La sélection des articles a été faite sur une base répondant au critère de la pertinence par la communauté scientifique. Et donc pour avoir des données fiables, Web of Science est bel et bien la source de données qui fournit un échantillon représentatif de la population qui, dans notre article, est les articles les plus pertinents.

En plus parmi les techniques préconisées par Massaro et al (2016, p.787) c'est l'utilisation des diagrammes, tables ...etc. que nous avons faite durant tout notre travail (voir par exemple étude d'impact, Vision introspective et critique) et qui n'ont pas relevé de contradictions.

De construit : parce qu'en vérifiant la validité convergente, nous avons trouvé que ces publications ont approximativement les mêmes résultats sur d'autres bases de données. Par exemple, un nombre de "Total citations" aussi important en termes de poids dans Web of science que dans Google Scholar.

La présente section sera subdivisée en trois sous-sections, la première traite une RLS, selon la méthode des Citations Classics, sur la norme IFRS pour PME en général. Les résultats de cette première sous-section seront appréhendés dans une deuxième en traitant plus particulièrement une RLS, selon la méthode du mot-clé, sur l'adoption de la même norme pour clôturer avec une synthèse narrative des principaux articles ayant constitués cette section.

¹⁹ L'année durant laquelle cette revue de littérature a été effectuée.

²⁰ C'est quand des événements extérieurs faussent les résultats de l'étude.

²¹ C'est quand l'échantillon n'est pas représentatif de la population pertinente.

1. LES IFRS SIMPLIFIEES : Des pistes toujours inexplorées

1.1.Méthode de recherche des publications

Concernant la méthode à suivre, nous avons opté pour la méthode des Citation Classics. Garfield (1977) a défini ce concept comme étant les publications le plus fréquemment citées et qui ont le plus d'impact sur le domaine de la recherche. Il a fourni deux autres définitions plus approfondies et pratiques.

Une Citation Classics est une publication placée dans le top 1% des travaux (Garfield 2016) ou une publication fortement citée selon le Science Citation Index (SCI), le Social Science Citation Index (SSCI) ou le Arts & Humanities Citation Index (A&HCI) (Garfield 2016) que nous trouvons dans le Web of Science Core Collection.

Durant notre travail nous avons retenu la deuxième définition comme étant la principale définition pour élaborer notre RLS. Ceci s'explique par le nombre réduit de publications totales publiées sur la norme qui ne permet pas de retenir le 1% de l'ensemble des travaux parce que le nombre de publications à analyser serait trop minime par conséquent pour faire l'analyse.

Prenant par exemple les résultats de Google Scholar, considéré comme étant la plus large de toutes les bases de données scientifiques, le nombre de publication total est seulement de 375 jusqu'à 2016, le 1% serait donc de 3 ou 4 articles ce qui n'est point fiable pour tirer des conclusions.

Le choix de la base Web of Science et non pas Google Scholar ou Scopus se justifie tout d'abord par la pertinence des résultats qu'offre Web of Science en comparaison avec Google Scholar (Harzing et Alakangas, 2016, p. 15) et aux outils d'analyse bibliométriques qu'offre Web of Science en comparaison avec Scopus.

Elle était toujours considérée par les chercheurs comme étant le “ Gold Standard ” pour l'analyse des publications et citations (Harzing et Alakangas, 2016, p. 5). Selon Martinez et al (2013, p.1976) : [...] Web of Science est la plus large base de données utilisée qui collecte des informations plus fiables et avec plus d'outils d'analyse pour le traitement de l'information.

Pour obtenir nos résultats nous avons retenu comme mot clé “ IFRS for SMEs ”, la dénomination anglaise de la norme afin d'obtenir une couverture plus large tout en tachant à cocher que les trois index qui constituent la base de recherche pour les Citation Classics du sujet de notre recherche.

1.2. Etude d'impact

Nous avons procédé selon une analyse bibliométrique pour mesurer l'impact des Publications, Auteurs et Journaux recueillis. De ce fait avons analysé trois principaux outils bibliométriques : *Total Citations*²², *Citation Per Year*²³ et le *H-Index*²⁴.

Pour ce faire, nous avons utilisé le logiciel Publish or Perish de Harzing qui se base sur Google Scholar. Ce dernier s'avère pertinent puisqu'il permet de générer des requêtes plus vastes et une couverture plus large en termes de publications et de type de publications.

Selon Massaro et al, (2016, p. 781) Google Scholar est une précieuse base de données pour l'analyse d'impact dans une RLS et peut fournir une perception et des critiques de valeur d'un problème précis au sein d'un domaine de recherche donné.

1.2.1. Analyse des publications

Tout d'abord, nous remarquons que pour analyser les publications le h-index n'est pas un indicateur pertinent parce qu'aux antipodes des auteurs par exemple qui ont plusieurs publications faisant l'objet de plusieurs citations et donc pour lesquels on peut mesurer le h-index, un article n'est publié qu'une seule fois et donc le h-index serait donc de 1 (ou de 2 si le même article a été publié 2 fois).

Par ailleurs, l'article ayant le plus d'impact selon les 2 autres outils bibliométriques est le premier article, “ *Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey* ” (Albu et al., 2013) , avec respectivement une part de 38% et de 37% en termes de citations totales et de citation par année.

Suivi par le deuxième article, “ *IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS* ” (Ram et Newberry, 2013), qui s'accapare d'une part de 18% à la fois en termes de citation totale et de citation par année. Quant à l'article, “ *A CRITICAL ANALYSIS OF THE CONTENTS OF THE IFRS FOR SMES - A SOUTH AFRICAN PERSPECTIVE* ” (Schutte et Buys-a, 2011), il occupe la troisième position avec respectivement 14% et 8% en termes de citations totales et de citations par année.

²² C'est le nombre total qu'une publication a été citée depuis l'année de sa publication.

²³ C'est le nombre de citation divisé par le nombre d'année entre son année de publication et l'année d'analyse. Pour notre cas c'est 2016.

²⁴ Un chercheur dispose d'un index h si h de ses N_p publications a au moins été cité pour chacun h fois, et l'autre ($N_p - h$) publications a été cité moins de h chacun.

Tableau 16 : Analyse des indices bibliométriques pour les Citations Classics sur l'IFRS pour PME

	Publications	Citations	Cites_Year	h_index
Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey	25	8,33	1	
IFRS for SMEs: The IASB's due process	12	4	1	
A critical analysis of the contents of the IFRS for SMEs - a south African perspective	9	1,8	1	
Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - early empirical evidence	8	2	2	
Accounting harmonization for SME-s in Europe: some remarks on IFRS for SME-s and empirical evidences	5	1	1	
Public sector accounting: shifting concepts of accountability	4	4	1	
Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises	1	1	1	
Application of new approaches in recognizing leases on the part of the lessee in the selected companies in the Czech Republic	1	0,2	1	
MCDM Approach for the Adoption of IFRS for SMEs: Using Taiwan as an Example	0	0	0	
The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs	0	0	0	
The European Commission's Consultation on IFRS for SMEs - analysis and conclusions	0	0	0	

Source : Elaboré par l'auteur

1.2.2. Analyse des journaux

Parmi les neuf journaux de notre recherche, le ACCOUNTING AND BUSINESS RESEARCH, sur lequel a été publié l'article *Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - early empirical evidence* (Kaya et Koch, 2015), est celui ayant le plus d'impact sur l'arène scientifique avec un nombre total de citations ²⁵ culminant à 47 325 fois et une moyenne de 1028 citations par année depuis la date de son premier numéro jusqu'à 2016 et avec un h-index de 105, autrement dit 105 articles ont été publiés sur le journal et ont été cité au moins 105 fois chacun et le reste des publications a fait l'objet de citations inférieures ou égale à 105 fois.

Quant au PUBLIC MONEY MANAGEMENT, sur lequel a été publié l'article *Public sector accounting: shifting concepts of accountability* (Newberry, 2015), il est placé en deuxième

²⁵ Notons que pour ces 3 journaux, les données collectées sur ces différents indices statistiques ont été calculées sur la base de 1000 articles, qui est la limite de *Publish or Perish* de Harzing.

position avec une part de 23 547 en terme de citations totales et une moyenne de 672,77 citations par année jusqu'à 2016 et avec un h-index de 66.

Le JOURNAL OF TESTING AND EVALUATION sur lequel a été publié l'article *MCDM Approach for the Adoption of IFRS for SMEs: Using Taiwan as an Example* (Liu et Lee, 2015), il a s'accapare d'un nombre total de citation de 20 878 avec une moyenne de 485,53 par année et un h-index de 60.

Tableau 17 : Analyse des indices bibliométriques pour les journaux des Citations Classics sur l'IFRS pour PME

Articles	Journaux	Citations	Cites_Year	h_index
<i>Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - early empirical evidence</i>	ACCOUNTING AND BUSINESS RESEARCH	47 325	1 028,80	105
<i>Public sector accounting: shifting concepts of accountability</i>	PUBLIC MONEY MANAGEMENT	23 547	672,77	66
<i>MCDM Approach for the Adoption of IFRS for SMEs: Using Taiwan as an Example</i>	JOURNAL OF TESTING AND EVALUATION	20 878	485,53	60
<i>Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey</i>	JOURNAL OF INTERNATIONAL FINANCIAL MANAGEMENT & ACCOUNTING	13 585	452,83	62
<i>The European Commission's Consultation on IFRS for SMEs - analysis and conclusions</i>	BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE FORSCHUNG UND PRAXIS	11 844	176,78	48
<i>IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS</i>	AUSTRALIAN ACCOUNTING REVIEW	9 282	371,28	46
<i>The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs</i>	AUSTRALIAN ACCOUNTING REVIEW	9 282	371,28	46
<i>Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises</i>	AUSTRALIAN ACCOUNTING REVIEW	9 282	371,28	46
<i>A CRITICAL ANALYSIS OF THE CONTENTS OF THE IFRS FOR SMES - A SOUTH AFRICAN PERSPECTIVE</i>	SOUTH AFRICAN JOURNAL OF ECONOMIC AND MANAGEMENT SCIENCES	3 208	118,81	23

Source : Elaboré par l'auteur

Le JOURNAL OF INTERNATIONAL FINANCIAL MANAGEMENT & ACCOUNTING est placé en quatrième position avec un nombre de citations totales de 13 585 et de 452,83 en moyenne

par année avec un h-index de l'ordre de 62. L'article *Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey* (Albu et al., 2013) considéré comme étant l'article le plus influent est publié sur ce journal.

En 5^{ème} position vient le journal allemand BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE FORSCHUNG UND PRAXIS, qui a publié l'article *The European Commission's Consultation on IFRS for SMEs - analysis and conclusions* (Schildbach, 2013). Suivi par le AUSTRALIAN ACCOUNTING REVIEW qui a publié trois de nos articles, *IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS* (Ram et Newberry, 2013), *The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs* (Devi et Samujh, 2015) et *Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises* (Chand et al., 2015). Et le SOUTH AFRICAN JOURNAL OF ECONOMIC AND MANAGEMENT SCIENCES avec son article *A CRITICAL ANALYSIS OF THE CONTENTS OF THE IFRS FOR SMES - A SOUTH AFRICAN PERSPECTIVE* (Schutte et Buys-a, 2011).

1.2.3. Analyse des auteurs des publications

Les auteurs qui ont le plus d'influence sur l'arène scientifique sont ceux qui ont publié l'article *Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey* (Albu et al., 2013), l'article ayant le plus d'impact en termes de publication.

Ces auteurs sont au nombre de 14, ils ont réuni un nombre de citations totales durant l'ensemble de leurs travaux de 4 173, soit une moyenne de 226,95 par année et un h-index le plus important de tous de 12. A leur tête vient ALBU N, ALBU CN, LUKACS J, STROUHAL J et SIPAHI B que ça soit en termes de citations totales, citations par année ou h-index.

SCHILDBACH T est le deuxième auteur en termes d'impact de ses articles. A lui seul il a un nombre total de citation de 2860 avec une moyenne de 65 articles par année et un h-index de 28. Notons que sur le plan individuel, l'auteur est le mieux placé parmi les autres des Citation Classics.

RAM R et NEWBERRY S viennent en troisième position avec leur article *IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS* (Ram et Newberry, 2013) qui s'accapare à eux deux en totalité de 962 citations, 41.65 en moyenne par année et de 19 en h-index. NEWBERRY S ayant publié à elle seule l'article, *Public sector accounting: shifting concepts of accountability* (Newberry, 2015), elle a été citée 940 fois avec une moyenne par année de 36.15 et un h-index de 17.

Tableau 18 : Analyse des indices bibliométriques pour les auteurs des Citations Classics sur l'IFRS pour PME

ARTICLES	AUTEURS	CITATIONS	CITES_YEAR	H_INDEX
IMPLEMENTATION OF IFRS FOR SMES IN EMERGING ECONOMIES: STAKEHOLDER PERCEPTIONS IN THE CZECH REPUBLIC, HUNGARY, ROMANIA AND TURKEY	Albu, Catalin Nicolae; Albu, Nadia; Pali-Pista, Szilveszter Fekete; Girbina, Maria Madalina; Selimoglu, Seval Kardes; Kovacs, Daniel Mate; Lukacs, Janos; Mohl, Gergely; Muellerova, Libuse; Pasekova, Marie; Arsoy, Aylin Poroy; Sipahi, Baris; Strouhal, Jiri	4 173	226,95	112
THE EUROPEAN COMMISSION'S CONSULTATION ON IFRS FOR SMES - ANALYSIS AND CONCLUSIONS	Schildbach, Thomas	2 860	65,00	28
IFRS FOR SMES: THE IASB'S DUE PROCESS	Ram, Ronita; Newberry, Susan	962	41,65	19
PUBLIC SECTOR ACCOUNTING: SHIFTING CONCEPTS OF ACCOUNTABILITY	Newberry, Susan	940	36,15	17
ACCOUNTING HARMONIZATION FOR SME-S IN EUROPE: SOME REMARKS ON IFRS FOR SME-S AND EMPIRICAL EVIDENCES	Baldarelli, Maria-Gabriella; Demartini, Paola; Mosnja-Skare, Lorena; Paoloni, Paola	635	30,57	27
ADOPTING INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES	Chand, Parmod; Patel, Arvind; White, Michael	6	27,40	11
MCDM APPROACH FOR THE ADOPTION OF IFRS FOR SMES: USING TAIWAN AS AN EXAMPLE	Liu, Jau-Yang; Lee, Mu-Shang	273	22,75	8
COUNTRIES' ADOPTION OF THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTITIES (IFRS FOR SMES) - EARLY EMPIRICAL EVIDENCE	Kaya, Devrimi; Koch, Maximilian	225	8,92	12
THE POLITICAL ECONOMY OF CONVERGENCE: THE CASE OF IFRS FOR SMES	Devi, S. Susela; Samujh, R. Helen	145	10,76	8
A CRITICAL ANALYSIS OF THE CONTENTS OF THE IFRS FOR SMES - A SOUTH AFRICAN PERSPECTIVE	Schutte, Danie; Buys, Pieter	124	4,49	9
APPLICATION OF NEW APPROACHES IN RECOGNIZING LEASES ON THE PART OF THE LESSEE IN THE SELECTED COMPANIES IN THE CZECH REPUBLIC	Svoboda, Patrik	68	7,56	4

Source : Elaboré par l'auteur

Après, viennent les 4 auteurs de l'article *ACCOUNTING HARMONIZATION FOR SME-S IN EUROPE: SOME REMARKS ON IFRS FOR SME-S AND EMPIRICAL EVIDENCES* (Baldarelli et al., 2013) à savoir : BALDARELLI MG, DEMARTINI P, MOSNJA-SKARE L et PAOLONI P

qui ont totalisé un nombre de 935 en termes de citations totales et une moyenne de 30.57 de citations par année avec un h-index de l'ordre de 27.

Les 3 auteurs de l'article *Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises* (Chand et al., 2015), en l'occurrence CHAND P, PATEL A ²⁶ et WHITE M ont occupé la 6^{ème} position, suivis par les 2 auteurs de l'article *MCDM Approach for the Adoption of IFRS for SMEs: Using Taiwan as an Example* (Liu et Lee, 2015), LEE MS et LIU JY, par 2 auteurs de l'article *The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs* (Devi et Samujh, 2015) DEVI SS et SAMUJH RH, par les 2 auteurs de l'article A CRITICAL ANALYSIS OF THE CONTENTS OF THE IFRS FOR SMES - A SOUTH AFRICAN PERSPECTIVE (Schutte et Buys-a, 2011), BUYS P et SCHUTTE D.

Et finalement vient l'auteur SVOBODA P avec son article *Application of new approaches in recognizing leases on the part of the lessee in the selected companies in the Czech Republic* (Svoboda, 2011) en dernière position.

1.2.4. Triangulation des trois outils bibliométriques

Nous avons fait un classement de chacun des trois outils bibliométriques pour chacun des auteurs, publications et journaux. Autrement dit, pour chaque outil, nous avons fait un classement total en se basant sur un système de points.

Par exemple, l'article *Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey* (Albu et al. 2013) a été classé 1^{er} en termes de publications, 1^{er} en termes d'auteurs et 4^{ème} en termes de journaux pour l'outil Total Citations. Donc il aura un total de 6 points (1 + 1 + 4) pour cet outil. Et c'est ainsi que nous avons procédé pour les autres articles ainsi que les deux outils qui restent.

En se basant sur le total des points collectés pour chaque article sur chacun des trois outils bibliométriques, nous avons fait un autre classement, global cette fois ci, afin de prendre en considération l'analyse conjointe de tous les outils. Le résultat de ce travail se présente sous le tableau suivant :

²⁶ Nous n'avons pas pu prendre en considération les statistiques de PATEL Arvind et de WHITE Micheal parce que les résultats de notre recherche montrent qu'il ne s'agit pas du même auteur mais de différents auteurs ayant le même nom et prénom et avec des domaines de recherches bien diversifiée. Et donc l'analyse serait biaisée si nous avons pris en considération ces auteurs.

Tableau 19 : Synthèse analytique de l'analyse bibliométrique des Citations Classics de l'IFRS pour PME

	Articles	Classement Global			Total
		Total Citation	Citation per Year	H-Index	
1	Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey (Albu et al., 2013)	1	1	1	3
2	Public sector accounting: shifting concepts of accountability (Newberry, 2015)	3	1	3	7
3	Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - early empirical evidence (Kaya et Koch, 2015)	3	3	2	8
4	IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS (Ram et Newberry, 2013)	2	4	5	11
5	Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises (Chand et al., 2015)	7	5	6	18
6	The European Commission's Consultation on IFRS for SMEs - analysis and conclusions (Schildbach, 2013).	4	11	4	19
7	MCDM Approach for the Adoption of IFRS for SMEs: Using Taiwan as an Example (Liu et Lee, 2015)	5	7	8	20
8	A CRITICAL ANALYSIS OF THE CONTENTS OF THE IFRS FOR SMES - A SOUTH AFRICAN PERSPECTIVE (Schutte et Buys-a, 2011)	6	6	9	21
9	ACCOUNTING HARMONIZATION FOR SME-S IN EUROPE: SOME REMARKS ON IFRS FOR SME-S AND EMPIRICAL EVIDENCES (Baldarelli et al., 2012)	6	8	7	21
10	The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs (Devi et Samujh, 2015)	7	10	10	27
11	Application of new approaches in recognizing leases on the part of the lessee in the selected companies in the Czech Republic (Svoboda, 2011)	8	9	11	28

Source : Elaboré par l'auteur

Après cette triangulation nous pouvons conclure que l'article *Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey* (Albu et al., 2013) est celui ayant le plus d'impact parmi ses paires avec un total de 3 points faisant de lui le 1^{er} article sur les trois outils bibliométriques. Il a été cité 25 fois suivant une moyenne de 8.33 par année depuis 2013 seulement. 14 auteurs ont participé à son élaboration et ont été collectivement les plus cités en comparaison avec les auteurs des autres articles avec un H-Index de l'ordre de 112 malgré que le journal sur lequel a été publié, JOURNAL OF INTERNATIONAL FINANCIAL MANAGEMENT & ACCOUNTING, a été cité que 13 585 fois en comparaison avec le ACCOUNTING AND BUSINESS RESEARCH par exemple.

En deuxième position vient l'article *Public sector accounting: shifting concepts of accountability* (Newberry, 2015) de Newsberry qui a traité le rôle de la norme IFRS pour PME dans le secteur public, avec un total de 7 points. Suivi par l'article *Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - early empirical evidence* (Kaya et Koch, 2015) des auteurs KAYA D et KOCH M avec

un total de 8 points. Ensuite vient l'article *IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS* Ram et Newberry, 2013) avec un total de 11 points sur le classement général. Et finalement l'article *Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises* (Chand et al., 2015) avec un total de 18 points.

1.3. Vision introspective et critique sur la norme IFRS pour PME

Pour avoir une vision claire sur la manière avec laquelle la recherche sur la norme IFRS pour PME se développe, nous avons codé nos données en se basant sur notre cadre analytique développé et ce afin de répondre à nos questions de recherche que nous avons fixées au début. Le résultat du codage des données est présenté dans l'Annexe n° 12.

1.3.1. Comment la recherche se développe sur les IFRS simplifiées ?

La réponse à cette première question passe par l'analyse des trois unités que nous avons identifiées dans notre cadre analytique. En l'occurrence :

○ Le sujet traité

Nous remarquons que les sujets les plus traités parmi les Citations Classics sont ceux qui traitent le phénomène assimilé à l'Adoption des IFRS simplifiées avec un nombre total de publications de 45% engorgeant 60% du total des citations. Alors que l'analyse des ressources institutionnelles provenant essentiellement de l'IASB a fait l'objet des travaux de 27% des auteurs avec 18% en termes de citations totales.

Tableau 20 : Analyse des sujets traités par les Citations Classics de l'IFRS pour PME

Sujets traités	Nombre d'articles	%	Citations	%
Adoption, Implémentation, Harmonisation	5	45%	39	60%
Analyse de ressources institutionnelles sur la norme	3	27%	12	18%
Analyse du contenu de l'IFRS pour PME	2	18%	10	15%
Secteur public et IFRS pour PME	1	9%	4	6%

Source : Elaboré par l'auteur

○ Territoire

L'Europe de l'Est est considérée comme étant la zone géographique la plus étudiée dans la norme IFRS pour PME avec 40% du nombre total des travaux publiés, soit 4 articles qui ont totalisé 25 citations l'équivalent de 56% de l'ensemble des articles. Quoiqu'à première vue, on aurait cru que l'Afrique n'occupe pas une place prépondérante dans le processus de développement de la norme IFRS pour PME avec son seul et unique article mais en termes de citations elle est bien présente avec environ 20% de l'ensemble des citations.

Tableau 21 : Analyse des zones géographiques traitées par les Citations Classics de l'IFRS pour PME

Zone géographique	Nombre d'articles	%	Citations	%
Europe de l'est	4	40%	25	56%
Afrique	1	10%	9	20%
Asie	2	20%	6	13%
Océanie	2	20%	5	11%
Non défini	1	10%	12	0%

Source : Elaboré par l'auteur

○ Méthodologie

Quant à la méthodologie utilisée nous remarquons qu'en termes de volume les études quantitatives sont de l'ordre de 6 en comparaison avec les études qualitatives ou documentaires. Mais en termes de citations les études qualitatives viennent en premier avec 31 citations soit presque la moitié de l'ensemble des citations, 48%, suivies par les études quantitatives avec 24 citations, soit 37%, et des études documentaires ensuite. Nous remarquons de ce fait que les revues de littérature n'occupent pas une place importante dans la recherche sur la norme IFRS pour PME.

Tableau 22 : Analyse des méthodologies utilisées par les Citations Classics de l'IFRS pour PME

Méthodologie	Nombre d'articles	%	Citations	%
Etude qualitative	2	18%	31	48%
Etude quantitative	6	55%	24	37%
Etude documentaire	2	18%	10	15%
Revue de littérature	1	9%	0	0%

Source : Elaboré par l'auteur

1.3.2. Quelle est la prédominance et la critique des IFRS simplifiées ?

○ Contributions

Sur le plan méthodologique des auteurs ont appliqué de nouvelles méthodes pour expliquer le phénomène d'adoption, telles que l'approche AMDC ²⁷ pour les études quantitatives, ou encore le phénomène de l'isomorphisme pour les études qualitatives traité par Albu et al. (2013) dans leur article sur l'implémentation de la norme IFRS pour PME. Ils ont à la fois élargi leur champ d'intervention géographique ainsi que la nature des intervenants (utilisateurs, préparateurs, normalisateurs, auditeurs et professionnels).

Sur le plan empirique, plusieurs auteurs ont apporté des éléments de réponses à diverses questions de recherche, et ce en fonction du sujet traité. Albu et al. (2013) par exemple ont fourni les possibles scénarios d'implémentation de la norme IFRS pour PME. De leur part, Liu

²⁷ Aide à la Décision Multicritère, en anglais MCDM, Multiple Criteria Decision-Making

et Lee (2015) ont ajouté 3 autres différentes.

Chand et al. (2015) ont conclu qu'il faut prendre en considération quelques éventuels problèmes qui peuvent entraver le processus de la convergence et que, selon Svoboda (2011), les contrats de leasing présentent des difficultés majeures sur le plan technique dans la mesure où il est difficile d'estimer au début si l'option d'achat sera exécutée ou pas.

Cependant cette implémentation a plus de chance à réussir dans des pays qui n'ont pas la capacité à développer leurs propres normes comptables ainsi que les pays qui ont déjà adopté la version intégrale des IFRS tout en sachant que l'implémentation de la norme aboutit à la qualité de l'information financière selon Kaya et Koch (2015)

Pour Schute et Buys (2011), les professionnels et stagiaires professionnels des pays en voie de développement ont tendance à utiliser beaucoup plus le Bilan et l'état du résultat de la norme IFRS pour PME en comparaison avec les autres états financiers et que les académiciens et PME de ces pays participent moins dans le développement de cette norme pour Devi et Samjuh (2015).

Ceci pourrait s'expliquer aussi par le non-respect de l'IASB de son Due Process lors de l'établissement des IFRS simplifiées qui s'est concrétisé selon Ram et Newsberry (2013), par l'engagement à maintenir les exigences de reconnaissance et de mesure de la version intégrale des IFRS. Et finalement Newsberry (2015) a inclut dans la littérature la possibilité d'utilisation de la norme IFRS pour PME à jouer un rôle important dans la comptabilité du secteur public.

○ Limites et critiques

L'ensemble des travaux présentent certaines limites et critiques, nous évoquons celles qui ont une importance prépondérante dans notre processus d'analyse. Le travail d'Albu et al. (2013) s'est attelé seulement sur la perception des différentes parties prenantes de l'implémentation de la norme IFRS pour PME sans pour autant fournir des preuves empiriques sur les éventuels avantages, effets et coûts afférents à cette implémentation.

Chand et al. (2015) ont essayé de répondre à cette limite mais sans prendre en considération les cinq parties prenantes principales impliquées dans le processus d'implémentation, nullement le travail de Svoboda (2011) sur la section des contrats de leasing de la norme IFRS pour PME. Pour Kaya et Koch (2015), ils ont conclu sur la base d'un échantillon très large, que les pays qui n'ont pas la capacité à développer leurs propres standards comptables ou qui ont adopté la version intégrale des IFRS ont plus de chance à réussir le processus de transition vers la norme IFRS pour PME.

Mais le processus de diffusion de la norme IFRS pour PME est toujours en cours, donc il se pourrait que les conclusions de l'étude ne puissent prétendre le caractère définitif puisque le nombre de pays à adopter la norme IFRS pour PME croît avec le temps ainsi que les informations recueillies sur le degré de développement économique par exemple qui doivent être remis en cause parce qu'elles ont été collectées de la base de données de l'IASB. Ce dernier est, pour Devi et Samujh (2015), un organisme sujet à des pressions de la part de lobby des multinationales qui servent leurs propres intérêts puisqu'elles financent en grande parties l'IASB.

Cependant cette conclusion n'a pas été appuyée par des preuves empiriques la confirmant. En effet, il a été judicieux que Baldarelli et al. (2012) puissent fournir à la littérature une étude qui interroge l'harmonisation de deux cadres comptables, national et IFRS pour PME, tout en les juxtaposant pour tirer des bases de conclusions sur la convergence vers cette norme.

Mais il aurait été beaucoup plus judicieux si l'étude a fourni des outils beaucoup plus analytiques pour de plus amples approfondissements. Liu et Lee (2015) ont fourni un modèle d'adoption de la norme adapté à toutes les juridictions au niveau international.

Mais cette généralisation ne pourrait être faite sans des tests de validité externe. Ram et Newsberry (2013) ont aussi tombé sous l'emprise de la généralisation sans pour autant qu'elle soit testée par exemple en comparaison avec le Due Process d'autres normes publiées par l'IASB. Mais ce n'est pas la principale critique de leur travail puisque ça aurait été judicieux de leur part de fournir des données chiffrées, même s'elles ont procédé par une étude qualitative.

Cependant, la principale critique que nous avons à l'ensemble des articles c'est que nul article n'a combiné entre une approche quantitative et une approche qualitative afin de mieux appréhender le phénomène étudié.

Et sur le plan empirique, nous remarquons que les auteurs des pays développés ont moins contribué à la recherche sur la norme IFRS pour PME sachant qu'ils sont supposés être beaucoup plus impliqués dans son processus d'élaboration en comparaison avec les pays en voie de développement qui y ont plus contribué.

1.4. Perspectives de recherche sur la norme IFRS pour PME

Nos auteurs se sont majoritairement projetés dans le futur et ont ouvert l'angle de réflexions pour les prochains chercheurs sur de nouvelles perspectives à étudier et de nouveaux points à aborder. Svoboda (2011) a appelé les chercheurs à étudier qualitativement l'applicabilité de chaque section de la norme par les juridictions et plus spécifiquement la section qui traite les

contrats de Leasing. Schutte et Buys (2011-a) ont aussi incité les prochains travaux à aborder la même problématique. Baldarelli et al. (2012) ont prôné l'étude des dimensions anthropologiques de l'implémentation de la norme ainsi que l'attitude qui doit être adoptée par les entreprises sur le plan micro-économique pour réussir la transition.

Albu et al. (2013) ont répondu à cet appel et se sont inspiré de la théorie institutionnelle à travers le phénomène de l'isomorphisme pour étudier l'implémentation de cette norme. Mais eux, ils ont ouvert un autre débat, la perspective politique de l'adoption de cette norme. Qui a été partiellement abordée par Ram et Newsberry (2013) lors de leur étude sur le Due Process de la norme IFRS pour PME et ont par conséquent ouvert la perspective d'étude des priorités de l'IASB lors de l'élaboration des normes.

Par ailleurs Devi et Samujh (2015) se sont bien attelés sur la dimension politique et ont justifié que l'absence d'implication des académiciens et des PME des pays en voie de développement a laissé à l'IASB la liberté d'élaborer cette norme sans prendre en considération la cible principale de la norme. Kaya et Koch (2015) ont appelé à l'étude des dimensions macro-économiques de l'adoption de la norme IFRS pour PME tout en analysant les déterminants et les conséquences économiques sur les PME.

Nous avons constaté que la recherche autour des Citations Classics des IFRS simplifiées est centrée autour du sujet de son adoption engorgeant 60 % de l'ensemble des citations et 45 % pour le nombre d'articles publiés. De là, nous constatons que ce sujet est d'une importance sans égale et est jugé primordial par la communauté scientifique qu'il faut aborder selon plusieurs perspectives et aspects différents.

2. L'ADOPTION DES IFRS SIMPLIFIEES, un terrain théorique délimité.

Cette deuxième partie de la revue de la littérature vient pour compléter et approfondir les résultats de la première partie de cette section. En effet, durant la première section nous avons pu conclure que le sujet le plus fréquemment recherché par les articles ayant le plus d'impact sur la communauté scientifique est celui de l'implémentation de l'IFRS pour PME, qui est d'ailleurs le sujet de notre thèse.

De ce fait, la présente section va s'articuler autour dudit sujet, qu'est l'implémentation de ladite norme, en appréhendant les concepts ainsi que les théories mobilisées tout en utilisant une autre source de données à savoir Google Scholar, connu par sa couverture large des articles scientifiques.

2.1. Méthode de recherche des publications

Concernant la méthode à suivre, nous avons opté pour la méthode du mot-clé. Elle est considérée comme étant une méthode très recommandée pour les chercheurs puisqu'elle leurs permet de repérer des ressources scientifiques pertinentes (Massaro et al (2016, p. 777).

Cependant, pour qu'un niveau de pertinence soit respecté, Cronin et al. (2008, p.40) disent que *“la recherche par mots-clés exige un choix judicieux des critères de sélection, par exemple effectuer cette recherche sur les meilleurs 20 journaux du domaine objet de l'étude”*.

La méthode du mot-clé est combinée avec le recours à la base de données de Google Scholar, reconnue par la communauté scientifique comme étant celle qui permet une couverture plus large en comparaison avec Scopus ou Web of Science (Harzing et Alakangas, 2015, p. 15).

Toutefois, elle n'est tout de même pas aussi fiable que ces deux bases de données. De là, nous avons délimité notre recherche au l'expression “IFRS for SMEs” entre l'année 2009 et 2016 qui est clairement évoqué sur le titre de l'article et ce, pour assurer un certain niveau de fiabilité.

En fait, le choix a porté sur cette méthode parce que notre objectif est de collecter un maximum de travaux ayant traité le sujet en question et ce, pour avoir des insights plus approfondis de la manière avec laquelle la recherche s'est développée autour du sujet en question.

Les résultats obtenus se présentent ainsi :

Tableau 23 : Résultats de la requête de Google Scholar sur l'IFRS pour PME par type de ressources scientifiques

TYPE DE RESSOURCES SCIENTIFIQUES	NOMBRE	PART
AUTRES LANGUES	149	41%
RESSOURCES NON DISPONIBLES	97	25%
ARTICLES REPETITIFS	25	6%
OUVRAGES	4	1%
THESES	3	1%
LA NORME	1	0%
ARTICLES EXPOILTABLES	96	25%
TOTAL DES ARTICLES	375	100%

Source : Elaboré par l'auteur

Nous remarquons que sur un total de 375 ressources obtenues, 149 articles constituant 41% de l'ensemble sont des articles rédigés selon une langue autre que le Français, Anglais ou Arabe, principalement l'Allemand et les langues de l'Europe de l'Est (le roumain, le tchèque ...etc.).

Les ressources non disponibles présentent une part de 25%, et les articles disponibles mais répétitifs présentant une part de 6% ainsi que les ouvrages, thèses et du texte intégral de la norme IFRS pour PME qui se situent à environ 2%. Le reste, qui constitue 25% de l'ensemble des articles, peut être exploité et c'est sur les 96 articles que nous allons sélectionner ceux qui traitent l'adoption de ladite norme (voir tableau n° 23).

Tableau 24 : Répartition des articles exploitables de la requête sur Google Scholar par sujets traités

SUJETS TRAITES	ARTICLES	PART EN %
ADOPTION DES IFRS SIMPLIFIEES	54	57%
PREPARATION DES IFRS SIMPLIFIEES	4	3%
PRESENTATION DES IFRS SIMPLIFIEES	38	40%
TOTAL GENERAL	96	100%

Source : Elaboré par l'auteur

Ces derniers sont au nombre de 54, soit 57% de l'ensemble des articles retenus par la méthode du mot-clé. Remarquons déjà que les résultats de cette méthode convergent avec ceux des Citations Classics, puisque les sujets qui en traitaient l'implémentation constituent 45% de l'ensemble des articles, ce qui appuie la validité externe de notre étude.

2.2. Etude d'impact

Pour faire notre étude d'impact, nous allons suivre la même démarche que celle de la première partie de la présente section. L'analyse portera sur les trois outils bibliométriques à savoir : Total Citations, Citation Per Year et le H-Index, dont les données seront générées par PoP.

2.2.1. Analyse des publications

Comme explicité dans la partie 1 de cette section, l'analyse du H-index pour les publications n'est pas pertinente. Donc nous allons nous baser sur les deux autres outils bibliométriques pour mesurer l'impact des publications. L'analyse fait ressortir que l'article ayant le plus d'impact est celui dénommé, '*Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey*' (Albu et al. 2013), avec une part de 9% dans le total des citations et de 10% dans les citations par année.

L'article '*Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)—early empirical evidence*' (Kaya et Koch, 2015) est classé deuxième en termes de citations par année.

Suivi par '*Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES)*' (Perera et Chand, 2015) et '*Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey*' (Uyar et Güngörmüş, 2013).

L'article '*The context of the possible IFRS for SMEs implementation in Romania: an exploratory study*' (Albu et al., 2010) occupe la deuxième place dans l'outil total citations, suivi par '*IFRS for SMEs in South Africa: a giant leap for accounting, but too big for smaller entities in general*' (Van Wyk et Rossouw, 2009), '*IFRS for SMEs—an option for US private entities?*' (Jermakowicz et Epstein, 2010) et '*Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey*' (Uyar et Güngörmüş, 2013) qui occupent tous la même position selon le même outil.

2.2.2. Analyse des journaux

Sur les 48 journaux des articles ayant traité l'implémentation de l'IFRS pour PME, l'ECONOMIC RESEARCH - EKONOMSKA ISTRAZIVANJA est le journal ayant le plus d'impact sur les trois outils bibliométriques retenus avec un nombre de citations totales de **107 481** d'une moyenne par année de **1 557,70** et un H-Index de **122** : il s'agit du journal ayant publié l'article *Accounting Harmonization for Smes in Europe: some remarks on IFRS for Smes and empirical evidences* (Baldarelli et al., 2012).

Suivi par le journal ACCOUNTING AND BUSINESS RESEARCH, qui a été classé premier dans les citations Classics, et qui a publié les deux articles : *Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)—early empirical evidence* (Kaya et Koch, 2015) et *The effect of IFRS for SMEs on the financial*

reporting environment of private firms: an exploratory interview study (Gassen, 2017). Ce journal dispose d'un nombre de citations totales de **54 786** et une moyenne de citations par année de **1 141,38** et un H-Index de **112**.

Et finalement le journal ADVANCES IN ACCOUNTING, qui a publié l'article *Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES)* (Perera et Chand, 2015), et qui a des citations totales de **18 292** d'une moyenne de **538** par année et un H-Index de **59**.

2.2.3. Analyse des auteurs des publications

L'auteur qui a le plus d'impact sur la recherche autour de l'implémentation de l'IFRS pour PME est V Kumar, l'auteur de l'article *Readiness of SMEs in UAE for an accounting standard transition to IFRS for SMEs: an empirical analysis* (Kumar, 2014), avec **295 975** citations totales, soit 32% de l'ensemble des citations et une Citation Per Year de **5 481,02** depuis la date de sa publication ainsi qu'un H-Index de **256**, le plus important parmi tous les autres auteurs.

L'auteur qui suit est M Koch, le co-auteur de l'article *Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)—early empirical evidence* (Kaya et Koch, 2015) s'accapare de **171 716** citations totales, constituant ainsi 19% de l'ensemble des citations avec une moyenne par année de **1635,39** et un H-Index de **199**.

En troisième position vient l'auteur J Lukas avec son article *Implementation of IFRS for SMEs in emerging economies: Stakeholder perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey* (Albu et al., 2013) avec un nombre de citations totales de **75 048**, soit 8% du total, avec une moyenne de **500,32** par année et un H-Index de **129**.

En quatrième position vient l'auteur P Chand qui a deux articles *The impact of IFRS for SMEs on the accounting profession: Evidence from Fiji* et *Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES)* (Hussain et al., 2012), qui a été cité **32 292** fois avec une moyenne par année de **281,67** et un H-Index de **76**.

Nous remarquons que les auteurs qui ont le plus d'impact ont publié des articles empiriques sur l'implémentation de L'IFRS pour PME au sein d'une juridiction donnée.

2.2.4. Triangulation des trois outils bibliométriques

En nous basant sur une approche, peu ou prou semblable à celle suivie dans l'analyse de l'impact global des Citations Classics, nous avons pu classer les articles qui traitent l'implémentation de l'IFRS pour PME selon leur niveau d'impact et d'influence sur l'arène scientifique et ce, en nous basant sur les trois outils bibliométriques retenus. Le résultat de ce travail se présente ainsi :

Tableau 25 : Synthèse analytique de l'analyse bibliométrique des articles traitant l'adoption de l'IFRS pour PME

	ARTICLES	CLASST. GLOBAL			TOT.
		TC	CPY	H-Idx	
1	Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)–early empirical evidence (Kaya et Koch, 2015)	2	1	1	4
2	Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES) (Perera et Chand, 2015)	3	2	2	7
3	Implementation of IFRS for SMEs in emerging economies: Stakeholder perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey (Albu et al., 2013)	1	3	7	11
4	IFRS for SMEs in South Africa: a giant leap for accounting, but too big for smaller entities in general (Van Wyk et Roussouw, 2009)	4	4	6	14
5	IFRS for SMEs: not for private American companies (Herman, 2010)	6	9	3	18
6	How do preparers perceive costs and benefits of IFRS for SMEs? Empirical evidence from the Netherlands (Litjens et al., 2012)	5	6	11	22
7	What does the implementation of IFRS for SMEs bring for agricultural enterprises? (Bohušová et Svoboda, 2011)	9	5	8	22
8	Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey (Uyar et Güngörmüş, 2013)	7	7	10	24
9	The 2012 Review of IFRS for SMEs: Possible Responses from the Fiji Institute of Accountants (Hassan et al., 2014)	10	13	4	27
10	Preparedness for and perception of IFRS for SMEs: evidence from Turkey. (Kılıç et al., 2014)	8	8	12	28
11	The effect of IFRS for SMEs on the financial reporting environment of private firms: an exploratory interview study (Gassen, 2017)	15	10	5	30
12	SME's Views on the Adoption and Application of “IFRS for SMEs” in Turkey (Atik, 2010)	13	11	9	33
13	The impact of IFRS for SMEs on the accounting profession: Evidence from Fiji (Hussain et al., 2012)	12	14	14	40
14	The context of the possible IFRS for SMEs implementation in Romania: an exploratory study (Albu, Albu et Fekete, 2010)	11	15	17	43
15	Influence of Cultural Factors in Adoption of the IFRS for SMEs (Masca, 2012)	17	16	19	52
16	In what ways are countries which have already adopted IFRS for SMEs different (Bohušová et Blašková, 2013)	14	12	27	53
17	Accounting Harmonization for Smes in Europe: some remarks on IFRS for Smes and empirical evidences (Baldarelli et al., 2011)	19	26	13	58
18	A critical analysis of the contents of the IFRS for SMEs-A South African perspective (Schutte et Buys-a, 2011)	16	29	16	61
19	IFRS FOR SMEs: What will the implementation of ifrs for SME bring for timber industry (Bohušová et al., 2012)	21	22	23	66
20	Repeated cross sectional analysis of acuity of Turkish CPAs on the adoption of IFRS for SMEs for Turkish SMEs (Turegun et Kaya, 2014)	25	17	24	66
21	The relevance of International Financial Reporting Standards for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs) in Swaziland (Sithole, 2015)	35	19	18	72
22	An empirical study on the adoption of IFRS for SMEs: the case of Kavala, Greece (Mandilas et al., 2010)	18	24	31	73
23	Is the Adoption of IFRS for SMEs an Added Value for the Financial Reporting in Albania? (Hoxha, 2014)	39	20	15	74

24	IFRS for SMEs: Challenge for emerging countries? Case of Czech Republic and Ukraine (Paseková et al., 2010)	24	25	30	79
25	Applicability of IFRS for SMEs in the Czech Republic (Strouhal, 2012)	23	41	20	84
26	Are companies in the Czech Republic ready to implement IFRS for SMEs? (Bartůňková, 2013)	26	23	36	85
27	La nouvelle norme comptable «IFRS pour PME»: Enquête sur son applicabilité aux PME marocaines (El Haddad et Amzile, 2015)	32	28	26	86
28	The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMES) Suitability for small businesses in Ghana (Aboagye-Otchere et Agbeibor, 2012)	28	18	41	87
29	IFRS for SMEs in Europe—Lessons for a Possible Implementation in Romania (Albu et al., 2010)	27	27	37	91
30	Implications of IFRS for SMEs in Romania on taxable and distributable profit (Girbina, Albu et Albu, 2011)	30	34	28	92
31	International Financial Reporting Standards (IFRS) for SMES Adoption Process in Nigeria (Adetula et Owolabi, 2014)	34	21	38	93
32	Accounting Culture and Attitudes towards IFRS for Small Medium Enterprises (SMES) (Kamp, 2016)	40	33	21	94
33	An analysis of SME financial statements after the adoption of IFRS for SMEs a South African case study (Schutte et Buys-b, 2011)	31	43	22	96
34	IFRS for SMEs: a New Zealand perspective (Samujh, 2007)	20	38	39	97
35	Ifrs In The Small And Medium-Sized Entities. Dificulties And Opportunities Of The Ifrs For Smes (Ioana, 2013)	37	32	29	98
36	Implementation of IFRS for SMEs and its Impact on Performance Indicators (Pálka, Svitáková et Kubičková, 2011)	29	40	34	103
37	An assessment of the challenges of adopting and implementing IFRS for SMEs in South Africa (Rudzani et Manda, 2016)	38	31	35	104
38	An Analysis of IFRS for Smes From Accountants' Perspectives: Evidence From Turkey (Kishali, 2015)	42	44	25	111
39	Performance Analysis according to the Czech Accounting Standards and IFRS for SMEs and its Impact on Company Value (Palka, 2013)	44	35	33	112
40	Impact of IFRS for SMEs adoption on performance of Czech companies (Palka et Svitakova, 2011)	33	39	42	114
41	SMEs financial reporting: Attitudes towards IFRS for SMEs (Deaconu, Buiga et Strouhal, 2012)	36	36	44	116
42	Strategies for and Implications of the IFRS for SMEs Implementation in Emerging Economies (Albu et Albu, 2012)	41	37	40	118
43	Financial information presented under IFRS for SMEs in Romania (Masca, Moldovan-Teseliu et Batrancea, 2010)	43	45	46	134
44	Tunisia. IFRS for SMEs and Tunisian Accounting (Damak-Ayadi, 2016)	48	42	45	135
45	Adoption process of IFRS for SMEs in Turkey: Insights from academics and accountants (Kılıç et Uyarb, 2017)	46	48	43	137
46	Reporting Aligned to IFRS for SMEs in the Czech Republic (Paseková, Crhová et Strouhal, 2013)	45	47	47	139
47	Issues On Implementation Of Ifrs For Smes (Masca, Pascan et Batrâncea, 2009)	47	46	48	141
48	The Potential Effect of the Implementation of the IFRS For Smes on the Credit Decision for Small Entities (Mamdouh, 2015)	49	49	51	149
49	Empirical study regarding perceptions of the ifrs for SMEs in Arad county (Mot, 2014)	50	50	49	149
50	How prepared are Nigerian small and medium scale enterprises (SMES) for the adoption of international financial reporting standards (IFRS)? Evidence from a survey (Oyewo, 2015)	51	51	50	152
51	Unravelling the 'Black Box' of the Accounting Profession: Evidence from the IFRS for SMEs (Ghio et Verona, 2014)	53	52	53	158
52	The potential effects of IFRS for SMEs on New Zealand SME financial reporting (Morunga, 2010)	52	54	55	161
53	PERCEPTION OF THE SMES ON THE IFRS FOR SMES: THE CASE OF TURKEY (Kılıç, Uyar et Ataman, 2013)	54	53	54	161
54	Readiness of SMEs in UAE for an accounting standard transition to IFRS for SMEs: an empirical analysis (Kumar, 2014)	55	55	52	162

Source : Elaboré par l'auteur

Les résultats de notre étude d'impact sur les articles retenus pour la méthode du mot-clé convergent, en général, avec ceux des Citations Classics. En effet, deux articles classés dans les premières positions des Citations Classics figurent en tête de liste de ces articles. Ce qui appuie davantage la validité externe de l'étude.

Il s'agit de l'article *Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)–early empirical evidence* (Kaya et Koch, 2015). En effet, l'article est classé en première place sur les trois outils bibliométriques en générant un nombre total de citations de 23 avec une moyenne par année de 12 et ce, depuis seulement 2015.

Suivi par l'article *Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES)* (Perera et Chand, 2015) qui a été citée 18 fois depuis 2015 aussi avec une moyenne par année de 9 fois, parmi les plus importantes.

Et finalement, l'article *Implementation of IFRS for SMEs in emerging economies: Stakeholder perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey* (Albu et al., 2013), classé en première position sur le classement des Citations Classics, a réuni 54 citations totales, le score le plus important parmi tous les articles, avec une moyenne de 21 fois depuis 2013.

2.3. La recherche autour de l'adoption des IFRS simplifiées

Suivant la même démarche que celle de la première partie de la présente section, nous aurons à analyser le sujet traité, le territoire étudié ainsi que la méthodologie utilisée dans l'implémentation de l'IFRS pour PME au sein d'une juridiction donnée.

Et puis, nous aurons à traiter pour chaque article ses contributions et ses critiques et finalement les perspectives futures pour la recherche autour de la thématique d'implémentation de l'IFRS pour PME.

2.3.1. Le sujet traité

Remarquons que la thématique la plus présente parmi l'intégralité des articles qui traitent le sujet de l'implémentation de l'IFRS pour PME est celle de son acceptabilité par les parties concernées avec une part de 31% et ayant généré un nombre de citations de l'ordre de 226 en total, soit 47% de l'ensemble des articles analysés.

Tableau 26 : Analyse des sujets traités par les articles qui traitent l'adoption de l'IFRS pour PME

Sujets traités	Nb. d'articles	%	Citations	%
<i>L'acceptabilité des IFRS simplifiées par les parties concernées</i>	17	31%	226	47%
<i>L'impact de l'adoption des IFRS simplifiées</i>	16	30%	62	13%
<i>Le contexte d'adoption des IFRS simplifiées</i>	12	22%	112	23%
<i>Les facteurs d'adoption des IFRS simplifiées</i>	7	13%	55	11%
<i>L'approche d'adoption des IFRS simplifiées</i>	2	4%	28	6%

Source : Elaboré par l'auteur

Suivie par celle de l'étude d'impact de l'implémentation de ladite norme au sein d'une juridiction donnée. Ensuite vient la thématique de l'étude du contexte d'implémentation ainsi que les facteurs d'implémentation et finalement l'approche d'implémentation.

2.3.2. Territoire

Tableau 27 : Analyse des zones géographiques traitées par les articles qui traitent l'adoption de l'IFRS pour PME

Zone géographique	Nb. d'articles	%	Citations	%
<i>Europe de l'est</i>	16	30%	155	32%
<i>Asie</i>	11	20%	87	18%
<i>Afrique</i>	10	19%	73	15%
<i>Europe</i>	6	11%	58	12%
<i>Monde</i>	4	7%	55	11%
<i>Non défini</i>	4	7%	23	5%
<i>Océanie</i>	2	4%	17	4%
<i>Amérique</i>	1	2%	15	3%

Source : Elaboré par l'auteur

Comme c'est le cas pour les Citations Classics, l'Europe de l'Est reste la zone géographique la plus étudiée par les articles relatifs à la norme IFRS pour PME et cette fois ci par les auteurs qui se sont intéressés à l'implémentation de ladite norme avec une part de 30% générant par la suite un nombre total de citations culminant à 32%. Suivie par l'Asie, l'Afrique et ensuite vient l'Europe centrale, ce qui nous fait remarquer que les régions qui engorgent les pays en voie de développement sont ceux qui s'intéressent le plus à l'implémentation de l'IFRS pour PME que les pays développés.

2.3.3. Méthodologie

Nous constatons que la méthodologie quantitative est la plus utilisée parmi les autres, tel est le cas des Citations Classics. Et c'est elle qui génère le plus de citations avec un nombre total de 223, soit 46%, à l'inverse des Citations Classics. Et nous remarquons à cet égard que les auteurs de ces articles ont tendance à favoriser les statistiques descriptives que les statistiques inférentielles ce qui nous permet de déduire que la recherche quantitative est toujours en étape de développement.

Tableau 28 : Analyse des méthodologies mobilisées par les articles qui traitent l'adoption de l'IFRS pour PME

Méthodologie	Nb.	%	Citations	%
	d'articles			
<i>Quantitative</i>	26	48%	223	46%
<i>Qualitative</i>	15	28%	182	38%
<i>Mixte</i>	7	13%	13	3%
<i>Non définie</i>	6	11%	65	13%

Source : *Elaboré par l'auteur*

Quant à la méthodologie qualitative, qui vient après la méthodologie quantitative, nous remarquons qu'elle commence à acquérir une place prépondérante dans la recherche en comptabilité. Et nous remarquons par-là que l'entretien semi-directif est la méthode la plus privilégiée des chercheurs qui est parfois mariée à l'analyse de contenu.

Les méthodes mixtes de leur part, n'occupent pas une place aussi importante que les deux premières méthodes avec un total d'article de 13% ayant généré ainsi que 3% du nombre total des citations.

2.3.4. Théories mobilisées

Nous constatons que 41% des articles scientifiques analysés ne mobilisent, ou n'énoncent pas clairement une théorie à tester, affirmer ou infirmer, soit un nombre total de 22 articles. Par ailleurs le reste des articles traitent principalement deux théories à savoir, la théorie positive de la comptabilité de Watts et Zimmerman (1978) et la théorie institutionnelle (ou néo-institutionnelle) comptable de DiMaggio et Powel (1983) à raison de 35% et 15% respectivement.

Tableau 29 : Analyse des théories mobilisées par les articles qui traitent l'adoption de l'IFRS pour PME

THEORIES	ARTICLES	PART
<i>Aucune théorie mobilisée</i>	22	41%
<i>Théorie positive de la comptabilité</i>	19	35%
<i>Théorie institutionnelle (ou néo-institutionnelle) comptable</i>	8	15%
<i>Théorie de l'intérêt privé (Private interest theory)</i>	1	2%
<i>Théorie économique de la régulation comptable</i>	1	2%
<i>Le modèle des 4 facteurs de Briston</i>	1	2%
<i>Théorie de l'utilité de la décision (decision usefulness theory) + pecking order theory</i>	1	2%
<i>Théorie de l'utilité de la décision (decision usefulness theory)</i>	1	2%
TOTAL GENERAL	54	100%

Source : Elaboré par l'auteur

Nous remarquons que la théorie de l'utilité de la décision (decision usefulness theory) occupe une part de 4%, soit deux articles qui l'ont traité, l'un l'a mobilisé à elle seule et l'autre combinée avec la théorie du Pecking Order.

2.3.5. Concepts clés

Tableau 30 : Analyse des concepts clés mobilisés par les articles qui traitent l'adoption de l'IFRS pour PME

CONCEPTS	ARTICLES	PART
<i>Néant</i>	27	50%
<i>Perception des acteurs impliqués</i>	13	24%
<i>Isomorphisme - pression institutionnelle</i>	5	9%
<i>La pression institutionnelle</i>	2	4%
<i>La coexistence des logiques compétitives</i>	1	2%
<i>Règlementation (régulation en anglais)</i>	1	2%
<i>Pertinence de l'information financière publiée + l'impact de l'information financière sur le choix de la source de financement (interne ou externe)</i>	1	2%
<i>Isomorphisme</i>	1	2%
<i>Choix comptables</i>	1	2%
<i>Maximisation du bien-être social</i>	1	2%
<i>Pertinence de l'information financière publiée</i>	1	2%
TOTAL GENERAL	54	100%

Source : Elaboré par l'auteur

Alors que l'autre moitié a mobilisé le plus le concept de la Perception des acteurs impliqués dans l'adoption des IFRS simplifiées à raison de 24% suivi par le concept de l'isomorphisme combiné avec celui de la pression institutionnelle à raison de 9% ainsi que la pression institutionnelle à elle seule à raison de 4%, nous constatons que la moitié des articles n'ont pas clairement mobilisé des concepts théoriques.

2.3.6. Méthodes utilisées

Quant aux méthodes utilisées nous pouvons constater qu'une hégémonie des statistiques descriptives est assez claire lié en principe avec le paradigme positiviste avec une part de 30%. Suivi par une combinaison de cette méthode avec celle de l'analyse des entretiens semi-directifs à raison de 9%.

Cependant, l'analyse de contenu n'a été mobilisée à elle seule qu'à raison de 7% enregistrant ainsi la même part que l'analyse des entretiens semi-directifs.

Tableau 31 : Analyse des méthodes utilisées par les articles qui traitent l'adoption de l'IFRS pour PME

METHODES	ARTICLES	PART
Statistiques descriptives	16	30%
Statistiques descriptives + analyse d'entretien semi-directif	5	9%
Analyse de contenu	4	7%
Analyse d'entretien semi-structure	4	7%
Etude comparative	3	6%
Néant	2	4%
Etude documentaire	2	4%
Régression logistique	2	4%
Revue critique	2	4%
Revue de littérature	2	4%
Statistiques descriptives + analyse d'entretien semi-structure + régression logistique + analyse factorielle	2	4%
Test de khi-deux	2	4%
T-test	2	4%
Analyse de contenu + analyse multivariée	1	2%
Analyse d'entretien approfondi	1	2%
Analyse d'entretien semi-directif + analyse textuel	1	2%
Etude de cas	1	2%
Etude géographique	1	2%
Régression linéaire multiple	1	2%
TOTAL GENERAL	54	100%

Source : Elaboré par l'auteur

2.3.7. Collecte des données

Nous constatons que le questionnaire est l'outil privilégié des chercheurs pour la collecte des données auprès de leurs échantillons avec une part de 43%, suivi par les données secondaires à raison de 22%, tels que le texte de la norme, les codes comptables des pays ...etc. Suivi par les entretiens à eux seuls à raison de 19% et en dernière position la combinaison entre les entretiens semi-structurés et le questionnaire pour 15%.

Tableau 32 : Analyse de la collecte des données utilisée par les articles qui traitent l'adoption de l'IFRS pour PME

COLLECTE DES DONNEES	ARTICLES	PART
Questionnaire	23	43%
Données secondaires	12	22%
Entretiens	10	19%
Questionnaire + entretiens	8	15%
Néant	1	2%
TOTAL GENERAL	54	100%

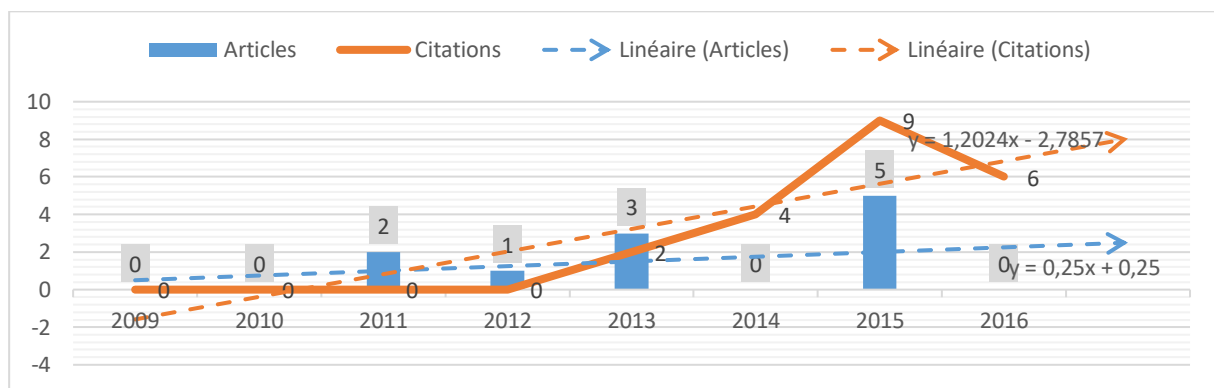
Source : Elaboré par l'auteur

3. SYNTHÈSE NARRATIVE

Après avoir analysé quantitativement ainsi que qualitativement l'ensemble des articles ayant constitué le socle de la recherche autour de l'IFRS pour PME, il advient enfin de fournir une synthèse narrative mettant en avant l'ensemble des contributions et critiques sur ce domaine-là. Nous allons commencer par passer en revue l'évolution des Citations Classics de la norme suivie par celle de la méthode des mots-clés de Google Scholar.

3.1. Des Citations Classics

Figure 7 : Evolution des Citations Classics des IFRS simplifiées



Source : Elaboré par l'auteur

Nous constatons que ce ne fut que deux ans après la publication des IFRS simplifiées que les travaux de recherche ont commencé à être publiés. La communauté scientifique n'a pas vite réagi à l'étude de cette norme quoiqu'elle présente des opportunités majeures, ce qui s'explique par une certaine concentration de la recherche aux pays développés qui n'ont pas été la cible prioritaire de cette norme.

En 2011, deux articles ont été publiés à savoir "A CRITICAL ANALYSIS OF THE CONTENTS OF THE IFRS FOR SMES - A SOUTH AFRICAN PERSPECTIVE" (Schutte et Buys-a, 2011)²⁸ et l'article "APPLICATION OF NEW APPROACHES IN RECOGNIZING LEASES ON THE PART OF THE LESSEE IN THE SELECTED COMPANIES IN THE CZECH REPUBLIC" (Svoboda, 2011), traitant les deux à la fois une analyse du contenu de la norme mais selon deux manières différentes. Le premier a traité des généralités de la norme alors que l'autre s'est attelé sur une section précise de la norme, qu'est les contrats de location.

En 2012, le phénomène de l'harmonisation a été étudié pour la première fois sous l'article "ACCOUNTING HARMONIZATION FOR SME-S IN EUROPE : SOME REMARKS ON IFRS FOR

²⁸ Il est à noter que le premier pays à avoir adopté les IFRS simplifiées est l'Afrique du Sud en date du 7 Aout 2007 bien avant la publication de la version définitive et en suivant seulement la version de l'Exposé-Sondage. Ce qui explique davantage pourquoi il est parmi les premiers à avoir publié un article relatif à ladite norme.

SME-S AND EMPIRICAL EVIDENCES” (Baldarelli et al., 2012) et ce en comparant les CFRS (normes comptable croates) avec la norme IFRS pour PME.

En 2013, 3 articles ont été publiés traitant trois sujets distincts sur l'IFRS pour PME en l'occurrence, ‘IMPLEMENTATION OF IFRS FOR SMES IN EMERGING ECONOMIES: STAKEHOLDER PERCEPTIONS IN THE CZECH REPUBLIC, HUNGARY, ROMANIA AND TURKEY’ (Albu et al., 2013), ‘IFRS FOR SMES: THE IASB'S DUE PROCESS’ (Ram et Newberry, 2012) et l'article ‘THE EUROPEAN COMMISSION'S CONSULTATION ON IFRS FOR SMES - ANALYSIS AND CONCLUSIONS’ (Schildbach, 2013). Nous constatons pour la première fois que le phénomène de l'implémentation de la norme IFRS pour PME a fait l'objet d'étude. Les auteurs proposent 3 scénarios en vue d'opérer la décision d'implémentation et ce en se basant sur la théorie institutionnelle de la comptabilité. Les deux autres articles ont traité une analyse d'une publication officielle à savoir le Due Process de l'IASB relatif à la même norme en mettant en exergue si l'IASB a suivi la procédure officielle de la préparation des IFRS. Et l'autre article s'est proposé comme étant une analyse de la consultation de la commission européenne sur ladite norme. Nous constatons par ailleurs en 2014 qu'un travail de recherche n'a été publié par la communauté sur aucun sujet traitant ladite norme.

En 2015 nous constatons un afflux très important dans le nombre d'articles publiés avec 5 articles à savoir ‘PUBLIC SECTOR ACCOUNTING: SHIFTING CONCEPTS OF ACCOUNTABILITY’ (Newberry, 2015), ‘THE POLITICAL ECONOMY OF CONVERGENCE: THE CASE OF IFRS FOR SMES’ (Devi et Samujh, 2015), ‘COUNTRIES' ADOPTION OF THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTITIES (IFRS FOR SMES) - EARLY EMPIRICAL EVIDENCE’ (Kaya et Koch, 2015), ‘MCDM APPROACH FOR THE ADOPTION OF IFRS FOR SMES: USING TAIWAN AS AN EXAMPLE’ (Liu et Lee, 2015) et ‘ADOPTING INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR SMALL AND MEDIUM-SIZED ENTERPRISES’ (Chand et al., 2015) dont les trois derniers traitent l'adoption selon une approche quantitative avec le recours à une méthode utilisée pour la première fois dans ce domaine qu'est l'aide à la décision multicritère. Quant aux deux autres articles, le premier a mis en exergue le rôle de la norme IFRS pour PME pour le secteur public en misant sur le concept de l'Accountability. Et l'autre article s'est attelé sur l'aspect politique dans la convergence vers la norme en défendant l'idée selon laquelle la préparation menant vers la convergence à cette norme par les pays est influencée par des considérations d'ordre politique.

Les perspectives de publication se fixent en 2016 et 2017 à 2 articles en moyennes sur Web of Science engendrant respectivement 7 et 8 citations totales en moyennes.

3.2. Des articles traitant l'adoption des IFRS simplifiées.

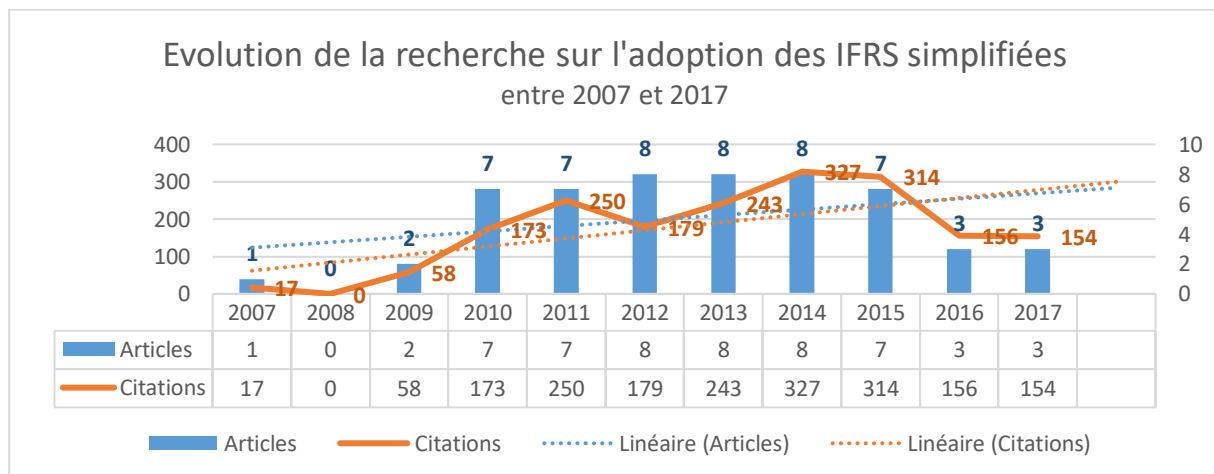
Nous remarquons tout d'abord que les publications ainsi que les citations des articles ayant traité l'adoption des IFRS simplifiées n'ont cru qu'à partir de 2009, l'année de publication de la norme.

Un seul article a été publié avant cette année, et il s'articulait autour des préalables d'adoption de ladite norme à travers une étude documentaire de l'Exposé-sondage de la norme, du guide d'implémentation ainsi que du contexte d'adoption de la norme au sein de la Nouvelle Zélande. Il s'agit de "IFRS FOR SMES: A NEW ZEALAND PERSPECTIVE" (Samujh, 2007) qui a généré 17 citations.

L'auteur n'a pas hésité à souligner que la proposition de l'IASB n'est pas aussi autonome des full IFRS qu'elle prétendait l'être. Il s'est questionné aussi sur l'objectif derrière cette proposition, est-elle destinée aux besoins des utilisateurs ou bien pour faciliter l'utilisation des standards internationaux ? Et est-ce qu'elle est aussi pertinente qu'elle prétendait l'être ?

L'auteur a, en épilogue, mis en relief les implications d'une telle proposition à savoir, la bifurcation, un coût d'application important et une négligence de la part des pays adoptants. L'auteur a clôturé son article par une citation pour souligner la non-utilité pour le cas Nouvelle-Zélandais de la proposition de l'IASB, "If it ain't broke dont fix it".

Figure 8 : Evolution de la recherche sur l'adoption des IFRS simplifiées



Source : Elaboré par l'auteur

En 2009, deux articles ont été publiés à savoir, "IFRS FOR SMES IN SOUTH AFRICA : A GIANT LEAP FOR ACCOUNTING, BUT TOO BIG FOR SMALLER ENTITIES IN GENERAL" (Rudzani et Manda, 2016). et "ISSUES ON IMPLEMENTATION OF IFRS FOR SMES" (Masca, Pascan et Batrânca, 2009).

L'auteur du premier article, en essayant de tester empiriquement si la norme répond à son objectif, celui de la réduction de la charge du Reporting financier pour les PME, a trouvé que cette norme ne s'applique pas entièrement à sa cible finale, les PME (Seulement 45% de l'échantillon croit que cette norme répond à cet objectif).

En plus, les résultats empiriques de cet article indiquent que certaines sections ne sont que partiellement appliquées aux PME et ce, parce que l'activité de la plupart des PME est hors de son champs d'application et que d'autres sections peuvent être ajoutées à la norme tel que le Reporting des groupes et certains aspects tels que les tests de dépréciation des actifs, les actifs incorporels, les subventions étatiques, les actifs détenus en vue de leur revente, les opérations libellées en monnaies étrangères et les avantages au personnel peuvent ne pas être appliqués réellement par les PME.

En 2010, sept articles ont été publiés dépassant pour la première fois les 100 citations pour se fixer à 173. L'article dénommé "THE POTENTIAL EFFECTS OF IFRS FOR SMES ON NEW ZEALAND SME FINANCIAL REPORTING" (Morunga, 2010) a étudié les éventuelles implications du passage aux IFRS simplifiées dans le contexte de la Nouvelle-Zélande ²⁹.

Tout d'abord, aucune entreprise de l'échantillon étudié ne prépare l'état des flux de trésorerie ce qui pourrait accroître les exigences de publication des états financiers pour les entreprises menant par conséquent à une augmentation des coûts y afférents et une réticence de mise en conformité avec les dispositions de cette norme. En plus, aucune entreprise ne prévoit des impôts différés sur ses états financiers ce qui suppose en cas d'application de ce référentiel un double Reporting à la fois selon les IFRS simplifiées et selon les exigences fiscales du pays et ce, parce que les deux bases de calcul seront différentes.

L'article "FINANCIAL INFORMATION PRESENTED UNDER IFRS FOR SMES IN ROMANIA" (Masca, Moldovan-Teselios et Batrancea, 2010) a trouvé que les principaux utilisateurs des états financiers des PME, que ça soit pour les entreprises qui font appel public à l'épargne ou non, sont les banquiers et non les investisseurs actuels et potentiels pour le contexte roumain. Il a aussi souligné que l'IASB n'a pas pris en considération les besoins des principaux utilisateurs des états financiers des PME dans l'élaboration de ladite norme, tel que l'exigence de l'état "comprehensive income" qui est en principe destiné à l'investisseur ³⁰ alors que l'outil

²⁹ Remarquons que la Nouvelle-Zélande fera l'objet d'étude pour la deuxième fois sur l'adoption des IFRS simplifiées et pourtant, jusqu'à la date de la rédaction de cette section (2018), ce pays n'adopte toujours pas ce référentiel ni compte l'adopter dans un futur proche.

³⁰ Cet état financier tend à décrire combien les actifs nets d'une entité ont augmenté pendant l'exercice précédent et ont été sollicités par les investisseurs. Et donc il répond aux exigences des investisseurs qui tendent à privilégier la "juste valeur"

privilegié des Managers par exemple est le résultat net qui se calcule par la différence entre les produits et charges.

L'auteur de l'article "AN EMPIRICAL STUDY ON THE ADOPTION OF IFRS FOR SMES: THE CASE OF KAVALA, GREECE" (Mandilas et al., 2010) a relevé la nécessité de revoir cette norme la rendant plus compatible avec les structures des PME. La majorité des répondants de l'étude croit que l'application de cette norme créera des problèmes pour l'entreprise et que l'existence d'un référentiel unique à l'échelle européenne ne leur présentera pas des avantages.

L'article IFRS FOR SMES: CHALLENGE FOR EMERGING COUNTRIES? CASE OF CZECH REPUBLIC AND UKRAINE (Paseková et al., 2010) s'est basée sur un questionnaire adressé à 115 entreprises ukrainiennes et tchèques à travers une approche descriptive tentant à explorer leurs structures, principaux soucis ainsi que leur intention à adopter ladite norme.

En conduisant une étude exploratoire sur le processus de convergence mené par les normalisateurs internationaux, les auteurs de l'article IFRS FOR SMES IN EUROPE—LESSONS FOR A POSSIBLE IMPLEMENTATION IN ROMANIA (Albu et al., 2010) ont abordé ce sujet selon deux perspectives :

- La première tend à décrire l'implémentation de ladite norme dans le contexte européen, en se basant sur la littérature existante, et
- La deuxième se concentre sur le cas de la Roumanie, en se basant sur des interviews avec des personnes clés. Les résultats expriment une certaine inconsistance sur le plan conceptuel et normatif, à savoir l'application de quelques principes, issus des IFRS, dont les comptables manifestent une soi-disant aversion pour des considérations d'ordre fiscal.

Plusieurs difficultés ont ainsi été relevé qui contrecarrent l'application de cette norme, la nécessité de se conformer aux règles fiscales, l'orientation basée sur les règles et la préférence des comptables de l'approche prescriptive.

L'autre article intitulé SME'S VIEWS ON THE ADOPTION AND APPLICATION OF "IFRS FOR SMES" IN TURKEY (Atik, 2010) a appréhendé la perception des PME sur l'adoption de l'IFRS pour PME en adressant un questionnaire à 2700 PME avec un taux de réponse de 8%, l'équivalent de 216 PME.

Dans une première phase, les auteurs ont essayé d'analyser la structure des PME turcs et ensuite les auteurs ont trouvé que les PME turcs sont beaucoup plus orientées vers une approche basée sur la fiscalité dont la plupart en sont satisfaits.

Ces entreprises ne savent pas qu'il existe une norme adaptée aux PME publiée par l'IASB et ils sont tout à fait d'accord avec son adoption par le normalisateur turc (TASB), vu qu'elle a été préparée par un normalisateur de renommée à savoir l'IASB, selon une approche élective et non pas obligatoire.

L'auteur de l'article IFRS FOR SMES: NOT FOR PRIVATE AMERICAN COMPANIES (Herman, 2010) n'a pas hésité au départ de qualifier l'IFRS pour PME comme étant "*over-simplified*" et que la culture sophistiquée des comptables américaines ne permet pas l'application d'un dispositif aussi simplifié que celui-là concourant ainsi à l'inhibition de la comparabilité, diviser le large et continuuel groupement d'expertise et causera par conséquent des charges inutiles et redondantes de plus pour les entreprises en développement ayant besoin de liquidités.

Ces résultats n'ont pas pu être vérifiés empiriquement par l'auteur. De sa part, l'article ACCOUNTING HARMONIZATION FOR SMES IN EUROPE: SOME REMARKS ON IFRS FOR SMES AND EMPIRICAL EVIDENCES (Baldarelli et al., 2012) se fixe comme objectif d'analyser les tentatives et les difficultés liées à l'harmonisation comptable pour les PME en Europe ainsi que l'implémentation de l'IFRS pour PME, telle que publiée par l'IASB, par les pays européens et ce, en se basant sur l'expérience Croate du passage de l'application obligatoire des IAS vers l'introduction d'un référentiel national propre aux PME.

Quant à l'article THE CONTEXT OF THE POSSIBLE IFRS FOR SMES IMPLEMENTATION IN ROMANIA : AN EXPLORATORY STUDY (Albu, Albu et Fekete, 2010) il se focalise sur l'étude du contexte d'implémentation de l'IFRS pour PME en Roumanie en abordant les problèmes liés au cadre conceptuel de la norme, tel que la définition de la PME ou les utilisateurs et leurs besoins ainsi que les problèmes liés au cadre réglementaire roumain (OMFP 1752) qui relève des inconsistances sur le plan conceptuel et normatif. Les auteurs de l'article AN ANALYSIS OF SME FINANCIAL STATEMENTS AFTER THE ADOPTION OF IFRS FOR SMES A SOUTH AFRICAN CASE STUDY (Schutte et Buys-b, 2011) se concentrent sur l'étude des pratiques de la communication financière des PME en Afrique du Sud en se basant sur un échantillon des états financiers des entreprises du Sud d'Afrique.

IMPLICATIONS OF IFRS FOR SMES IN ROMANIA ON TAXABLE AND DISTRIBUTABLE PROFIT (Albu et Albu, 2012) est un article qui s'articule autour de deux axes principaux à savoir, les effets fiscaux potentiels derrière l'application de l'IFRS pour PME et si le résultat distribuable sous l'IFRS pour PME nécessite des ajustements ou pas et ce, via une analyse comparative entre les principes de reconnaissance et comptabilisation de l'IFRS pour PME et du référentiel comptable roumain.

L'article *IMPACT OF IFRS FOR SMES ADOPTION ON PERFORMANCE OF CZECH COMPANIES* (Palka et Svitakova, 2011) quant à lui s'intéresse aussi au phénomène de l'harmonisation comptable en procédant à une étude comparative entre le système comptable Tchèque et l'IFRS pour PME. En 2013, 8 articles ont été publiés générant, pour cet exercice à lui seul, 243 citations totales.

Ce qui coïncide avec l'année qui suit la publication du document de réflexion en Juin 2012 portant sur les premiers amendements sur la norme. Le nombre de citations continuera à augmenter même en 2014 avec le même nombre d'articles publiés pour se hisser à 327 puis en 2015 à 314.

En épilogue, nous constatons bel et bien que les chercheurs autour de la problématique de l'adoption des IFRS simplifiées ont traité divers sujets et selon différentes méthodes de collecte de données, approches scientifiques et méthodologies.

Cependant, seulement la moitié des travaux ayant mis en avant une quelconque théorie ou soubassements théoriques. Et parmi ces travaux, nous remarquons que ceux qui se sont basés sur une théorie se sont plus penchés sur la mobilisation de deux principales théories à savoir : la théorie positive de la comptabilité et la théorie institutionnelle comptable alors qu'un travail sur l'adoption d'une nouvelle pratique doit absolument se baser sur une théorie propre à ce jargon-là, qu'est celle de la diffusion des innovations.

SECTION 2 : LA THEORIE DE LA DIFFUSION DES INNOVATIONS,

*‘‘I can’t understand why people are
frightened of new ideas. I’m frightened
of the old ones’’*

John Cage (communication personnelle, 1988)

Durant les dernières décennies, la recherche comptable en général et celle liée à l’adoption des IFRS simplifiées en particulier ont connu un grand afflux sur les concepts liés à deux principales théories ; à savoir la théorie positive de la comptabilité de Watts et Zimmerman (1978) et la théorie institutionnelle ou néo-institutionnelle comptable de DiMaggio et Powell (1983).

D’autres théories ont aussi fait l’objet des travaux des auteurs de la thématique, telles que la théorie de l’intérêt privé, la théorie économique comptable ou encore la théorie de l’utilité de la décision.

Le contexte de cette thèse exige le recours à une théorie qui permet d’étudier la phase de pré-adoption des IFRS simplifiées. Or, les théories mobilisées par la recherche ne permettent pas, ou ne suffisent pas à elles seules, d’appréhender cette phase.

En effet, la théorie positive par exemple est centrée beaucoup plus sur l’investisseur des marchés financiers et non sur l’ensemble des parties prenantes. D’ailleurs, ses quatre hypothèses fondatrices, qui ont stagné depuis lors, sont évocatrices vis-à-vis cet aspect. Elle ne permet pas aussi de fournir des prescriptions ou recommandations pour la communauté scientifique, qui est même l’un des objectifs principaux de la science.

La théorie institutionnelle (ou néo-institutionnelle) comptable quant à elle ne cherche qu’à expliquer au travers des pressions institutionnelles les choix comptables et donc ne prend pas en considération d’autres variables qui peuvent constituer le système dans lequel une entreprise opère, les caractéristiques de l’innovation ...etc.

Le concept de l’isomorphisme, selon ses trois formes, à lui seul ne permet pas de fournir une image assez claire et précise de la phase pré-adoption des IFRS simplifiées ce qui limite le

recours à cette théorie puisque l'adoption des innovations administratives, et spécialement d'une innovation comptable, se fait en général d'une manière autoritaire (décision qui émane d'une instance officielle à titre d'exemple) et l'on se demande de l'utilité d'étudier un tel phénomène de la perspective mimétique ou normative.

Et de là, émerge l'idée de faire appel aux concepts de la théorie de la Diffusion des innovations (Rogers, 2003) qui permettent d'appréhender le phénomène d'adoption des IFRS simplifiées dans un contexte d'étude *ex-ante*, c'est-à-dire avant même l'application de ce dispositif comptable par les entreprises marocaines, ce qui paraît très judicieux pour notre objet d'étude.

Cette section sera consacrée dans un premier lieu à l'étalage critique des principales théories mobilisées évoquées ci-dessous. Puis nous allons essayer de voir la place de la théorie de la diffusion des innovations dans la recherche en science de gestion en général et en sciences comptables en particulier pour conclure avec un modèle élaboré par nos soins qui vise à appréhender l'adoption des IFRS simplifiées au sein d'un système social donné.

1. DES PRINCIPALES THEORIES APPLIQUEES A L'ADOPTION DES IFRS SIMPLIFIEES

1.1. Théorie positive de la comptabilité

La théorie positive de la comptabilité, née dans un contexte marqué par les travaux normatifs qui se fixaient pour objectif l'identification conceptuelle des soi-disant "meilleures" pratiques comptables, se consacre à l'évaluation empirique des concepts comptables prônés par la théorie normative.

L'Ecole Rochester, comme dénommée par la communauté scientifique, est inspirée principalement des travaux fondateurs du courant positiviste en sciences économiques, en l'occurrence Milton Friedman, John Neville Keynes ...etc. (Deegan et Unerman, 2011, p.255). Elle se propose de tester empiriquement tout postulat théorique.

Avant la théorie positive de la comptabilité, des grands chercheurs normatifs tels que Sterling, Edwards, Bell et Chambers se souciaient à cette époque à des questions d'ordre technique et essayaient de fournir des réponses à la question, à titre d'exemple, de la comptabilité en période d'hyperinflation, sans se baser sur une analyse des pratiques déjà appliquées. Leurs travaux étaient exempts de préalables empiriques, ce qui constituait l'une des plus grandes critiques à ce courant scientifique, vu que la comptabilité est une discipline ancrée dans la pratique des professionnels, et ne peut, par conséquent, faire l'apanage des théoriciens pures³¹.

Le passage d'une approche normative à une approche positive ou ce que Watts (1995, p. 299) appelle "Paradigm Shift" s'explique par les changements que les Ecoles de Commerces américaines ont connu vers la fin des années 1950 et début des années 1960.

Les rapports de la Fondation Ford et de la Carnegie Corporation of New York sur la Business Education en attestent ceci. En effet, la formulation des hypothèses ainsi que la nécessité de procéder à leur test étaient considérés comme étant des conditions essentielles pour ce qu'ils appellent à cette époque "Good Research".

La théorie positive de la comptabilité se diffère dans sa substance de la théorie normative car, à l'inverse de cette dernière qui cherche à fournir la meilleure pratique, principe ou méthode comptable, la théorie positive de la comptabilité vise à expliquer les raisons qui poussent les

³¹ A titre d'exemple, seulement 3% des articles publiés sur le journal "Accounting Review" entre 1956-1963 étaient des articles empiriques et la plupart ne tendaient pas à tester des hypothèses (Watts, 1995, p. 299)

managers à appliquer une méthode et non pas une autre en vue d'en prédire l'application par d'autres managers dans l'avenir. Elle a donc une capacité explicative et prédictive.

Nous constatons aussi que la théorie positive comptable s'inspire beaucoup de la théorie économique dans la mesure où elle se base sur la quasi-totalité des postulats des récalcitrants de ladite théorie, tel que l'efficacité des marchés ou les actions des individus qui sont, supposées, être fédérées par leur propre intérêt.

L'hypothèse de l'efficacité des marchés, qui se base sur le postulat selon lequel les marchés de capitaux réagissent d'une manière efficiente et non-biaisée à l'information publique disponible (Deegan et Unerman, 2011, p.258), est ancrée dans les soubassements théoriques de la présente théorie selon la perspective suivante : les prix des titres reflètent l'information contenue dans les informations publiques disponibles et que ces dernières ne sont pas limitées aux simples supports comptables communiqués.

Etant donné que les marchés de capitaux sont hautement compétitifs, toute nouvelle information publique sera compendieusement reflétée sur les prix des titres financiers.

Selon Watts et Zimmerman (1986, p.6) :

“ Competition drives investors and financial analysts to obtain information on the firm from many sources outside the firm's accounting reports and even outside the firm itself. For example, analysts obtain weekly production data on automobile firms and interview management. Analysts also interview competitors about a corporation's sales and creditors about corporation's credit standing “.

Cela dit, la compétition sur l'obtention de nouvelles informations, pas nécessairement comptables, connaîtra un afflux de plus en plus considérable. Ce qui va lier la valeur du titre à une information qui n'est pas de source comptable.

Si on suppose que le résultat comptable a été publié par une organisation et que ce résultat a été déjà anticipé par le marché, d'une source interne à l'organisation par exemple, le prix de ses titres financiers ne va pas réagir à la publication de cette information comptable. Ce qui va pousser les managers à ne pas changer les méthodes comptables d'une manière opportuniste.

La deuxième hypothèse de la théorie positive de la comptabilité est celle de la réaction des cours des actifs aux publications officielles dites imprévues. Selon Ball et Brown (1968), les changements imprévus dans les profits comptables mènent vers des profits anormaux sur les titres financiers d'une organisation.

Et donc, en vérifiant que les états financiers (principalement basé sur le cout historique) impactaient les cours des actifs, ces auteurs ont fourni des preuves qui confirment l'utilité du cout historique aux marchés des capitaux, et non l'inverse (comme a été largement défendu par plusieurs auteurs, tel que Chambers, qui considéraient que le cout historique n'a aucune utilité et est jugé captieux).

La relation d'agence constitue la troisième hypothèse de la théorie positive de la comptabilité, vu que l'hypothèse des marchés efficients suppose que le changement des méthodes comptables n'a aucune conséquence sur le marché financier et ce, parce que les investisseurs auront à savoir que ce changement n'a pas un impact réel sur la situation financière de l'entreprise.

Par exemple, si une entreprise change sa méthode d'évaluation du stock et que cela impliquera une augmentation de ses produits ceci n'affectera pas la valeur de ses titres sur le marché financier. Et donc l'on constate l'incapacité d'expliquer les choix comptables des managers d'une méthode comptable et non pas d'une autre.

Face à ce constat, les chercheurs en comptabilité ont été affriolés par la relation d'agence, telle qu'avancée par Jensen et Meckling (1976) qui définissent cette relation selon leurs propres termes comme :

“ A contract under which one or more (principals) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision-making authority to the agent “

Jensen et Meckling, basés sur la littérature économique classique qui suppose que les individus agissent pour leur propre intérêt en vue d'augmenter leur propre richesse, considèrent que cette relation est régie par ce qu'ils appellent *“incentive problems”*, ou les problèmes d'incitation, qui constituent le cœur de la théorie d'agence.

Alors, ces problèmes existent pour plusieurs raisons, telles que des efforts minimaux de la part de l'agent, l'utilisation des ressources de l'entité au profit de l'agent, l'utilisation des données confidentielles par l'agent pour les spéculations boursières ...etc., que le principal cherchera à contrecarrer au détriment de l'agent, en minimisant par exemple le salaire perçu par l'agent.

Ceci, poussera, en premier lieu, l'agent à vouloir s'engager contractuellement avec le principal pour préserver ses propres intérêts, en exigeant par exemple un salaire important.

Selon Lambert (2001, p. 4), la théorie d'agence a gagné l'estime des chercheurs en comptabilité vu qu'elle incorpore explicitement les fameux *“incentive problems”*, conflits d'intérêt et les

mécanismes de contrôle de ces éléments, qui ont depuis toujours constitué l'un des principaux soucis de la recherche en comptabilité ³².

Et finalement, la quatrième hypothèse de la théorie positive de la comptabilité positionne l'organisation comme étant un nexus de contrats. Et donc définit cette relation d'agence comme étant une relation régie par un ensemble de contrats entre toutes les composantes de l'entité qui, en vertu des dispositions contractuelles conclues, chercheront à la fois à accroître leur propre richesse ainsi que celle de l'organisation dans laquelle ils collaborent.

En résumé, la théorie positive de la comptabilité a permis de fournir une théorie qui propose l'efficience des marchés ainsi que des arrangements contractuels comme base pour le contrôle des efforts des agents ayants des intérêts propres.

Elle n'a été reconnue par la communauté scientifique qu'après la publication en 1978 du papier de Watts et Zimmerman qui tentait d'expliquer la position du lobbying des managers américains à l'encontre de la 'Memorandum Discussion' du FASB en 1974 sur l'ajustement du niveau général des prix, quoique Watts (1977) avait publié un an avant un article qui expliquent les soubassements de ladite théorie et qui n'a pas réussi à attirer l'attention suffisante.

La théorie positive de la comptabilité a fait l'objet de plusieurs critiques notamment sur sa négligence de l'aspect prescripteur, qui constitue l'un des principaux rôles d'un chercheur. Les propos de Howieson (1996, p. 31), qui mettent en perspective l'aliénation des théoriciens positifs comptables des praticiens en comptabilité, sont évocateurs vis-à-vis cet aspect :

“ An unwillingness to tackle policy issues is arguably an abrogation of academics' duty to serve the community which supports them. Among other activities, practitioners are concerned on a day-to-day basis with the question of which accounting policies they should choose. Traditionally, academics have acted as commentators and reformers on such normative issues. By concentrating on positive questions, they risk neglecting one of their important roles in the community “

En conséquence, la majorité des recherches adoptant la posture de la théorie positive comptable, n'ont point avancé ce que les individus DOIVENT faire, en justifiant qu'ils ne veulent pas

³² D'ailleurs, l'exigence d'un auditeur indépendant pour contrôler les comptes comptables est faite dans cette perspective.

imposer selon leur propre point de vue. A l'inverse, ils proposent ce que les gens VONT faire en se basant sur ce qu'ils FONT actuellement. Ce qui constitue une limite majeure à la théorie.

Plusieurs chercheurs ont critiqué le postulat principal afférent à la liaison de toutes les actions des individus à leurs désirs d'augmenter leurs propres richesses en considérant cette perspective comme étant négative et simpliste de l'être humain concourant ainsi à la promotion d'une vision moralement corrompue du monde (Gray et al., 1996, p. 75).

Aussi, la stagnation du développement de la théorie qui, depuis 1978, se basait sur presque les mêmes hypothèses constitue une critique à la théorie la rendant aux yeux des chercheurs comme étant dépassée surtout parce qu'elle vise à expliquer des comportements humains.

L'on constate aussi que plusieurs chercheurs s'accordent sur le fait que le comportement humain ne peut être modélisé par une seule et unique théorie (Deegan et Unerman, 2011, p. 308).

1.2. Théorie institutionnelle (ou néo-institutionnelle) comptable

La théorie institutionnelle, quoi qu'elle pourrait être assimilée dans son niveau le plus fondamental à la théorie positive comptable vu qu'elle cherche aussi à expliquer et prédire des décisions managériales particulières, diffère de loin de la théorie positive.

En effet, elle permet d'expliquer l'homogénéité des pratiques et non leur variation, elle cherche à expliquer les choix des institutions, et non les organisations, à travers la pression des autres institutions qui l'entourent.

Selon DiMaggio et Powel (1983, p. 148) :

“ We ask why there is such startling homogeneity of organizational forms and practices; and we seek to explain homogeneity, not variation. In the initial stages of their life cycle, organizational fields display considerable diversity in approach and form. Once a field becomes well established, however, there is an inexorable push towards homogenization. ”

Tandis que la théorie institutionnelle est devenue de plus en plus prisée en science de gestion et plus particulièrement aux phénomènes qui touchent aux organisations, des chercheurs tels que Covalski et Dirsmith (1988), Broadbent et al. (2001), et Brignall et Modell (2000) n'ont pas lésiné sur les efforts pour mobiliser cette théorie.

L'audit, lui aussi, a rejoint la discipline comptable dans cet aspect avec les travaux de chercheurs reconnus tels que Rollins et Bremser (1997). Fogarty (1996) l'a appliqué à certains aspects relatifs à l'analyse du processus de la normalisation comptable internationale.

L'on constate que cet afflux considérable n'est pas tout de même anodin poussant ainsi Dillard et al. (2004, p. 506) à dire :

“ Institutional theory is becoming one of the dominant theoretical perspectives in organization theory and is increasingly being applied in accounting research to study the practice of accounting in organizations. ”

En fait, la théorie institutionnelle se présente comme étant une perspective complémentaire à d'autres théorie dite *“systems-oriented theories”*³³, telle que la théorie de légitimation ou la théorie des parties prenantes, dans la mesure où elle permet de fournir des explications sur la manière avec laquelle les organisations comprennent et répondent aux changements sociaux et aux pressions et exigences institutionnelles.

En outre, elle permet de mettre en relation les pratiques organisationnelles et les valeurs de la société dans laquelle l'organisation opère ainsi que la nécessité pour l'organisation de justifier sa légitimité.

Cette quête de légitimité a pour conséquence une certaine forme d'homogénéité des pratiques organisationnelles pour tendre vers ce que la société, ou un groupe disposant d'une certaine autorité, considère comme étant normal (Larrinaga-Gonzalez, 2007).

Par conséquent, une organisation qui ne répondant pas à ce qui est considéré comme étant *“normal”* perdra en légitimité. Comme Dillard et al. (2004, p. 509) soulignent:

“ By designing a formal structure that adheres to the norms and behavior expectations in the extant environment, an organization demonstrates that it is acting on collectively valued purposes in a proper and adequate manner. ”

Ils ajoutent en fournissant, dans des termes plus explicites, que la théorie institutionnelle :

“ concerns the development of the taken for granted assumptions, beliefs and values underlying organizational characteristics ... [with accounting-based studies] suggesting the importance of social culture and environment on the

³³ Selon Gray et al. (1996, p. 45), une théorie dite *“systems-oriented”* est une théorie ayant une vision de l'organisation et de la société qui nous permet de nous focaliser sur le rôle de l'information ainsi que de sa communication en relation entre les organisations, l'Etat, les individus et les groupes. Selon Deegan et Unerman (2011, p. 321), au sein de ces théories l'entité est supposée être influencée par et, en contrepartie, exercer une influence sur la société dans laquelle elle opère.

practice of accounting; the use of accounting practices as rationalizations in order to maintain appearances of legitimacy; and the possibilities of decoupling these rationalizing accounting practices from the actual technical and administrative processes. “

Ainsi, la théorie institutionnelle fournit une appréhension sur la manière avec laquelle une organisation tend à mobiliser des mécanismes qui permettent d'aligner la perception de ses pratiques et ses caractéristiques avec les valeurs sociales et culturelles de la société en vue de maintenir ou gagner en légitimité.

De ce fait, il advient de l'aborder selon deux principales dimensions, l'*isomorphisme* et le *découplage*. L'*isomorphisme* est défini selon DiMaggio et Powel (1983, p. 149) comme étant : *“ a constraining process that forces one unit in a population to resemble other units that face the same set of environmental conditions “*.

Ainsi, Carpenter and Feroz (2001, p. 566), en commentant la définition de DiMaggio et Powel, disent que : *“ Because of isomorphic processes organizations will become increasingly homogeneous within given domains and conform to expectations of the wider institutional environment. “*

DiMaggio et Powel (1983) fournissent trois processus isomorphiques à savoir :

- *L'isomorphisme coercitif*, qui survient quand les organisations changent leurs pratiques institutionnelles à cause des pressions exercées de la part des parties prenantes desquelles ces organisations dépendent.

Cette première forme d'*isomorphisme* est liée, en grande partie, à la théorie des parties prenantes, dans la mesure où une organisation tendra à communiquer *“volontairement”* des publications dans le dessein de répondre aux valeurs et soucis économiques, sociales, environnementales et éthiques des parties prenantes qui peuvent exercer une certaine autorité sur elle. L'entreprise est dans ce cas contrainte, d'une manière informelle, à adopter volontaire une pratique organisationnelle ;

- *L'isomorphisme mimétique*, qui s'explique par des pressions qui amènent les acteurs à vouloir copier les pratiques et modes de fonctionnement de leurs homologues les plus pertinents, souvent pour des raisons d'avantages compétitifs en termes de légitimité.

DiMaggio et Powel (1983, p.151) disent que *“ L'incertitude est une force puissante qui encourage l'imitation “*, ils expliquent que l'ambiguïté des objectifs, la précaire

compréhension des technologies organisationnelles ou quand l'environnement créent l'incertitude symbolique les organisations se modèlent sur d'autres organisations.

Unerman et Bennet (2004) ajoutent, en mettant le lien entre ces deux process d'isomorphisme, que sans une pression coercitive de la part des principales parties prenantes, il est moins probable que des pressions mimétiques surviennent ; Et finalement

- *L'isomorphisme normatif*, qui est lié aux pressions exercées par les normes du "groupe" dans le but d'adopter une certaine pratique organisationnelle. Dans d'autres termes, l'appartenance à certains groupements ayant des formations particulières encouragera les membres desdits groupements à adopter les mêmes pratiques et ce, pour se conformer aux normes établies par ces institutions à défauts d'en exercer des sanctions.

Dans le cas de la communication financière, la conformité des comptes d'une organisation avec les normes comptables peut être avancée comme étant un acte d'isomorphisme normatif.

La deuxième dimension à présenter pour appréhender la théorie institutionnelle est celle du *Découplage*. Il se définit comme étant la distinction entre les pratiques réelles de l'organisation qui tend à communiquer des pratiques institutionnelles qui n'a que pour objectif de maintenir ou de gagner en légitimité.

Autrement dit, il implique que quand les managers portent un souci pour que leur organisation soit vue comme étant adoptant une certaine pratique institutionnelle pour se conformer aux valeurs sociales, économiques, environnementales et éthiques de la société dans laquelle elle opère, ses pratiques actuelles peuvent être différentes de celles qui sont publiquement annoncées.

Dillard et al. (2004, p.510) disent :

“ Decoupling (Meyer and Rowan, 1977) refers to the situation in which the formal organizational structure or practice is separate and distinct from actual organizational practice. In other words, the practice is not integrated into the organization's managerial and operational processes. Formal structure has much more to do with the presentation of an organizational-self than with the actual operations of the organization (Carruthers, 1995). ”

Meyer et Rowan, (1977) disent que :

Ideally, organizations pursue economic efficiency and attempt to develop alignment between organizational hierarchies and activities. However, an organization in a highly institutionalized environment may face conflicts and inconsistencies between the demands for efficiency and the need to conform to 'ceremonial rules and myths' of the institutional context In essence, institutionalized, rationalized elements are incorporated into the organization's formal management systems because they maintain appearances and thus confer legitimacy whether or not they directly facilitate economic efficiency. ''

Ainsi, l'exemple de la communication du triple résultat, appelée aussi le "triple bottom line", peut être avancée pour expliciter ce concept.

En effet, les entreprises peuvent communiquer des documents répondants à toutes les exigences de leurs sociétés en termes de standards environnements et de bonnes pratiques sociales ...etc. sans pour autant de s'y conformer complètement.

Cependant, plusieurs critiques peuvent être avancée à ladite théorie, notamment :

- La théorie institutionnelle (ou néo-institutionnelle) comptable est principalement centrée sur les organisations. Or, les changements institutionnels peuvent ne pas toujours être expliqués par des attributs relatifs aux organisations.

Selon (Rao et Giorgi, 2006, cité dans Suddaby, 2010, p18) :

'' To appropriately understand how institutional meaning systems are understood and interpreted within organizations, institutional researchers will have to adopt an internal perspective. That is, they will have to conduct research at the organizational level of analysis and view organizations as interpretive mechanisms that filter, decode and translate the semiotics of broader social systems ''

Ils appellent donc à une concentration sur des éléments internes aux organisations dans le but de comprendre la manière avec laquelle les systèmes institutionnels sont compris et interprétés. De ce fait, il faut intégrer d'autres variables autres que celles liées à l'organisation pour expliquer les changements au sein des institutions.

- La deuxième critique majeure avancée à la théorie en question concerne la réduction de l'étude du phénomène des changements organisationnels à l'exercice des pressions au sein du système institutionnel.

Selon Mohamed (2017, p.155) :

“ Addressing the general issue of applicability (or adoption) requires consideration of how and when choices of action become socially defined; who acts to cause change and how to diffuse that change to other organizations “

Donc, on ne peut étudier le phénomène d'adoption d'une nouvelle idée, pratique, produits ...etc. ayant pour conséquence un changement au niveau d'une organisation que selon la perspective d'exercice de pression, quelle que soit sa forme, au sein d'un système institutionnel donné.

D'autant plus que les innovations administratives, qui concernent les organisations, s'adoptent en général d'une manière autoritaire.

Ainsi, Becker et al. (2015, p. 123) disent :

“ As opposed to individuals, the innovation-decision for administrative innovations [...] is mostly authoritative (Rogers, 2003), i.e. the decision-maker(s) for the adoption of an innovation is (are) often not concurrently responsible for implementing it or running it on a day-to-day basis at the operational level. “

Et l'on se demande de l'utilité d'étudier un tel phénomène de la perspective mimétique ou normative

1.3. Autres théories

D'autres théories ont aussi fait l'objet de travaux de recherche par des auteurs autour de l'adoption des IFRS simplifiées. Nous allons présenter tout d'abord la théorie économique de la régulation comptable, suivie par celle de l'intérêt privé, de l'utilité de la décision et finalement le modèle des quatre facteurs de Briston.

1.3.1. Théorie économique de la régulation comptable

La régulation est définie par le dictionnaire d'Oxford comme étant : *“ A rule or principle governing behaviour or practice; esp. such a directive established and maintained by an authority.”*

De là, Deegan et Unerman, (2011, p.61) proposent que la régulation soit créée pour contrôler et gouverner la conduite des individus et que la régulation propre à la comptabilité financière est celle relative aux règles développées par des organes indépendants exerçant une certaine autorité.

Plusieurs auteurs n'ont pas soutenu les fondements de ladite théorie. Et l'une des contre-hypothèses est celle de la liberté des marchés selon laquelle l'information comptable est sujette à la loi de l'offre et de la demande.

Les travaux de Jensen et Meckling (1976), Watts et Zimmerman (1978), Smith et Warner (1979), et Smith et Watts (1982) soutiennent ce postulat. Ils disent que, même en absence de régulation, les incitateurs privés économiques poussent les organisations à communiquer des informations crédibles sur leurs opérations et performance à certaines parties en dehors de l'organisation menant ainsi à une augmentation de leurs charges.

Par ailleurs, d'autres auteurs soutiennent la théorie de la régulation comptable et défendent l'idée selon laquelle l'information comptable ne doit pas être traitée de la même manière que les biens et services et dont n'obéit pas à la loi de l'offre et de la demande vu qu'elle est un bien public parce qu'elle peut être obtenue par ses utilisateurs au moindre coût poussant ainsi ses producteurs à communiquer un volume moins important d'informations comptables jugé socialement optimal.

En outre, une autre perspective qui supporte la théorie de la régulation comptable est que les parties prenantes de l'organisation ont le droit de disposer des informations nécessaires sur l'entité en question et que la régulation permet d'assurer cette obligation pour les entités concernées.

La régulation d'ailleurs a toujours été introduite comme étant la base de la théorie de l'intérêt public dont l'approche consiste à balancer, pour les régulateurs, entre les bienfaits sociaux et économiques de la régulation comptable et les coûts qu'elle génère.

Nous remarquons que la théorie lègue une importance considérable à l'explication des changements au niveau des organisations par un seul et unique concept, qu'est celui de la régulation.

1.3.2. Théorie de l'intérêt privé

La théorie de l'intérêt privé, appelé "*private interest theory*" ou encore "*economic interest group theory*", est une théorie proposée par des chercheurs tels que Stigler (1971) et Peltzman (1976) dont l'hypothèse de base est que la régulation comptable est initialement mise en place

pour protéger l'intérêt public et que les régulateurs gouvernementaux sont supposés exercer un arbitraire neutre exempt de tout intérêt privé.

Or, Selon Stigler (1971), les gouvernements sont composés de personnes qui servent leur propre intérêt et vont utiliser la régulation pour conduire leur processus électoral en leur faveur et ce, en optant pour une régulation particulière, ils vont prendre en considération l'impact d'une telle décision sur les voix clés ainsi que sur le financement de leur campagne électorale.

Ainsi, l'étude du phénomène des changements organisationnels ne peut être assujetti à une explication simple et simpliste relative à la manifestation d'une quelconque préférence de la part des acteurs concernés pour adopter une pratique par exemple.

1.3.3. Théorie de l'utilité de la décision

Faisant partie du courant normatif (Deegan et Unerman, 2011, p.11) la théorie de l'utilité de la décision, ou *Decision Usefulness theory*, se caractérise par son attribution de certains types d'informations à certaines catégories d'utilisateurs pour des besoins de prise de décisions.

Selon Bebbington et al. (2001, p. 418) la théorie de l'utilité de la décision se subdivise en deux principales branches :

- La branche qui met l'accent sur les *décideurs*, appelée "*decision-makers emphasis*", et qui se base sur une focalisation sur les besoins des décideurs. Par exemple, durant les dernières décennies et avec l'avènement du Reporting environnemental et social, l'on a constaté une certaine concentration des travaux ayant pour objectif de demander aux parties prenantes concernées le type d'information dont elles auront besoin pour prendre leurs propres décisions. Une fois ces informations déterminées, le rôle du chercheur est de prescrire quel type d'information doit être contenu dans les états de Reporting adéquats.
- La branche qui met l'accent sur les modèles de prise de décisions, appelée "*decision-models emphasis*", se caractérise par le développement de modèles basés sur les perceptions des chercheurs sur ce qui est jugé nécessaires pour une prise de décision efficiente. Ça suppose que les décideurs ont des besoins identiques, ce qui n'est pas le cas pour la première branche, et se base par conséquent sur ce qui est considéré comme étant utile pour la prise de décisions.

De là, nous constatons bel et bien que l'ensemble de ces théories mobilisées par la recherche autour de l'adoption des IFRS simplifiées présentent certes des avantages et angles d'étude

pertinentes pour la communauté scientifique puisqu'ils appréhendent le phénomène en question selon diverses perspectives basées sur des soubassements théoriques divergents, mais en même restent réducteurs de l'appréhension approfondie de l'adoption d'une nouvelle idée, pratiques ou produits au sein d'un système social donné.

La théorie positive par exemple est centrée beaucoup plus sur l'investisseurs des marchés financiers et non sur l'ensemble des parties prenantes. D'ailleurs, ses quatre hypothèses fondatrices, qui ont stagné, sont évocatrices vis-à-vis cet aspect. Elle ne permet pas aussi de fournir des prescriptions ou recommandations pour la communauté scientifique, qui est même l'un des objectifs principaux de la science.

La théorie institutionnelle comptable (ou néo-institutionnelle) de sa part, est centrée principalement sur les organisations. Or, le phénomène d'adoption ne concerne pas que les organisations à elles seules mais une diversité des acteurs et des éléments à prendre en considération. Elle réduit aussi ce phénomène à un seul aspect (les pressions institutionnelles quelle que soit leurs formes), alors qu'il pourrait être étudié selon plusieurs perspectives. Ce qui est d'ailleurs la principale critique avancée aux autres théories à savoir : la théorie économique de la régulation comptable, la théorie de l'intérêt privé et la théorie de l'utilité de la décision.

Une question alors se pose : *Comment peut-on, jusque-là, étudier le phénomène d'adoption d'un élément aussi important qu'il soit (le langage comptable international) sans pour autant faire recours aux théories d'adoption et/ou de diffusion des innovations ?*

Et donc, une réflexion doit indubitablement être entreprise pour l'étude du phénomène de l'adoption des nouvelles pratiques, idées, produits ...etc. selon lesdites théories.

2. LA THEORIE DE LA DIFFUSION DES INNOVATIONS, POURQUOI ?

Notre thèse propose d'étudier le phénomène d'adoption des IFRS simplifiées dans le contexte marocain. Ce contexte se caractérise par la non-adoption de ladite norme et est jugé donc comme étant un contexte de pré-adoption. Une théorie appropriée donc doit être mobilisée pour mieux aborder le phénomène en question.

Après maintes lectures, réflexions et échanges avec la communauté des chercheurs et avec, étonnamment, non chercheurs aussi, il nous est paru essentielle au bien-fondé de notre bâtisse doctorale d'entreprendre la présente thèse selon les théories PROPRES à l'adoption d'une nouvelle idée, pratiques, produits ...etc. et ce, vu l'incompatibilité ou l'incohérence de notre objet de recherche avec les théories les plus mobilisées pour l'étude d'adoption des IFRS simplifiées.

Ainsi, nous ferons recours à la théorie de la diffusion des innovations, dont l'auteur le plus emblématique fut Rogers (2003), que nous aurons le plaisir de présenter dans un premier lieu avant de passer à l'étalage des facteurs d'adoption développés par les chercheurs dudit phénomène.

2.1. Les principaux enseignements de la théorie de la diffusion des innovations

Nous avons toujours entendu parler de la théorie de la diffusion des innovations de Rogers. Or dans la littérature, il existe bel et bien d'autres auteurs ayant participé au développement de la connaissance autour du phénomène en question.

En effet, la théorie de la DI a vu le jour en 1962 avec la publication de la première édition de son ouvrage fondateur, dénommé "Diffusion of innovations" par son auteur instigateur Pr. Everett Rogers.

Selon Rogers (2003, p. 21) :

" Getting a new idea adopted, even when it has obvious advantages, is difficult. Many innovations require a lengthy period of many years from the time when they become available to the time when they are widely adopted. "

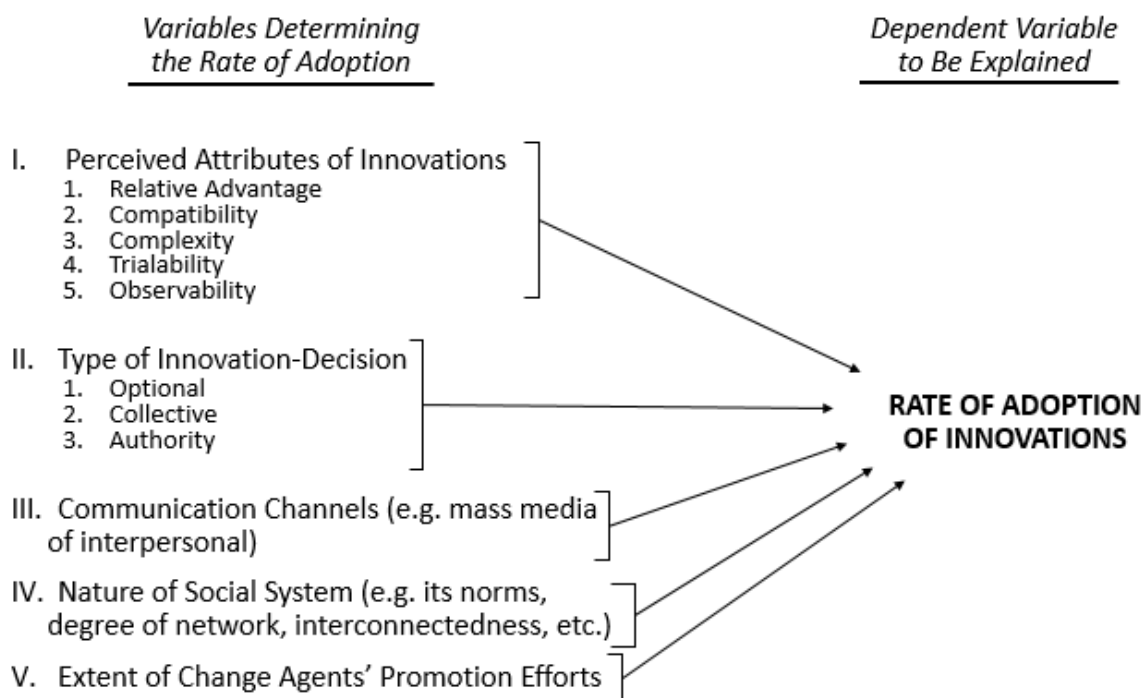
De là, et en se basant sur des centaines d'étude de cas dans différents contextes, qui a lui-même eu l'occasion d'étudier, l'auteur a pu modéliser l'adoption d'une nouvelle idée par une population donnée.

Selon lui (2003, p.30) la diffusion se définit comme étant “ un processus dans lequel une innovation est communiquée à travers des canaux sur une période donnée entre les membres d'un système social. C'est un type particulier de la communication dans la mesure où ça concerne des nouvelles idées”.

Par conséquent, on peut distinguer à partir de sa définition entre quatre concepts fondateurs : L'innovation, ses canaux de sa communication, le temps nécessaire et finalement le système social dans lequel elle est communiquée.

- *L'innovation* : Est une idée, pratique ou objet qui est perçu comme étant nouveau par l'individu ou autre unité d'adoption. Rogers abordera plusieurs problématiques liées à l'innovation en elle-même à savoir : Ses attributs : l'avantage relatif, la compatibilité, la complexité, la testabilité et l'observabilité. Son processus de développement a été aussi développée par Rogers et qui consiste en 6 étapes : La reconnaissance du besoin/problème, la recherche, le développement, la commercialisation, la diffusion et l'adoption et finalement les conséquences.

Figure 9 : Le taux d'adoption des innovations selon Rogers (2003)



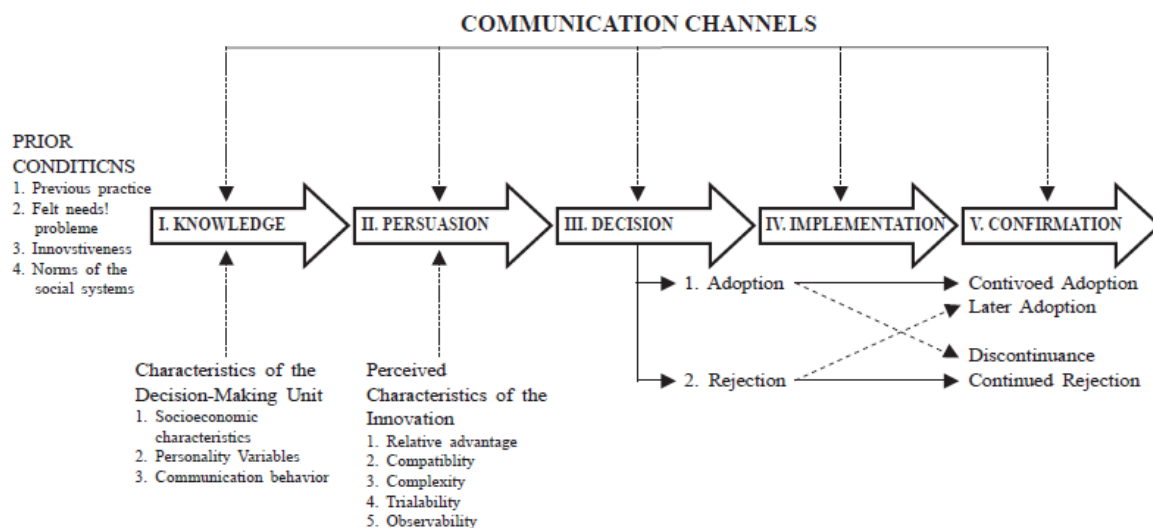
Source : Rogers (2003)

- *Les canaux de communication* : C'est le support avec lequel les messages d'une communication donnée proviennent d'un individu à un autre. La nature de la relation d'échange entre des individus détermine les conditions sous lesquelles une source pourrait, ou ne pourrait pas, transmettre l'innovation à son receveur et l'effet d'un tel transfert.

- *Le temps* : Selon Rogers (2003, p.56), cette variable constitue l'une des forces de la théorie tout simplement parce que dans d'autres disciplines et éventuellement d'autres théories cet aspect-là est tout à fait ignoré. Cette dimension temporelle est appréhendée par deux fameux concepts de la diffusion à savoir :

- *Le process de la prise de décision d'une innovation* : C'est le processus qui permet à l'individu de passer du stade de la prise de connaissance de l'innovation à son implémentation et utilisation. Il est composé de cinq étapes principales respectivement dénommées : La prise de connaissance, la persuasion, la décision (d'adoption ou de rejet), l'implémentation et finalement la confirmation.

Figure 10 : Modèle de la Diffusion des innovations selon Rogers (2003)



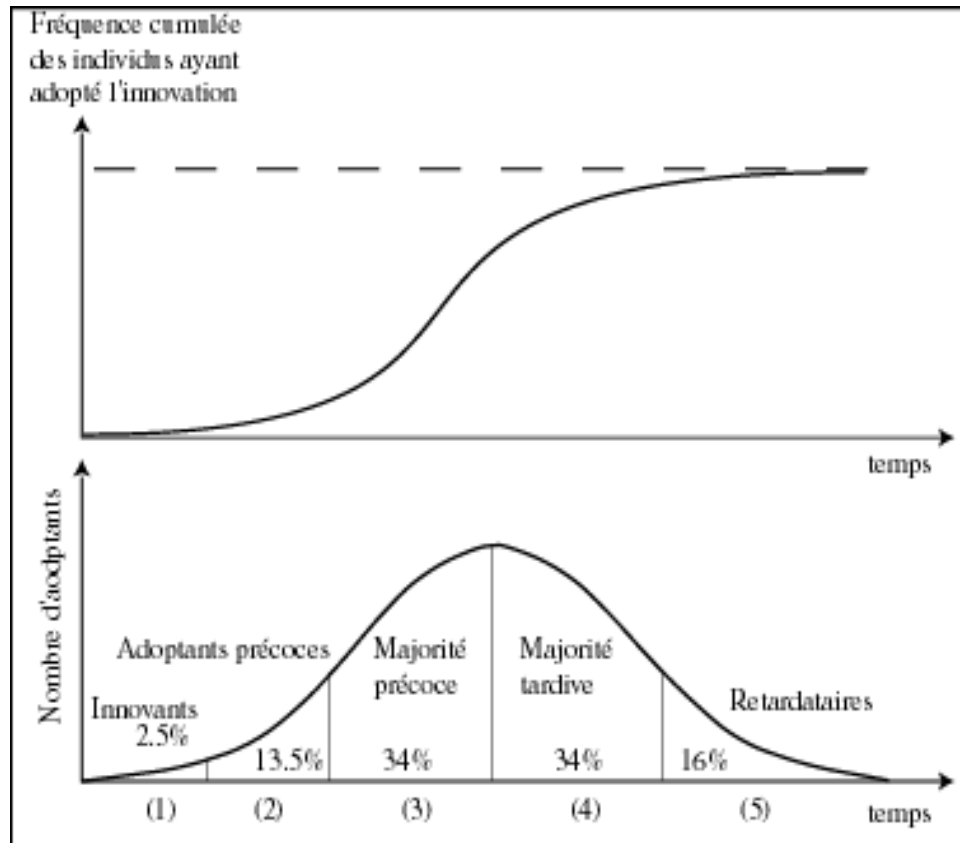
Source : Rogers (2003)

- *Les catégories d'adopteur* : La distinction entre 5 catégories d'adopteur est essentielle pour appréhender le phénomène de la diffusion des innovations, vu que chaque catégorie se caractérise par certains points qui la diversifie d'une autre catégorie. Ces 5 catégories se présente ainsi :

- *Les Innovateurs*, sont les plus enclins à tester des nouvelles idées dès son lancement. Ensuite vient *Les Premiers Adeptes*, appelés aussi "early adopters" sont ceux qui suivent les innovateurs mais qui adoptent rapidement l'innovation.
- Suivi par *La Majorité Précoce* qui regroupe adopteurs réfléchis vu qu'ils se basent sur l'expérience des deux premières catégories avant d'adopter une innovation.

- Après vient *La Majorité Tardive* qui attendent que l'innovation soit adoptée par une population beaucoup plus large pour avoir des preuves de performance.
- Et finalement *Les Retardataires* sont les derniers à accepter une innovation vue qu'ils sont les plus averse au risque.

Figure 11 : Courbe de "S" des catégories d'adoptants selon Rogers (2003)



Source : Rogers (2003)

- *Le taux d'adoption* : C'est la vitesse relative avec laquelle une innovation est adoptée par les membres du système social. En effet, quand le nombre d'individus adoptant une nouvelle idée est représenté sur une base de fréquence cumulative sur une période donnée, la distribution qui en résulte est sous forme d'une courbe S, appelée communément "The S-shaped Curve" (Figure 11).
- *Le système social* : Il est défini comme étant l'ensemble des unités inter-reliées engagées dans un processus de résolution de problème commun en vue d'accomplir un but commun. Ils peuvent être des individus, des groupes informels, des organisations et/ou sous-système.

Un autre aspect de la théorie de la DI est celui des types de décision des innovations. En effet, il existe quatre principales options :

- *La décision optionnelle* : Consiste en le choix d'adopter ou rejeter une innovation créée par un individu indépendant des décisions des autres membres du système social.
- *La décision collective* : Consiste en le choix d'adopter ou rejeter une innovation créée par un consensus entre les membres du système social.
- *La décision autoritaire* : Consiste en le choix d'adopter ou rejeter une innovation créée par un nombre restreint d'individus faisant partie du système social et qui possèdent une autorité quelconque, un statut ou une expertise technique.
- *La décision contingente* : qui consiste en la combinaison séquentielle de deux, ou plus, de ces trois types de décision des innovations.

L'ensemble de ces réflexions ont fait l'objet d'un modèle propre à Rogers dans lequel il a essayé de réunir tous ces éléments en vue de fournir une idée globale sur ce qui régit, à ses yeux, l'adoption ou la diffusion d'une nouvelle idée, pratique ou objet au sein d'un système social donné.

Par ailleurs, plusieurs auteurs se sont intéressés au phénomène de la diffusion des innovations mais avec des degrés d'approfondissement et des angles d'attaque différents concourant ainsi à un afflux considérable sur ladite théorie, poussant ainsi Downs et Mohr (1976) à dire : *"Innovation has emerged over the last decade as possibly the most fashionable of social science areas"*.

Et d'ajouter, Rogers (2003, p.88) conforte la position de la théorie dans les sciences sociales en formulant : *"Diffusion research, thus, has achieved a prominent position today. Such has not always been the case"*.

Cependant, il advient aussi de signaler que même ces travaux de recherche sur la théorie de la diffusion des innovations présentent quelques critiques à considérer avec précaution. Selon Rogers (2003, p.91) :

" Although diffusion research has made numerous important contributions to our understanding of human behavior change, its potential would have been even greater had it not been characterized by such shortcomings and biases as those discussed in this section "

Nous n'allons en présenter que les principales critiques, à commencer avec la première selon laquelle la recherche sur la diffusion des innovations mondialement a fait l'objet d'une influence remarquable de la culture américaine. Rogers dit (2003, p.119) :

“ A strong stamp of "made in America" characterized these diffusion researches in the Third World [...]. Some of the critics were Americans or Europeans who had conducted diffusion studies in developing nations; other critics were Third World social scientists (especially in Latin America), who raised troubling questions about the conduct and the results of diffusion research as it was carried out in their nations. We think these criticisms by respected diffusion scholars have a valid basis and deserve careful consideration. “

Ensuite, le lien de causalité recherché entre des variables indépendantes et la variable dépendante dans la diffusion des innovations fait l'objet de critique que l'on dénomme *“ the recall problem”*. Autrement dit, quand nous étudions la diffusion des innovations à un moment *t*, nous demandons si l'individu a adopté l'innovation au moment présent en fonction de ses caractéristiques présentes. Or, cette adoption s'explique par des caractéristiques bien antérieures au moment de l'étude, puisque la décision d'adoption bien avant.

Selon Rogers (2003, p. 115) :

“ It is obviously impossible for an individual's attitudes or personal characteristics, formed and measured now, to have caused his adoption of an innovation three years or five years previously (this would amount to X following Y in time-order, making it impossible for X to cause Y) “

Et d'ajouter que la plupart des travaux autour de la diffusion des innovations se concentrent davantage sur ce qui se fait actuellement que ce qui sera fait dans le futur, ce qui paraît peu ou prou égaré de son essence fondamentale, qui est la prédiction de la diffusion d'une innovation.

Rogers (2003, p.115-116) dit : *“ Most past diffusion research has studied "what is," rather than "what could be" “*. Ce qui justifie bel et bien pourquoi nous nous sommes intéressés à la théorie de la diffusion des innovations dans un contexte de pré-adoption avec une vision projective, et c'est l'un de nos principales contributions théoriques.

Par ailleurs, l'on constate que les travaux autour des facteurs, qui influencent que ça soit positivement ou négativement la diffusion des innovations, occupent une place non significative à l'instar des travaux autour du processus d'adoption par exemple (Wisdom et al., 2013, p.1).

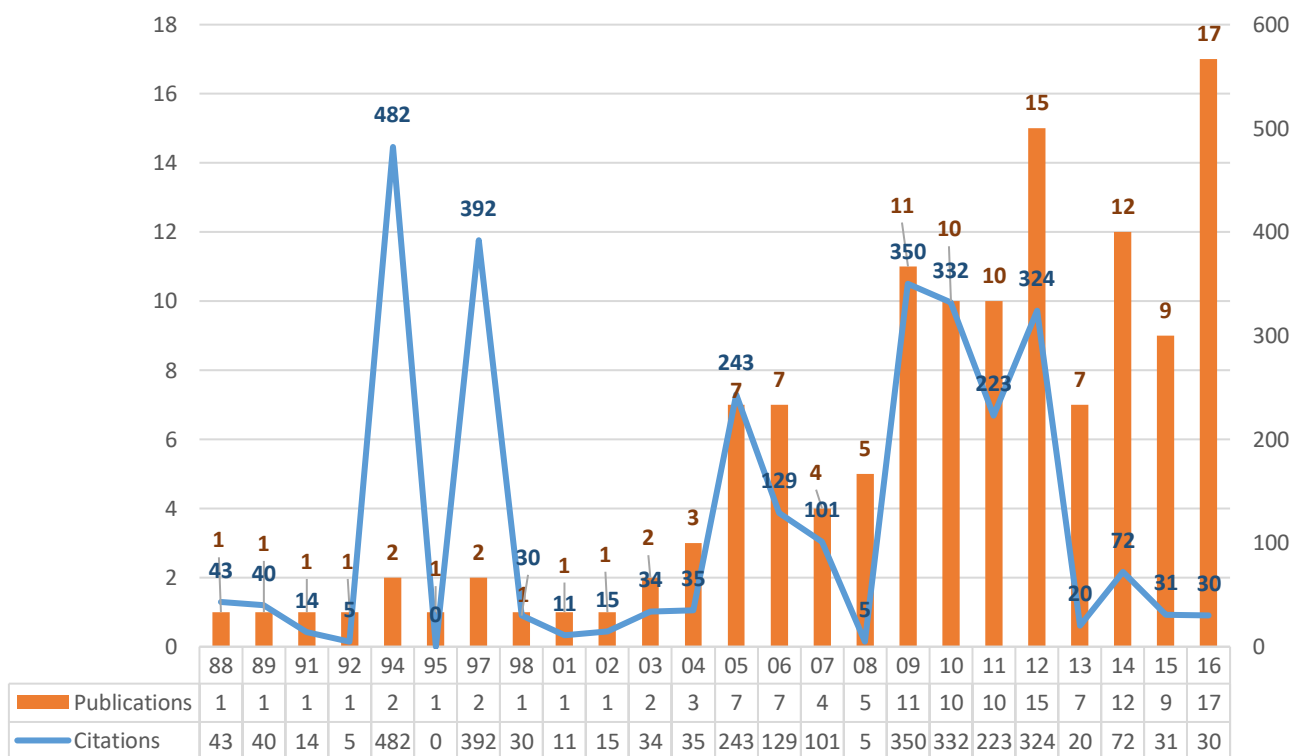
D'ailleurs, les résultats de nos requêtes (voir 2.2 de la présente section) attestent la véracité de ces conclusions, ce qui améliore significativement la validité externe de nos résultats.

2.2. De la diffusion des innovations en sciences de gestion et de ses facteurs

La diffusion des innovations en science a fait l'objet de plusieurs travaux de recherche traitant différentes thématiques dans différentes disciplines. Et comme notre travail de recherche traite la problématique de l'adoption des IFRS simplifiées, faisant ainsi partie de la discipline comptable qui fait partie intégrante des sciences de gestion, il a été jugé judicieux de situer la théorie de la diffusion des innovations au sein de ces sciences. L'objectif est d'appréhender ladite théorie selon la logique et vision des sciences de gestion et non pas des sciences sociales, médicales ou encore économique.

Ainsi, nous nous sommes basées sur les résultats obtenus de notre requête sur Scopus ayant pour mot clé "Diffusion of innovations" dans le domaine " Business, Management and Accounting" jusqu'à l'exercice 2017.

Figure 12 : Evolution de la recherche sur la Diffusion des innovations selon notre requête Scopus



Source : Elaboré par l'auteur

Nous avons obtenu 131 articles qui abordent ladite théorie depuis 1988 jusqu'à 2016 générant en totalité 2961 citations totales répartis entre plusieurs disciplines. Nous remarquons déjà que la recherche autour de la diffusion des innovations date depuis trente ans avec un premier article dénommé "Innovators and imitators in innovation diffusion modelling" ayant généré en total 43 citations et qui étudie, à l'inverse de la littérature de l'époque qui ne décrivait pas la théorie behavioriste de la dichotomie innovateur-imitateur au sein de la population adoptante, le

comportement d'une population homogénéisée dans laquelle il est présumé que l'adoption d'un produit est le résultat de l'exposition à des nouvelles sources ou de l'interaction entre adoptants et non adoptants.

Nous constatons aussi que deux articles ont manifestement participé à l'afflux qu'a connu ladite théorie au sein du mainstream des sciences de gestion à partir de l'année 2003 :

- Le premier s'intitule "*Implementation of electronic data interchange : An innovation diffusion perspective*" des auteurs Premkumar, Ramamurthy et Nilakanta, publié en 1994 sur la revue "*Journal of Management Information Systems*", amplement reconnu à cette époque, et ayant généré 426 citations. Cet article examine la relation entre plusieurs caractéristiques de l'innovation (Complexité, deux formes de compatibilité, coûts, avantage relatif et communicabilité) et plusieurs attributs de la diffusion (adaptation, diffusion interne, diffusion externe et succès d'implémentation) du système EDI au sein des organisations.
- Le deuxième quant à lui, dénommé "*Social Network Effects on the Extent of Innovation Diffusion : A Computer Simulation*" a été publié trois ans après, sur la revue "*Organization Science*", et ayant généré 390 citations totales. Ses auteurs, Abrahamson et Rosenkopf, ont avancé les prémisses d'une théorie sur la manière avec laquelle la structure des réseaux sociaux affecte ce qu'ils appellent "*bandwagons' extent*" ou l'étendue des bandes. Ils proposent que le nombre des liens dans le réseau ainsi que les idiosyncrasies insignifiantes de leurs structures puissent avoir des effets importants sur l'ampleur de la diffusion d'innovation entre les membres d'un réseau social.

Et ce n'est qu'à partir de 2005 que le domaine de la comptabilité a connu sa première publication autour de la diffusion des innovations avec l'article, des auteurs Ax et Bjørnenak (2005), intitulé "*Bundling and diffusion of management accounting innovations - The case of the balanced scorecard in Sweden*" qui s'est consacré à l'étude de la diffusion du tableau de bord prospectif au Suède en se focalisant sur la communication, la diffusion ainsi que la transformation du tableau de bord prospectif du point de vue de son offre. Cet article est considéré parmi ceux ayant le plus d'impact avec un nombre de citations totales de 105.

A partir de la même année, la recherche sur la diffusion des innovations en sciences de gestion a considérablement cru en termes d'articles publiés et paradoxalement s'est stagnée en termes de citations totales. Ce qui, étrangement, coïncide avec la publication de la 5^{ème}, et dernière, édition de l'ouvrage de Rogers sur la diffusion des innovations.

Selon Becker et al. (2015, p.108) :

“ While early innovation research has predominantly focused on technical innovations (Damanpour, 1991; Rogers, 2003), little literature has studied administrative innovations (e.g. Daft, 1978) which is how accounting systems in general (e.g. Hopwood, 1974) “

Tableau 33 : Analyse des domaines sur lesquels la recherche de la diffusion des innovations a porté

Discipline	Nombre d'articles	Part en %	Citations	Part en %
Management	52	40%	39	38%
Nouvelles technologies	30	23%	26	25%
Marketing et Commerce	29	22%	20	19%
Autres	7	5%	6	6%
Economie	6	5%	6	6%
Développement durable	3	2%	2	2%
<u>Comptabilité</u>	<u>2</u>	<u>2%</u>	2	2%
Ressources Humaines	1	1%	1	1%
Logistique	1	1%	1	1%
Total général	131	100%	103	100%

Source : Elaboré par l'auteur

Nous remarquons que les disciplines les plus concernées par la théorie de la diffusion des innovations sont celles du Management, suivie par les Nouvelles Technologies, le Marketing et Commerce avec respectivement des parts de 40%, 23% et 22% en termes d'articles publiés et respectivement des parts de 38%, 25% et 19% en termes de citations totales.

Cependant, la discipline de la Comptabilité occupe une place non-significative avec seulement deux articles publiés, et cités 2 fois en total, constituant ainsi l'équivalent de 2% en part totale et se situant par conséquent dans les derniers rangs. Ainsi, il nous paraît indispensable d'approfondir la recherche autour de la théorie de la diffusion des innovations dans d'autres domaines et disciplines scientifiques et ce, pour mieux aborder notre problématique.

Pour ce faire, une requête sur Scopus autour des travaux dont le sujet principal sont les facteurs, conditions, déterminants et équivalents, de l'adoption des innovations a été lancée pour collecter l'ensemble des travaux ayant abordé les éléments qui peuvent influencer la décision d'adoption d'une innovation au sein d'un système donné, publié en langue anglaise ou française jusqu'à 2017.

En total, nous obtenons 46 articles répartis entre 10 domaines et disciplines scientifiques avec une part prépondérante pour les travaux sur les thématiques liées aux Nouvelles technologies, telles que le Cloud Computing, le e-learning, le e-gouvernement, les ERP ...etc. 28% du total des articles a traité ce genre de thématique et a généré par conséquent 33% de citations. Suivi par la Médecine, Pharmacie, Soins de santé ...etc. en termes d'article publié mais avec une part moins importante en termes de citations, soit 30% en part globale qui est l'équivalent de 10 citations.

Tableau 34 : Résultats de la requête Scopus sur les facteurs de la diffusion des innovations

Domaines	Nombre d'articles	Part en %	Citations	Part en %
<i>Technologie</i>	13	28%	11	33%
<i>Médecine</i>	13	28%	10	30%
<i>Business</i>	5	11%	3	9%
<i>Education</i>	4	9%	3	9%
<i>Sociologie</i>	4	9%	3	9%
<i>Finance</i>	3	7%	1	3%
<i>Agriculture</i>	1	2%	0	0%
<i>Comptabilité</i>	1	2%	1	3%
<i>Economie</i>	1	2%	1	3%
<i>Politique</i>	1	2%	0	0%
Total général	46	100%	33	100%

Source : Elaboré par l'auteur

Le domaine du Business, Education et Sociologie viennent en 3^{ème} position en termes de citations totales avec 3 citations pour chaque domaine. Et sur le plan du nombre d'articles publiés, parmi les trois domaines, le Business reste le plus important avec 5 articles suivi par l'Education et la Sociologie avec 4 articles pour chacun.

La comptabilité, quant à elle, n'a fait l'objet que d'un seul travail de recherche, des auteurs Ibrahim, Sukeri et abd. Rashid (2014), intitulé "*Factors influencing the diffusion & implementation of management accounting innovations (MAIS), Malaysian manufacturing industries in Northern Region*" qui a été publié en 2014 sur le journal "*ADVANCES IN*

ENVIRONMENTAL BIOLOGY'' sur la comptabilité de Gestion et sa diffusion dans le secteur secondaire en Malaisie.

En effet, les résultats de cet article indiquent que l'adoption des innovations en comptabilité de gestion est largement influencée par l'existence des consultants et influences externes de l'organisation.

En résumé, l'ensemble des concepts relevés par les chercheurs peuvent être scindés en quatre grandes familles de facteurs :

- Ceux liés au *système externe*, et qui sont l'Environnement Externe de l'organisation, la Politique du Gouvernement et la Régulation du système en question et le Réseau Social du système, c'est-à-dire la relation dudit système avec d'autres systèmes (inter-systèmes) ;
- Ceux liés à l'*organisation*, comme la capacité d'absorption qui s'explique par la capacité de l'organisation à utiliser l'innovation et les connaissances existantes, le Leadership et champion de l'innovation, le réseau avec les développeurs et consultants de l'innovation, les Normes, valeurs et cultures, la Taille et structure opérationnelle, le Climat social, la Préparation à la formation et efforts et finalement les éventuelles Menaces et Préparation au Changement ;
- Ceux liés à l'*individu* tels que l'Affiliation avec la culture organisationnelle, Attitudes, Motivations, et Préparation à l'amélioration de la qualité et récompenses, Feedback sur l'Exécution et Fidélité, les Caractéristiques Individuelles, les Caractéristiques Managériales, la Préparation au Changement et Capacité d'adoption – Caractéristiques des parties prenantes et finalement le Réseau Social (Réseau personnel propre à l'individu) ; et
- Ceux liés à l'*innovation* à savoir Complexité, Avantage Relatif, Observabilité, Efficacité des coûts et Faisabilité, La Preuve et Compatibilité, Les Facilitateurs et Barrières, l'Adaptation de l'Innovation avec les valeurs et normes des utilisateurs, Le risque ainsi que La Testabilité, Pertinence et Facilité de l'innovation.

Le Tableau n° 35 nous permet de fournir une vision assez détaillée sur les principaux chercheurs ayant abordé ces concepts-là dans leurs travaux de recherche. L'ensemble de ces concepts constituent la pierre angulaire pour le développement d'un modèle théorique propre à notre problématique d'étude.

Tableau 35 : Fondements théoriques des facteurs de la diffusion des innovations

	CONCEPTS	RÉFÉRENCES
LE SYSTEME EXTERNE	Environnement Externe	Damanpour et Schneider 2006, 2009; Meyer et Goes 1988; Frambach et Schillewaert 2002
	Politique du Gouvernement et Régulation	Aarons et al. 2011; Oldenburg et Glanz 2008; Rogers 2003; Berta et al. 2005; Feldstein et Glasgow 2008; Mitchell et al. 2010; Glasgow 2003; Glasgow et al. 2003
	Réseau social (inter-système)	Mendel et al. 2008; Oldenburg et Glanz 2008; Rogers 2003; Valente 1996; Berta et al. 2005; Frambach et Schillewaert 2002
L' ORGANISATION	Capacité absorbante	Aarons et al. 2011; Cohen et Levinthal 1990; Frambach et Schillewaert 2002; Greenhalgh et al. 2004
	Leadership et Champion de l'Innovation	Aarons et al. 2011; Feldstein et Glasgow 2008; Gallivan 2001; Meyer et Goes 1988; Solomons et Spross 2011; Valente 1996 ; Backer et al. 1986; Berta et al. 2005; Graham et Logan 2004; Greenhalgh et al. 2004; Simpson 2002
	Réseau avec les Développeurs et Consultants de l'Innovation	Aarons et al. 2011; Backer et al. 1986; Feldstein et Glasgow 2008; Greenhalgh et al. 2004; Mendel et al. 2008; Mitchell et al. 2010
	Normes, Valeurs et Cultures	Aarons et al. 2011; Gallivan 2001; Mendel et al. 2008; Solomons et Spross 2011; Oldenburg et Glanz 2008; Rogers 2003
	Taille et Structure Opérationnelle	Aarons et al. 2011; Berta et al. 2005; Damanpour et Schneider 2006, 2009; Frambach et Schillewaert 2002; Gallivan 2001; Godin et al. 2008; Graham et Logan 2004; Greenhalgh et al. 2004; Mendel et al. 2008; Simpson 2002; Solomons et Spross 2011.
	Climat Social	Aarons et al. 2011; Frambach et Schillewaert 2002; Mendel et al. 2008; Simpson 2002
	Préparation à la Formation et Efforts	Backer et al. 1986; ; Greenhalgh et al. 2004; Frambach et Schillewaert 2002; Meyer et Goes 1988; Mitchell et al. 2010
	Menaces et Préparation au Changement	Aarons et al. 2011; Greenhalgh et al. 2004; Frambach et Schillewaert 2002
L' INDIVIDU	L'affiliation avec la culture organisationnelle	Aarons et al. 2011; Solomons et Spross 2011
	Attitudes, Motivations, et Préparation à l'amélioration de la qualité et récompenses	Aarons et al. 2011; Backer et al. 1986; Damanpour et Schneider 2006,2009; Frambach et Schillewaert 2002; Godin et al. 2008; Graham et Logan 2004; Greenhalgh et al. 2004; Simpson 2002; Solomons et Spross 2011; Weinstein et al. 2008.
	Feedback sur l'Exécution et Fidélité	Feldstein et Glasgow 2008; Glasgow 2003; Glasgow et al. 2003; Graham et Logan 2004; Greenhalgh et al. 2004; Mitchell et al. 2010; Stetler 2001
	Caractéristiques Individuelles	Aarons et al. 2011; Frambach et Schillewaert 2002; Graham et Logan 2004; Greenhalgh et al. 2004; Oldenburg et Glanz 2008; Rogers 2003; Solomons et Spross 2011
	Caractéristiques Managériales	Damanpour et Schneider 2006, 2009
	Préparation au Changement et Capacité d'adoption – Caractéristiques des P.P.	Feldstein et Glasgow 2008; Frambach et Schillewaert 2002; Glasgow 2003; Glasgow et al. 2003; Weinstein et al. 2008
	Réseau Social (Réseau personnel propre à l'individu)	Greenhalgh et al. 2004; Mendel et al. 2008; Valente 1996

L' INNOVATION	Complexité, Avantage Relatif, et Observabilité	Backer et al. 1986; Glasgow 2003; Glasgow et al. 2003; Graham et Logan 2004; Greenhalgh et al. 2004; Oldenburg et Glanz 2008; Rogers 2003; Simpson 2002
	Efficacité des coûts et Faisabilité	Feldstein et Glasgow 2008; Mendel et al. 2008; Mitchell et al. 2010; Stetler 2001; Damanpour et Schneider 2006, 2009; Frambach et Schillewaert 2002; Graham et Logan 2004
	Preuve et Compatibilité	Feldstein et Glasgow 2008; Meyer et Goes 1988; Mitchell et al. 2010; Stetler 2001 Backer et al. 1986; Glasgow 2003; Glasgow et al. 2003; Graham et Logan 2004; Greenhalgh et al. 2004; Oldenburg et Glanz 2008; Rogers 2003
	Facilitateurs et Barrières	Graham et Logan 2004; Feldstein et Glasgow 2008; Solomons et Spross 2011
	Adaptation de l'Innovation avec les valeurs et normes des utilisat.	Graham et Logan 2004; Greenhalgh et al. 2004; Oldenburg et Glanz 2008; Stetler 2001; Weinstein et al. 2008; Aarons et al. 2011; Feldstein et Glasgow 2008; Frambach et Schillewaert 2002; Mendel et al. 2008; Rogers 2003; Simpson 2002; Solomons et Spross 2011
	Risque	Frambach et Schillewaert 2002; Greenhalgh et al. 2004; Mitchell et al. 2010
	Testabilité, Pertinence et Facilité	Aarons et al. 2011; Backer et al. 1986; Greenhalgh et al. 2004; Oldenburg et Glanz 2008; Rogers 2003; Berta et al. 2005; Damanpour et Schneider 2006, 2009; Frambach et Schillewaert 2002; Graham et Logan 2004.

Source : Elaboré par l'auteur

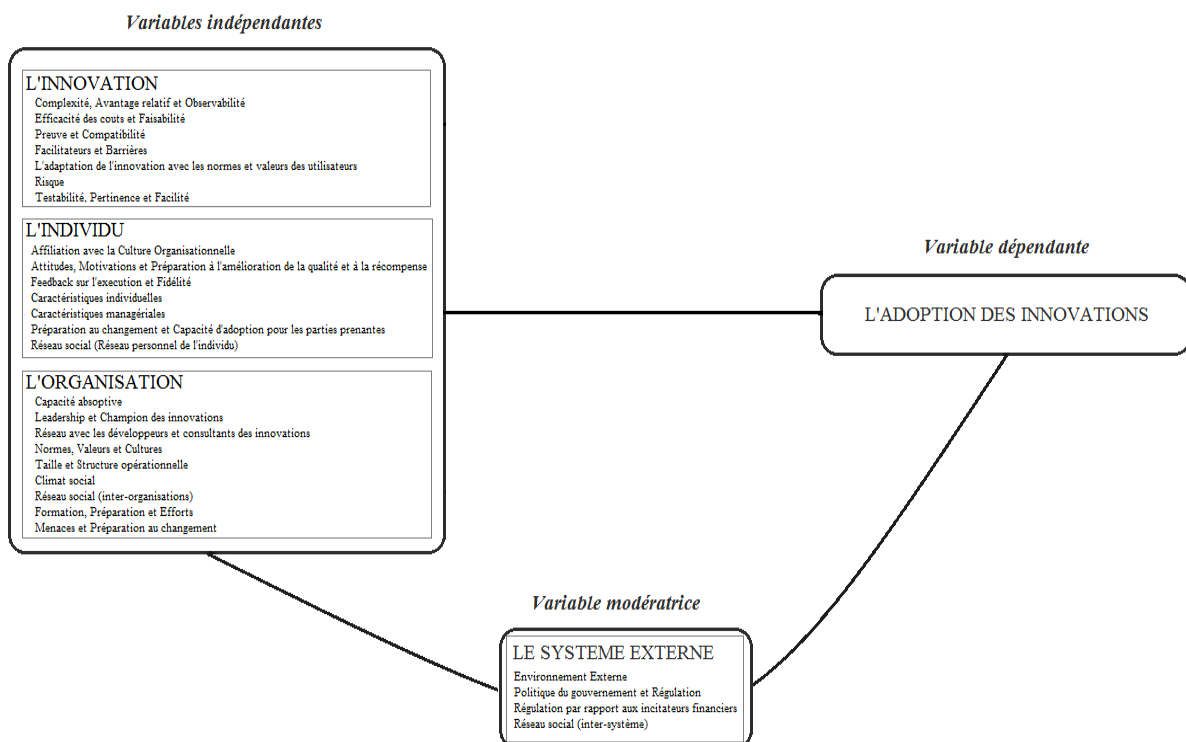
3. UN MODELE PROPRE A L'ADOPTION DES IFRS SIMPLIFIEES AU MAROC

Un modèle de recherche est défini avant tout comme étant ‘‘ un système mathématique, physique ou logique représentant les structures essentielles d'une réalité et capable à son niveau d'en expliquer ou d'en reproduire dynamiquement le fonctionnement ‘‘³⁴.

Le développement d'un modèle de recherche pour chaque travail qui s'y prétend être est une nécessité voire une voie irrévocable, vu qu'il sert de base pour la mise en évidence des relations dynamiques entre des composantes d'un phénomène. Il est plus qu'une représentation statique, une image simple de la réalité (Thiétart et al., 2014, p.335).

En nous basant sur l'ensemble des facteurs qui peuvent influencer la diffusion des innovations au sein d'un système externe donné, nous proposons un modèle théorique qui regroupe les variables liées à l'Organisation, l'Individu et l'Innovation en tant que variables explicatives de la variable à expliquer l'Adoption des IFRS simplifiées tout en incluant dans le modèle un effet d'interaction modérateur des variables du système externe.

Figure 13 : Modèle de l'adoption des IFRS simplifiées propre à notre travail



Source : Elaboré par l'auteur

³⁴ <http://www.cnrtl.fr/lexicographie/modele> tiré de Birou 1966

A l'instar des autres modèles avancées par la littérature, tel que le modèle de Rogers (2003) ou de Wisdom et al. (2013), nous supposons que le système externe joue un rôle de variable modératrice dans notre modèle. Autrement dit, un système externe favorable influencera positivement l'Adoption des innovations et un système externe défavorable influencera négativement l'Adoption des innovations.

D'ailleurs, la recherche sur la diffusion des innovations s'est toujours concentrée sur ce que l'on appelle *"the individual-blame bias"*³⁵. Rogers explique ceci d'avanatge en mettant l'accent sur la source de financement des principales études fondatrices (2003 p.103) :

" As a result of who sponsors diffusion research, along with other pro-source factors, one can detect a certain degree of individual-blame, rather than system-blame, in much diffusion research [...]. In other words, an individual-blame orientation implies that "if the shoe doesn't fit, there's something wrong with your foot." "

Ceci laisse dire que le système externe dans lequel une innovation est diffusée influence remarquablement le phénomène d'adoption, poussant ainsi Rogers (2003, p.104) à reconnaître implicitement à la fois l'effet amplificateur et médiateur du système dans lequel une innovation est diffusée :

" But in many cases the causes of the social problem lie in the system of which the individual is a part. Ameliorative social policies that are limited to individual interventions will not be very effective in solving system-level problems. How a social problem is defined is an important determinant of how we go about solving it, and therefore of the effectiveness of the attempted solution. Frequent error is to overstress individual-blame in defining a social problem, and to underestimate system-blame "

Et d'ajouter que le fait d'avoir considéré le système externe comme étant une variable modératrice pourrait être justifié par deux principales considérations complémentaires :

- Tout d'abord, le phénomène observé est régi au sein de ce système là et donc l'ensemble des interactions entre les organisations ainsi que tous les individus qui composent son écosystème se passent majoritairement au sein de ce même système.

³⁵ Individual-blame is the tendency to hold an individual responsible for his or her problems, rather than the system of which the individual is a part (Caplan et Nelson, 1973).

- Et puis, le système externe est la seule composante de notre modèle qui est externe au phénomène d'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines et non pas inhérente à l'organisation où l'adoption se fera.

C'est ainsi qu'il advient dans un premier lieu de modéliser cette variable vu qu'elle est constituée d'un ensemble de variables manifestes et puis, dans un deuxième lieu, mesurer l'effet modérateur entre les variables du système externe et celles de l'innovation, l'individu et l'organisation, telles qu'énoncées dans le tableau n° 36.

La particularité donc de notre modèle réside dans la considération du système externe comme étant une variable qui exerce un effet modérateur sur la relation entre l'Adoption des IFRS simplifiées et l'ensemble des variables qui l'expliquent, et non pas sa considération comme étant une variable explicatives parmi ses paires.

Tableau 36 : Mise en relation des concepts clés et de leurs variables manifestes de notre modèle théorique

	MECANISMES	CONCEPTS	RELATION	VARIABLES
LE SYSTEME EXTERNE	Environnement Externe	L'environnement extra-organisationnelle	+	L'existence d'un marché de capitaux
			+	Le niveau d'éducation
		Le développement autour de l'organisation adoptante	+	Développement économique
	Politique du Gouvernement et Régulation	Politique extérieure	+	L'ouverture à l'international
		Régulation	+	Le système légal
		Adaptation avec le climat culturel	+	La culture du pays
L'ORGANISATION	Réseau social (inter-système)	Réseau social et liens entre les systèmes en dehors de l'organisation	+	Le facteur politique
	Capacité absorbante	Bonnes connaissances et compétences	+	Compétences et connaissances nécessaires
	Leadership et Champion de l'Innovation	Support du Top Management	+	Soutien du Top Management (Direction Générale et équivalents)
	Réseau avec les Développeurs et Consultants de l'Innovation	Collaboration avec les parties prenantes de l'Innovation	+	Nécessité de collaborer avec les professionnels
	Normes, Valeurs et Cultures	Partage des valeurs Professionnelles	+	Partage des mêmes valeurs professionnelles
	Taille et Structure Opérationnelle	L'adaptation entre la pratique et la taille de le l'entreprise	+	Structure de votre entreprise
	Climat Social	Climat social Positif	+	Climat social
	Préparation à la Formation et Efforts	Support managérial et organisationnel de la Formation	+	Le plan de formation
	Menaces et Préparation au Changement	Caractère innovant de l'organisation	+	Offre d'incitateurs de la part de l'organisation

L'INDIVIDU	L'affiliation avec la culture organisationnelle	L'adaptation de l'équipe à la culture organisationnelle	+	Culture de votre organisation
	Attitudes, Motivations, et Préparation à l'amélioration de la qualité et récompenses	L'appui à l'approche d'amélioration continue de la qualité	+	Attitude d'amélioration continue du travail
		Motivation au changement	+	Motivation des membres de votre équipe comptable
		Suivi de l'avancement de l'adoption	+	Suivi régulier des membres de votre équipe comptable
	Caractéristiques Individuelles	Caractère innovant des individus	+	Esprit innovant des membres de votre équipe comptable
		Propension à la prise des risques	+	Prise de risques des membres de votre équipe comptable
	Caractéristiques Managériales	L'influence directe des managers sur la motivation, moral et la récompense des collaborateurs	+	Entretien de bonnes relations des membres de votre équipe comptable avec leurs homologues d'autres organisations
	Préparation au Changement et Capacité d'adoption – Caractéristiques des parties prenantes	Volonté des parties prenantes à adopter l'innovation	+	Manque de volonté de vos parties prenantes
	Réseau Social (Réseau personnel propre à l'individu)	Qualité du réseau social de l'équipe	+	L'influence de vos managers sur les membres de votre équipe comptable
L'INNOVATION	Complexité, Avantage Relatif, et Observabilité	Plus avantageux que la pratique actuelle	+	Avantages beaucoup plus intéressants que la pratique actuelle
		Expertise minimale requise	+	Grande expertise requise
	Efficacité des coûts et Faisabilité	Efficacité des coûts	+	Charges inutiles engendrées
	Preuve et Compatibilité	Adaptabilité aux besoins de l'organisation	+	Adaptation aux besoins
		Preuve d'efficacité pratique	+	Preuve d'efficacité ailleurs
	Facilitateurs et Barrières	Temps en tant que barrière	-	Laps de temps très important
	Adaptation de l'Innovation avec les valeurs et normes des utilisateurs	Adaptation de l'innovation à la pratique courante	+	Adaptation aux pratiques et spécificités comptables
	Risque	L'innovation avec le minimum de risque	+	Risques à encourir
	Testabilité, Pertinence et Facilité	Impact pertinent de l'innovation (Résolution des problèmes, Conséquences ...etc.)	+	Résolution des problèmes

Source : Elaboré par l'auteur

En résumé, le recours à la théorie de la diffusion des innovations se justifie tout d'abord par la cohérence de notre objet de recherche avec les soubassements théoriques de ladite théorie puisque nous envisageons d'étudier l'adoption des IFRS simplifiées dans un contexte de pré-adoption (Maroc, vu qu'il n'a toujours pas adopté ladite norme).

Nous allons fournir une explication sur les facteurs à prendre en considération pour opérer une bonne transition vers cette norme ainsi qu'en fournissant des éléments qui participeront à une compréhension approfondie dudit phénomène.

Ensuite, le recours à cette théorie se justifie aussi par la rareté des travaux sur les facteurs d'adoption à l'inverse de la panoplie des recherches autour de divers aspects de la diffusion des innovations, à savoir le taux d'adoption, les catégories d'adoptants, les attributs de l'innovation, le type de la décision d'adoption, les facteurs d'adoption ...etc.

Puis, la présente théorie, aux antipodes des autres théories déjà analysées, présente la particularité de prendre en considération non seulement l'organisation dans l'étude du phénomène d'adoption mais toute une panoplie d'acteurs et d'éléments essentiels.

Elle permet aussi d'aborder l'adoption des innovations selon plusieurs angles et non seulement quelques un, tel que la régulation, l'intérêt privé, la relation d'agence, les pressions institutionnelles, l'utilité de la décisions ...etc.

CONCLUSION DU DEUXIEME CHAPITRE

La revue de littérature structurée que nous avons déployée nous montre que cette norme est étudiée beaucoup plus selon l'angle de son adoption et que le sujet de son adoption n'est pas assez développé sur le plan théorique puisque, principalement, deux théories seulement ont été mobilisées pour son étude.

Ceci nous a amené à étendre notre champ de réflexion vers les théories propres à l'adoption, que sont les théories de la diffusion des innovations. Ces théories étudient l'adoption des phénomènes nouveaux selon plusieurs angles à savoir : la courbe S de l'innovation, le taux d'adoption de l'innovation, le process de la prise de décision d'une innovation, les catégories d'adoptants...etc. De notre part, nous nous sommes focalisés beaucoup plus sur les facteurs de la diffusion des innovations, qui constituent pour nous les conditions d'application de ladite norme. Le but est d'asseoir son adoptabilité pour le contexte marocain.

Ces facteurs se répartissent selon la littérature en quatre grandes familles pour lesquelles nous avons essayé de léguer une variable manifeste à tester empiriquement selon un modèle propre à notre objet de recherche en mettant en relation l'adoption des IFRS simplifiées avec les conditions liées à l'innovation, à l'individu et à l'organisation avec une variable modératrice du système externe.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Les IFRS simplifiées, ou encore la norme IFRS pour PME, est une norme qui se présente comme étant une version simplifiée des full IFRS. Publiée en 2009 après un long processus d'élaboration, qui a fait l'objet de controverses tout d'abord sur sa légitimité eu égard la mission de son organisme producteur, l'IFRS Foundation, du respect de ce dernier des principes de son Due Process, à savoir la totale transparence ainsi que la consultation juste et globale, puisqu'il n'a pas impliqué les principales parties concernées par son application, d'ailleurs une reproche majeure lui est avancée quant à l'implication précaire des pays émergents et en voie développement dans son élaboration.

Cette norme, inscrite dans le cours de la normalisation comptable internationale dont le principal acteur est l'IFRS Foundation, échappe à l'esprit de cette normalisation. En effet, l'histoire de cette dernière atteste la grande relation entre la finance et les normes comptables internationales et le rôle qu'a joué les instances de régulation financière dans la reconnaissance de l'IASC comme étant LE normalisateur internationale par référence, puisqu'à cette époque, seul le FASB se contentait de jouer ce rôle et ce, grâce au grand marché financier pour lequel il élaborait ses normes. Ainsi, ce ne fut qu'après 1987 que le cours des normes des IASs a changé et ce avec l'adoption d'une nouvelle approche de l'IASC en gagnant l'estime et le support des régulateurs des marchés financiers les plus importants du monde, tels que l'IOSCO qui s'est mis d'accord avec l'IASC de fournir des normes comptables de haute qualité en contrepartie de rendre les IASs les normes Reporting par défaut pour les entreprises étrangères voulant être cotées en dehors de la bourse de leurs juridictions.

Et donc, nous remarquons que cette norme constitue une particularité de la normalisation comptable internationale puisqu'elle n'est pas destinée aux marchés financiers et aux investisseurs de ces marchés et concerne donc les entités qui n'exerce pas une responsabilité publique, ce qui se contraste avec l'esprit de l'IFRS Foundation.

Après avoir passé en revue dans un premier temps le contexte de la publication des IFRS simplifiées ainsi que la manière et les organes qui le font, nous avons pu montrer, dans un deuxième temps, que les IFRS simplifiées sont à la fois simple, eu égard des full IFRS, et

sophistiquées, en comparaison avec le CGNC et présente donc un intérêt majeur pour son adoption au sein du cadre comptable marocain.

Plusieurs questions se posent alors qu'en est-il de sa position ainsi que de son étude d'adoption dans la diaspora scientifique ? Et comment est-elle appréhendée par les chercheurs sur le plan théorique, méthodologique et épistémologique ? Peut-on forger un modèle théorique propre à elle, basé sur les théories de la diffusion des innovations ?

L'ensemble de ces questionnements ont fait l'objet du deuxième chapitre de la présente partie. En effet, la revue de littérature nous montre que cette norme est étudiée beaucoup plus selon l'angle de son adoption et que le sujet de son adoption n'est pas assez développé sur le plan théorique puisque, principalement, deux théories seulement ont été mobilisées pour son étude. Ce qui nous a amené à étendre notre champ de réflexion vers les théories propres à l'adoption, que sont les théories de la diffusion des innovations. Et nous nous sommes focalisés beaucoup plus sur les facteurs de la diffusion des innovations, qui constituent pour nous les conditions d'application de ladite norme.

Ces facteurs se répartissent selon la littérature en quatre grandes familles pour lesquelles nous avons essayé de légier une variable manifeste à tester empiriquement selon un modèle propre à notre objet de recherche en mettant en relation l'adoption des IFRS simplifiées avec les conditions liées à l'innovation, à l'individu et à l'organisation avec une variable modératrice du système externe.

En épilogue, le voyage que nous avons mené au centre de la normalisation comptable internationale s'est achevé et n'a fait qu'attiser courtoisement la curiosité de l'esprit chercheur en quête de nouvelles réponses à des nouvelles questions :

- Quels fondements épistémologiques pour notre objet de recherche ?
- Qu'est-ce qui détermine l'adoption des IFRS simplifiées à l'échelle des pays ?
- Ces déterminants sont-ils favorables pour le cas marocain ?
- Quelle est la position des entreprises marocaines vis-à-vis de l'application de cette norme ?
- Et qu'est-ce qui explique cette position ?
- Et finalement pourquoi l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines pourrait être expliquée ainsi ?

PARTIE II : CADRE MÉTHODOLOGIQUE ET EMPIRIQUE DE LA RECHERCHE

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

Au terme de la première partie, nous avons essayé dans un premier lieu de positionner les IFRS simplifiées au sein du contexte de la normalisation comptable international actuel. Ceci n'a été possible qu'avec la présentation de l'historique de la normalisation comptable internationale en mettant en exergue l'ensemble des acteurs impliqués ainsi que la manière avec laquelle la structure responsable de la préparation des normes internationales d'information financière publie une telle norme.

De sa décision d'élaboration, qui a fait l'objet de controverses puisque l'IASB se contentait de produire un seul corps de normes alors qu'il s'apprêtait à produire un deuxième, en passant par son Due Processus qui a enregistré quelques, soi-disant, "dérapages" de la part de l'IFRS Foundation quant aux différentes étapes supposées être suivie rigoureusement par cet organisme et surtout en produisant une norme qui n'est pas tout à fait destinée à l'investisseur puisqu'elle vise les entités n'ayant pas une responsabilité publique, cette norme présente un intérêt majeur pour le cadre comptable marocain puisqu'elle présente des avantages importants en termes de qualité de l'information comptable et des simplifications majeures eu égard des fulls IFRS, jugés beaucoup plus complexes.

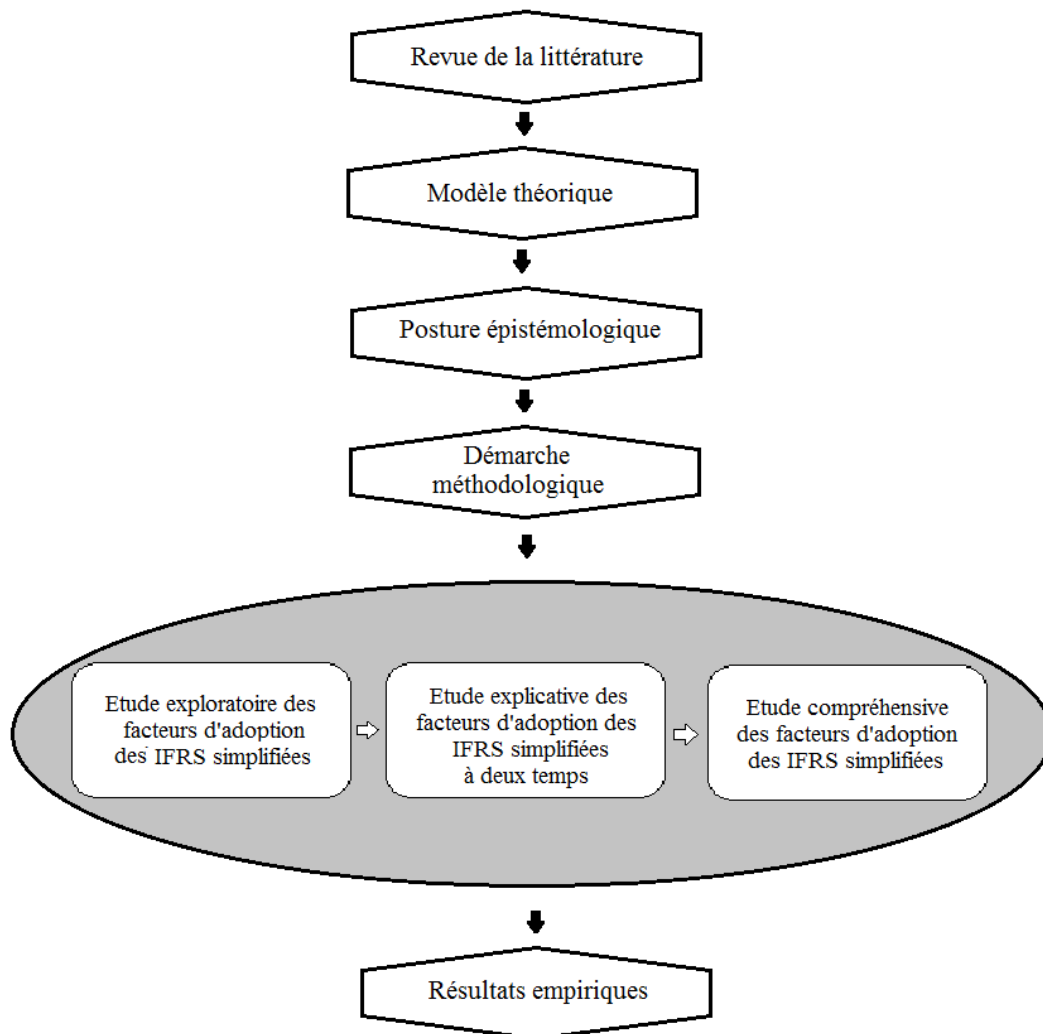
Nous avons aussi, au travers d'une revue de littérature structurée, constaté bel et bien que les chercheurs autour de la problématique de l'adoption des IFRS simplifiées ont traité divers sujets et selon différentes méthodes de collecte de données, approches scientifiques et méthodologies, sans pour autant recourir aux théories.

Seulement la moitié des travaux ayant mis en avant une quelconque théorie ou soubassements théoriques. Et parmi ces travaux, nous remarquons que ceux qui se sont basés sur une théorie se sont plus penchés vers la mobilisation de deux principales théories à savoir : la théorie positive de la comptabilité et la théorie institutionnelle comptable alors qu'un travail sur l'adoption d'une nouvelle pratique doit absolument se baser sur une théorie propre à ce jargon-là, qu'est celle de la diffusion des innovations.

Le recours à la théorie de la diffusion des innovations se justifie tout d'abord par la cohérence de notre objet de recherche avec les soubassements théoriques de ladite théorie puisque nous envisageons d'étudier l'adoption des IFRS simplifiées dans un contexte de pré-adoption. (Le Maroc n'ayant toujours pas adopté ladite norme).

Nous allons fournir une explication sur les facteurs à prendre en considération pour opérer une bonne transition vers cette norme ainsi qu'en fournissant des éléments qui participeront à une compréhension approfondie dudit phénomène. Le recours à cette théorie se justifie aussi par la rareté des travaux sur les facteurs d'adoption à l'inverse de la panoplie des recherches autour de divers aspects de la diffusion des innovations, à savoir le taux d'adoption, les catégories d'adoptants, les attributs de l'innovation, le type de la décision d'adoption, les facteurs d'adoption ...etc. Puis, la présente théorie, aux antipodes des autres théories déjà analysées, présente la particularité de prendre en considération non seulement l'organisation dans l'étude du phénomène d'adoption mais tout une panoplie d'acteurs et d'éléments essentiels.

Figure 14 : Démarche de recherche



Source : Elaboré par l'auteur

Durant cette deuxième partie, nous allons essayer de valider empiriquement un ensemble de questionnements à travers une démarche multiméthode en présentant les choix effectués sur le plan :

- Épistémologique, en mettant en perspective les différents paradigmes épistémologiques ainsi que leurs principaux points de démarcation dans le dessein d'asseoir la posture que nous voudrions embrasser ;
- Inférentiel, en mettant en perspective le raisonnement inductif, déductif et abductif et nous situons dans l'un de ces raisonnements ;
- Sociologique, en présentant à la fois le Holisme et Individualisme méthodologique tout en embrassant l'une de ces positions ; et finalement
- Des approches de la comptabilité, en mettant en lumière la tradition moniste et la tradition purement dualiste.

Notre *modus operandi* (figure n°14) se veut une réponse directe à l'ensemble de ces considérations dans la mesure où

- Nous allons commencer par une étude exploratoire qualitative au travers des entretiens semi-directif dans le but de détecter des variables nouvelles ayant le potentiel d'explication du phénomène d'adoptabilité des IFRS simplifiées ;
- Pour ensuite passer à l'étape explicative qui passera par deux temps : explication des variables du système externe et ensuite celle inhérentes aux entreprises marocaines ; et finalement
- Nous allons approfondir les résultats obtenus de la phase explicative à travers l'observation d'un cas unique lors de ses travaux de conversion de ses comptes sociaux aux IFRS simplifiées.

Les résultats obtenus feront l'objet d'une discussion à la lumière de la théorie de la diffusion des innovations ainsi que des travaux de recherche antérieurs pour ensuite fournir des éléments sur les éventuelles implications de nos résultats.

CHAPITRE III : DE L'EPISTEMOLOGIE A LA METHODOLOGIE

INTRODUCTION DU TROISIEME CHAPITRE

Ce troisième chapitre se consacre aux cadres épistémologique, logique et méthodologique de notre travail doctoral. Il s'agit dans un premier lieu de fournir les préalables pour notre modus operandi.

Tout d'abord, le plan épistémologique, notre posture se veut hybride pourvu qu'elle combine entre interprétativisme et réalisme critique transcendantal sur le plan ontologique, épistémique et méthodologique. Puis, sur le plan inférentiel, nous combinons induction et déduction dans laquelle l'abduction joue le rôle de la colonne vertébrale, puisqu'il s'agit d'une itération entre le général et le particulier en essayant de fournir au début des conjectures à tester empiriquement.

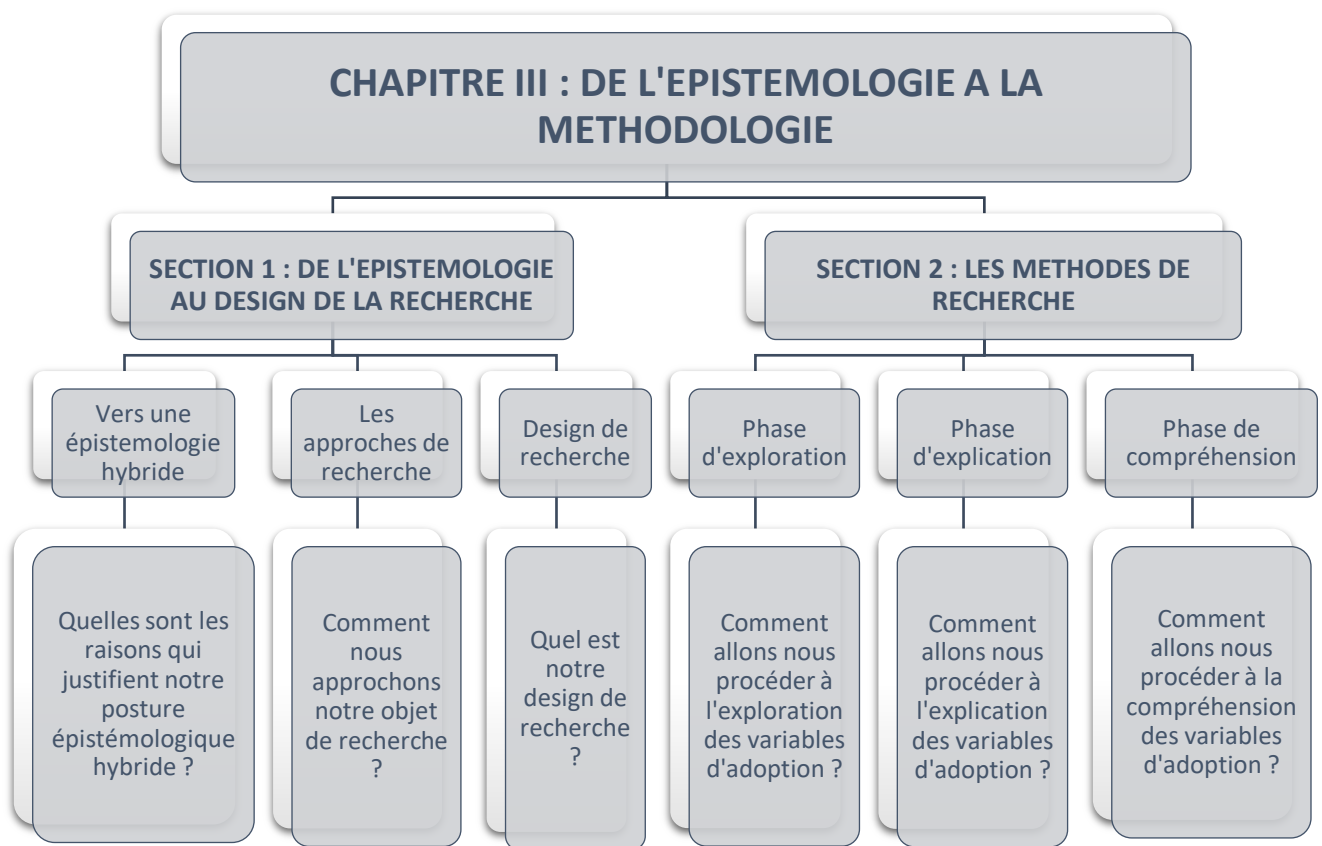
Ensuite, sur le plan sociologique, nous nous situons à cheval entre le Holisme et Individualisme méthodologique ; et finalement sur le plan des approches de la comptabilité, dont la tradition moniste qui inspire les IFRS simplifiées sera privilégiée quoique le contexte de l'étude est de tradition purement dualiste.

Finalement, nous essayerons de fournir une réponse directe à l'ensemble de ces considérations dans la mesure où nous allons commencer par une étude exploratoire qualitative au travers des entretiens semi-directif dans le but de détecter des variables nouvelles ayant le potentiel d'explication du phénomène d'adoptabilité des IFRS simplifiées. Suivie par une étape explicative qui passera par deux temps : explication des variables du système externe et ensuite celle inhérentes aux entreprises marocaines. Et finalement nous allons approfondir les résultats obtenus de la phase explicative à travers l'observation d'un cas unique lors de ses travaux de conversion de ses comptes sociaux aux IFRS simplifiées.

Objectifs du chapitre 3 :

- ¶ Justifier notre posture médiane du cadre épistémologique ainsi que des différentes approches de recherche adoptées ;
- ¶ Justifier le recours à une démarche méthodologique mixte et étayer le design de la recherche ;
- ¶ Expliciter les différentes méthodes mobilisées pour l'appréhension de la démarche empirique.

¶ Figure 15 : Articulation du Chapitre 3



Source : *Elaboré par l'auteur*

SECTION 1 : EPISTEMOLOGIE, APPROCHES ET DESIGN DE LA RECHERCHE

“ The more we know about how to do something, the harder it is to learn to do it differently “

Kaplan (1964)

A l'instar de tout travail de recherche, qui s'amorce par un processus de tâtonnement et se base sur la volonté du chercheur et ses croyances à traiter un tel sujet selon un tel angle d'attaque en passant par des jalons itératifs en vue de fixer ses positionnements épistémologiques, philosophiques et méthodologiques, nous avons opté pour une approche qui reflète à mieux à la fois notre manière dont nous souhaitons appréhender le phénomène sous étude et en même temps les exigences de l'objet de notre travail de recherche.

Cette section se fixe comme objectif de présenter les choix effectués en termes de cadre épistémologique, d'approches de recherche et de design de recherche dans le dessein de paver la voie aux méthodes mobilisées tout au long de la partie empirique.

A cet effet, sur le plan épistémologique, notre posture est qualifiée d'hybride puisqu'elle combine entre interprétativisme et réalisme critique transcendantal et qui s'explique par la manière avec laquelle nous abordons la réalité, la connaissance de cette réalité et la manière avec laquelle cette connaissance est engendrée.

Sur le plan inférentiel de la chose, ou en nous basant sur les raisonnements logiques, nous envisageons de combiner entre induction et déduction dans laquelle l'abduction est la colonne vertébrale dans le processus de raisonnement et ce, pour mieux cerner les arcanes de notre problématique.

Sur le plan sociologique, puisque le contexte de notre étude incombe l'inclusion des préceptes sociologiques, nous nous situons à cheval entre le Holisme et Individualisme méthodologique. Alors que sur le plan des approches de recherche en comptabilité la tradition moniste qui inspire les IFRS simplifiées est à privilégier durant notre travail de recherche puisque nous envisageons une information comptable et financière unique et pertinente à la destination du public, quoique le contexte de l'étude est de tradition purement dualiste.

De là, découle notre design de recherche qui se veut une réponse directe à ces différents positionnements adoptés en combinant différentes approches méthodologiques.

1. VERS UNE EPISTEMOLOGIE HYBRIDE

Le terme “épistémologie” trouve son origine dans deux autres termes “épistémê” pour science ou connaissance et “logos” pour discours. En d’autres termes, elle peut être considérée comme étant la philosophie des sciences (Gavard-Perret et al., 2008, p.7) ou encore la science des sciences ou une philosophie de la pratique scientifique (Wacheux, 1996, p.263). Ce terme est apparu à l’aube du XX^{ème} siècle pour désigner une branche de la philosophie spécialisée dans l’étude des théories de la connaissance.

Il est indispensable et crucial pour le chercheur de s’interroger sur l’essence et la conception de la connaissance, sur ses hypothèses fondatrices qui la sous-tendent, et sur ce qui fonde la valeur de cette connaissance qu’il développe. Perret et Seville (2003, p.13) estiment que la réflexion épistémologique s’impose à tout chercheur soucieux d’effectuer une recherche sérieuse, car elle permet d’asseoir la validité et la légitimité de la recherche.

Selon Gavard-Perret (2008, p.8) :

“ La spécification du positionnement épistémologique adopté et les justifications apportées par le chercheur sont fondamentales pour permettre à ce dernier de conférer une légitimité à son travail et aux choix qui le sous-tendent (notamment méthodologiques) ”.

Alors, l’épistémologie, appelée aussi la philosophie des sciences, peut être définie selon deux acceptions possibles :

- La première considère que l’épistémologie cherche à caractériser la science afin d’estimer la valeur logique et cognitive des connaissances qu’elle produit pour décider si elles peuvent prétendre se rapprocher de l’idéal d’une connaissance certaine et authentiquement justifiée (Soler, 2000) ;
- Alors que la deuxième, beaucoup plus ouverte et moins normative que la précédente, considère que l’épistémologie peut être définie comme étant *l’étude de la constitution des connaissances valables* (Piaget, 1967, p.6).

Ainsi, nous estimons indispensable d’adopter une posture épistémologique qui reflète à mieux l’appréhension que nous envisageons opérer à notre objet de recherche. Mais bien avant, il advient de dépecer les méandres des éventuels ancrages épistémologiques en vue d’éclairer au mieux la voie acheminant vers le choix de notre posture épistémologique adoptée.

1.1. Les ancrages épistémologiques

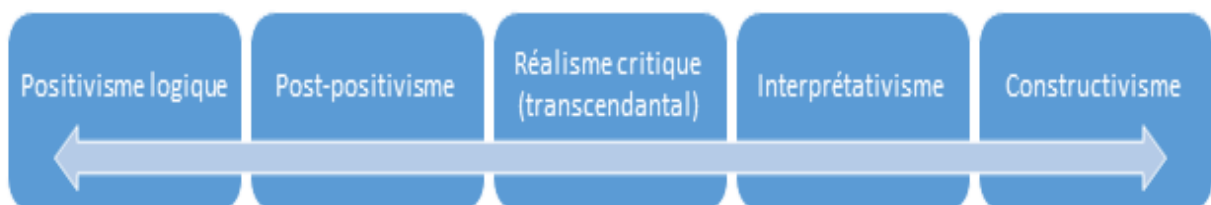
Quoi que l'on dénombre une multiplicité de paradigmes épistémologiques en sciences de gestion l'on constate aussi une certaine confusion dans la manière avec laquelle les auteurs les définissent ainsi que leur manière de classification. Selon Gavard-Perret (2008, p.20) :

“ Ainsi, et pour n'en citer que quelques-uns, si Wacheux (s'inspirant des travaux de De Bruyne) décrit en 1996 quatre paradigmes épistémologiques : positiviste, sociologie compréhensive, fonctionnante, constructiviste, Usunier et al. (1993) opposent, eux, le paradigme positiviste au paradigme phénoménologique. Dans l'ouvrage de Thiétart et al. (1999), Girod-Séville et Perret différencient le positivisme, l'interprétativisme et le constructivisme quand Le Moigne (1990) distingue le positivisme et le constructivisme et que Burrell et Morgan (1979) dénombrent quatre paradigmes : Le paradigme interprétatif, le paradigme fonctionnaliste, le paradigme structuraliste radical et le paradigme humaniste radical (incluant la théorie critique). Enfin, Mucchielli (2006) considère, lui, que le constructivisme est « une nouvelle position épistémologique » (...) « à côté du positivisme et du subjectivisme » “

Cependant, il existe un certain soi-disant “satisfecit” sur l'existence de deux grandes familles de paradigmes épistémologiques, la famille des paradigmes épistémologiques d'orientation *constructiviste* et celle des paradigmes épistémologiques d'orientation *positiviste*.

Nous allons donc essayer de fournir une brève présentation des différents paradigmes qui constituent chacune de ces deux familles, selon notre propre classification (voir figure n°16), en appréhendant de plus près leurs hypothèses fondatrices.

Figure 16 : Continuum des principaux paradigmes épistémologiques (Selon l'auteur)



Source : *Elaboré par l'auteur*

Pour mieux appréhender le sens de ces hypothèses il advient de passer en revue avant tout l'ensemble des dimensions qui les différencient les unes des autres. Et en nous basant sur la deuxième acception, fournie ci-haut, nous pouvons subdiviser notre réflexion épistémologique en quatre dimensions principales (Thiétart et al., 2014, p.15), que nous n'allons en étaler que

trois puisque les positionnements épistémologiques ne s'étant pas nécessairement prononcés explicitement sur cette quatrième dimension qualifiée d'*axiologique*³⁶ :

- La **dimension ontologique**, qui aborde la nature de la réalité, et selon laquelle la réalité peut être perçue selon deux approches principales :
 - La première qualifiée d'*essentialiste*, qui postule que la réalité a une essence propre, qu'elle existe en dehors des contingences de sa connaissance, qu'elle est indépendante de son observation et des descriptions humaines que l'on peut en faire (Thiétart et al., 2014, p.22).
 - Quant à la deuxième, qualifiée de *non-essentialiste*, considère que la réalité n'a pas une essence propre, et par conséquent elle est construite, non donnée et dépendante des contingences qui président aux modalités de son existence ;
- La **dimension épistémique**, qui porte sur la nature de la connaissance produite, et permettant d'appréhender la connaissance selon deux approches antagonistes :
 - L'*objectivisme*, qui considère que la connaissance³⁷ peut être produite sur objet de recherche indépendamment du sujet de recherche. Dit autrement, la réalité préexiste et elle est extérieure au chercheur, et ce dernier a la capacité de produire extérieurement à lui, une connaissance qui la représente.
 - Le *relativisme*, l'opposé de l'objectivisme, postule que, puisque la réalité est contingente des contextes dans lesquels elle se construit la connaissance produite est par conséquent relative à ces contextes, ces intentions, ces processus de construction de sens ; Et finalement
- La **dimension méthodologique**, qui traite la manière dont la connaissance est produite et justifiée, met en exergue les critères de la connaissance valable. Dire qu'une connaissance est valable revient à garantir les conditions dans lesquelles on peut la qualifier de vraie. Pour appréhender à mieux ces conditions, un continuum opposant *Vérité-correspondance* et *Vérité-adéquation* sera mis en exergue.

³⁶ Cette dimension interroge les valeurs portées par la connaissance. Elle essaye de répondre à la question LA CONNAISSANCE EST-ELLE SANS EFFET ? en positionnant la connaissance entre deux variables celle de l'Autonomie et de la Performativité de la connaissance.

³⁷ Les paradigmes épistémologiques s'accordent tous sur l'idée de la séparation entre la réalité et la connaissance, considérant ainsi la connaissance comme étant une représentation de la réalité.

En effet, l'approche de vérité-correspondance déclare qu'une connaissance est vraie si elle correspond à ce qui est, et par conséquent le premier critère qui permet de la confirmer est celui de :

- La *vérifiabilité*, selon lequel une connaissance est dite vraie soit en vertu de la définition de ses propres termes (l'approche analytique) soit en vertu d'une expérience pratique (l'approche synthétique) ;
- Ensuite vient la proposition de Carnap (1962), celle de la *confirmabilité*, qui suppose qu'une connaissance ne pourra jamais être universellement valable mais elle peut être probable ;
- Popper vient par la suite proposer une vraie rupture avec l'approche réaliste, notamment avec son critère de *réfutabilité* et considère qu'une connaissance ne pourra jamais être affirmée comme étant vraie, mais en revanche peut être affirmée comme étant fausse ;

La deuxième extrémité du continuum évoque l'approche de vérité-adéquation, selon lequel une connaissance est qualifiée de vraie qu'en se basant sur le contexte dans lequel elle est produite.

- Le critère de *Crédibilité*, défendu par les interprétativistes, considère que la connaissance est le résultat d'un processus de compréhension inter-subjectivement partagé par les acteurs ;
- Suivi par le critère qui s'inscrit dans la conception ingénierique des sciences sociales, celui de l'*Actionnabilité*, qui postule qu'une connaissance est valable quand elle convient à une situation donnée.

Ensuite, nous allons étayer les hypothèses fondatrices des principaux paradigmes épistémologiques en fonction de ces dimensions pour pouvoir nous situer au sein d'un quelconque paradigme par la suite.

1.1.1. La famille des paradigmes positivistes (ou post-positivistes)

- *Le positivisme logique*

Nous commençons tout d'abord avec le paradigme le plus fanatique du positivisme, celui du positivisme logique. Il a vu le jour avec le Cercle de Vienne durant les années 1920, même si la notion du positivisme revient à Auguste Comte (Garavd-Perret, 2012, p.26), et dont le personnage le plus emblématique fut Carnap.

- Selon l'hypothèse ontologique, les tenants de ce courant défendent l'idée de l'existence d'un réel indépendant de l'intérêt et de l'attention que peut lui apporter le chercheur [...] il existe donc un réel objectif, unique et connaissable qu'il étudie en toute neutralité.

Ce paradigme suppose aussi que l'objet d'étude est isolé de son contexte puisque, selon les tenants dudit paradigme, s'accordent sur le fait est isolable de son contexte ce qui n'est pas nécessairement le cas pour les sciences sociales en général ou de gestion en particulier ;

- La deuxième hypothèse considère que le réel existentiel incarne une certaine détermination interne propre à lui. En d'autres termes plus clairs, Ce paradigme permet d'établir des lois invariables décrivant des relations constantes entre des faits observables et mesurables scientifiquement en se basant sur des faits empiriques.

Il privilégie donc la logique inductive puisqu'il se base sur des cas particuliers pour établir des lois ;

- La troisième hypothèse quant à elle suppose que le chercheur doit se situer dans une position d'extériorité vis-à-vis le phénomène qu'il étudie. Il est possible tant que le phénomène étudié est supposé être observé par le chercheur et sur lequel il n'exerce aucune influence, d'où la qualification de cette position de dualisme sujet-objet ;

Sur le plan méthodologique, ce paradigme préconise deux principes généraux à savoir : la division analytique, qui consiste à la décomposition du problème étudié en autant de parcelles possibles pour mieux le résoudre, et le deuxième c'est celui de la raison suffisante, qui s'explique par l'existence d'une cause qui explique tout problème.

- *Le post-positivisme*

La décontextualisation de l'objet de recherche ainsi que la nécessité d'établissement des lois à partir des faits empiriques particuliers mesurables scientifiquement ainsi que la nécessité de décomposer le problème et d'expliquer les causes ayant eu pour effet l'avènement dudit problème ont mené plusieurs autour à se poser des questions quant à la posture positivisme logique.

Des auteurs comme Popper, Kuhn ou encore Feyerabend et Lakatos ont fourni des critiques considérables pour les tenants du positivisme logique. Quoiqu'ils ne constituent pas un paradigme, ou des paradigmes, en soit, ils méritent d'être explicités puisqu'ils inspiré les travaux d'autres chercheurs par la suite.

Nous commençons d'abord avec le Réfutationisme de Popper qui critique directement l'hypothèse de détermination naturelle qui consiste à tirer des lois générales à partir des cas particuliers.

Pour lui, l'induction pourrait conduire à des conclusions erronées et il faudrait privilégier ce qu'il appelle le déductivisme, ou la méthode hypothético-déductive, car les théories scientifiques ne peuvent être confirmées de façon sûre et certaine mais à l'encontre peuvent être réfutées, par l'expérience, de façon absolument certaine. Ce qui amène Popper à dire que :

“ Le jeu de la Science est en principe sans fin. Celui-là se retire du jeu qui décide un jour que les énoncés scientifiques ne requièrent pas de tests ultérieurs et peuvent être considérés comme définitivement vérifiés “

L'alternative donc est de passer plutôt par le principe de corroboration qui consiste à corroborer des tentatives multiples de réfutation d'une quelconque théorie qui auront échoué. A titre d'exemple, la proposition de “ les normes IFRS permettent aux entreprises de mieux s'ouvrir à l'international ” ne peut être vérifiée que si plusieurs recherches, malgré des tentatives nombreuses et répétées de réfutation, n'arrivent pas à prouver qu'une entreprise qui applique les IFRS ne soit pas ouverte à l'international.

Aux antipodes de l'approche poppérienne qui privilégie la réfutation comme moyen de justification scientifique, Kuhn considère que le principe de l'incommensurabilité des théories joue un rôle très important dans la mesure où lorsque l'on compare une ancienne théorie avec une nouvelle cela engendre des bouleversements sur le plan conceptuel de la chose et ce, vu qu'ils ne partagent aucune mesure commune possible (Gavard-Perret, 2012, p.29). Et donc on ne peut passer par la réfutation pour prouver qu'une théorie est valable ou pas.

Selon Popper (cité dans Malherbe, 1979, p.138-139) :

“ les différences touchant la complexité de leur objet, l'utilisation des méthodes quantitatives, l'interaction du sujet et de l'objet, la variation des conditions expérimentales ...etc. sont des différences de degrés dans l'applicabilité de la méthode critique plutôt que des différences de nature qui requerraient pour les sciences sociales l'élaboration d'une méthodologie différente “

En effet, quoique plusieurs auteurs partagent l'idée selon laquelle l'approche poppérienne est spécialement adaptée aux sciences de la nature et non pas aux sciences humaines et sociales, Popper considère que les sciences de la nature et les sciences humaines et sociales peuvent être rapprochés selon une méthode dite, hypothético-critique.

- *Le réalisme critique (transcendantal)*

Le réalisme critique, est considéré par la communauté des épistémologues comme étant l'alternative post-positiviste du positivisme ainsi que du constructivisme (Gavard-Perret, 2012, p.32).

En effet, le réalisme critique dans sa conception transcendantale représente l'évolution historique du positivisme aménagé de Miles et Huberman³⁸. Selon Gavard-Perret (2012, p.30) :

“Miles et Huberman, souvent cités en appui de cette position, ont clarifié leur conception postérieurement à leurs écrits de 1991 et se revendiquent aujourd'hui explicitement du réalisme critique transcendantal “

Ainsi, le réalisme critique (transcendantal) repose sur les hypothèses suivantes :

- Tout d'abord, dans la manière avec laquelle l'on approche le réel, Bhaskar (1998) postule que ledit paradigme dispose d'un ordre propre inhérent, stratifié en trois domaines :
 - *Le réel profond* : C'est le domaine où résident les mécanismes générateurs, les structures et les règles, qui gouvernent la survenue d'actions et d'événements, qui eux prennent place dans le réel actualisé ;
 - *Le réel actualisé* c'est le domaine où surviennent les actions et les événements ;
 - *Le réel empirique* est constitué des perceptions humaines de réels actualisés et se caractérise par deux propriétés fondamentales à savoir : *Intransitivité*³⁹ et *Transfactualité*⁴⁰.
- La deuxième hypothèse considère que ce qui est connaissable est le réel empirique et donc le processus de connaissance a pour but fondamental l'identification des mécanismes générateurs qui sont supposés existants dans le réel actualisé. Aussi, elle considère que l'activation desdits mécanismes est fonction des éventuelles circonstances intrinsèques et extrinsèques.

³⁸ A l'inverse du réalisme critique transcendantal, les chercheurs ayant déclaré la posture positiviste aménagée n'ont jusqu'à présent pas présenté les fondements et soubassements épistémologique pour le considérer comme étant un paradigme à part entière.

³⁹ Le concept de l'Intransitivité désigne que les mécanismes générateurs existent et œuvrent indépendamment du fait que des humains les aient identifiés ;

⁴⁰ Le concept de Transfactualité désigne que les mécanismes générateurs existent même lorsque cela ne se manifeste pas dans le réel empirique.

1.1.2. La famille des paradigmes constructivistes

A l'opposé des paradigmes dit positivistes, les paradigmes de la famille constructivistes se situent dans l'autre extrémité du continuum épistémologique. Ils constituent une école à part entière différente de la conception positiviste dans la mesure où elle diverge avec elle sur le plan ontologique et épistémique de la chose.

Nous allons, tout d'abord commencer par le courant interprétativiste, quoique dans la littérature on le distingue du paradigme constructiviste pragmatique et le paradigme constructiviste selon Guba et Lincoln, mais il reste assimilé à la conception ontologique basée sur l'expérience humaine.

- *L'interprétativisme*

Le paradigme interprétatif représente l'ensemble des écoles qui se situent dans la mouvance interprétativiste et donc s'inscrivent dans le courant phénoménologique tendant à privilégier les méthodes herméneutiques et ethnographiques.

Selon Gavard-Perret (2012, p.35), ce paradigme se base sur les hypothèses suivantes :

- Le paradigme interprétativiste, comme celui du constructivisme pragmatique, considère que ce qui est connaissable c'est l'expérience humaine qui se manifeste par la connaissance de chaque être humaine de sa propre expérience d'un réel ce qui a pour conséquence l'impossibilité pour ce courant que quelqu'un, quel qu'il soit, de connaître rationnellement un possible réel en soi ⁴¹ ;
- La deuxième hypothèse considère que la connaissance développée par un sujet d'une situation est étroitement liée à ladite situation ainsi qu'au sujet lui-même. Il y a donc une certaine interdépendance entre le sujet et l'objet et donc des éléments comme le projet de connaissance du chercheur, son histoire, ses croyances...etc. joue un rôle central dans le développement de la connaissance par ce chercheur ;
- La troisième hypothèse pose l'intention du chercheur comme étant un élément constitutif de la construction de la connaissance et à l'encontre de l'hypothèse téléologique du paradigme constructiviste pragmatique, elle ne permet pas l'influence inverse. Autrement dit, elle ne permet pas à l'expérience d'exercer une soi-disant influence sur l'intention du chercheur ; Et finalement

⁴¹ D'ailleurs, les théoriciens, dès l'origine, n'ont jamais postulé une hypothèse d'ordre ontologique sur la nature et l'existence d'un réel indépendant du sujet.

- La quatrième hypothèse, qui différencie le paradigme interprétativiste de celui du constructivisme pragmatique, récuse l'idée d'existence d'un réel objectif indépendant du chercheur ainsi que la possibilité de poser une hypothèse d'ordre ontologique. Cependant, il existe une variété de courants au sein de cette même hypothèse dont l'un divers de l'autre. Par exemple, les auteurs, tel que Yanow (2006) qui postulent que les activités humaines présentent des patterns temporairement stables et ne considèrent pas qu'elles soient tout à fait erratiques, et d'autres auteurs, tel que Sandberg (2005) qui proposent le postulat d'une réalité inter-subjectivement objective qui considère que la signification consensuellement donnée à une situation donnée par des sujets à un objet est une réalité objective.

- *Le constructivisme*

Lorsque l'on parle du constructivisme, deux écoles majeures émergent : le constructivisme pragmatique (Le Moigne, 1995, 2001, 2007 ; Piaget par Glasersfeld, 1988, 2001), appelé aussi téléologique ou radical, ainsi que le constructivisme de Guba et Lincoln (1989, 1998).

Bien que ces deux écoles fassent partie intégrante du constructivisme mais leur coexistence se justifie par la présence de quelques divergences sur le plan ontologique de la chose alors que sur le plan épistémique ils partagent fondamentalement les mêmes soubassements.

- L'hypothèse d'ordre ontologique, où les deux paradigmes divergent, postule pour le constructivisme pragmatique que ce qui est connaissable c'est l'expérience humaine de relations de résistance perçue aux actions menées (Gavard-Perret et al., 2012, p.35). Ce même postulat est partagé avec les tenants du paradigme interprétativiste. Alors que ces deux paradigmes ne déterminent explicitement aucune hypothèse d'ordre ontologique, le constructivisme tel que conceptualisé par Guba et Lincoln formule une hypothèse qualifiée d'ontologie relativiste le rattachant ainsi au post-modernisme (Avenier, 2010). Autrement dit, ils considèrent que la réalité est relative, multiple, socialement construite, et n'est pas gouvernée par des lois naturelles, causales ou d'autres sorte (Gavard-Perret et al., 2012, p.39) ;
- La deuxième hypothèse d'ordre épistémique, appelée aussi d'épistémologie subjectiviste moniste, suppose une relation d'interdépendance entre le sujet et l'objet. Autrement dit, une certaine inséparabilité dans le processus de connaissance entre le chercheur et ce qu'il est en train de chercher ;

- La troisième hypothèse quant à elle suppose que le chercheur ne peut éviter son humanité qui se manifeste inévitablement par sa subjectivité et ses valeurs dans le processus de connaissance qu'il entreprend.

Finalement, et nous basons sur les dimensions épistémologiques présentées durant cette section ainsi que sur les principales hypothèses fondatrices de chacun des paradigmes épistémologiques des deux familles à savoir, le positivisme et le constructivisme, nous pouvons présenter un tableau récapitulatif desdites dimensions (voir tableau n°37).

Tableau 37 : Récapitulatif des dimensions épistémologiques pour les principaux paradigmes épistémologiques

Dimensions épistémologiques	Positivisme logique	Post-positivisme	Réalisme critique (transcendantal)	Interprétativisme	Constructivisme
Ontologique	Essentialisme	Essentialisme	Essentialisme	Non-Essentialisme	Non-Essentialisme
Epistémique	Objectivisme	Objectivisme	Objectivisme	Relativisme	Relativisme
Méthodologique	Vérifiabilité	Confirmabilité Réfutationisme	Confirmabilité Réfutationisme	Crédibilité	Actionnabilité

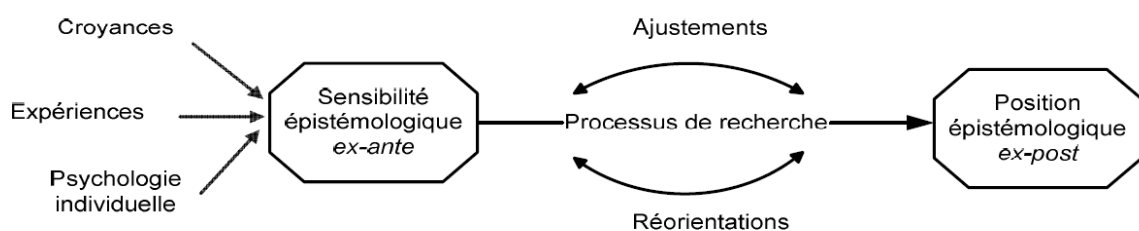
Source : Elaboré par l'auteur

Ce tableau nous servira de base pour pouvoir proposer le positionnement épistémologique de l'ensemble des articles ayant traité l'adoption des IFRS simplifiées.

1.2. Notre posture épistémologique

Tout chercheur développe sa posture épistémologique d'une manière itérative abouchant des va-et-vient entre son expérience, sa culture, sa personnalité ...etc. Il amorce son travail de recherche avec une "sensibilité" épistémologique en se basant sur ses propres croyances, expériences et psychologie individuelle et puis au travers des ajustements et des réorientations issues de son processus de recherche il développe une position épistémologique définitive qui encadre et justifie son objet de recherche.

Figure 17 : Développement de la sensibilité épistémologique Selon Baumard (1997, p.4)



Source : Elaboré par l'auteur

Selon Baumard (1997, p.4) :

“ le positionnement du jeune chercheur est le fruit d'ajustements successifs, ponctués de réorientations brutales, au cours de la recherche ”

Ainsi, après maintes lectures dans la littérature et le contact que nous avons avec le milieu professionnel et ses principales composantes dans le métier du chiffre ainsi que nos propres croyances et cultures individuel et scientifique, nous avons jugé que notre positionnement épistémologique ne peut être résumé dans une seule et unique école épistémologique.

En effet, la pluralité ainsi que la convergence des hypothèses fondatrices des principaux paradigmes épistémologiques couplées avec la nature de notre objet de recherche et la manière avec laquelle nous souhaitons l'aborder, sont des éléments qui nous ont poussé à emprunter à chacun des paradigmes épistémologiques une facette bien définie sur le plan ontologique, épistémique et méthodologique. Le tableau n°38 présente la manière avec laquelle nous nous positionnons dans chacune de ces dimensions épistémologiques précédemment présentées.

Tableau 38 : Positionnement épistémologique propre à l'auteur

<i>Dimensions épistém.</i>	<i>Critères de démarcation</i>	<i>Paradigme épistémologique</i>
<i>Ontologique</i>	Entre Essentialisme que Non-Essentialisme	Entre réalisme critique (transcendantal) et Interprétativisme
<i>Epistémique</i>	Entre Objectivisme et Relativisme	Entre réalisme critique (transcendantal) et Interprétativisme
<i>Méthodologique</i>	Combinant entre Confirmabilité et Crédibilité	Entre réalisme critique (transcendantal) et Interprétativisme

Source : *Elaboré par l'auteur*

Ainsi, nous pouvons dire que le paradigme qui reflète à mieux notre posture épistémologique n'est pas clairement identifiée dans les travaux fondateurs, puisque nous nous positionnons à mi-chemin entre le réalisme critique, dans sa conception transcendantale de Bhaskar, et le courant interprétativiste et ce, vu que notre travail de recherche vise à mettre en évidence les facteurs explicatifs de l'adoption des IFRS simplifiées au Maroc ainsi que de comprendre les raisons derrière la position des acteurs liés à cette adoption.

En fait, nous adoptons beaucoup plus une approche essentialiste qui considère que la réalité a une essence propre à elle, et donc indépendante du contexte dans lequel elle opère, du chercheur, ses croyances, ses intentions ...etc.

Mais cette réalité est aussi perçue par le chercheur et ne peut pas être séparée du sujet donc elle n'est pas totalement objective ni totalement relative, mais qualifiée de réalité inter-subjectivement objective, tenue par les interprétativistes.

Substantiellement, ceci rejoint la conception épistémologique de McDowell (1994), cité dans Faulkner (2004, p. 186-187) :

“ Such epistemologies McDowell labels hybrid. In so far as the justification of a belief should not only articulate the subject's reasons for believing but should also consider the reliability of the process by which the belief was formed, all traditional internalist epistemologies and any epistemology which is a composite of internalism and externalism is hybrid in this sense “

Et finalement quant à la manière dont nous souhaitons appréhender le caractère valable de la connaissance, elle combine entre le critère de *confirmabilité*, puisque nous jugeons probable, et non affirmable universellement, que nos résultats puissent être reproductibles si les conditions de notre recherche peuvent être répliquées, et la *crédibilité*, puisque ces conditions de recherche doivent être appréhendées d'une logique inter-subjectivement partagée.

La combinaison de ces critères de démarcation entre un paradigme et un autre nous laissent qu'un seul scénario nuancé entre le réalisme critique et l'Interprétativisme : celui d'un positionnement que nous qualifions d'*hybride*. En fait, le fait d'épouser un seul et unique paradigme épistémologique simplifie la réalité complexe du phénomène que l'on est en train d'élucider. Rogers (2003, p.91) affirme ceci en formulant :

“ Every field of scientific research makes certain simplifying assumptions about the complex reality that it studies. Such assumptions are built into the intellectual paradigm that guides the scientific field. Often these assumptions are not recognized, even as they affect such important matters as what is studied and what ignored, and which research methods are favored and which rejected. So when a scientist follows a theoretical paradigm, he or she puts on a set of intellectual blinders that help the researcher to avoid seeing much of reality “

Ceci concourt au développement d'une incapacité intellectuelle qui inhibe le développement de la connaissance que Kaplan (1964, p.31) présentera dans des propos bien clairs :

“ The prejudice of [research] training is always a certain 'trained incapacity': the more we know about how to do something, the harder it is to learn to do it differently“

En fait, les évolutions post-positivistes ont fait ressortir plusieurs courants critiquant le positivisme au sens du positivisme logique et qui feront évoquer par des auteurs, tels que Miles et Huberman (1991) ou Perret et Séville (2003), un positivisme dit aménagé. Cette dénomination a évolué vers une position réaliste puis vers réaliste transcendantal.

Or, le réalisme critique dans sa conception transcendantale présente une vision stratifiée de la réalité, à laquelle nous ne nous inscrivons pas nécessairement. Mais à l'encontre, nous voyons que la réalité ne peut être stratifiée et expliquée par des mécanismes générateurs qui ne peuvent se produire que dans le réel actualisé.

Cependant, et comme mobilisé par plusieurs qui, pour un souci de conformisme, souhaitent justifier leur adoption d'*un seul* paradigme donné se positionner dans le paradigme positiviste dit aménagé, nous n'utiliserons pas la terminologie de Miles et Huberman ⁴² (1991).

A l'inverse, nous allons emprunter leur principe gouverneur dans leur conception épistémologique en précisant que (Miles et Huberman, 2003, p.17) “ *Cette posture appelle à la fois une explication causale et des preuves pour montrer que chaque entité ou événement est un exemple de cette explication* ”.

Ils appellent donc à la fois à une explication d'un phénomène donnée en démontrant le lien de causalité qui peut exister entre les variables, et à fournir des éléments de preuve facilitant ainsi la compréhension du phénomène en question pour monter que l'élément expliqué est un exemple des éléments qui l'expliquent.

Nous jugeons, donc, que l'acception du positivisme aménagé évoque quand même une claire inflexion vers le courant positiviste dans l'ensemble de ses aspects et nous privilégions donc l'acception qualifiée d'*hybride* qui invite clairement à adopter la position médiane que nous souhaitons sans ambages manifester.

L'école dite de la sociologie de la traduction, théorie de la traduction, sociologie de l'innovation, ou théorie de l'acteur réseau conforte bel et bien notre positionnement dans la mesure où elle critique la hiérarchisation du savoir (Gandon, 2011, p.24) ayant engendré la scission de la science en plusieurs disciplines pour lesquelles des paradigmes épistémologiques ont vu le jour (i.e. Le *positivisme* pour les sciences qualifiées de “dure”, et le *constructivisme* pour les sciences humaines et sociales).

⁴² Dans la deuxième édition de leur ouvrage, MILES et HUBERMAN ne parlent plus de positivisme aménagé mais de réalisme transcendantal (p.16).

Les travaux fondateurs du Centre de sociologie de l'innovation de l'École des mines de Paris au début des années 1980 chapeautés par Michel Callon, Bruno Latour et Madeleine Akrich et dont l'article instigateur de Callon (1986) a mis en perspective la notion de science hybride qui doit être développée au sein d'un forum appelé hybride.

De là, découle l'abolissement des frontières entre un problème d'ordre technique, scientifique et un autre d'ordre politique et social amenant ainsi vers une transformation du savoir émanant de la friction entre le savoir sociétal et savoir scientifique, appelé selon Callon (1986) la traduction.

Le développement de la discipline comptable est le fruit de cette friction entre les comptables praticiens, submergés par un esprit purement normatif, et les académiciens ayant tendance à fournir des explications et à comprendre des phénomènes au sein d'un contexte social donné.

Le phénomène d'adoption des IFRS simplifiées quant à lui fait partie de ces phénomènes qui à la fois font appel à l'humain (les comptables, DAF, Auditeurs ...etc.) et non-humain (les IFRS simplifiées, comptes comptables, impôts) et ne peuvent par conséquent être abordés qu'en co-implication réciproque de la société et de la recherche scientifique puisqu'il s'agit d'un phénomène composite et complexe.

2. LES APPROCHES DE RECHERCHE

2.1. Induction, déduction ou abduction ?

Aux antipodes des sciences comme la physique par exemple où les instruments scientifiques ont, depuis longtemps, fait preuve de pertinence et de rigueur, les sciences sociales quant à elles n'ont commencé sérieusement à se préoccuper à l'amélioration de leurs techniques et méthodes que depuis peu de temps (Otemikongo, 2018, p.53).

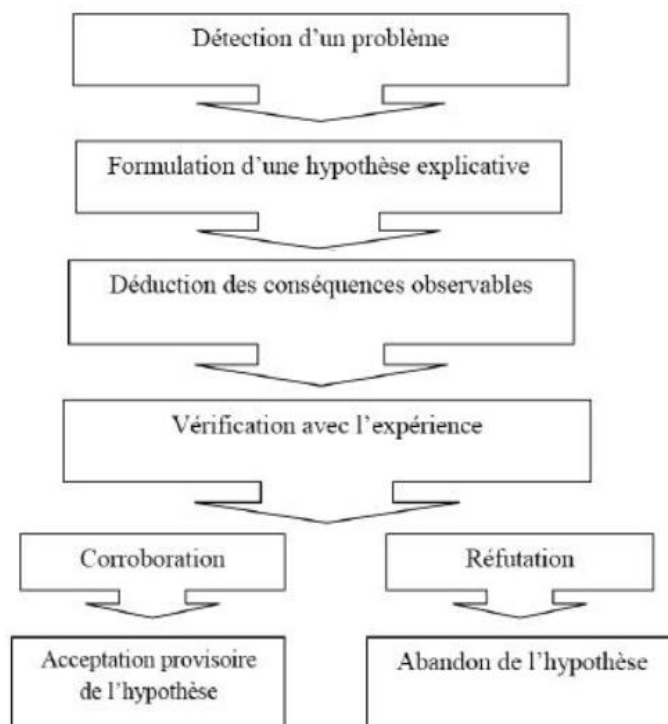
De là, le mode d'inférence y afférent n'est pas tout à fait précisé et il est donc fonction de la problématique de recherche, de la manière avec laquelle l'auteur souhaite l'aborder, de son objet de recherche, son approche théorique et sa posture épistémologique. Et l'on distingue entre trois types de modes d'inférences, appelés aussi raisonnement scientifique :

2.1.1. Le raisonnement déductif

Ce type de raisonnement privilégie de tirer des conclusions à partir d'une théorie existante, ou de ses prémisses, et dégager des prédictions, conséquences ou implications (Otemikongo, 2018, p.6). Selon Coman et al. (2016, p.26) le raisonnement déductif consiste pour le chercheur à :

“ se plonger dans les travaux existants, dans les théories existantes. Se basant sur ces connaissances, il va formuler des hypothèses. Il va aller sur le terrain vérifier si les hypothèses déduites de la théorie sont conformes à la réalité des faits ”

Figure 18 : Démarche déductive



Source : Elaboré par l'auteur

En effet, après avoir détecté un problème, issu d'un manque, d'une surprise, d'un étonnement, d'une lacune ou d'un paradoxe, le raisonnement déductif passe à la formulation des hypothèses tirées des anciennes théories préétablies et qui sont des éventuelles explications du problème détecté pour en déduire des observations expérimentales afin de vérifier in fine que les conséquences déduites se produisent réellement et ce, en préparant des situations expérimentales qui permettent de les observer.

2.1.2. Le raisonnement inductif

Ce deuxième type de raisonnement, qui remonte à l'époque de la Révolution scientifique du 17^{ème} siècle, privilégie donc le départ de faits et observations individuels d'un phénomène précis pour en établir des lois qui l'expliquent et le gouvernent.

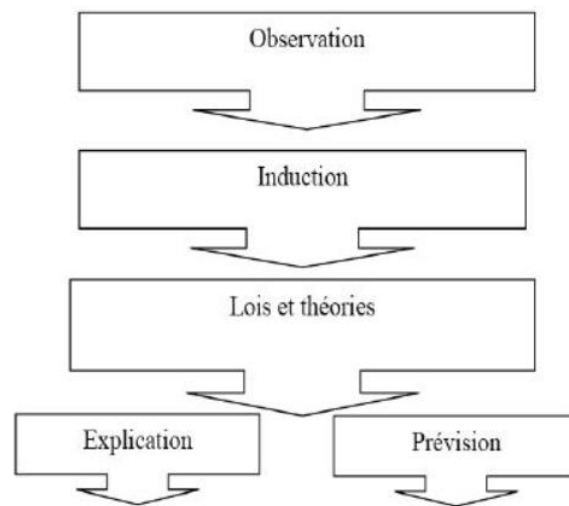
Selon Coman et al. (2016, p.25), cette démarche consiste pour le chercheur donc à :

“ commencer par aller sur le terrain, vierge de tout a priori théorique, et tenter de déceler des régularités dans ce qu'il observe. Ces régularités seront ensuite confrontées à la théorie, aux travaux existants, afin de voir si les observations faites confirment ou remettent en cause les résultats des recherches précédentes “

Néanmoins, et malgré que ce raisonnement ait fait ses preuves dans les sciences “dures”, certains philosophes l'ont remis en cause pour diverses raisons. A titre d'exemple nous citons le principe de l'*inductivisme naïf* qui, selon Chalmers, pose deux problèmes qui peuvent conduire à des conclusions “*dangereusement erronées*” (Otemikongo, 2018, p.60) :

- Le premier problème est d'ordre logique puisque le raisonnement inductif passe par des cas observés à des cas non observés, après la généralisation des résultats, sur lesquels le chercheur n'a quand même aucune connaissance. Et donc, le fait que les prémisses de l'inférence inductive sont vraies cela n'implique point que la conclusion en est et cela, sans pour autant qu'il ait contradiction ;
- Le deuxième problème quant à lui est d'ordre purement empirique, puisqu'en principe ce raisonnement se base sur plusieurs particuliers constituant ainsi un soi-disant “grand nombre” pour tirer des lois, le hic est de savoir combien de cas faut-il accumuler pour obtenir de ce grand nombre de cas.

Figure 19 : Démarche inductive selon (Otemikongo, 2018, p.59).



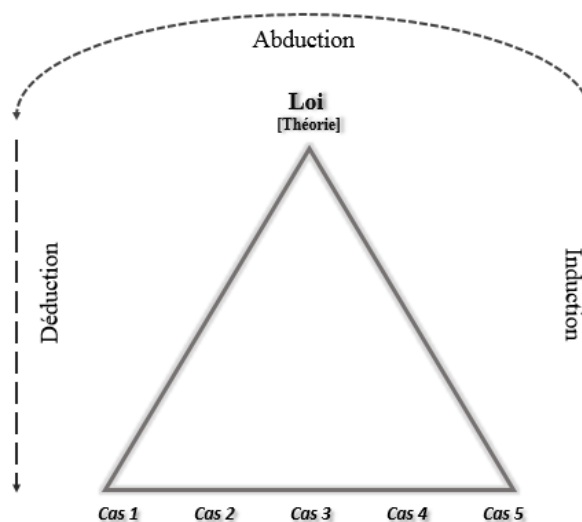
Source : Elaboré par l'auteur

2.1.3. Le raisonnement abductif

Outre ces deux modes d'inférence, il existe un troisième raisonnement qualifié d'abductif. En fait, l'abduction suppose un va-et-vient permanent entre la théorie et le terrain. Il a mis en évidence par le philosophe pragmatiste C.S. Peirce, qui consiste à

“ émettre des conjectures sur les causes possibles d'un certain phénomène observé [...]. Les conjectures ainsi établies devront ensuite être mises à l'épreuve à travers une critique théorique rigoureuse et des tests empiriques (Bhaskar, 1998) “

Figure 20 : Démarche abductive inspirée de Coman et al. (2016)



Source : Elaboré par l'auteur

Selon Coman et al. (2016, p.26), le chercheur, en se référant à raisonnement abductif, observe une réalité singulière, la rattache à une explication d'ordre générale basée sur la théorie puis il

tache à vérifier si le lien entre ladite réalité et la théorie fonctionne de telle sorte à ce que ce processus itératif permettra de réviser constamment la théorie à partir des observations faites et de les affiner par le chevauchement permanent avec la théorie.

Si donc la déduction se base sur la théorie pour l'appliquer à des observations individuelles et l'induction se base sur ces cas particuliers pour établir des lois, l'abduction consiste à combiner entre induction et déduction sans pour autant s'y situer fondamentalement. Charreire et Durieux (2003, p.63) jugent que le raisonnement inductif et le raisonnement déductif peuvent être combinés dans la production des connaissances scientifiques.

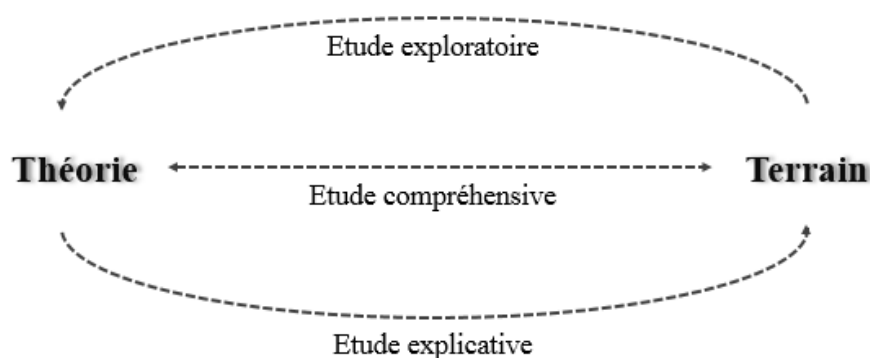
Ainsi, l'abduction ne vise ni à établir des règles basées sur la similitude et la répétition d'inférences logiques réalisées, de type « chaque fois que A, alors B », comme c'est le cas pour l'induction, ni à déduire les événements qui seront à observer à partir de lois et/ou théories préétablies, comme c'est le cas pour la déduction.

En effet, l'abduction consiste plutôt à identifier les éventuelles causes des phénomènes observés en nous basant sur l'intégralité des informations dont le chercheur dispose, malgré leur caractère hétérogène et à examiner si les mécanismes générateurs imaginés (hypothèses) permettent d'expliquer à mieux les phénomènes observés, y compris les nouveaux événements ayant vu le jour tout au long du processus de la recherche.

De là, Savall et Zardet (2004, p.66) estiment :

“ nécessaire d'utiliser de façon itérative déduction et induction voire même de parcourir une boucle récursive abduction-déduction induction pour dépasser l'opposition classique entre raisonnement hypothético-déductif et inductif ”

Figure 21 : Interaction des démarches de notre recherche



Source : Elaboré par l'auteur

Les phases d'induction, d'abduction et de déduction sont donc enchâssées, au sein de boucles itératives déployées tout au long de l'étude et dont la principale boucle est celle qui constitue

une trame générale dans laquelle le raisonnement abductif joue un rôle central (Van de Ven, 2007).

Notre démarche de recherche (voir ses principales interactions sur la figure n°21) consiste donc à se baser sur les observations relevées à partir du terrain à travers notre étude exploratoire, puis nous aurons à tester des variables tirées à la fois de notre cadre théorique et de l'étude exploratoire pour finalement approfondir les résultats de nos tests à travers une phase de compréhension.

Tableau 39 : Démarche de recherche en fonction des méthodes mobilisées

	ENTRETIENS	MODL. ECONOM. 1	ENQUETE	MODL. ECONOM. 2	ETUDE DE CAS
OBJECTIF	Exploration	Test	Description	Test	Approfondissement
DEMARCHE	Inductive	Hypothético-déductive	Déductive	Hypothético-déductive	Inductive
	Phase exploratoire	Phase explicative			Phase compréhensive
	PROCESSUS ABDUCTIF ITERATIF				

Source : *Elaboré par l'auteur*

L'ensemble de ces trois étapes peuvent être déclinés méthodologiquement selon le tableau n°39. En fait, la démarche inductive sera traduite par l'étude exploratoire qui vise à identifier les variables d'adoption des IFRS simplifiées en se basant sur le contexte marocain.

Puis, la démarche déductive, ou hypothético-déductive, sera conjuguée par la deuxième étape qui consiste en des tests basés sur les variables détectées lors de l'étude exploratoire et de celles de la théorie de la diffusion des innovations, explicités par les facteurs de pré-adoption, en vue d'expliquer l'adoption des IFRS simplifiées.

Et finalement, une troisième étape consistera donc procéder selon une démarche inductive pour à travers une étude de cas d'une entreprise marocaine pour valider à la fois les variables issues de l'étude exploratoire et de la théorie de la diffusion des innovations.

Nous qualifions ce processus d'itératif puisqu'il combine entre des démarches inductive et déductive dans lequel le mode d'inférence abductif joue un rôle central dans notre raisonnement. Cela impactera bel et bien la fiabilité et la validité des résultats de recherche parce qu'il comble les besoins de chaque mode de raisonnement s'il est mobilisé à lui seul.

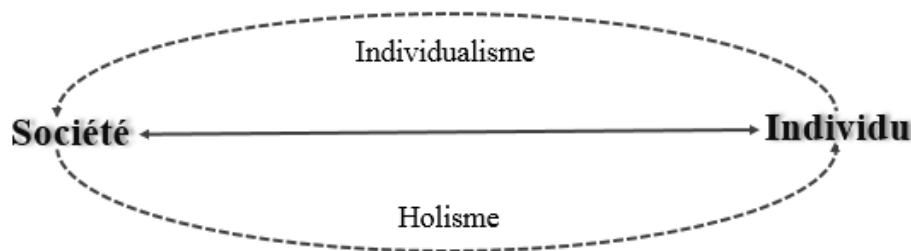
2.2. Holisme et Individualisme méthodologique

Indubitablement, les sciences comptables, partie intégrante des sciences de gestion, constituent une composante principale des sciences sociales. Or, dans les sciences sociales, il advient de se positionner dans un paradigme qualifié de sociologique, à l'inverse des sciences ‘‘dures’’ par exemple et ce, vu la nature de ces sciences qui lèguent une certaine importance au contexte de la recherche, ce qui n'est pas toujours le cas pour la physique ou les mathématiques à titre d'exemple.

Ainsi, Betoine et al. (2012, p.14) distinguent entre deux acceptions majeures selon lesquelles les phénomènes sociaux sont appréhendés :

- *Le Holisme méthodologique* : pour lequel la société ou l'économie ne sont pas réductibles à la somme des individus qui les composent. Mais ce sont plutôt les propriétés ou encore les comportements des entités qualifiées de supra-individuelles qui l'expliquent ;
- *L'Individualisme méthodologique* : Qui consiste à expliquer les phénomènes sociaux comme étant la résultante de l'agrégation des comportements individuels. Ainsi, on se base sur les acteurs, puisqu'il n'est pas assimilé à un simple support de structure, vu que ces phénomènes sont la conséquence de ses comportements individuels.

Figure 22 : Holisme vs Individualisme méthodologique



Source : Elaboré par l'auteur

L'intérêt de se positionner au sein d'une quelconque approche se conjugue par la détermination du niveau de focalisation de la recherche. En d'autres termes, il s'agit de répondre à la question suivante :

Est-ce que nous allons nous focaliser sur les individus ou bien le contexte social ?

Alors, pour nous, il s'agit des deux à la fois vu que notre travail est parallèlement centré et sur l'individu et sur la société dans laquelle il opère et ce, parce que nous envisageons d'étudier

l'adoption des IFRS simplifiées à la fois par l'individu, par l'organisation dans laquelle il travaille et au sein du système social dans lequel il se trouve.

De là, une autre question émerge à laquelle il faut absolument apporter une réponse directe et claire :

Est-il possible d'avoir une position médiane entre l'individu et la société ou non ?

En effet, plusieurs auteurs s'accordent sur la nécessité de ne pas adopter une position extrême et ce, parce l'analyse pure du comportement d'un individu ne peut être faite que sous la lumière de la société dans laquelle existe. Et inversement, l'appréhension d'une société quelconque indépendamment des individus qui la composent n'est pas tout de même aussi vraie qu'elle pourrait prétendre être.

D'ailleurs, Rojot (2005, p.217) souligne cette limite à travers ses propos aussi évoquant qu'ils soient :

“ l'individualisme méthodologique donne pour explication des phénomènes sociaux la primauté à l'analyse du comportement individuel, mais celui-ci n'est pas dans le vide, il est placé dans un système collectif qu'il doit prendre en compte. De même, le holisme méthodologique dans une forme pure assimilerait l'acteur à une marionnette dont les actes seraient induits par des instances supérieures ”

Il advient donc de dépasser ce dualisme scientifique et d'approcher une position intermédiaire combinant ainsi entre individualisme et holisme méthodologique pour mieux aborder notre objet de recherche.

A cet effet, plusieurs tentatives ont vu le jour pour proposer des approches médianes. Nous citons à titre d'exemple le concept de *configuration* de Elias (1987) qui appelle à la nécessité de penser à la fois les comportements individuels et le contexte social contraignant à l'intérieur duquel les actions individuelles et les interactions sociales se déroulent.

D'autres exemples peuvent être cités aussi à titre illustratif, tels que le concept de *relationnisme méthodologique* de Bourdieu ou encore la prégnance des structures sociales et des rapports de classe et le « *retour de l'acteur* » de Tourraine.

A ce titre, Granovetter (1985, p.486) justifie la position intermédiaire en disant que :

“ les acteurs ne prennent pas leurs décisions comme des acteurs indépendants de tout contexte social, pas plus qu'ils ne suivent docilement un scénario qui serait

fonction des catégories sociales auxquelles ils appartiennent. Ce n'est pas le collectif qui pousse l'individu à agir, il agit selon ce tout dans lequel il est inséré ''

Le choix du chercheur doit émaner donc de ses propres croyances, son objet de recherche, sa posture épistémologique ainsi que son cadre théorique qu'il envisage de mobiliser. Et à cette fin, nous ne pouvons ni se situer dans l'individualisme ni dans le holisme méthodologique mais beaucoup plus dans un courant intermédiaire qui reflète le mieux notre approche sociologique.

Ainsi, il importe de présenter tout d'abord les niveaux de structuration des deux approches sociologiques et ce, en suivant la classification proposée par Agassi (1973) :

Tableau 40 : Les niveaux de structuration du Holisme et Individualisme méthodologique d'Agassi

Holisme	Individualisme
La société forme un tout qui est plus que ses parties.	Seuls les individus ont des buts et des intérêts.
La société affecte les choix individuels.	L'individu agit selon ses intérêts dans un contexte fixé.
La structure sociale influence les comportements individuels.	La structure sociale est modifiable par les individus.

Source : Agassi (1987) cité dans Defalvard, 1992, p.129

Et en fonction de ces niveaux, des tentatives de dépassement ont accouché quelques courants à cheval entre ces deux approches, à savoir : l'individualisme frileux, l'individualisme institutionnaliste, l'individualisme morphogénétique, le holisme fonctionnel et le holisme sophistiqué.

Or, nous n'envisageons pas expliciter dans des termes beaucoup plus détaillés la distinction entre ces différents courants vu qu'ils s'accordent tous sur la place de l'individu dans l'explication des phénomènes sociaux ainsi que le rôle que joue la société dans laquelle il existe sans pour autant être fanatiquement attaché à l'une des deux polarités.

Il en résulte que nous approchons notre objet de recherche de la manière suivante, empruntée de Benabdallah (2008, p.163-164) :

'' Il n'échappe à personne que le praticien comptable use de sa capacité de calcul, mais dans le même temps, celle-ci est largement amoindrie par la présence en surplomb de repères collectifs que les membres de la communauté partagent pour se coordonner. C'est pourquoi nous prenons le parti d'envisager un acteur agissant de manière cohérente et réfléchi au sein d'un environnement économique, conventionnel et institutionnel ''

2.3. L'information comptable : Monisme vs dualisme

Tout au long de l'histoire de la comptabilité deux modèles majeurs se sont imposés pour refléter l'information comptable, et éventuellement financière : le modèle moniste et le modèle dualiste.

Si bien que les comptabilités à travers le monde partagent le principe de la partie double, dont l'un des fondateurs est Luca Paccioli, ils divergent selon leur représentation de l'information comptable. Selon Richard et Colette (2005, p.96) “ *la différence essentielle tient au problème de représentation du cycle d'exploitation* ” et l'on distingue entre l'approche moniste et l'approche dualiste :

- En effet, la tradition comptable anglo-saxonne privilégie l'approche qualifiée de *moniste* qui présente le cycle d'exploitation comme étant un seul système comptable qui sert à suivre, normalement en continu, toutes les opérations dudit cycle.

Cette approche est basée sur le principe de l'inventaire permanent dont l'objectif principal est de mieux gérer l'activité de l'entreprise malgré son caractère coûteux, puisqu'on a tendance à enregistrer les opérations d'une manière permanente. Par conséquence, ce système permettra de fournir une information utile au management et qui justifie son importance dans des économies à forte dominance boursière.

C'est le système comptable le plus dominants à l'échelle internationale puisqu'il est l'apanage de la culture anglo-saxonne, la plus dominante aussi parmi ses paires. On le trouve aux Etats unis comme au Japon, aux Pays-Bas, en Russie ... et bien d'autres pays.

Il est basé sur le principe de la circulation de la valeur, prôné par Charlton Mills, et ne sépare pas entre ce que nous appelons dans le jargon dualiste, la comptabilité générale et la comptabilité analytique.

- A l'inverse, l'autre tradition, comme celle française et marocaine, se penche vers une approche qualifiée de *dualiste*, là où l'on sépare entre la comptabilité financière, qui est règlementée et basée sur le principe de l'inventaire intermittent qui ne reflète pas ce qui se passe au niveau de la production, et la comptabilité analytique, qui n'est pas règlementée et basée sur le principe de l'inventaire permanent qui reflète à mieux la production de l'entreprise.

Cette scission des deux comptabilités est jugée sophistiquée aux yeux de plusieurs auteurs, tels que Richard et Colette, puisqu'elle permet de présenter le résultat selon

deux angles différents : le premier est basé sur le cycle d'exploitation alors que le deuxième est tout à fait déconnecté dudit cycle.

Le tableau n° 41 est présenté à titre de comparaison entre les deux approches de la comptabilité en vue d'en synthétiser les principales divergences.

Tableau 41 : Synthèse comparative entre l'approche moniste et l'approche dualiste de la comptabilité

L'approche moniste	L'approche dualiste
Un système comptable unique qui présente l'ensemble des opérations.	Scission de la comptabilité en deux parties pouvant donner toutes deux le même résultat comptable selon des modalités différentes.
Le plus dominant à l'échelle internationale	Rencontré en Europe continentale, notamment en Allemagne et en France et aussi au Maroc.
La consolidation des comptes (même au Maroc) relève d'une approche moniste.	<u>La comptabilité générale</u> est basée sur un inventaire intermittent et ne reflète pas ce qui se passe au niveau de la production. Elle est réglementée et livrée au public ; <u>La comptabilité analytique</u> est basée sur un inventaire permanent et reflète ce qui se passe au niveau de la production (et des coûts). Elle est fondamentalement secrète et non réglementée.

Source : Richard et Colette (2008, p.97-99)

Notre travail de recherche s'articule autour de l'étude de l'adoption des IFRS simplifiées qui, elles-mêmes, s'inscrivent parfaitement au sein d'une approche moniste du cycle d'exploitation basée sur le modèle anglo-saxon.

En effet, même si l'étude est faite au sein du contexte marocain qui s'inspire fondamentalement du modèle français, dont l'apanage est l'approche dualiste du cycle d'exploitation, nous ne tentons aucunement d'intégrer au sein de notre sphère doctorale la comptabilité analytique des entreprises objet de notre travail de recherche.

Ainsi, nous pouvons nous approcher du modèle moniste vu qu'il caractérise les IFRS simplifiées et puisque nous n'intéressons pas à l'étude de la comptabilité analytique, même si le terrain suit religieusement l'approche dualiste. Mais à l'inverse nous envisageons une information comptable et financière unique et pertinente à la destination du public inspirée de la tradition moniste.

3. DESIGN DE LA RECHERCHE

Le design de recherche est la pierre angulaire de tout travail qui se proclame de recherche. Ce n'est non seulement un élément essentiel à l'élaboration de la thèse mais constitue la clé de voute pour asseoir un corps d'éléments de réponse à la question de recherche.

Selon Thiétart et al. (2014, p.171-184), il existe trois démarches de recherche :

- *Les démarches quantitatives* : Dans le cas général, elles visent à tester empiriquement des théories sous une approche hypothético-déductive dans le but de généraliser l'application de la théorie en question ;
- *Les démarches qualitatives* : Elles ont pour principal objectif de construire ou enrichir et développer des nouvelles théories. Elles sont donc inductives et visent à approfondir l'étude d'un phénomène sans pour autant chercher à prouver des liens de causalité ou d'associations ...etc. ; Et
- *Les démarches mixtes*, appelées aussi communément les méthodes intégrées ou les multiméthodes, elles cherchent à combiner entre ces deux approches. Cependant la manière de le faire laisse entendre plusieurs formes ayant divers objectifs. Ils distinguent donc entre les démarches mixtes suivantes :
 - Séquentielle explicative : C'est quand l'analyse qualitative fournit une explication ou interprétation des résultats quantitatifs, notamment lorsqu'ils sont inattendus [Du Quanti vers le Quali] ;
 - Séquentielle exploratoire : C'est quand l'analyse quantitative est utilisée pour tester certains résultats qualitatifs ou généraliser les résultats. [du Quali vers le Quanti] ;
 - Triangulation : Les analyses qualitatives et quantitatives sont aussi importantes l'une que l'autre. Les conclusions issues des deux méthodes augmentent la validité de la recherche [Un va et vient entre le Quanti et le Quali] ;
 - Encastrement [Quali (quanti)] : Des données quantitatives sont collectées pour enrichir la description ou des analyses quantitatives sont effectuées à partir des données qualitatives ;
 - Encastrement [Quanti (quali)] : C'est quand la collecte et l'analyse qualitative décrivent quelque chose qui ne peut pas être quantifié, par exemple le processus qui explique les relations testées.

3.1. Le choix d'une démarche mixte

Les démarches mixtes appellent à combiner entre diverses méthodes dans le souci de cerner le phénomène sous-étude selon plusieurs perspectives, et par conséquent de mieux l'aborder.

Selon Denzin et Lincoln (1998, p.3-4) :

“ L'utilisation de plusieurs méthodes de recherche, [...] reflète la volonté de sécuriser en profondeur la compréhension du phénomène étudié “.

Et c'est ainsi que nous avons jugé pertinent de faire recours à plusieurs méthodes qualitatives et quantitatives, comme égayé sur le tableau n°42, puisque le phénomène de l'adoption des IFRS simplifiées ne peut être étudié selon une simple démarche vu qu'il s'agit d'un phénomène complexe.

Tableau 42 : Les méthodes utilisées. (D'après Savall et Zardet, 2004)

ETAPES	ENTRETIENS	MODELE ECONOM. 1	ENQUETE	MODELE ECONOM. 2	ETUDE DE CAS
TYPE DE METHODES	Quantitatif et Qualitatif	Quantitatif	Quantitatif	Quantitatif	Qualitatif
APPROCHE METHOD.	Exploration	Explication	Description	Explication	Compréhension
OBJECTIF	Explorer les facteurs d'adoption	Expliquer les facteurs liés au système externe	Observer la position et le profil des entreprises marocaines	Expliquer les facteurs liés à l'individu, l'innovation et l'organisation	Comprendre pourquoi les facteurs explicatifs sont critiques pour l'entreprise marocaine
MATERIAUX COLLECTES	Discours des acteurs	Analyse statistique	Opinions sur des questions ouvertes ou fermées	Analyse statistique	Faits des acteurs
METHODES UTILISEES	Analyse de contenu	Régression logistique	Statistiques descriptives	Régression logistique	Observation participante

Source : Elaboré par l'auteur

Nous nous inscrivons donc dans une démarche mixte séquentielle abouchant la *logique exploratoire*, parce que nous commençons tout d'abord avec une étude exploratoire visant à détecter des facteurs d'adoption dont les résultats seront généralisés par une étude quantitative, ainsi qu'une *logique explicative et compréhensive*, qui vise à approfondir l'analyse des résultats obtenus lors de l'étude quantitative à travers le cas d'une entreprise marocaine.

Notre démarche pourrait aussi être teinté de *triangulation* puisque nous avons effectué des va-et-vient entre les différentes étapes et ce, afin de saisir les différentes dimensions de l'objet de recherche. Nous qualifions donc notre démarche méthodologique de *séquentielle combinée*.

3.2. Structuration des méthodes

Dans un premier lieu, nous allons commencer par explorer les facteurs d'adoption des IFRS simplifiées avec principal objectif de détecter les variables qui entrent en jeu lorsqu'il s'agit d'adopter les IFRS simplifiées et d'en constituer les éventuelles conjectures à tester postérieurement et ce, en menant des entretiens semi structurés, dont le contenu est analysé selon la méthode de Morin Chartier, avec les éventuelles parties prenantes impliquées dans la décision d'adoption ;

Tableau 43 : Démarche empirique de notre recherche

ETAPES		OBJECTIF	COLLECTE DES DON.	ANAL. DES DON.
EXPLORATION	1- Etude exploratoire sur les facteurs d'adoption des IFRS simplifiées au Maroc	Détecter les variables qui influencent la décision d'adoption des IFRS simplifiées	9 entretiens semi-structurés avec les éventuelles parties prenantes impliquées	Analyse de contenu (Morin Chartier)
EXPLICATION	2-Expliquer l'adoption des IFRS simplifiées à l'échelle internationale	Expliquer les facteurs du système externe de l'adoption des IFRS simplifiées à l'échelle de 150 pays et ce, à travers un modèle logistique en vue de prédire la probabilité d'adoption de ladite norme au Maroc.	Données officielles (BM, FMI, ...etc.)	Statistiques descriptives + Régression logistique
	3- Expliquer l'adoption des IFRS simplifiées à l'échelle nationale	Expliquer l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines en testant les facteurs inhérents à l'organisation, l'individu et l'innovation.	Questionnaire semi-structuré envoyé à une cible qui répond aux critères des IFRS simplifiées de 102 entreprises marocaines	Statistiques descriptives + ACP + Régression logistique
COMPREHENSION	4- Comprendre l'adoption des IFRS simplifiées par l'entreprise marocaine	Comprendre l'adoption des IFRS simplifiées par l'entreprise marocaine en entrant en contact avec les parties prenantes d'une entreprise marocaine	Observation participante d'un cas unique	Analyse de contenu

Source : Elaboré par l'auteur

Dans un deuxième lieu, La phase d'explication sera scindée en deux temps :

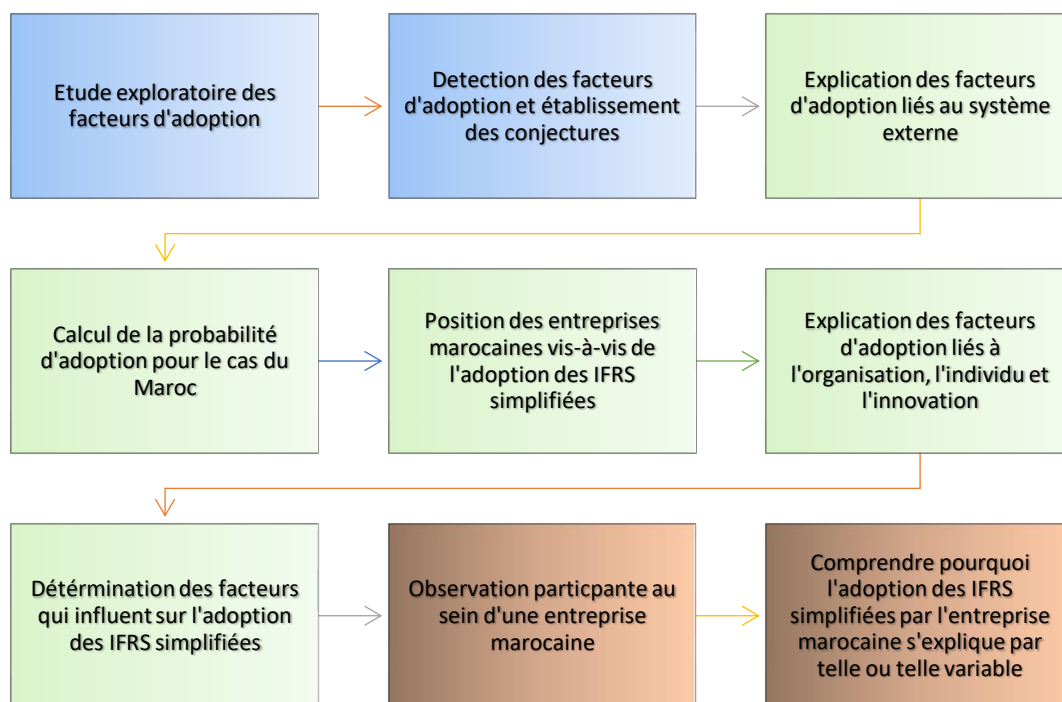
- Premièrement, nous allons procéder à l'explication de l'adoption des IFRS simplifiées à l'échelle internationale en testant les facteurs relatifs au système externe de l'entreprise marocaine, dont une partie est issue de l'étude exploratoire et l'autre de la revue de littérature. Les données secondaires collectées des bases officielles (IFRS Foundation, Banque Mondiale, Fond Monétaire International ...etc.) de 150 pays serviront de base pour la construction d'un modèle de régression logistique en vue de

prédire la probabilité d'adoption de ladite norme au Maroc. Ladite probabilité est considérée comme étant notre variable modératrice.

- Et deuxièmement, nous allons expliquer les trois familles restantes des facteurs d'adoption, de l'organisation, de l'individu et de l'innovation, en collectant par le procédé d'un questionnaire en ligne des données primaires en vue d'expliquer l'adoption des IFRS simplifiées au Maroc à travers, également, un modèle logit de régression logistique.

Enfin, nous allons approfondir l'analyse des résultats obtenus durant notre étude quantitative à travers un cas d'une société marocaine ayant la volonté de communiquer ses états de synthèse aux investisseurs étrangers, sans faire appel publique à l'épargne, en entrant en contact avec l'ensemble de leurs parties prenantes en relation avec le métier du chiffre dans l'ultime objectif de comprendre pourquoi l'adoption des IFRS simplifiées par l'entreprise marocaine peut être expliquée par telle ou telle variable.

Figure 23 : Chronologie des méthodes mobilisées



Source : Elaboré par l'auteur

Après avoir justifié notre posture épistémologique, mis en relief notre mode d'inférence abductif, explicité notre approche combinatoire du Holisme et Individualisme méthodologique et celle de l'information comptable qui se veut, selon notre perspective, à cheval entre Monisme et Dualisme, ainsi que présenté notre design de recherche, il est temps de détailler notre modus operandi qui traduit l'ensemble de ces éléments sur le plan méthodologique de la chose.

SECTION 2 : LES METHODES DE RECHERCHE

L'adoption des IFRS simplifiées est un phénomène complexe faisant intervenir plusieurs éléments qui nécessitent un angle d'analyse propre à ses spécificités et considérations particulières. De ce fait, nous avons établi un schéma et une stratégie de recherche qui servira à cerner ledit phénomène de ses principaux angles d'attaque, et qui passera par trois phases successives :

La phase exploratoire, qui consiste à établir des conjectures essentiellement par rapport aux déterminants d'adoption des IFRS simplifiées au sein du contexte marocain en vue de les comparer avec ceux de la littérature et d'en faire le lien avec les facteurs issus de la théorie de l'adoption des innovations et ce, à travers l'analyse de neuf entretiens semi-directifs avec des personnes représentant des entreprises marocaines qui répondent aux conditions d'application des IFRS simplifiées. L'objectif implicite est de détecter des nouvelles variables non traitées jusque-là par la littérature.

La phase explicative, se base sur les résultats de la phase exploratoire dans la mesure où elle évaluera le lien de causalité entre ces variables et l'adoption des IFRS simplifiées. Elle passera en deux temps :

- Premièrement, nous allons, au travers d'un modèle de régression logistique, évaluer cette relation de causalité sur le plan macro-économique en nous basant sur les variables du système externes issues de notre revue de littérature, notre modèle théorique ainsi que notre étude exploratoire. En d'autres termes, nous allons vérifier les variables qui expliquent l'adoption des IFRS simplifiées par les juridictions à l'échelle internationale, et les résultats de notre modèle serviront à calculer la probabilité d'adoption par une juridiction donnée, considérée comme étant notre variable modératrice.
- Deuxièmement, nous allons tout d'abord au travers de la technique de l'ACP opérée sur les variables issues de la théorie de la diffusion des innovations dont les données sont collectées de notre enquête, fournir des facteurs qui serviront de base pour notre modèle Logit ayant pour principal objectif l'explication de l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises de notre échantillon par les facteurs de l'Organisation, l'Individu et l'Innovation

La phase compréhensive, qui consistera à fournir des éléments de compréhension profonde des raisons qui expliquent l'adoption des IFRS simplifiées par une telle ou telle variable à travers la méthode de l'étude de cas opérée sur une entreprise marocaine par le biais d'une observation participante dont les notes d'observation sont analysées par la technique d'analyse thématique.

1. LA PHASE D'EXPLORATION

Notre appareillage de recherche commence tout d'abord par une étude exploratoire ayant pour principal objectif d'établir des conjectures essentiellement par rapport aux déterminants d'adoption des IFRS simplifiées au sein du contexte marocain en vue de les comparer avec ceux de la littérature et d'en faire le lien avec les facteurs issus de la théorie de l'adoption des innovations, étayés en chapitre II.

En effet, la nature *ex-ante* de notre étude exploratoire traduite par le contexte dans lequel a été opérée. Ce dernier est défini comme étant émergent puisque le Maroc n'a toujours pas adopté les IFRS simplifiées mais a seulement exprimé sa volonté à le faire, combiné avec le caractère complexe de la problématique, qui se manifeste par l'implication de plusieurs acteurs dans l'objet d'étude ainsi que l'aspect constructif de cette phase qui vise à produire des hypothèses testables empiriquement, et non à tester des hypothèses de recherche préexistantes, implique l'utilisation des méthodes qualitatives.

Ainsi, nous avons opté pour la technique de l'entretien individuel, qui se justifie selon Gavard-Perret et al. (2008, p.90) par les propos suivants :

“ Les entretiens individuels sont adaptés lorsqu'on cherche à explorer des processus individuels complexes (compréhension, évaluation, décision, appropriation, immersion, imagerie mentale, etc.) ou des sujets confidentiels, touchant à l'intimité de l'individu ou encore tabous (la religion, l'alcool, le tabac, la sexualité, la mort, l'argent, etc.), et/ou à mettre en évidence des différences individuelles “

En outre, et pour faire face à la subjectivité de l'auteur, nous avons fait appel à la technique de l'analyse du contenu qui se caractérise par une certaine objectivité quant à ses procédures, comme l'a indiqué l'un des instigateurs de cette technique, C'est “ *une technique de recherche pour une description objective*” (Berlenson,1952).

1.1. Les interviewés

Notre cible est composée de neuf profils de différentes sociétés hétérogènes en termes de taille, de position géographique, d'effectif à la fois de leurs sociétés et de leurs équipes comptables, de leurs pratiques comptables et en relation directe avec le Reporting financier.

Nous estimons, à l'instar de plusieurs travaux de recherche autour de la thématique, tels que Albu et al. (2012) que ces neuf entretiens constituent une cible des sociétés éligibles à appliquer les IFRS simplifiées et ce pour les raisons suivantes :

- Les interviewés occupent des fonctions clés au sein du processus d'adoption des IFRS simplifiées ;
- Les interviewés ont des postes hétérogènes, répartis entre Comptables, Experts-comptables, Auditeurs, Managers et Responsables et représentent les différents niveaux du processus comptable ;
- Les interviewés ont des profils diversifiés ⁴³ répartis entre des formations différentes et des niveaux de connaissances disparates.

En outre, le choix de ces entreprises, qui ont préféré garder l'anonymat, se justifie par les raisons ci-après :

- Leur nature juridique qui répond aux conditions d'application de la norme IFRS pour PME (IFRS Foundation, 2009, p.11).
 - En fait, l'ensemble de ces entreprises **n'ont pas une responsabilité publique** au sens de l'IFRS pour PME puisque :
 - Leurs instruments d'emprunt ou de capitaux propres *ne sont pas négociés sur un marché organisé* et ils ne sont pas en train d'en émettre en vue de leur négociation sur un marché organisé.
 - En outre, ces sociétés *ne détiennent pas des actifs en qualité de fiduciaire* pour un large groupe de tiers dans le cadre de leurs principales activités. Comme le cas des banques, coopératives de crédit, compagnies d'assurance, courtiers en valeurs mobilières / sociétés de Bourse, fonds communs de placement et banques d'investissement.
 - Mais aussi, ces entreprises **publient leurs états financiers à usage général** pour les utilisateurs externes par exemple, les propriétaires qui ne participent pas à la

⁴³ La mise en avant de ce critère est pertinente dans le contexte marocain puisque nous trouvons dans plusieurs entreprises des personnes exerçant le métier de la comptabilité sans pour autant qu'ils aient une formation adéquate ou une expérience professionnelle dans le même domaine, et dont leur avis joue un rôle très important dans le processus d'adoption de l'IFRS pour PME dans la mesure où ils peuvent constituer un vrai frein audit processus.

gestion de l'activité (l'Etat), les créanciers existants et potentiels (bailleurs de fonds internationaux) ...etc. ;

- Ces sociétés ont vécu un historique riche en termes de changements comptables, tels que la transition d'une comptabilité publique et budgétaire à une comptabilité basée sur le Code Général de la Normalisation Comptable ; une transition d'une comptabilité manuelle à une comptabilité informatisée ...etc. et ce, à l'inverse de la majeure partie des entreprises marocaines qui ne témoignent pas un historique aussi riche.

L'ensemble de ces éléments ont apporté à l'esprit des entreprises et plus particulièrement aux membres de leurs équipes comptables une expertise technique assez large et diversifiée ainsi qu'une expérience en termes de changements comptables leur incombant une certaine adaptation de leurs pratiques professionnelles.

Ce qui favorise davantage le choix de cette cible puisqu'elle est mieux exposée aux changements organisationnels et par conséquent disposant des points de vue beaucoup plus approfondis sur l'adoption d'un nouveau dispositif comptable, comme les IFRS simplifiées ;

- Leur composition étendue, répartie sur un large espace géographique couvrant pratiquement tout le territoire marocain ainsi que leur structure diversifiée qui se manifestent par la diversité de leurs tailles, de leurs organigrammes, de l'effectif de leurs divisions financières et comptables, de la formation divergente de leurs responsables et de leurs pratiques comptables, ce qui rend cette cible un terrain fertile puisqu'il s'agit d'acteurs tout à fait hétérogènes qui vont nous fournir des informations assez diversifiées ; et finalement
- La facilité d'accès à l'information puisque les personnes interviewées manifestent une attitude d'ouverture vis-à-vis du chercheur vu qu'il entretenait avec eux une relation professionnelle assez étroite les poussant par conséquent à s'exprimer aisément et de partager l'ensemble de leurs soucis et avis vis-à-vis de la problématique en question.

Nous jugeons que la tenue de ces neuf entretiens semi-directifs, illustratifs des entreprises marocaines susceptibles d'adopter les IFRS simplifiées, est pertinente dans la mesure où l'outil mobilisé est combiné à d'autres méthodes de recherches, qui viseront à tester les hypothèses créées et les conjectures établies.

Tableau 44 : Descriptif des profils interviewés

POSTE OCCUPE	DATE D'ENTRETIEN	DUREE D'ENTRETIEN	LIEU DE L'ENTRETIEN
HAUTE MAITRISE	02/11/2017	45 min	AGADIR
AUDITEUR SENIOR	02/11/2017	1h et 22 min	CASABLANCA
DIRECTEUR	31/10/2017	45 min	RABAT
CHEF DE DIVISION	02/11/2017	47 min	MARRAKECH
CADRE	30/10/2017	1h et 5 min	TANGER
CHEF COMPTABLE	27/10/2017	56 min	FES
ASSOCIE GERANT	28/10/2017	57 min	RABAT
CADRE SUPERIEUR	29/10/2017	1h et 10 min	CASABLANCA
CADRE	02/11/2017	1h	TETOUAN

Source : Elaboré par l'auteur

1.2. Avant l'entretien

Avant de tenir tout entretien le chercheur est tenu de le préparer au préalable d'une manière minutieuse et rigoureuse en vue d'en tirer le maximum d'approfondissements possibles. Nous allons dans un premier lieu expliciter les raisons ayant motivé le choix des entretiens semi-directifs puis présenter le guide d'entretien établi.

1.2.1. Le choix de l'entretien semi-directif

Habituellement l'on distingue entre trois types d'entretien individuel et ce, en fonction du niveau de structuration de l'interaction entre l'animateur et l'individu à savoir : le directif, le non directif et le semi-directif (Gavard-Perret et al., 2008, p.90).

La nature *ex-ante* de notre étude qui vise à explorer le terrain, avant de passer aux étapes d'explication, et à produire des hypothèses à tester par la suite justifie le choix à cet outil. En fait, nous avons utilisé l'entretien semi-structuré comme étant notre principal outil de collecte des données puisqu'il constitue une technique appropriée pour obtenir des réponses diversifiées et comprendre des opinions variées (Glaum et Friedrich, 2006) et ce, en visant une multitude d'acteurs impliqués dans l'adoption des IFRS simplifiées, à savoir : préparateurs, auditeurs, fiscalistes, Managers, représentants étatiques et utilisateurs (Albu et al., 2013, p.151).

Selon Cooper et Schindler (2006, p.205) l'entretien semi-directif se caractérise par les points suivants :

- Il repose sur le développement du dialogue entre le chercheur et l'interviewé ;
- Il requiert de l'imagination et de la créativité de la part du chercheur ;

- Il utilise les compétences du chercheur pour faire émerger une qualité et une variété d'informations ;
- Il utilise l'expérience et les compétences du chercheur pour atteindre des réponses claires et structurées.

Cependant, il advient de préparer à l'avance un guide d'entretien, qui prend en considération l'ensemble de ces éléments, et dont la principale finalité est d'atteindre les objectifs préétablis de l'entretien.

1.2.2. Le guide de l'entretien

Par définition, le guide d'entretien est considéré comme étant (Gavard-Perret et al., 2008, p.96):

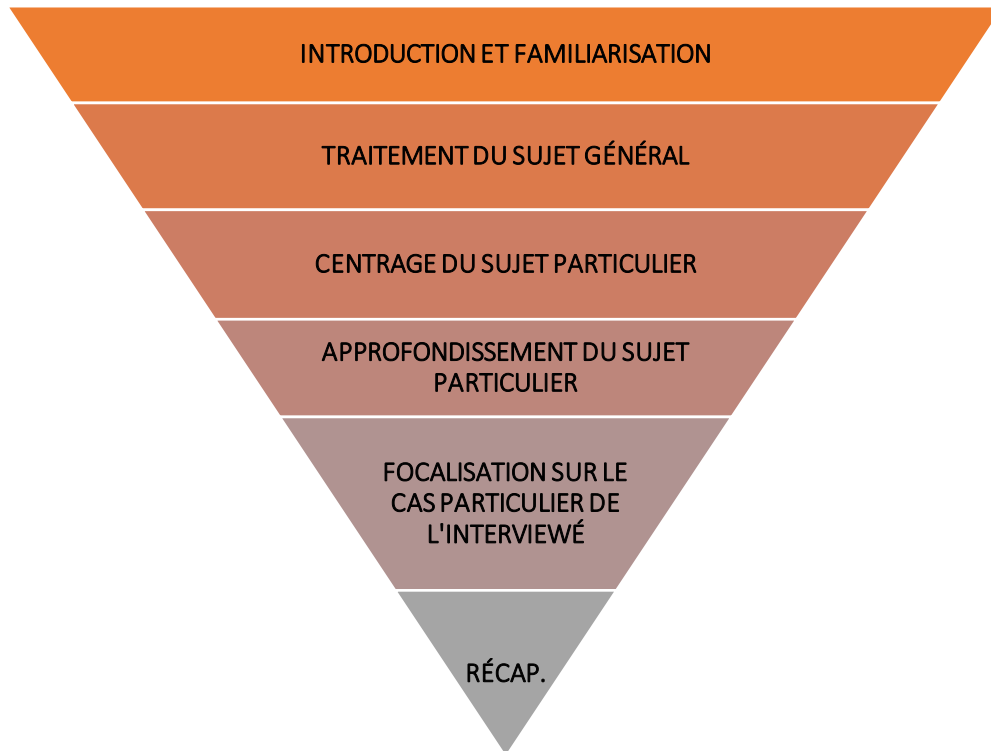
“ l'inventaire des thématiques à aborder au cours de l'entretien et des données de fait qui, à un moment ou un autre de l'échange, feront l'objet d'une intervention de l'enquêteur si l'enquêté ne les aborde pas spontanément ”

Le guide d'entretien est supposé orienter la discussion entre le chercheur et l'interviewé dans le but de cerner au mieux l'objet de recherche. Selon Mason (2002, p. 70) :

“ il faut « transformer "ce que vous voulez vraiment savoir" en sujets potentiellement abordables lors de l'entretien et penser à de possibles questions - en termes de substance et de formulation [...] » ”

Cependant, il n'existe pas une formule magique d'un bon guide d'entretien mais à l'inverse certaines orientations générales sont à suivre pour la bonne tenue de l'entretien. Des chercheurs, tels que Cooper et Schindler (2006, p.207) ou encore Gavard-Perret et al. (2008, p. 96) indiquent qu'un entretien doit suivre en principe quatre étapes organisées sous forme d'un entonnoir (figure 24).

Figure 24 : La hiérarchie de l'entretien et de son guide inspirée de Cooper et Schindler (2006) et de Perret et al. (2008)



Source : *Elaboré par l'auteur*

Le chercheur est tenu avant tout de mettre son informant à l'aise et de le sensibiliser par rapport à l'importance de la recherche dans laquelle il participe et le poids qu'il en occupe. Puis, il entame le sujet dans son aspect le plus général pour s'en centrer de plus en plus sur le sujet qu'il est en train d'aborder pour mieux le cerner et ce, sans pour autant suivre un ordre mécanique du déroulement de l'entretien pour respecter le guide établi, qui fondamentalement sert comme un aide-mémoire permettant ainsi qu'aucun point important n'est omis (Loufrani-Fedida, 2006, p.207).

A la lumière des résultats de notre revue de littérature un premier guide a été établi et communiqué à un chercheur pour valider sa structure et sa cohérence en vue d'en valider la version définitive, présentée en Annexe n°13.

Le guide est réparti selon trois principales thématiques autour de l'adoption des IFRS simplifiées à savoir, la phase *pré-adoption* qui traite des questions comme l'avis des auteurs, l'intérêt derrière le changement du CGNC, comment ils imaginent le processus d'adoption et

les conditions préalables. Ensuite, vient la deuxième thématique qui traite des questions relatives à l'*adoption*, c'est-à-dire au cours du processus d'adoption, telles que les ressources dont les interviewés auront besoin pour faciliter cette transition, les coûts à inclure, les autres éléments (hormis les coûts) qu'il faut prendre en considération et les freins qui risquent d'entraver le changement du CGNC. Et finalement la troisième thématique, dénommée *post-adoption* qui traite les conséquences de l'adoption sur les entreprises marocaines.

1.3. Pendant l'entretien

L'objectif de cette phase est d'explorer le terrain d'étude à travers un ensemble d'entretiens avec une diversité des acteurs impliquées dans le processus d'adoption des IFRS simplifiées. Il a été donc primordial de fournir une attention particulière au déroulement de l'entretien.

Tout d'abord, nous avons taché à ne pas couper l'interviewé lorsqu'il parlait d'un sujet mais de le laisser finir ses propos et de trouver ci-possible les meilleures transitions aux autres points du guide d'entretien pour assurer une certaine fluidité du dialogue.

En outre, nous avons tenu à ce que nous soyons au maximum possible flexible pour pouvoir approfondir le sujet en question tout en instaurant un climat de confiance, d'écoute active et d'échange pour mieux mettre à l'aise notre interviewé.

Cependant, il est reconnu par la littérature qu'énoncer que le thème s'articule autour des IFRS simplifiées pourrait biaiser les réponses de la cible vu qu'ils ont des connaissances limitées en la matière (Bunea et al., 2012; Uyar et Güngörmüş, 2013), et donc nous avons taché à ne pas énoncer dès le départ que nous envisageons l'étude des IFRS simplifiées mais à l'inverse nous avons souligné qu'il s'agissait d'un travail portant sur le changement du référentiel comptable marocain pour qu'ils nous éclairent au maximum possible sur les éventuelles variables qui peuvent entrer en jeu et au fil du dialogue nous avons présenté les IFRS simplifiées comme étant une solution envisageable, parmi d'autres, qui peut présenter un intérêt particulièrement pour le cas marocain.

Au dénouement de l'entretien, nous avons proposé à nos interviewés de leur envoyer les retranscriptions et nous les avons chaleureusement remerciées pour le temps qu'ils ont investi ainsi que leur riche contribution dans le travail de recherche que nous abordons.

1.4. Après l'entretien

Le dernier jalon de cette phase exploratoire est aussi important que les étapes précédentes dans la mesure où elle permet de synthétiser et de préparer le terrain pour l'analyse des données. En

effet, nous avons directement après chaque entretien établi des fiches de synthèse d'entretien, suivie par la phase de retranscription pour passer finalement à celle du codage des données.

1.4.1. Fiche de synthèse

L'objectif derrière l'établissement des fiches de synthèse est de retranscrire tout à fait après la fin de l'entretien l'ensemble des remarques issues de l'entretien puisque le chercheur est encore imprégné de la conversation, une sorte de réaction à chaud de l'entretien. L'établissement des fiches de synthèse suit les recommandations de plusieurs chercheurs tels que Miles et Huberman (2003, pp. 104-105) qui la définissent comme étant :

“ une simple feuille comportant une série de questions visant à résumer ou préciser le contact terrain. L'enquêteur revoit ses transcriptions de notes de terrain et répond brièvement à chacune de ces questions pour aboutir à une récapitulation globale où figurent les éléments principaux du contact “

La fiche que nous avons établie, disponible à l'annexe n°14, ne reflète pas nécessairement l'ensemble des informations recueillies de l'informant mais n'en cite que les principales idées issues de notre impression du contact avec l'interlocuteur.

1.4.2. Retranscription

Les neuf entretiens que nous avons tenus ont fait l'objet d'enregistrement et par la suite ont été retranscrits dans un délai ne dépassant pas une semaine et ce pour mieux assurer la fiabilité des informations recueillies.

Cette phase incombe une charge temporelle très importante puisqu'en moyenne une heure d'enregistrement nécessite six heures de retranscription (Loufrani-Fedida, 2006, p.209), ce qui est pour nous l'équivalent de quasiment cinquante heures de travail.

1.4.3. Codage des données

Le codage des données a été fait à la lumière d'une grille de codage que nous avons établie en nous basant sur les résultats de notre revue de littérature, dont le modèle est présenté en annexe n° 15.

En outre, nous nous sommes inspirés de la technique d'analyse du contenu de presse dite de Morin Chartier (Leray, 2008) qui se caractérise par une forte validité et fiabilité de ses procédures ainsi que son analyse combinatoire quali-quantitative qui permet une analyse en profondeur du sens caché et les tendances que recèlent divers types de contenus (Leray, p. 7, 2008).

A cet égard, deux principales mesures constituent les points forts de notre modèle d'analyse. Tout d'abord, la capacité d'évaluer l'unité d'analyse en répondant à la question : '*Est-ce que ce qui est dit à propos de tel sujet est favorable, défavorable ou neutre au sujet de l'adoption des IFRS simplifiées au Maroc ?*'. En effet, la réponse à cette question va nous permettre la génération d'indices utiles à l'approfondissement de l'analyse qualitative d'une manière quantitative.

La deuxième mesure consiste à détecter pour chaque unité d'analyse une variable qui l'explique. Autrement dit, il s'agit de répondre à la question : '*Est-ce que l'évaluation émise un propos de tel sujet peut être expliquée par une variable contenue dans l'unité d'analyse ?*'. La réponse donnée permettra de déceler pour chaque unité évaluée une variable qui explique cette évaluation.

A titre d'exemple, si un interviewé dit : '*Je suis pour la convergence vers les IFRS simplifiées*', la réponse à la première question permettra d'évaluer ses propos comme étant favorable à l'adoption des IFRS, mais à ce stade il n'a pas expliqué sa position. Donc, s'il continu ses propos par '*parce que la convergence vers ce référentiel va permettre à mon entreprise d'être plus performante en termes de résultat*', la variable qui explique l'évaluation favorable que nous avons émise c'est bel et bien la performance de son entreprise.

Après transcription des enregistrements, nous avons procédé à la lecture du corpus et ce, en vue de procéder à la catégorisation des données pour ensuite enchaîner avec le codage des données des unités d'analyse en nous basant sur une grille d'analyse indexée sur notre revue de littérature. Mais avant, il fallait se décider par rapport à la nature des unités d'analyse.

Autrement dit, si l'unité se confond avec une unité de texte, de temps voire de lieu particulier ou si c'est une unité de sens (Giordano, p.253, 2003). En se référant à l'objectif de cette phase, qu'est l'identification des variables d'adoption des IFRS simplifiées au Maroc, nous pouvons dire que notre étude vise à explorer et analyser un phénomène et donc c'est ce qui a motivé le choix de l'analyse dite *thématique* (Bardin, 1993) qui porte sur des unités d'analyse de sens.

2. LA PHASE D'EXPLICATION

Après avoir exploré les éventuelles variables qui peuvent expliquer l'adoption des IFRS simplifiées au Maroc, l'étape qui suit est l'explication de ces variables en passant par deux étapes : la première consiste à expliquer à travers un modèle économétrique les variables afférentes au système externe issues de la théorie de la diffusion des innovations. Et la deuxième abordera les variables propres à l'organisation, l'individu et l'innovation.

2.1. Modèle économétrique des variables du système externe

L'objectif de cette première partie est de déterminer, dans un premier lieu, les conditions macro-économiques d'adoption des IFRS simplifiées à l'échelle internationale en fournissant un modèle explicatif du phénomène en question issu de la théorie de la diffusion des innovations et d'appliquer les résultats dudit modèle sur un pays donné, qu'est le Maroc dans notre cas.

2.1.1. Les hypothèses du modèle

Nous allons mettre en lumière tout d'abord les principaux déterminants macro-économiques relevés par la recherche sur les IFRS complètes, puisque comme nous avons déjà relevé lors de notre revue de littérature aucune qu'aucune étude similaire n'a été consacrée aux IFRS simplifiées, et de celles détectées lors de notre étude exploratoire en relation avec le système externe. L'ensemble de ces variables seront considérées comme étant nos hypothèses de recherche et se présentent comme suit :

1) La croissance économique du pays : Selon Arpan et Radebaugh (1985), la croissance économique du pays a un rôle très important dans le développement de la comptabilité parce qu'elle affecte autres fonctions dans la société. Ainsi, Zeghal et Mhedhbi (2006) ont montré que les pays qui ont un niveau élevé de croissance économique sont plus inclinés à adopter les IFRS en comparaison avec d'autres pays qui ont en un niveau moins élevé. Zehri et Chouaibi (2013, p. 61) ont conclu que les pays ayant un niveau de développement économique important ont plus de chance à adopter les IFRS que ceux qui ont un faible taux de croissance (Al-Akra et al., 2009; Larson, 1993). Cela dit, nous pouvons formuler l'hypothèse de recherche suivante :

Hypothèse 1 : *Les pays ayant un niveau de croissance économique élevé ont plus tendance à adopter la norme IFRS pour PME que les pays ayant un niveau de croissance faible.*

2) L'existence d'un marché de capitaux : Chamisa (2000) a démontré, en étudiant le rôle des standards internationaux dans le développement de la qualité de l'information financière fournie dans un marché financier des pays en développement, que ces standards sont importants dans les économies ayant un marché de capitaux actif et ce parce que les investisseurs ont des

besoins constants en termes d'information financière, jugée plus complexe et sophistiquée que celle fournie selon la normalisation nationale dudit pays (Gray et Radebaugh, 1997). De ce fait, et comme démontré par Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski (2006), les pays ayant un marché financier ouvert sont plus susceptibles d'adopter les IFRS que les autres. Ainsi, l'hypothèse suivante peut être avancée :

Hypothèse 2 : *Les pays disposant d'un marché financier ont plus tendance à adopter la norme IFRS pour PME que ceux qui ne l'ont pas.*

3) Le niveau d'éducation : Vu que l'implémentation des IFRS est considérée comme étant une décision socialement stratégique et qu'elle implique plusieurs éléments à prendre en considération (Doupnik et Salter, 1995 ; Street, 2002). Zeghal et Mhedhbi (2006) ont démontré que les pays ayant un niveau d'éducation avancé ont plus de chance à adopter les IFRS que ceux qui ne l'ont pas. Zehri et Chouaibi (2013, p. 61) ont de leur part prouvé que plus un pays dispose d'un niveau d'éducation élevé plus il a de chance à adopter les normes IFRS. De ce fait, une nouvelle hypothèse émerge et se présente comme suit :

Hypothèse 3 : *Les pays ayant un niveau d'éducation avancé sont plus susceptibles à adopter la norme IFRS pour PME que ceux qui ne l'ont pas.*

4) L'ouverture à l'international : Selon Cooke et Wallace (1990) l'ouverture à l'international est un facteur prépondérant dans le processus d'adoption des normes comptables internationales. Pour eux, plus un pays est exposé à l'international plus il subit de la pression pour se conformer aux standards internationaux et plus il présente de fortes chances à adopter un référentiel comptable international. Ainsi, l'hypothèse suivant est avancée :

Hypothèse 4 : *Les pays ouverts à l'international ont plus de chances à adopter la norme IFRS pour PME que ceux qui le sont moins.*

5) Le facteur politique : Selon Zehri et Chouaibi (2013, p. 59) le facteur politique pourrait influencer l'adoption des normes IFRS tout d'abord parce qu'il est lié fortement, dans le contexte des pays émergents, aux décisions politiques vu que dans ces pays le gouvernement et les autorités publiques ont un poids très important dans l'économie (Hassab Elnaby, Epps et Said, 2003; Larson et Kenny, 1995). Ceci étant, une nouvelle hypothèse peut être formulée :

Hypothèse 5 : *Les pays ayant un facteur politique favorable sont plus susceptibles à adopter la norme IFRS pour PME que ceux qui ont un facteur politique défavorable.*

6) La culture du pays : La recherche a montré que le facteur social a une influence considérable sur le processus d'adoption des normes comptables (Chamisa, 2000 ; Hove, 1986 ; Zeghal et Mhedhbi, 2006 ; Zehri et Chouaibi, 2013). En effet, les pays affectés par les mêmes valeurs culturelles ont tendance à adopter les mêmes normes comptables (Nobes, 1998) et que les pays à culture anglo-saxonne ont beaucoup influencé durant ces deux dernières décennies les autres cultures (Zeff, 1998). Partant de ce constat nous pouvons présenter l'hypothèse ci-dessous :

Hypothèse 6 : *Les pays ayant une culture anglo-saxonne ont tendance à adopter l'IFRS pour PME que les pays ayant une autre culture.*

7) Le système légal : Selon Standish (2003), la dominance, au sein du processus de l'IASB, du système légal américain ou anglo-saxon joue un rôle très important dans l'influence de la normalisation comptable internationale. Le système légal anglo-saxon, tel que distingué par Nobes (1998) de celui de l'Europe continentale, prédomine dans l'arène internationale de la normalisation comptable. De ce fait, l'hypothèse suivante peut être avancée :

Hypothèse 7 : *Les pays ayant un système légal dit, de Common Law, ont plus tendance à adopter la norme IFRS pour PME que ceux qui ne l'ont pas.*

2.1.2. La procédure statistique

- Le choix de la régression logistique

L'objectif de notre travail est de modéliser la relation entre l'adoption des IFRS simplifiées par les pays et un ensemble de variables macro-économiques. Autrement dit, il s'agit de savoir l'influence de nos hypothèses sur l'adoption (ou pas) de ladite norme.

Bien qu'il existe d'autres procédures pour étudier une variable dépendante dichotomique, la régression logistique reste la plus adaptée pour notre cas.

A titre d'exemple, si on applique la technique de l'analyse discriminante, qui consiste à distinguer deux groupes ou plus sur la base d'un ensemble de variables, elle aura pour limite la soumission de ces variables à certaines conditions d'application restrictive de normalité, qui ne s'appliquent que sur des variables continues. Ou encore la technique de l'analyse des fréquences multivariées qui ne traite que des variables discrètes.

Nous avons fait recours au modèle de la régression logistique vu que d'une part, la variable dépendante est de nature dichotomique, puisqu'elle prend que deux valeurs : 1 si le pays adopte les IFRS simplifiées et 0 si le pays ne les adopte pas et d'autre part, les variables indépendantes

sont de nature continue et/ou dichotomique. D'autant plus que cette technique n'exige pas que les prédicteurs soient distribués normalement, linéaires ou qu'ils possèdent une variance égale entre chaque groupe (Desjardins, 2005, p.35).

Cependant, deux conditions sont à prendre en considération lorsqu'il s'agit d'appliquer cette méthode correctement (Desjardins, 2005, p.37) à savoir :

- Un échantillon de grande taille, généralement on exige un minimum de 50 occurrences par variable, pour assurer un bon niveau de stabilité ;
- La nécessité de relation d'indépendance entre les variables puisque cette technique est très sensible à la multicollinéarité entre les prédicteurs.

Or, pour notre cas, la taille de l'échantillon ne constitue aucunement une entrave pour l'application de cette technique puisque nous envisageons un échantillon composé de 150 pays, et concernant le problème d'indépendance des variables explicatives plusieurs mesures ont été prises afin d'éviter la multicollinéarité de ces variables.

- *Interprétation des résultats*

L'interprétation des résultats a été faite à la lumière des statistiques que fournit le logiciel SPSS et ce, afin de pouvoir porter un jugement sur la valeur du modèle. En effet, nous nous basés sur les éléments suivants :

- *Le coefficient de détermination* : Comme dans toute procédure de régression ce coefficient permet de mesurer l'ajustement des estimations de l'équation de régression. En général, on fait appel à l'indicateur R^2 qui correspond à la proportion de la variation totale de la variable dépendante expliquée par les variables indépendantes. Or, dans le cas de la régression logistique nous ferons recours au R^2 de Nagelkerke, qui constitue une version ajustée du R^2 de Cox & Snell fourni par SPSS.
- *Le test de significativité* : Ce test est nécessaire parce que la validité d'une régression ne peut être déduite seulement à partir du coefficient de détermination. En effet, ce test permet d'établir s'il existe bien une relation entre les variables ou pas. La tableau intitulé "Variables dans l'équation" fourni par SPSS, permet une lecture du seuil de signification à travers un indicateur nommé le coefficient de signification.
- *Le pourcentage global* : Est un indicateur qui permet de mesurer la capacité prédictive du modèle. Il est fourni par SPSS sous le "Tableau de Classement"

- *Le test de spécification du modèle* : Ce test est pertinent dans la mesure où il permet de rejeter l'hypothèse nulle supposant qu'il n'y ait aucune relation entre la variable dépendante et les variables indépendantes. Le tableau dénommé "Spécification du modèle" fourni par SPSS permet de donner la valeur du test de χ^2 et son degré de significativité.

Après avoir explicité les variables explicatives de l'adoption des IFRS simplifiées par les pays et justifier le choix du recours à la méthode de la régression logistique ainsi que la manière avec laquelle les outputs de cette méthode seront interprétées, nous passons maintenant à la présentation des variables du modèle ainsi que l'échantillon sous-étude.

2.1.3. Les variables du modèle

- *La variable dépendante*

La variable dépendante est l'adoption des IFRS simplifiées. Elle est de nature dichotomique et donc ne peut prendre que deux valeurs : 0, pour les pays qui n'adoptent pas les IFRS simplifiées, et 1, pour les pays qui l'adoptent.

La collecte des données relative à cette variable est faite à partir de la section "Around the World/ Uses of IFRS by jurisdictions" du site IFRS.org, qui est le site officiel de l'IFRS Foundation et permet de fournir les données officielles afférentes à l'adoption de leurs référentiels comptables à l'échelle internationale.

- *Les variables indépendantes*

Pour le choix des variables indépendantes, il a été fait à la lumière des hypothèses posées à partir de la littérature. Leurs variables manifestes se présentent ainsi :

*Les variables continues manifestes*⁴⁴ :

- Tout d'abord nous avons jugé le taux de croissance économique, issu des données de 2016 de la Banque Mondiale, comme étant l'indicateur le plus pertinent pour refléter la croissance économique d'un pays donné ;
- Le taux d'illettrisme, qui se définit selon l'UNESCO et le CIA Factbook comme étant "la proportion de la population âgée de plus de 15 ans et qui ne sait ni écrire ni lire", est quant à lui l'indicateur qui reflète à mieux le niveau d'éducation des pays.

⁴⁴ Une variable continue manifeste est une variable numérique ayant un nombre infini de valeurs entre deux valeurs, telle que la taille ou le poids. Alors qu'une variable dichotomique manifeste est une variable qui ne peut prendre que deux valeurs 0 et 1.

- Ensuite, pour le facteur politique nous nous sommes basés sur le World Governance Indicators de la Banque Mondiale qui mesure la Stabilité Politique et l'Absence de Violence/terrorisme en termes de possibilité de production d'instabilité politique et/ou la violence politiquement motivée, y compris le terrorisme selon une estimation de la gouvernance entre -2.5 (faible) à 2.5 (forte) performance de gouvernance.
- Et finalement, pour la variable "Ouverture à l'international" nous avons pris la moyenne des entrées et sorties des Investissements Directs à l'Etranger (IDE) sur le PIB, à l'inverse de l'indice de l'ouverture à l'international qui prend en considération les importations et les exportations d'un pays donné et ce, pour inclure l'esprit des IFRS dans cet indicateur, vu que les IFRS sont principalement destinées aux investisseurs donc les IDEs sont jugés plus pertinents que les importations et exportations.

Tableau 45 : Les variables du modèle

	VARIABLES LATENTES ⁴⁵	VARIABLES MANIFESTES	CODAGE SPSS	SOURCE
VARIABLE DEPENDANTE	L'adoption des IFRS simplifiées	<u>Dichotomique</u> 1 : Le pays adopte les IFRS simplifiées 0 : Le pays n'adopte pas les IFRS simplifiées	Adopt_IFRS_simp	IFRS.org
VARIABLES INDEPENDANTES	La croissance économique	<u>Le taux de croissance économique</u>	Dvp_Eco	Banque Mondiale (2016)
	L'existence d'un marché de capitaux	<u>Dichotomique</u> 1 : Le pays dispose d'un marché de capitaux 0 : Le pays ne dispose pas d'un marché de capitaux	Marché_K	Statistiques propres à chaque pays (2016)
	Le niveau d'éducation	<u>Le taux d'illettrisme</u>	Niv_educ	Unesco + CIA Factbook (2016)
	L'ouverture à l'international	<u>La part de la moyenne des entrées et sorties des IDE dans le PIB</u>	Ouv_Int	Banque Mondiale (2016)
	Le facteur politique	<u>La stabilité politique</u> selon le World Governance Indicators	Fact_Polit	Banque Mondiale (2016)
	La culture du pays	<u>Dichotomique</u> 1 : Le pays est d'une culture anglo-saxonne 0 : Le pays est d'une autre culture	Culture	Statistiques propres à chaque pays (2016)
	Le système légal	<u>Dichotomique</u> 1 : Le pays a ou s'inspire du Common Law 0 : Le pays n'a pas ou ne s'inspire pas du Common Law	Syst_lég	Juriglobe (2016)

Source : Elaboré par l'auteur

⁴⁵ Une variable latente est une variable non directement observable, mais appréhendée indirectement par une autre variable, qualifiée de manifeste (Gavard-Perret et al, p.302, 2008)

Quant aux *variables dichotomiques manifestes*, elles prennent la valeur 0 pour une occurrence négative d'une variable latente de notre modèle, et 1 pour une occurrence positive de la même variable. Elles sont au nombre de trois à savoir :

- L'existence d'un marché de capitaux (1 pour son existence au sein d'une juridiction donnée et 0 pour son absence) ;
- La culture du pays (1 pour une culture anglo-saxonne et 0 pour une culture autre qu'anglo-saxonne) ; et finalement
- Le système légal (1 pour un système légal dit de Common Law et 0 pour un autre système différent que celui du Common Law).

Après collecte des données des différentes sources énoncées auparavant, nous avons élaboré une base de données contenant l'ensemble des indicateurs (ou variables manifestes) en vue d'analyser nos données suivant le modèle de la régression logistique suivant :

$$Y^* = \text{Logit}(P) = \ln\left(\frac{P_i}{1 - P_i}\right)$$

$$Y^* = \beta_0 + \beta_1 Dvp\_Eco_i + \beta_2 Marché\_K_i + \beta_3 Niv\_éduc_i + \beta_4 Ouv\_Int_i + \beta_5 Fact\_Polit_i + \beta_6 Culture_i + \beta_7 Syst\_lég_i + \varepsilon$$

Avec Y^* La droite de la régression logistique ;

β_0 , la constante ;

β_1 , le coefficient relatif au développement économique ;

β_2 , le coefficient de l'existence d'un marché de capitaux ;

β_3 , le coefficient relatif au niveau d'éducation du pays ;

β_4 , le coefficient relatif à l'ouverture à l'international ;

β_5 , le coefficient relatif au facteur politique du pays ;

β_6 , le coefficient relatif à la culture du pays ;

β_7 , le coefficient relatif au système légal du pays ;

et ε la marge d'erreur.

Et donc pour calculer la probabilité d'adoption des IFRS simplifiées par un pays donné, on a

qu'à appliquer la formule suivante : $P = \frac{\exp(Y^*)}{1 + \exp(Y^*)}$; $0 \leq P \leq 1$

2.1.4. L'échantillon étudié

L'étude a porté sur un échantillon basé sur les données de l'IASB sur l'adoption des normes IFRS par les juridictions à l'échelle internationale et qui a porté sur 150 pays répartis sur différentes régions et ayant des niveaux de développement économique disparates.

Après avoir mis en avant les facteurs du système externe qui peuvent expliquer l'adoption des IFRS simplifiées, l'étape qui suit est celle ayant pour objectif principal de mettre en avant les facteurs ayant traits à l'innovation, l'organisation et l'individu.

Tableau 46 : Echantillon des pays objet de l'étude de l'IASB sur l'adoption des IFRS par les juridictions

LES PAYS QUI ADOPTENT LES IFRS SIMPLIFIEES					LES PAYS QUI N'ADOPTENT LES IFRS SIMPLIFIEES			
Requièrent ou Permettent					Non appliqué et non pris en considération			Pris en considération
Anguilla	Chile	Ireland	Namibie	Sri Lanka	Afghanistan	Finlande	Monténégro	Albanie
Antigua et Barbuda	Colombie	Israël	Nicaragua	St-Christophe-et-Niévès	Angola	France	Népal	Danemark
Argentine	Costa Rica	Jamaïque	Nigéria	St Vincent et les Grenadines	Australie	Allemagne	Nouvelle Zélande	Guinée-Bissau
Arménie	La Dominique	Jordanie	Pakistan	Suriname	Autriche	Grèce	Niger	Hongrie
Azerbaïdjan	La République dominicaine	Kazakhstan	Palestine	Swaziland	Biélorussie	Inde	Pologne	Islande
Bahamas	Equateur	Kenya	Panama	Suisse	Belgique	Indonésie	Portugal	Iran
Bahreïn	Le Salvador	Kosovo	Paraguay	Tanzanie	Bolivie	Italie	Roumanie	Liechtenstein
Bangladesh	Fiji	Lesotho	Pérou	Trinité et Tobago	Brunei	Japon	Russie	Pays-Bas
Barbade	Gambie	Liberia	Philippines	Uganda	Bulgarie	Corée du Sud	Slovaquie	Norvège
Belize	Géorgie	Macédoine	Qatar	Ukraine	Canada	Kuwait	Slovénie	Oman
Bermuda	Ghana	Madagascar	Rwanda	Emirats Arabes Unies	Chine	Lettonie	Espagne	Thaïlande
Bhutan	Grenada	Malawi	Saint Lucie	Royaume-Uni	Taiwan	Lituanie	Suède	
Bosnie et Herzégovine	Guatemala	Malaisie	Arabie Saoudite	Uruguay	Croatie	Luxembourg	Syrie	
Botswana	Guyana	Maldives	Serbie	Venezuela	Chypres	Macao	Timor-Leste	
Brésil	Honduras	Maurice	Sierra Leone	Yémen	République Tchèque	Malte	Turquie	
Cambodge	Hong Kong	Montserrat	Singapour	Zambie	Egypte	Mexique	Etats-Unis	
Les îles Cayman	Iraq	Myanmar	L'Afrique du Sud	Zimbabwe	Estonie	Moldova	Ouzbékistan	
					Union Européenne	Mongolie	Vietnam	

Source: Section “Around the World/ Uses of IFRS by jurisdictions” du site IFRS.org vu le 10/12/17 à 08h40

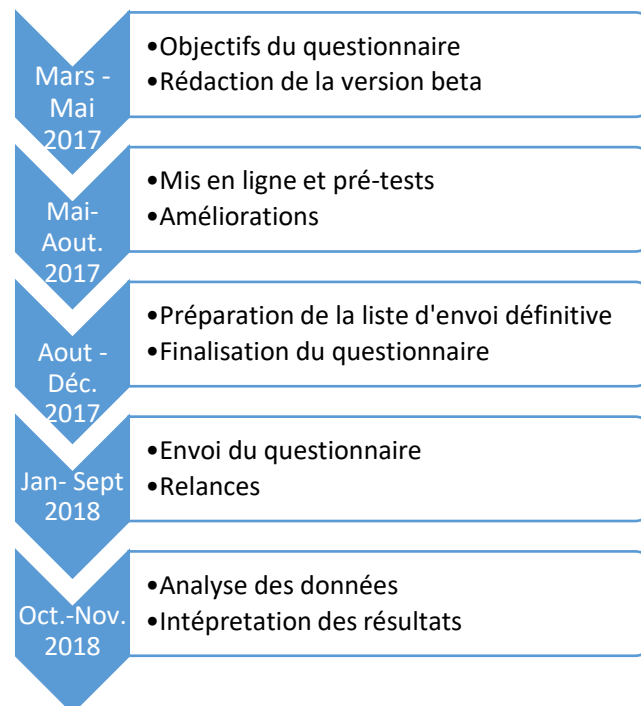
2.2. Enquête par questionnaire

Tout au long de cette sous-section, nous allons présenter la mise en place de la deuxième étape explicative de cette phase qui consiste à une enquête en ligne via questionnaire. Tout d'abord, nous allons présenter la manière avec laquelle ce dernier est élaboré. Puis, nous allons mettre en exergue son processus d'administration et finalement son retour ainsi que les techniques mobilisées pour l'analyse des données.

2.1.1. Elaboration du questionnaire

Le questionnaire sous sa version définitive n'est autre que le fruit d'un long processus de développements et de rédactions itératives issus de nos propres lectures et contacts avec les académiciens et professionnels ainsi que l'avancée de nos travaux de recherche. Ce processus pourrait être présenté sous le schéma de la figure n° 25.

Figure 25 : Chronologie de la mise en place du questionnaire



Source : Elaboré par l'auteur

- Objectifs du questionnaire

Le recours à cette technique se justifie tout d'abord par la volonté du chercheur à mobiliser un tel instrument de collecte des données qui vise à collecter des informations à grande échelle pour avoir une vision beaucoup plus holiste que celle afférente à d'autres techniques qui cherchent, comme les entretiens, la profondeur. Cet instrument vise aussi à fournir des informations empiriques sous forme de données primaires sur la manière avec laquelle un échantillon représentatif aborde un tel sujet.

En outre, notre objet d'étude, qui consiste à explorer, expliquer et comprendre l'adoption des IFRS simplifiées au Maroc, ainsi que nos positionnements épistémologique, sociologique et logique ont tous motivé ce choix vu que cet instrument de collecte va nous permettre de :

- Primo, **appréhender l'opinion des répondants** sur les IFRS simplifiées et sur l'adoption de ces normes par leurs entreprises et ce, en nous basant sur des conjectures établies à partir de notre revue de littérature, notre cadre théorique ainsi que notre étude exploratoire ;
- Secundo, **déterminer les facteurs qui expliquent** l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines en nous basant sur ceux proposés par la théorie de la diffusion des innovations relatifs à l'innovation, l'organisation et l'individu.

- *Organisation du questionnaire*

L'ossature de notre questionnaire (Annexe n°16) est composée d'une introduction, du corps du questionnaire, réparti sur quatre thématiques principales, la première traite le profil des entreprises marocaines ainsi que leur position vis-à-vis de l'adoption des IFRS simplifiées, et les autres traitent l'attitude qu'ont les répondants sur l'adoption des IFRS simplifiées via les facteurs de la diffusion des innovations relatifs à l'organisation, l'individu et l'innovation pour se clôturer finalement avec une conclusion.

L'introduction

Cette phase est très importante dans l'élaboration du questionnaire puisqu'elle permet de faire face à deux principaux biais (Gavard-Perret et al., 2008, p.122) :

* *Le biais d'anxiété d'être évalué*

Ce biais pousse les répondants à démontrer qu'ils sont des individus compétents et équilibrés via leurs réponses et donc s'accordent à donner les réponses qu'ils estiment attendues par l'évaluateur et à rester cohérent (Rosenberg, 1969, pp 280-348). Il faut donc mettre le répondant à son aise dès l'accroche et lui faire sentir qu'il n'est pas en face d'un enjeu d'évaluation de sa personne. Ainsi, nous avons mentionné dès le départ qu'il n'existe ni de bonne ni de mauvaise réponse mais l'objectif est de répondre le plus spontanément possible. Aussi, nous avons mis l'accent sur la totale confidentialité des informations collectées

* *Le biais de stimulation par dissimulation de l'objectif de l'enquête*

Le principe de stimulation des répondants par dissimulation de l'objectif de l'enquête est devenu à nos jours une règle omniprésente dans la plupart des travaux de recherche en sciences de gestion. Or, plusieurs recherches ont prouvé que cette technique pourrait amener vers des

comportements des répondants nuisibles aux résultats de l'enquête. Sawyer (1975, pp. 20-30) dit à ce propos que *la dissimulation de l'objectif de l'enquête peut en fait aviver la curiosité du répondant et renforcer son envie de découvrir le véritable objectif de l'enquête et d'adopter un comportement de réponse déviant*. Le répondant devient donc réticent à répondre et moins coopératif, ce qui pourrait biaiser l'étude. La solution donc est de faire ressentir au répondant qu'il fait partie intégrante de la problématique par ses réponses.

Alors, nous avons clairement cité que ce travail concerne l'étude d'adoption des IFRS simplifiées au Maroc, sans pour autant dissimuler qu'il s'agit d'une étude portant principalement sur les facteurs d'adoption de cette norme. Et que la collaboration du répondant est très précieuse pour l'édifice de notre travail de recherche.

Thématiques du questionnaire

La version finale du questionnaire compte trente-neuf questions réparties sur quatre thématiques à savoir :

* *Positionnement et profil des entreprises répondantes*

Tableau 47 : Questions sur le positionnement et profil des entreprises répondantes

VARIABLES	MODALITES	CODAGE SPSS
- Satisfaction du CGNC	Likert à 5 échelles	Echelle
- Points à modifier dans le CGNC	Sept modalités issues de la RLS	Nominales
- Pour ou contre la révision du CGNC	Pour, contre ou neutre	Nominales
- Modalité de révision du CGNC	Trois modalités issues de la RLS	Nominales
- Référentiel le plus approprié pour le Maroc	Trois modalités issues de la RLS + Autres	Nominales
- Connaissances des IFRS simplifiées	Likert à 5 échelles	Echelle
- Application des IFRS simplifiées	Oui ou Non	Nominales
- Forme légale	Société de personnes, de capitaux ou hybride	Nominales
- Chiffre d'affaires	Classification de la loi 53-00 "Charte de la PME"	Ordinales
- Secteur d'activité	Classification du HCP	Nominales
- Effectif de l'équipe comptable	Inspirée de la RLS	Ordinales
- Expérience de l'équipe comptable	Inspirée de la RLS	Ordinales
- Diplôme dominant de l'équipe comptable	Inspirée de la RLS	Ordinales

Source : élaboré par l'auteur

Cette thématique vise à identifier les éléments qui caractérisent l'entreprise répondante en vue de déterminer son profil ainsi que la position qu'a cette entreprise vis-à-vis de l'adoption des IFRS simplifiées.

* *Les variables liées à l'organisation*

Durant cette partie du questionnaire nous souhaitons collecter l'attitude du répondant vis-à-vis de huit variables issues de la théorie de la diffusion des innovations en relation avec l'organisation.

Tableau 48 : Questions sur les variables liées à l'organisation

VARIABLES	MODALITES	CODAGE SPSS
- Compétences et connaissances nécessaires	Likert à 5 échelles	Echelle
- Soutien du Top Management (Direction Générale et équivalents)	Likert à 5 échelles	Echelle
- Nécessité de collaborer avec les professionnels	Likert à 5 échelles	Echelle
- Partage des mêmes valeurs professionnelles	Likert à 5 échelles	Echelle
- Structure de votre entreprise	Likert à 5 échelles	Echelle
- Climat social	Likert à 5 échelles	Echelle
- Plan de formation	Likert à 5 échelles	Echelle
- Incitateurs offerts	Likert à 5 échelles	Echelle

Source : élaboré par l'auteur

* *Les variables liées à l'innovation*

Tableau 49 : Questions sur les variables liées à l'innovation

VARIABLES	MODALITES	CODAGE SPSS
- Avantages plus intéressants que la pratique actuelle	Likert à 5 échelles	Echelle
- Grande expertise requise	Likert à 5 échelles	Echelle
- Charges inutiles engendrées	Likert à 5 échelles	Echelle
- Adaptation aux besoins	Likert à 5 échelles	Echelle
- Preuve d'efficacité ailleurs	Likert à 5 échelles	Echelle
- Laps de temps très important	Likert à 5 échelles	Echelle
- Adaptation aux pratiques et spécificités comptables	Likert à 5 échelles	Echelle
- Risques à encourir	Likert à 5 échelles	Echelle
- Résolution des problèmes	Likert à 5 échelles	Echelle

Source : élaboré par l'auteur

Durant cette partie du questionnaire nous souhaitons collecter l'attitude du répondant vis-à-vis de neuf variables issues de la théorie de la diffusion des innovations en relation avec l'innovation.

* *Les variables liées à l'individu*

Tableau 50 : Questions sur les variables liées à l'individu

VARIABLES	MODALITES	CODAGE SPSS
- Culture de votre organisation	Likert à 5 échelles	Echelle
- Attitude d'amélioration continue du travail	Likert à 5 échelles	Echelle
- Motivation des membres de votre équipe comptable	Likert à 5 échelles	Echelle
- Suivi régulier des membres de votre équipe comptable	Likert à 5 échelles	Echelle
- Esprit innovant des membres de votre équipe comptable	Likert à 5 échelles	Echelle
- Prise de risques des membres de votre équipe comptable	Likert à 5 échelles	Echelle
- Relation des comptables avec leurs homologues	Likert à 5 échelles	Echelle
- Manque de volonté des parties prenantes	Likert à 5 échelles	Echelle
- Influence de vos managers	Likert à 5 échelles	Echelle

Source : élaboré par l'auteur

Durant cette partie du questionnaire nous souhaitons collecter l'attitude du répondant vis-à-vis de neuf variables issues de la théorie de la diffusion des innovations en relation avec l'individu.

L'échelle de mesure

Nous avons opté pour l'échelle de Likert à cinq positions parce qu'elle vise à collecter des données en relation avec l'attitude et l'opinion des répondants, ce qui est tout à fait approprié pour notre travail de recherche.

En effet, nous n'avons pas opté pour le choix forcé des réponses des répondants mais à l'inverse nous avons retenu l'échelle médiane parce que, bien que des expériences ont prouvé que lorsqu'on propose un « Ne Sait Pas » par exemple le taux de non-réponse augmente, les échelles sans choix forcé auraient une meilleure fiabilité (Churchill et Peter, 1984, pp. 360-375).

14. Pensez-vous que votre entreprise dispose des compétences et connaissances nécessaires pour appliquer les IFRS simplifiées ?

Tout à fait
d'accord

☐

D'accord

☐

Ni en
désaccord ni
d'accord

☐

Pas d'accord

☐

Pas du tout
d'accord

☐

Encadré 2 : Echelle de Likert à 5 positions

D'autres travaux ont motivé le choix d'une échelle à cinq positions et nous citons à titre illustratif le fameux mythe "seven plus or minus two" (Miller, 1956 ; Symonds, 1973) selon lequel le chiffre sept est à privilégier dans les échelles de mesure avec une variation de plus ou moins deux.

2.1.2. Processus d'administration

- *Choix du mode d'administration*

Parmi la panoplie des choix possibles quant au mode d'administration du questionnaire, nous avons privilégié le mode d'administration en ligne pour les raisons suivantes :

- Tout d'abord, nous avons écarté le mode d'administration en face à face, malgré les avantages qui présente en termes de maîtrise de la séquence de questions et de l'identité du répondant, et ce pour faire face à l'effet Pygmalion, qui consiste à l'influence des réponses des individus interrogés par l'enquêteur, que ça soit volontairement ou inconsciemment, dans un sens favorable à l'hypothèse de sa recherche. Mais aussi, parce qu'il ne permet pas une dispersion géographique assez vaste. Le mode d'administration en ligne permet de faire face à ces deux entraves qui peuvent biaiser l'étude ;
- Ensuite, parce que notre questionnaire est composé de 39 questions qui ne peuvent être administrés via téléphone. L'apanage de l'enquête par téléphone est la taille du questionnaire puisqu'en principe les répondants sont beaucoup plus averses quand il s'agit de parler par téléphone pour une durée assez large. Donc la mode en ligne permet de faire face à ce problème en permettant au répondant de raccourcir la durée de l'enquête ;
- Bien entendu, les questionnaires par voie postale incombent un engagement beaucoup plus important de la part des répondants poussant ainsi à un taux de non-réponse beaucoup plus élevé et un cout très important vis-à-vis de l'enquête en ligne qui, de sa part, permet de diminuer cet engagement de la part du répondant et d'augmenter le taux de réponse ainsi que de réduire les couts, notamment postaux ;
- Le questionnaire en ligne offre des outils qui permettent un dépouillement automatisé concourant ainsi à un temps de traitement très rapide avec un cout très bas en comparaison avec les autres modes d'administration. Il permet aussi présentation graphiquement soignée et interactive garantissant l'anonymat des répondants ;

Toutefois, il advient de prendre en compte quelques considérations lorsqu'il s'agit d'entreprendre une enquête en ligne, telles que :

- Le risque lié à l'erreur total qui peut se manifester par la non-observation, la couverture induisant à la représentativité et finalement la non-réponse ;
- Les problèmes d'ordre technique, tel que le temps de chargement de la page web, qui représente l'un des entraves les plus remarquables dans les enquêtes en ligne, un taux de 64,8 % le cite comme étant la principale entrave technique (Gavard-Perret, 2008, p.128) ;
- Une construction de la page d'accueil soignée, bien présentée et n'incluant pas des questions peut augmenter le taux de réponse de 15% (Nederhoff, 1988) ou le diminuer à défaut de ces éléments ;

En optant pour le choix du questionnaire en ligne deux modalités se présentent. Le questionnaire via mail qui consiste à envoyer en pièce jointe un document à remplir et à renvoyer par l'enquêté et le questionnaire sur le site web qui consiste à l'accès à une page directement logée sur un serveur permettant le stockage des données collectées.

Nous avons retenu la deuxième modalité de par sa souplesse de fonctionnement et la possibilité qu'elle offre en termes d'intégration d'éléments interactifs. Mais aussi, parce qu'il permet de directement remplir la base des données par les répondants eux-mêmes évitant ainsi le travail fastidieux et source de d'erreurs de saisie des données.

L'outil technique d'administration en ligne choisi est donc celui de Google forms, puisqu'il permet une présentation sobre et ergonomique rappelant l'objectif de l'enquête et énumérant les questions par thématique et permettant aussi la collecte des données téléchargeable sur fichier Excel utilisable par les logiciels d'analyse des données tels que SPSS. Il permet aussi pour le répondant de savoir à quel niveau de réponse il se situe en numérotant chaque page selon un format 'page / nombre de page totale'.

- *Choix de l'échantillon et détermination de sa taille*

Choix de l'échantillon

Le choix des éléments de l'échantillon a été fait à la lumière de deux éléments majeurs, en l'occurrence notre objet de recherche ainsi que de notre positionnement épistémologique.

En effet, nous envisageons l'étude de l'adoption des IFRS simplifiées par les *entreprises marocaines*. Or, la population mère de notre cible n'est pas tout de même définie pour prévoir le recours à des démarches de détermination probabiliste de l'échantillon.

En outre, nul processus de détermination de l'échantillon ne peut être séparé de sa posture épistémologique. Selon Thiétart et al. (2014, p.221) :

“ La manière de constituer un échantillon et le statut de cet échantillon dans la recherche ne sont pas indépendants du positionnement épistémologique adopté “

Donc, notre posture épistémologique aura son mot à dire quant à la détermination des éléments de notre échantillon. A cet effet, nous jugeons que notre posture hybride teintera notre choix à la fois en termes des critères de représentativité pour des besoins de généralisation, et des critères de contextualisation.

De ce fait, le recours aux choix des démarches non probabilistes par convenance est jugé pertinent pour notre cas dans la mesure où il nous permettra un gain de temps et de cout assez considérables mais aussi vu l'indisponibilité d'informations constituant la population mère ou encore une base de sondage préétablie.

Taille de l'échantillon

Pour fixer la taille de l'échantillon deux formules sont envisageables. La première n'exige aucun lien entre la population mère et l'échantillon. Elle se base principalement sur trois éléments à savoir : le niveau de confiance selon la loi normale centrée réduite, en fixant le niveau de confiance souhaité, la proportion estimée de la population ainsi que la marge d'erreur tolérée.

Quant à la deuxième formule, elle consiste à calculer la taille de l'échantillon en se basant sur des éléments de la population mère, dont les données ne sont pas définies aux préalables pour notre étude. Dans ce cas, nous avons collecté l'ensemble des échantillons ayant fait l'objet par les travaux de recherche à travers notre revue de littérature et pour lesquels nous avons calculé les éléments afférents à la population à savoir : l'intervalle de confiance qui détermine le niveau de précision souhaité, et qu'on l'a fixé à 1% de la somme des échantillons étudiés, soit 54 répondants un niveau assez satisfaisant pour notre cas, et l'écart type calculé aussi à partir de la même cible.

En effet, la première formule nous a permis de calculer un échantillon de quasiment 73 individus alors que la deuxième nous a permis d'obtenir un échantillon de l'ordre de 69 personnes, ce qui n'est pas tout à fait satisfaisant pour les besoins de nos analyses statistiques ultérieurs (tels que la régression logistique) et demande par conséquent de l'élargir davantage.

Tableau 51 : Tableau comparatif de la détermination de la taille de l'échantillon

Formule n°1 $N = (z)^2 * p (1 - p) / d^2$			Formule n°2 $N = ((z / a) * b)^2$		
N	Taille de l'échantillon	72,99	N	Taille de l'échantillon	68,84
z	Niveau de confiance selon la loi normale centrée réduite (pour un niveau de confiance de 95%, $z = 1.96$)	1,96	z	Niveau de confiance selon la loi normale centrée réduite (pour un niveau de confiance de 95%, $z = 1.96$)	1,96
p	Proportion estimée de la population qui présente la caractéristique (lorsque inconnue, on utilise $p = 0.5$)	0,95	a	Intervalle de confiance déterminant la précision d'une estimation à 1% du total de la population de la RLS ($a = 5479 * 1\%$)	54,79
d	Marge d'erreur tolérée (par exemple on veut connaître la proportion réelle à 5% près)	0,05	b	Ecart type (Calculé à partir de la population totale de 5479)	231,94

Source : élaboré par l'auteur

Après avoir déterminé notre échantillon via une démarche non probabiliste par convenance en concordance avec notre objet de recherche qui aborde les entreprises marocaines entrant dans le champs d'application des IFRS simplifiées et après avoir calculé à travers deux différentes formules la taille minimale de l'échantillon et qui se situe entre **69** et **73** répondants, des niveaux jugés non-satisfaisants pour nos besoins statistiques, et auxquels des précautions doivent être prises pour pouvoir assurer une certaine validité scientifique, l'étape à venir consiste à pré-tester notre enquête.

- Le prétest

La phase du prétest est une étape primordiale dans les enquêtes puisqu'il permet d'anticiper les éventuels obstacles que peuvent rencontrer les répondants en matière de formulation, d'ordonnancement, de mise en forme, de chronométrage ...etc. (Thiéart, 2014, p.266).

De ce fait, les mêmes conditions que l'échantillon définitive aurait dû disposer doivent être assurées aux testeurs. Un email a été envoyé à ces derniers en les sollicitant à la fois de répondre au questionnaire et d'y opérer une lecture critique tant sur son fond que sur sa forme en soulignant quelques points, tels que la mise en forme, l'affichage du texte et l'enchaînement des pages, la formulation des questions et le chronométrage du temps.

Tableau 52 : Les testeurs du questionnaire et leurs missions

Testeurs	Missions
1 enquêteur-expert du HCP	Vérification de l'articulation du questionnaire, des échelles de mesures et de son opérabilité sur le terrain.
1 Cadre 1 Universitaire	Vérification de la formulation, de la compréhension, de l'ordonnancement et de la pertinence des questions
2 doctorants	Vérification du chronométrage, de la compréhension, du chronométrage et de la mise en page.

Source : élaboré par l'auteur

Les cinq testeurs que nous avons sollicités ont mis un temps moyen de neuf minutes pour répondre et envoyer le questionnaire, un laps de temps que nous avons mentionné sur le questionnaire pour inciter davantage les enquêtés à répondre au questionnaire.

2.1.3. Analyse des données

Les données collectées à partir de notre échantillon via le questionnaire feront l'objet de plusieurs analyses statistiques qui sont en fonction des objectifs assimilés à cette étape de notre travail de recherche.

A titre de rappel, nous souhaitons **appréhender l'opinion des répondants** sur l'adoption des IFRS simplifiées, dans un premier temps, et **déterminer les facteurs qui expliquent** cette adoption, dans un deuxième temps.

Pour ce faire, le tableau n° 53 nous permet d'éclairer sur les techniques mobilisées pour atteindre les objectifs fixés à l'enquête par questionnaire.

Tableau 53 : Techniques d'analyse des données de l'enquête par questionnaire

Objectifs	Nature de la méthode	Techniques utilisées
<u>Appréhender l'opinion des répondants</u>	Pour synthétiser l'information	Tri à plat Tri croisé
<u>Déterminer les facteurs explicatifs</u>	Pour comprendre les relations entre les groupes de variables	ACP Régression logistique

Source : élaboré par l'auteur

Après un Tri à plat de l'ensemble des données collectés et un Tri croisé pour pouvoir disposer d'une première impression des relations entre les variables catégorielles, opérés dans une perspective de détermination de l'opinion des répondants quant à l'adoption des IFRS

simplifiées, nous allons pouvoir constituer une image, peu ou prou, claire sur le positionnement des entreprises marocaines sur leur inclinaison, ou pas, d'adopter les IFRS simplifiées.

Par la suite, et pour répondre au deuxième objectif de l'enquête par questionnaire, nous avons dans un premier lieu procéder à une analyse de la structure de nos variables à travers la technique de l'Analyse factorielle en Composante Principale (ACP) selon une approche confirmatoire, basée sur notre modèle théorique, dans le but de cerner à partir de nos variables une logique sous-jacente afin de substituer nos variables à un nombre restreint des éventuels facteurs établis par la technique.

Ceci, va nous permettre d'utiliser ces facteurs au lieu des variables dans la deuxième étape de cette analyse et qui consiste à établir la relation entre l'adoption des IFRS simplifiées et ces facteurs via un modèle de régression logistique, qui sera fait selon les mêmes conditions, et modalités de mise en place que le modèle économétrique établie à partir des données secondaires des déterminants macro-économiques, déjà explicité durant le présent titre.

Dans une logique de double abduction, nous allons valider les résultats de cette phase explicative, passée en deux temps à savoir l'explication des variables macro-économiques ainsi que les variables micro-économiques, à travers un approfondissement de notre analyse sur le phénomène d'adoption des IFRS simplifiées via une étude de cas et ce, dans le but majeur de contextualiser nos résultats à travers le contact direct avec le terrain et les interactions des différents acteurs ainsi que l'impact qu'ils pourraient exercer sur ces variables-là.

L'objectif majeur de la phase à suivre est de comprendre pourquoi l'adoption des IFRS simplifiées par l'entreprise marocaine peut être expliquée par telle ou telle variable (facteur) ?

3. LA PHASE DE COMPREHENSION

Quoiqu'elle était considérée avec scepticisme à ses débuts, en l'associant à un design pauvre et des procédures non systématiques (Yin, 1981 ; Scholz et Tictje, 2001), et en remettant en cause la véracité de ses résultats puisqu'elle n'aboutit pas à des généralisations à travers des lois universelles (Stake, 1994), aujourd'hui l'étude de cas a gagné de l'estime aux yeux de la communauté scientifique puisqu'elle permet, aux antipodes des méthodes conventionnelles, d'observer et d'analyser un phénomène comme un tout intact et intégré (Bullock, 1986) à travers une compréhension profonde des phénomènes, des processus les composant et des personnes y feront part (Gagnon, 2011, p.2).

Yin (1994, p.13) définit l'étude de cas de la manière suivante :

“ an empirical inquiry that investigates a contemporary phenomenon within its real-life context; especially when the boundaries between the phenomenon and context are not clearly evident “

Ainsi, la technique donc que nous avons mobilisé servira à comprendre en profondeur les raisons ayant poussé les entreprises marocaines à avoir une quelconque position quand il s'agit d'adopter les IFRS simplifiées. En effet, selon Eisenhardt (1989) et Mintzberg (1979) :

“Le chercheur qualitatif veut, en plus de vérifier s'il y a des relations entre les variables, savoir comment et pourquoi celles-ci existent “

Notre démarche est inspirée de plusieurs travaux fondateurs en la matière, tels que Yin, Miles et Huberman, ou encore Krippendorff mais beaucoup plus particulièrement des travaux de Gagnon (2011), qui a mieux explicité dans les moindres détails les étapes à suivre pour asseoir une bonne validité et une meilleure fiabilité des données tout en prenant en considération les avancées en la matière.

Nous allons à cet effet suivre deux principales étapes à savoir, la phase de la justification du recours à l'étude de cas comme méthode de recherche, ainsi que la phase préparatoire de l'étude de cas, qui englobe sa préparation, le recrutement du cas et la collecte des données.

3.1. La pertinence du recours à l'étude de cas

Pour justifier le choix de cette méthode comme technique de recherche, il faut s'assurer de sa pertinence eu égard l'objet de recherche. Ainsi, le chercheur doit considérer deux éléments majeurs.

Tout d'abord, il faut que ses croyances scientifiques soient en parfaite harmonie avec l'esprit de la méthode. Pour cela, le chercheur doit alors adhérer à l'école constructiviste selon son orientation générale, ce qui est tout à fait le cas pour nous durant cette phase que nous qualifions de compréhensive.

En effet, la thématique de l'adoption des IFRS simplifiées ne peut être faite hors de son contexte social, privilégiant par conséquent une stratégie de recherche idiographique et non nomothétique, parce qu'il s'agit d'un phénomène complexe impliquant plusieurs acteurs qui font partie d'un système social bien défini.

D'autant plus que notre posture épistémologique qui s'entache aussi de quelques considérations constructivistes conjuguées dans notre position ontologique, épistémologique et méthodologique, expliquée en section 1 du présent chapitre, soutiennent le recours à une telle méthode.

Ensuite, la pertinence est établie quand la problématique est d'ordre pratique, là où l'expérience des acteurs est importante et son contexte essentiel à connaître (Gagnon, 2011, p.11), ce qui caractérise bel et bien l'objectif cherché derrière cette phase de notre design vu que le phénomène d'adoption implique plusieurs acteurs dont leurs caractéristiques pourraient influencer fortement sur le sort dudit phénomène.

La pertinence est assurée aussi quand la problématique doit être appréhendée à la lumière des événements concomitants pour éclairer au mieux sur le phénomène en question. Il faut donc, pour comprendre le pourquoi des choses quant à la question d'adoption des IFRS simplifiées, voir de plus près durant un laps de temps plus ou moins important et critique le travail auquel fera face un comptable, responsable ou manager (ou tout autre personne impliquée dans le Reporting selon cette norme au sein d'une entreprise marocaine) les facteurs qui le poussent à fluidifier l'adoption de cette norme ou à la rejeter.

Et finalement, pour que la pertinence soit établie il faut que le cadre théorique ne soit pas assez développé pour répondre à la problématique en question. De ce fait, notre revue de littérature structurée a relevé que l'adoption des IFRS simplifiées n'a jamais été étudiée selon l'angle de la théorie de la diffusion des innovations et beaucoup plus particulièrement selon les facteurs d'adoption d'une innovation.

L'ensemble de ces éléments nous permet ainsi de conclure que le recours à l'étude de cas comme méthode de recherche est bel et bien pertinent pour aborder notre phase compréhensive de l'adoption des IFRS simplifiées par l'entreprise marocaine.

Une fois la pertinence établie, il convient dès lors d'envisager les actions nécessaires pour assurer la véracité des résultats, voulant dire que les connaissances produites se conforment à la réalité étudiée, en vérifiant par conséquent la fiabilité (interne et externe) et la validité (interne, externe et de construit) et ce, en mettant en exergue l'enchaînement logique de l'étude du cas en question.

L'objectif majeur étant de faire face aux éventuels biais qui pourraient menacer la véracité des résultats. Et l'on distingue entre trois archétypes de biais à savoir l'illusion holistique⁴⁶, le biais d'élite⁴⁷ et la sur-assimilation⁴⁸, en plus des caractéristiques personnelles du chercheur (Hill et al., 1988 ; Landry et Farr, 1980), ses variables psychologiques (Landry et Farr, 1980) ainsi que son vécu et ses attentes (Beutler et Hamblin, 1986).

3.2. La préparation de l'étude de cas

Bien évidemment, avant d'entamer la démarche de l'étude d'un cas, il faut bien la préparer. Et pour ce faire, il convient tout d'abord de disposer d'une question de recherche bien claire et assez développée qui reflète à bien les a priori du chercheur (Lucas, 1974).

En effet, la revue de littérature que nous avons effectuée couplée avec notre démarche exploratoire des facteurs d'adoption des IFRS simplifiées suivie par la phase d'explication des différentes variables qui entrent en jeu, nous a permis d'avoir l'esprit clair quant à la question de recherche visée par cette étape. Il s'agit de répondre à la question formulée comme suit :

Pourquoi l'adoption des IFRS simplifiées par l'entreprise marocaine peut être principalement expliquée par la modalité de changement du CGNC et les apports de ladite norme ?

Selon Gagnon (2011, p.39) il est absolument nécessaire d'énoncer les construits sous-tendus par la question de recherche dans un but de maximisation de la fiabilité externe. Notons que cette dernière est parmi les exigences les plus difficiles à respecter dans l'étude de cas, puisqu'il s'agit de démontrer qu'un autre chercheur indépendant arriverait sensiblement aux mêmes conclusions s'il étudiait le même cas.

⁴⁶ L'illusion holistique s'explique par le fait d'accorder à un événement, ou plusieurs, plus de convergence et de cohérence qu'ils en ont en réalité ;

⁴⁷ Le biais d'élite consiste à surestimer les données provenant d'informateurs qui énoncent clairement leur point de vue et de sous-estimer celles des autres, qui s'expriment mal ou moins claires à titre d'exemple ;

⁴⁸ La sur-assimilation se produit quand le chercheur devient prisonnier des perceptions et des informations transmises par les répondants et perd par conséquent sa capacité critique.

Tableau 54 : Les actions à envisager pour assurer la véracité des résultats pour la phase préparatoire

Dimension	Actions à faire
La préparation	Fiabilité externe
	Définir les concepts, construits et unités d'analyse.
	Établir la position du chercheur
	Validité interne
	Contrôler les effets de la présence de l'observateur.
	Validité externe
	Contrôler l'effet de la particularité des sites d'étude

Source : élaboré par l'auteur, inspiré par les travaux de Gagnon (2011)

Il advient donc que des mesures préventives doivent nécessairement être entreprises pour mieux répondre à cette exigence fondamentale à la méthode mobilisée et qui visent à accroître le niveau de fiabilité externe à des seuils satisfaisants. Sinon, selon Gagnon (2011, p.39) :

“ La réplication d'une étude est quasi impossible si les concepts, construits ou unités d'analyse sont idiosyncrasiques, mal délimités ou, pis encore, inconnus. [...] et lorsque les hypothèses et les construits ne sont pas clairs, les résultats peuvent être incompréhensibles. ”

Notre question, donc, énonce clairement les construits théoriques que nous avons précédemment expliqués, à savoir : les facteurs d'adoption ⁴⁹ liés à l'organisation en question, aux individus qui la composent et à l'innovation elle-même, qui ne sont pas propre à l'entreprise sous-étude. Ce qui participe à augmenter la validité externe de notre étude.

Et pour des besoins de fiabilité externe aussi, le chercheur doit être clair quant à sa position vis-à-vis de l'intervention qu'il envisage d'entreprendre et ce, parce que la position qu'il tient joue un rôle très important dans la manière avec laquelle il observe cette réalité. Bien entendu, un consultant n'aura pas nécessairement la même perception qu'un simple participant.

Ainsi, notre position est celle d'un observateur-participant dont la principale mission est d'accompagner l'équipe dans la conversion de ses états financiers aux IFRS simplifiées. En effet, nous étions sollicités par la Direction générale de la société pour accompagner l'équipe comptable en vue de produire des états financiers selon les standards internationaux et ce, pour les communiquer à des investisseurs étrangers potentiels.

Ayant pris connaissance de notre projet de recherche, la Direction générale de l'entreprise étudiée a exprimé sa volonté à collaborer avec nous dans notre travail de recherche, en ouvrant ses portes à nos éventuels questionnements et requêtes nécessaires à l'aboutissement de notre

⁴⁹ Pour de plus amples détails, voir tableau n° 34.

travail mais en contrepartie d'apporter notre savoir en la matière au profit de l'équipe leur permettant ainsi de produire des états financiers selon les standards internationaux.

Nous qualifions notre position de "participante " puisque nous n'avons pas procédé, nous-même, aux travaux de conversion des états de synthèse, mais nous avons seulement orienté l'équipe comptable dans le déroulement des travaux de conversion sans pour autant hisser la relation au niveau d'une mission de consulting. Il s'agit d'une intervention, sans contrepartie financière, qui garde à la fois notre posture observatrice, pour préserver notre sens critique ainsi que notre objectivité, et permet à l'entreprise, par le biais de notre participation, de produire des états financiers internationaux.

3.3. Le recrutement du cas

Le choix a porté sur l'étude d'un cas unique, qui est d'ailleurs la méthode conseillée pour la vérification d'une théorie, et qui est d'ailleurs l'un de nos objectifs intermédiaires tendant à comprendre le phénomène en question. La critique qui pourrait être adressée à notre choix est la généralisation des résultats obtenus. Or, le design de notre recherche permet de pallier à la limite de cette phase puisque nous avons passé tout d'abord par une étape d'explication sur un échantillon significatif.

Avant que nous soyons sollicités par l'entreprise pour accompagner son équipe à convertir ses états de synthèses à des états financiers selon les standards internationaux, nous avons fixé des critères clairs pour le recrutement des éventuels cas, à savoir : 1) être éligible à l'application des IFRS simplifiées, 2) Ayant la volonté (ou encore le besoin) de convertir ses états de synthèses aux standards internationaux et finalement 3) Avoir une activité assez développée engendrant des écritures comptables diverses, ce qui enrichira la profondeur de notre observation.

Pour des besoins de convenance, nous avons visé tout d'abord les entreprises de la région Fès-Meknès qui répondent à ces critères. Plus encore, nous avons visé que les entreprises structurées ayant une entité comptable en interne qui gère ses opérations comptables au jour le jour. Par conséquent, le nombre de cas est devenu de plus en plus restreint, puisque ce genre d'entreprises n'est pas tout à fait l'apanage de l'écosystème de la région.

La familiarisation avec le milieu professionnel des comptables de la région Fès-Meknès, issue de notre propre expérience professionnelle, nous a permis de détecter quelques cas susceptibles de respecter nos critères prédéfinis et d'adhérer à notre travail de recherche, parmi eux l'entreprise sous étude.

En effet, c'est un groupe qui opère dans le secteur de l'agro-industrie disposant de plusieurs entreprises dont il détient le contrôle exclusif. C'est une organisation familiale dont le Directeur Général est l'ainé de la famille et que ses deux autres frères font partie du Top Management, à savoir le Directeur Général Adjoint et le Directeur Logistique.

La spécialisation dans l'industrie agro-alimentaire du groupe n'est pas anodine, mais elle est le fruit d'un investissement acharné de leur père qui a forgé son nom au sein de ce marché pour que ses fils prennent la relève et développent davantage l'activité. Et c'est ce qui a été constaté au fil des années avec une certaine expansion vers d'autres domaines tels que la production des boissons à base de fruit ou de lait, une activité qui constitue actuellement 85% du chiffre d'affaire du groupe.

En fait, les produits de cette entreprise ont traversé les frontières pour grignoter des parts de marchés disparates aux quatre coins du globe selon une stratégie d'internationalisation bien tracée. C'est d'ailleurs l'une des entreprises marocaines les plus présentes à l'international dans le secteur de l'agro-alimentaire.

Ceci, a permis à l'entreprise de viser les investisseurs étrangers pour faire face à son besoin de financement et éponger son endettement qui, pour une jeune entreprise industrielle, est tout à fait normal mais dont une solution doit être envisagée pour équilibrer sa situation financière, enrichir son patrimoine et de ne pas toujours supporter des charges financières importantes.

Durant le mois de Mai 2014, l'entreprise a cédé une part de 10% de son capital à une société de financement étrangère et c'est ce qui a motivé sa volonté à convertir ses états de synthèses aux standards internationaux, tels que les IFRS simplifiées, pour mieux répondre aux besoins de leur unique investisseur (jusqu'à présent).

Tableau 55 : Les actions à envisager pour assurer la véracité des résultats pour la phase de recrutement

	Dimension	Actions à faire
Le recrutement	Fiabilité externe	Donner les caractéristiques du site d'étude
	Validité interne	Contrôler les effets de la présence de l'observateur.
	Validité externe	Contrôler l'effet de la particularité des sites d'étude
		Éviter le choix d'un site sursaturé d'études
	Validité de construit	Sélectionner des cas pertinents aux objectifs de la recherche.

Source : élaboré par l'auteur, inspiré par les travaux de Gagnon (2011)

C'est une entreprise qui répond à tous les critères que nous avons définis au préalable disposant d'une activité industrielle et commerciale assez développée, ce qui la rend beaucoup plus riche en termes de profondeur d'analyse, et ayant un département de comptabilité composé de neuf individus en relation directe avec le métier du chiffre et finalement elle répond aux critères d'application des IFRS simplifiées dans la mesure où elle ne dispose pas de responsabilité publique et publie à usage général ses états financiers, ne serait-ce que pour son nouvel actionnaire.

En effet, l'ensemble de ces points favorisent le choix de cette entreprise puisqu'elle n'a jamais fait l'objet d'un travail de recherche auparavant, ni une entreprise d'un cas pareil dans un contexte d'un pays émergent. Et puis encore, c'est un cas purement reproductible dans le temps puisque le risque de dépôt de bilan de ladite société est très minime, et puisqu'elle envisage l'application des IFRS simplifiées d'une manière permanente, ce qui augmente davantage la validité interne, externe et de construit de notre étude.

3.4. La collecte des données

Une fois le cas recruté, nous avons procédé à l'étape de la collecte des données qui est la plus cruciale dans cette phase de compréhension et à laquelle le chercheur doit être vigilant sur un certain nombre de biais possibles.

Tableau 56 : Les actions à envisager pour assurer la véracité des résultats par étape

	Dimension	Actions à faire
La collecte	Fiabilité externe	Décrire le processus de sélection des informateurs
	Fiabilité interne	Confirmer les données recueillies
		Protéger les données brutes.
		Utiliser des descripteurs concrets.
	Validité interne	Élaborer une chaîne de sens et une charte de signification des données
		Faire une sélection représentative des échantillons
	Validité de construit	Choisir ou élaborer des indices de mesure appropriés.

Source : élaboré par l'auteur, inspiré par les travaux de Gagnon (2011)

Avant tout, pour assurer un certain niveau de fiabilité interne, il advient de recourir à des descripteurs aussi concret et précis que possible. Pour ce faire, les observations ont été notées immédiatement après chaque intervention et les propos des individus ont été rapportés à chaud mot par mot juste après l'interaction, vu que l'utilisation d'un support matériel pour le faire est jugée inappropriée pour le contexte de l'entreprise sous-étude et ce, parce que les membres de

l'équipe se sentiront beaucoup plus en gêne, d'une part, et que les engagements de confidentialité de ces participants ne me l'ont pas permis, d'autre part.

En outre, nous avons essayé d'être le plus objectif possible en tachant à n'émettre aucune inférence aux comportements observés et propos recueillies. Cependant, et pour faire face aux biais potentiels, nous avons fait recours à un doctorant en science de gestion en lui fournissant les données collectées et en lui demandant de faire une analyse de ces données.

Les points de divergence ont été discutés séance tenante et ce pour essayer d'atteindre une certaine objectivité.

Tableau 57 : Jeu d'intervention d'autres chercheurs dans l'étude de cas

Doctorant n°1	Analyser les mêmes données collectées
Doctorant n° 2	Discuter la collecte, le traitement ainsi que l'interprétation des résultats
Chef comptable	Confirmer les observations faites par le chercheur
Directeur financier	Confirmer les observations faites par le chercheur
Directeur de thèse	Valider la collecte, le traitement ainsi que l'interprétation des résultats

Source : élaboré par l'auteur

Selon Gagnon (2011, p.24) :

“ Il faut recourir à plusieurs chercheurs pour réaliser l'étude de cas [...] et c'est la manière la plus efficace pour assurer la fiabilité interne ”

C'est ainsi que les observations que j'ai faites ont été confirmées avec le chef comptable ainsi que le directeur financier de la société sous étude en vue d'assurer la conformité des données recueillies auprès d'informateurs à la réalité observée.

Et finalement, la collecte, le traitement ainsi que l'interprétation des résultats ont été discutées avec mon directeur de thèse ainsi que deux autres collègues doctorants dans le dessein de vérifier que d'autres chercheurs interprètent les données d'une façon similaire.

Selon Gagnon (2011, p.32)

“ Il ne s'agit pas de sélectionner un échantillon statistiquement représentatif. Il ne faut pas viser la proportionnalité, mais plutôt la diversité quant à la représentativité de la population des participants, activités, événements et sites du phénomène. ”

C'est dans ce sens que les informateurs, détaillés dans le tableau n° 58, ont été choisis selon un critère bien défini au préalable. Il s'agit de toute personne impliquée dans le Reporting financier selon les IFRS simplifiées tels que les comptables, de toutes leurs spécialités (comptable fournisseur, clients, immobilisations ...etc.), leur chef, le trésorier, le directeur financier ...etc. et ce pour des besoins de validité interne.

Tableau 58 : Profil des informateurs du cas étudié.

<i>Informateurs</i>	<i>Niveau académique</i>	<i>Formation</i>	<i>Expérience</i>
<i>Comptable Caisse</i>	Niveau Bac	Comptabilité	7 ans
<i>Comptable Banque</i>	Technicien	Comptabilité	12 ans
<i>Comptable Charges</i>	Licencier	Economie	10 ans
<i>Comptable Charges GMS</i>	Licencier	Economie	3 ans
<i>Comptable Chiffre d'Affaires</i>	Licencier	Science de Vie et de Terre	8 ans
<i>Chef comptable</i>	Licencier + Certificat	Comptabilité, contrôle et audit	10 ans
<i>Cadre financier</i>	Master	Audit et contrôle de Gestion	5 ans
<i>DAF</i>	Master	Comptabilité, contrôle et audit	15 ans
<i>Directeur général adjoint</i>	Master	-	8 ans
<i>Directeur général</i>	Master	-	10 ans
<i>Auditeur interne</i>	Master	Audit et contrôle de gestion	6 ans
<i>Commissaire aux comptes</i>	Expert-comptable	Expertise comptable	13 ans
<i>Auditeur légal Junior</i>	Master	Gestion financière et comptable	2 ans

Source : élaboré par l'auteur

Après chaque rencontre, des comptes rendus ont été élaborés pour des besoins de suivi et de validité interne. En effet, ces derniers ont joué le rôle d'une charte de signification des données et de chaîne de sens dans la mesure où ils ont pu faire face aux éventuels changements qui auront pu influencer la collecte des données.

A titre d'exemple, si de tels comptes rendus n'ont pas été élaborés, le départ du chef comptable durant le mois de septembre 2018 aurait provoqué un effet sur l'observation, ce qui n'a donc pas empêché la comparaison des données.

Les données sont collectées principalement par l'observation de la vie quotidienne de ces personnes, sauf pour le commissaire aux comptes avec lequel nous n'avons pu tenir qu'une seule entrevue à la fin de sa mission, ainsi que l'interaction que nous avons eue avec eux.

Cependant, il faut prêter attention à l'exercice de l'observation en tâchant à saisir non seulement les dires des informateurs, mais le sens et les émotions derrière ce qui incombe au chercheur des qualités humaines assez développées pour collecter ce genre de données.

A cet effet, la technique de reformulation, et nous soulignons ici le terme reformulation et non pas l'expression des idées à la place des informateurs. Il s'agit d'une technique qui met l'informateur beaucoup plus à l'aise tout en gardant l'esprit critique du chercheur en l'immunisant contre tout jugement potentiellement émis de sa part.

En outre, cette collecte a été faite en faisant recours à un canevas prédéfini inspiré de la littérature, de la grille d'analyse mobilisée dans la phase exploratoire ainsi que du questionnaire mobilisé dans la deuxième étape de la phase explicative et ce, pour assurer une collecte structurée et ordonnée des données concourant ainsi à leur bonne préservation.

La durée de notre intervention s'est étalée sur neuf mois entre Octobre 2018 et Janvier 2019 à des intervalles de temps irréguliers répartis entre deux fois par semaine à une fois par mois et ce, en fonction de nos engagements professionnels et des besoins de l'entreprise sous-étude.

Ceci a coïncidé avec une période très importante dans l'année, celle des arrêtés de comptes, qui nécessite un engagement très important de la part de l'équipe comptable et un investissement personnel en termes de temps et d'effort, ce qui nous a permis de voir en profondeur des réactions et des comportements très significatifs et porteurs de valeur quant à la profondeur d'analyse de notre problématique.

CONCLUSION DU TROISIEME CHAPITRE

L'ensemble de ces étapes nous ont permis d'appréhender le phénomène d'adoption des IFRS simplifiées selon plusieurs perspectives et de le cerner de plusieurs angles, ce qui constitue la force de notre design de recherche.

Nous avons démontré au travers de ce chapitre que sur le plan :

- Epistémologique : notre posture se veut hybride combinant entre interprétativisme et réalisme critique transcendantal ontologiquement, épistémiquement et méthodologiquement ;
- Inférentiel, nous combinons induction et déduction dans laquelle l'abduction joue le rôle de la colonne vertébrale ;
- Sociologique, nous nous situons à cheval entre le Holisme et Individualisme méthodologique ; et finalement
- Des approches de la comptabilité, dont la tradition moniste qui inspire les IFRS simplifiées sera privilégiée quoique le contexte de l'étude est de tradition purement dualiste.

En termes de méthodes de recherche, les jalons suivants ont été présentés :

- Nous avons commencé par une étude exploratoire qualitative au travers des entretiens semi-directifs dans le but de détecter des variables nouvelles ayant le potentiel d'explication du phénomène d'adoptabilité des IFRS simplifiées ;
- Pour ensuite passer à l'étape explicative qui a passé par deux temps : explication des variables du système externe et ensuite celles inhérentes aux entreprises marocaines ; et finalement
- Nous avons approfondis les résultats obtenus de la phase explicative à travers l'observation d'un cas unique lors de ses travaux de conversion de ses comptes sociaux aux IFRS simplifiées.

L'ensemble de ces étapes ont généré des résultats qui seront présentés et discutés au chapitre qui suit.

CHAPITRE IV : RESULTATS DE LA RECHERCHE

INTRODUCTION DU QUATRIEME DU CHAPITRE

Le présent chapitre se réserve à la présentation des résultats de recherche du design que nous avons déployé tout au long de cette thèse, ainsi qu'à la discussion de ces résultats à la lumière des travaux autour de l'adoptabilité des IFRS simplifiées et celle relatifs à la théorie de la diffusion des innovations.

Dans un premier lieu nous allons commencer par présenter les résultats de la première phase (exploratoire) qui consiste en des entrevues semi-directives ayant pour principal objectif d'établir des conjectures essentiellement par rapport aux déterminants d'adoption des IFRS simplifiées au sein du contexte marocain en vue de les comparer avec ceux de la littérature et d'en faire le lien avec les facteurs issus de la théorie de l'adoption des innovations.

Dans un deuxième lieu nous allons essayer de de présenter les résultats de la deuxième phase (explicative) qui se compose de deux principaux jalons :

- Un premier qui se réserve à l'étude des variables du système externe. Autrement dit, il s'agit d'étudier les conditions d'adoptabilité des IFRS simplifiées sur le plan macro-économique. Un bon contexte macro-économique voudrait dire que le système externe est favorable ce qui suggère une adoption modérée positivement par ces variables ; et
- Un deuxième jalon qui a pour principale finalité d'étudier l'adoptabilité des IFRS simplifiées à travers d'autres variables à factoriser selon la méthode ACP en trois principaux facteurs à savoir : l'individu, l'organisation et l'innovation.

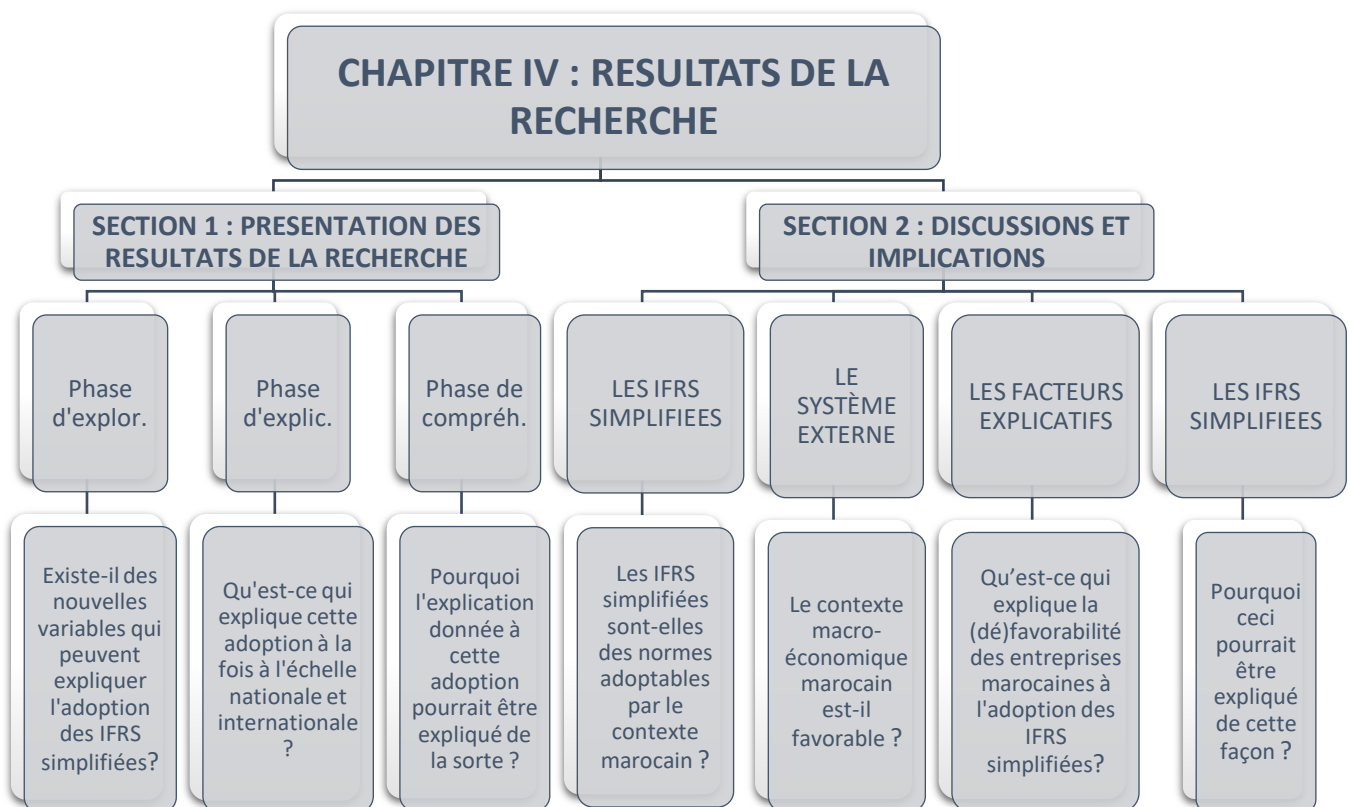
Finalement, nous allons essayer au travers d'une troisième étape (compréhensive) de fournir des éléments de compréhension de cette adoptabilité par les entreprises marocaines en mobilisant la méthode de l'étude de cas par le cas d'une entreprise marocaine dans sa phase de préparation de ses états de synthèse selon les IFRS simplifiées.

L'ensemble de ces étapes seront suivies par une discussion des résultats à la lumière des travaux autour de l'adoptabilité des IFRS simplifiées et celle relatifs à la théorie de la diffusion des innovations.

Objectifs du chapitre 4 :

- ¶ Démontrer qu'il existe de nouvelles variables potentiellement explicatives de l'adoption des IFRS simplifiées ;
- ¶ Fournir un modèle explicatif de l'adoption des IFRS simplifiées à l'échelle des juridictions en prenant en considération les variables du système externe ;
- ¶ Confirmer ou réfuter les familles des variables de la théorie de la diffusion des innovations ;
- ¶ Expliquer l'adoption des IFRS simplifiées en prenant en considération les variables de la théorie de la diffusion des innovations liées à l'Organisation, l'Individu et l'Innovation ainsi que les variables nouvellement détectées ;
- ¶ Comprendre le phénomène d'adoption des IFRS simplifiées par l'entreprise marocaine.

Figure 26 : Articulation du Chapitre 4



Source : Elaboré par l'auteur

SECTION 1 : PRESENTATION DES RESULTATS DE LA RECHERCHE

Cette section est dédiée à la présentation des résultats de notre recherche qui s'énoncent ainsi :

Dans un premier temps, nous avons procédé à une étude exploratoire qui nous a permis de détecter deux nouvelles variables, jusque-là non encore traitées par littérature spécialiste en la matière à savoir : a) la modalité d'adoption des IFRS simplifiées qui peut être soit par adoption d'un référentiel tel qu'il est, adaptation d'un référentiel aux spécificités marocaines ou encore convergence vers un référentiel international. Et b) Le secteur d'activité de l'entreprise.

Dans une deuxième étape, à vocation explicative, nous avons fourni un modèle économétrique ayant pour principal objectif d'expliquer l'adoption des IFRS simplifiées sur le plan des juridictions à l'échelle internationale en prenant en considération les variables de la diffusion des innovations liées au système externe. Nous avons pu prouver que seulement deux variables peuvent expliquer ledit en l'occurrence : a) La culture du pays, qui est favorable à l'adoption des IFRS simplifiées quand elle est anglo-saxonne et vice-versa. Et b) le facteur politique, qui est favorable à l'adoption des IFRS simplifiées quand il est défavorable et vice-versa. Les résultats de ce modèle peuvent ainsi être appliqués à chaque juridiction voulant adopter les IFRS simplifiées à travers le calcul de la probabilité d'adoption, supposée être notre variable modératrice. Par la suite, nous avons essayé de factoriser un ensemble de variables sous leur famille correspondante issues de la théorie de diffusion des innovations liés à l'Organisation, l'Individu et l'Innovation pour n'en garder que celle qui sont factorisables et ce dans le but d'expliquer l'adoption des IFRS simplifiées par un échantillon de 102 entreprises marocaines par lesdits facteurs en plus des variables nouvellement détectées par notre étude exploratoire. Au final, nous avons conclu que deux principales variables doivent être prises en considération à savoir : Les facilitateurs des IFRS simplifiées ainsi que la modalité d'adoption des IFRS simplifiées

Finalement, nous avons essayé de comprendre pourquoi l'adoption des IFRS simplifiées par l'entreprise marocaine s'explique principalement par ces deux variables et ce en entrant en contact avec une entreprise marocaine selon une approche participante ayant pour principal objectif d'analyser en profondeur les résultats de notre étude explicative. Nous avons pu conclure, par le biais d'une analyse thématique, que : a) le contenu technique n'est pas bien adapté aux spécificités comptables de l'entreprise en question et que b) les principaux acteurs ne disposent pas d'une stratégie bien claire, sur le plan managérial, et ne sont pas techniquement bien outillés pour mieux appliquer ledit référentiel, sur le plan opérationnel.

1. LA PHASE D'EXPLORATION

Durant cette première phase d'exploration, nous avons tenu neuf entretiens avec neuf profils de différentes entreprises marocaines, des spécialistes dans le domaine de la comptabilité, qui sont en relation directe avec le Reporting financier de leurs entreprises, et ayant des profils diversifiés, répartis entre Commissaire aux comptes, Directeur Financier, Chef de division ...etc. et riches en termes d'expérience (onze ans d'expérience en moyenne), en termes de diplômes obtenus (entre Bac+2 et Expertise comptable), et en termes de connaissances liées aux standards internationaux, dont la majorité ont des connaissances intermédiaires à expertes.

Tableau 59 : Profil des interviewés

POSTE OCCUPE	EXPERIENCE	NIVEAU DE FORMATION	CONNAISS. STAND. INTERN.	DUREE D'ENTRETIEN
HAUTE MAITRISE	10 ans	BAC + 2	AUCUNE	45 min
AUDITEUR SENIOR	3 ans	BAC + 6	EXPERT	1h et 22 min
DIRECTEUR FIN.	15 ans	Expert-comptable	APPROFONDIE	45 min
CHEF DE DIVISION	13 ans	BAC + 6	INTERMEDIAIRE	47 min
CADRE	7 ans	BAC + 5	INTERMEDIAIRE	1h et 05 min
CHEF COMPTABLE	12 ans	BAC + 5	INTERMEDIAIRE	56 min
ASSOCIE GERANT	15 ans	Expert-comptable	APPROFONDIE	57 min
CADRE SUPERIEUR	9 ans	BAC + 5	APPROFONDIE	1h et 10 min
CADRE	7 ans	BAC + 3	BASIQUES	1h et 01 min

Source : élaboré par l'auteur

La durée des entretiens que nous avons tenus oscille entre 44 minutes à 1 heure 22 minutes, soit une moyenne de presque une heure par entretien totalisant ainsi 528 minutes, soit 8 heures et 48 minutes en global.

Pour analyser le corpus, nous avons mobilisé la technique d'analyse de contenu de Morin Chartier (Leray, 2008). Ainsi, nous avons évalué chaque unité d'analyse de sens, comme mentionné en section précédente, en répondant à la question *“Est-ce que ce qui est dit à propos de tel sujet est favorable, défavorable ou neutre au sujet de l'adoption des IFRS simplifiées au Maroc ?”* et la réponse à cette question prend trois occurrences possibles à savoir : Favorable, ayant le signe (+), défavorable prenant le signe (-) et neutre en prenant le chiffre (0).

L'analyse de contenu relève huit sujets selon lesquels nous avons abordé le sujet de l'adoption des IFRS simplifiées au Maroc, à savoir les *conséquences* d'adoption, le *processus* d'adoption, l'*intérêt* derrière l'adoption, les *moyens* à mettre en œuvre, les *efforts* à déployer, les *coûts* à investir, les *conditions* à fournir ainsi que les *obstacles* possibles.

Les données compilées produisent des statistiques présentées sous forme de totaux, de moyennes et de pourcentages, basées sur des formules mathématiques permettant par conséquent des interprétations objectives et une compréhension du phénomène étudiée beaucoup plus profonde que les autres techniques.

1.1. Analyse indicielle

L'analyse indicielle de notre contenu sera scindée entre :

- L'analyse des **fréquences** ou encore "visibilité" qui quantifie l'apparition de chaque sujet dans le corpus global. Elle se calcule selon la formule suivante :

Équation 1 : Calcul de la visibilité des unités d'analyse dans le corpus

$$Fréq.(code) = \frac{\sum[UI(code)]}{\sum[UI(du\ corpus)]} \times 100$$

$$\text{e.g. } Fréq.(CONSEQUENCES) = \frac{31}{164} \times 100 = \mathbf{19\%}$$

- L'analyse des **poids-tendance** permet de mesurer le poids que représente un sujet, ou tout autre type de code, comparativement à la tendance globale observée dans un corpus. Cet indice se calcule selon la manière suivante :

Équation 2 : Calcul des poids-tendance des unités d'analyse dans le corpus

$$P.T.(code) = \frac{\sum[UI(code\ +)] - \sum[UI(code\ -)]}{\sum[UI(+)] + \sum[UI(-)]} \times 100$$

$$\text{Par exemple l'indice } P.T.(CONSEQUENCES) = \frac{19 - 7}{98 + 26} \times 100 = \mathbf{+9,68}$$

Le cumul des poids-tendance permet de calculer la **tendance-impact** de l'ensemble des codes sur le corpus étudié. La force de ces deux indices c'est qu'ils permettent de mesurer l'orientation générale abstraction faite des éléments neutres, qui pourrait biaiser l'étude si la neutralité est significative.

- Suivie par l'analyse de **partialité** qui mesure le degré de neutralité du corpus de notre étude. Autrement dit, l'indice de partialité mesure le niveau d'orientation favorable et défavorable et se calcul selon la formule suivante :

Équation 3 : Calcul de la partialité des unités d'analyse dans le corpus

$$Part. = \frac{\sum[UI(+)] + \sum[UI(-)]}{\sum[UI (du corpus)]} \times 100$$

$$\text{dans notre cas } Part. = \frac{98 + 26}{164} \times 100 = \mathbf{75,61\%}$$

- Et finalement nous calculons l'indice d'**orientation** qui donne l'orientation globale de l'objet de recherche à travers les documents analysées dans le corpus mais aussi permet aussi de calculer l'indice de favorabilité. Il se calcule en appliquant la formule ci-après :

Équation 4 : Calcul de l'orientation des unités d'analyse dans le corpus

$$Orient. = \frac{\sum[UI(+)] - \sum[UI(-)]}{\sum[UI (du corpus)]} \times 100$$

$$\text{dans notre cas } Orient. = \frac{98 - 26}{164} \times 100 = \mathbf{+43,9}$$

Ainsi, nous constatons que notre cible, composée de profils pointues et spécialistes en la matière, manifestent un indice de partialité très élevé, en l'occurrence **75,61%**. En effet, dans une analyse de contenu de presse, par exemple, l'indice de partialité doit être minime et ce, parce que les supports médiatiques doivent exprimer une position de neutralité vis-à-vis des informations communiquées et non émettre des jugements personnels qui peuvent influencer l'auditoire ou le lectorat.

Dans notre cas, cet indice doit manifester un sens inverse, c'est-à-dire le corpus doit refléter dans sa globalité une certaine implication de la part des personnes interviewées vu que ça touche leur cœur de métier et influence les soubassements de leur quotidien professionnel.

S'ils n'avaient pas manifesté cette implication, l'étude aurait été biaisée et ce, parce que les personnes interviewées n'auraient pas traité le sujet avec intérêt et délicatesse. D'ailleurs, seulement **24,39%** des propos de notre corpus sont considérés comme étant neutre ce qui reflète à mieux le degré d'implication des interviewés.

Tableau 60 : Croisement du Statut, Niveau de formation et des connaissances sur les standards internationaux

STATUT	NIV. FORM.	POSTE	CON. STD. INTERN.	EXPER.	0	-	+	TOTAL	FREQU.	POIDS-TEND.	PARTIAL.
CAC	BAC + 6	AUTRE	EXPERT	4 à 6	9	3	14	26	16%	8,87	65,38
CONSLT.	EXP. COMP.	AUTRE	APPROF.	13 à 15	1	3	13	17	10%	8,06	94,12
	BAC + 5	CADRE >	APPROF.	7 A 9	5	3	17	25	15%	11,29	80,00
	EXP. COMP.	DIRECTEUR	APPROF.	13 à 15	5	3	14	22	13%	8,87	77,27
SAO	BAC + 2	AGENT	AUCUNE	10 & 12	1	3	5	9	5%	1,61	88,89
	BAC + 5	CHEF SERV.	INTERM.	10 à 12	1	3	14	18	11%	8,87	94,44
		CADRE	INTERM.	7 à 9	4	4	7	15	9%	2,42	73,33
	BAC + 6	CHEF DIV.	INTERM.	13 à 15	13	1	3	17	10%	1,61	23,53
	BAC + 3	CADRE	BASIQ.	7 à 9	1	3	11	15	9%	6,45	93,33
TOTAL					40	26	98	164	100%	58,06	75,61

Source : élaboré par l'auteur

Nous remarquons aussi que l'orientation générale du corpus analysé est en faveur de l'adoption des IFRS simplifiées avec un indice d'orientation de **+43,9** et un indice de tendance-impact de **+ 58,06**, ce qui reflète à mieux que les unités d'information neutre n'ont pas un poids prépondérant dans le corpus étudié.

Tableau 61 : Tableau indiciel « Sujets »

SUJETS	0	-	+	TOTAL	FREQUENC	POIDS-TENDANCE	PARTIALIT
				L	E		E
CSQUES	5	7	19	31	19%	9,68	84%
PROCESS	11	2	15	28	17%	10,48	61%
MOYENS	6	1	15	22	13%	11,29	73%
INTERET		1	20	21	13%	15,32	100%
CONDIT.	3	2	15	20	12%	10,48	85%
EFFORTS	7		7	14	9%	5,65	50%
COUTS	2	5	7	14	9%	1,61	86%
FREINS & ENTRAVES	1	7		8	5%	-5,65	88%
AVIS	3			3	2%	0,00	0%
OBSTL.	2	1		3	2%	-0,81	33%
TOTAL GENERAL	40	26	98	164	100%	58,06	75,61%

Source: élaboré par l'auteur

Le sujet le plus fréquemment abordé c'est celui des *Conséquences* de l'adoption avec une fréquence de **19%** sur le total des sujets traités, présentant une partialité de **84%** et un poids-tendance de **+9,68**, suivi par le *Processus* d'adoption qui a été traité à raison de **17 %** sur le total du corpus avec un indice de partialité, moins important, fixé à **61%** et un poids-tendance de l'ordre de **+10,48**.

Par ailleurs, nous constatons que les sujets *Moyens* et *Intérêt* occupent tous les deux la troisième position après les *Conséquences* et le *Processus* d'adoption, avec **13%** en termes de fréquence, mais auxquels la favorabilité joue un rôle très important avec un poids-tendance respectivement de **+11,29** et **+15,32**. Nous remarquons en outre que la neutralité est de **100%** pour le sujet *Intérêt*, ce qui signifie qu'aucune partie du corpus n'a exprimé de la neutralité à son égard, alors qu'elle est juste de **73%** pour le sujet *Moyens*.

Et finalement, nous constatons aussi que le sujet *Conditions* vient en quatrième position avec une fréquence de **12%**, une partialité de **85%** et un poids-tendance de **+10,48**. Ce qui le rend l'un des sujets les plus importants dans notre analyse.

De là, nous pouvons dire donc que nos interviewés sont en faveur de l'adoption des IFRS simplifiées tant que les conséquences seront positives, que le processus sera encourageant, que les moyens seront favorables, que les conditions seront remplies et tant il y aurait un intérêt derrière cette décision.

Tableau 62 : Tableau indiciel « Statut »

STATUT	0	-	+	TOTAL	FREQUENCE	POIDS- TENDANCE	PARTIALITE
CAC	9	3	14	26	16%	8,87	65%
CONSULANT	1	3	13	17	10%	8,06	94%
ENTREPRISE	30	20	71	121	74%	41,13	75%
TOTAL GENERAL	40	26	98	164	100%	58,06	75,61%

Source: élaboré par l'auteur

Sur le plan *Statut*, le Commissaire aux comptes est le plus impartial, avec un indice de **65%**, et en même temps parmi les plus défavorables quant à l'adoption des IFRS simplifiées, avec seulement **+8,78**, en comparaison avec les consultants qui sont les moins impartiaux, avec un indice de **94%**, mais qui expriment quasiment la même position que le Commissaire aux Comptes en termes de favorabilité de l'adoption de ladite norme, avec un poids-tendance de **+8,06**.

Cependant, les individus qui travaillent au sein des sociétés interviewées expriment un indice de partialité de **75%** les mettant ainsi en milieu de position en comparaison avec le Commissaire aux Comptes et les Consultants. Mais à qui la favorabilité est la plus importante avec un poids-tendance total de **+41,13**, ce qui exprime bel et bien leur inclinaison à adopter les IFRS simplifiées.

1.2. Détection des variables d'adoption

Par ailleurs, pour détecter les variables qui peuvent entrer en jeu lorsqu'il s'agit d'adopter ladite norme, nous nous sommes inspirés de la technique de Morin Chartier pour développer un outil d'analyse propre à la nature de notre étude (Benhayoun et Marghich-b, 2018).

En effet, comme mentionné en section 2 du chapitre III, la réponse à la question *“Est-ce que l'évaluation émise un propos de tel sujet peut être expliquée par une variable contenue dans l'unité d'analyse ?”* sera considérée comme étant notre pierre angulaire pour dénicher les variables d'adoption des IFRS simplifiées à partir de notre corpus. Pour chaque unité d'information analysée, il suffit de savoir s'il existe un élément qui explique l'évaluation que l'on a donné au préalable.

Tableau 63 : Analyse des variables d'adoption relevées du corpus

	DETERMINANTS	0	-	+	TOTAL	FREQUENCE	POIDS-TENDANCE	PARTIALITE
SYST. EXTER.	Ouverture à l'international			17	17	20%	16,19	100%
	Système légal	2	1	4	7	5%	2,86	71%
ORGANISATION	Le plan de formation	4	1	10	15	12%	8,57	73%
	Taille	3	3	7	13	8%	3,81	77%
	Offre d'incitateurs de la part de l'organisation	5		7	12	8%	6,67	58%
	Compétences et connaissances nécessaires	1		3	4	4%	2,86	75%
	Nécessité de collaborer avec les professionnels		2		2	0%	-1,90	100%
	Soutien du Top Management (Direction Générale et équivalents)			2	2	2%	1,90	100%
	Forme légale			1	1	1%	0,95	100%
INDIVIDU	Manque de volonté de vos parties prenantes	2	1	4	7	5%	2,86	71%
	Motivation des membres de votre équipe comptable		1	4	5	5%	2,86	100%
	Culture de votre organisation	1		1	2	1%	0,95	50%
INNOVATION	Avantages beaucoup plus intéressants que la pratique actuelle	1	3	8	12	10%	4,76	92%
	Adaptation aux pratiques et spécificités comptables		1	4	5	5%	2,86	100%
	Laps de temps très important	1	2		3	0%	-1,90	67%
	Charges inutiles engendrées		2		2	0%	-1,90	100%
	Preuve d'efficacité ailleurs	1	1		2	0%	-0,95	50%
	Grande expertise requise	1		1	2	1%	0,95	50%
	Adaptation aux besoins			1	1	1%	0,95	100%
	Risques à encourir		1		1	0%	-0,95	100%
AUTRE	Modalité du changement	1	2	9	12	11%	6,67	92%
	Secteur d'activité		1		1	0%	-0,95	100%
TOTAL		23	22	83	128	100%	58,10	82%

Source : élaboré par l'auteur

Et en nous basant sur cet aspect-là les résultats obtenus nous ont permis de découvrir, comme illustré par le tableau n°63, des variables non traitées par la littérature de l'adoption des IFRS simplifiées, comme relevé lors de notre revue de littérature.

A premier abord, nous constatons que sur les **164** unités d'information analysées **128** relèvent des variables potentielles d'adoption des IFRS simplifiées. Ce qui explique bel et bien la profondeur de notre analyse avec un taux de détection ⁵⁰ de **78%**.

Sur ce total, nous remarquons que l'ouverture de l'entreprise à l'international, est le déterminant le plus fréquemment abordé dans le corpus, avec une fréquence de **13%**, et vis-à-vis duquel personne n'a exprimé une position de neutralité, avec un indice de partialité de **100%**. L'ensemble du corpus émet des avis en sa faveur avec un indice de poids-impact de **+16,19**. Ce qui reflète bel et bien l'importance de cette variable dans l'adoption des IFRS simplifiées au Maroc.

Le deuxième déterminant quant à lui concerne la formation, dans tous ses aspects, des parties concernées par le changement. Il a été traité à raison de **12%** sur le total des variables et pour lequel le corpus n'est pas neutre, avec un indice de partialité de **73%** et un indice de poids-tendance de **+8,57**. Ce qui reflète son poids chez les interviewés dans l'adoption de la même norme.

Malgré un indice de poids-tendance de seulement **+3,81**, la taille de l'entreprise vient en troisième position en termes de fréquence avec un taux de **10%** sur le total des unités d'analyse avec variable et un taux de partialité de **77%**.

Par ailleurs, la modalité du changement est le quatrième déterminant détecté lors de notre analyse, en parallèle avec l'offre d'incitateurs de la part de l'organisation ainsi que les avantages procurés par la norme en comparaison avec la pratique actuelle.

En effet, il s'agit bien d'une variable qui n'existe ni dans la littérature propre au phénomène de l'adoption des IFRS simplifiées ni dans celle qui aborde les facteurs de la diffusion des innovations. Elle recèle une importance inégalée puisqu'elle a été abordée dans le cours des discussions pour **9%**, et à laquelle **8%** seulement du corpus a manifesté une certaine neutralité. Remarquons qu'il s'agit bien d'une variable classée en troisième position en termes de poids-tendance après l'ouverture à l'international et la formation avec **+6,67**, ce qui prouve son

⁵⁰ Le taux de détection signifie la part des unités d'analyse dans lesquelles une variable a été détectée dans le total des unités d'analyse. Il se calcule selon la formule suivante : $Tx\ Dét. =$

$$\frac{\sum[UI\ (avec\ variable)]}{\sum[UI\ (du\ corpus)]}$$

importance chez les interviewés au même pied d'égalité que l'offre des incitateurs de la part de l'organisation.

Outre cette variable qui n'existait pas dans la littérature, notre analyse a permis de détecter une autre variable qui, elle aussi, n'a jamais fait l'objet de travaux de recherche auparavant. Mais envers laquelle, le corpus n'a pas exprimé une position en sa faveur avec une fréquence qui avoisine le **1%**, un poids tendance de **-0,95** et une impartialité de **100%**. Il s'agit du secteur d'activité.

Toutefois, il faut signaler que l'objectif derrière cette étape n'est pas d'expliquer quelle variable est la plus favorable ou défavorable à l'adoption des IFRS simplifiées, mais bien à l'inverse il s'agit uniquement de détecter quel déterminant pourrait jouer un rôle, quel qu'il soit, dans l'explication de l'adoption des IFRS simplifiées, ce qui fera l'objet de la prochaine sous-section en essayant de fournir un modèle explicatif de la relation entre ces variables détectées, et bien d'autres issues de la littérature, avec le phénomène d'adoption des IFRS simplifiées.

2. LA PHASE D'EXPLICATION

Durant cette phase, nous allons dans un premier lieu forger un modèle explicatif de l'adoption des IFRS simplifiées au monde et ce, à travers un modèle de la régression logistique en faisant appel aux déterminants de l'adoption des innovations liées au système externe. Les résultats de ce modèle serviront de base pour calculer la probabilité d'adoption des IFRS simplifiées au sein d'une juridiction donnée, considérée comme étant notre variable modératrice.

Ensuite, nous allons procéder, à travers les données de notre enquête par questionnaire en ligne, à l'explication des variables relatives à l'organisation, l'individu et l'innovation dans le but de déterminer les facteurs qui pourraient expliquer le phénomène d'adoption des IFRS simplifiées. Les variables du modèle, comme détaillées et justifiées en Section 2 du Chapitre III, seront présentées simplement à titre de rappel dans cette section (voir tableau n° 64).

2.1. Modèle économétrique des variables du système externe

Durant cette phase, nous allons dans un premier lieu forger un modèle explicatif de l'adoption des IFRS simplifiées au monde et ce, à travers un modèle de la régression logistique en faisant appel aux déterminants de l'adoption des innovations liées au système externe. Les résultats de ce modèle serviront de base pour calculer la probabilité d'adoption des IFRS simplifiées au sein d'une juridiction donnée, considérée comme étant notre variable modératrice.

Tableau 64 : Hypothèses du modèle – variables externes

	VARIABLES LATENTES	TYPE	VARIABLES MANIFESTES
	L'adoption des IFRS simplifiées	<i>Dichotomique</i>	1 : Le pays adopte les IFRS simplifiées 0 : Le pays n'adopte pas les IFRS simplifiées
<i>H1</i>	La croissance économique	<i>Continue</i>	<u>Le taux de croissance économique</u>
<i>H2</i>	L'existence d'un marché de capitaux	<i>Dichotomique</i>	1 : Le pays dispose d'un marché de capitaux 0 : Le pays ne dispose pas d'un marché de capitaux
<i>H3</i>	Le niveau d'éducation	<i>Continue</i>	<u>Le taux d'illettrisme</u>
<i>H4</i>	L'ouverture à l'international	<i>Continue</i>	<u>Le % de la moyenne des entrées et sorties des IDE du PIB</u>
<i>H5</i>	Le facteur politique	<i>Continue</i>	<u>La stabilité politique</u> selon le <i>World Governance Indicators</i>
<i>H6</i>	La culture du pays	<i>Dichotomique</i>	1 : Le pays est d'une culture anglo-saxonne 0 : Le pays est d'une autre culture
<i>H7</i>	Le système légal	<i>Dichotomique</i>	1 : Le pays a ou s'inspire du Common Law 0 : Le pays n'a pas ou ne s'inspire pas du Common Law

Source : élaboré par l'auteur

Ensuite, nous allons procéder, à travers les données de notre enquête par questionnaire en ligne, à l'explication des variables relatives à l'organisation, l'individu et l'innovation dans le but de déterminer les facteurs qui pourraient expliquer le phénomène d'adoption des IFRS simplifiées. Les variables du modèle, comme détaillées et justifiées en Section 2 du Chapitre III, seront présentées simplement à titre de rappel dans cette section (voir tableau n° 64).

La lecture préliminaire des données recueillies permet de relever que l'indice de poids-tendance se situe à **+0,13** (voir tableau n°65) alors que le pourcentage d'adoption des IFRS simplifiées est de **57%**. Ceci nous permet de conclure que notre échantillon enregistre un score élevé en matière d'adoption de ce référentiel avec des perspectives prometteuses.

Tableau 65 : Tendance des régions à adopter les IFRS simplifiées.

Régions	Le pays adopte	Le pays ne l'adopte pas	Total	Poids-Tendance ⁵¹
L'Amérique du Sud	11	1	12	+0,83
L'Amérique du Nord	22	3	25	+0,76
L'Afrique	18	4	22	+0,64
L'Asie de l'Ouest	10	5	15	+0,33
L'Asie du Sud	5	3	8	+0,25
L'Asie Centrale	1	1	2	0,00
L'Asie du Sud-Est	5	5	10	0,00
L'Europe de l'Est	7	8	15	-0,07
Océanie	1	2	3	-0,33
L'Asie de l'Est	2	6	8	-0,50
L'Europe du Nord	1	7	8	-0,75
L'Europe de l'Ouest	1	7	8	-0,75
L'Europe Centrale	1	8	9	-0,78
L'Europe du Sud	-	4	4	-1,00
Union Européenne	-	1	1	-1,00
TOTAL GENERAL	85	65	150	+0,13

Source : Elaboré par l'auteur

Nous constatons aussi que les régions qui adoptent le plus les IFRS simplifiées c'est tout d'abord le Nord et le Sud d'Amérique, ensuite l'Afrique et finalement le Sud et l'Asie de l'Ouest et ce sont ces régions mêmes, parmi les régions les moins développées, qui enregistrent les tendances d'adoption les plus importantes, aux antipodes de l'Europe qui engorge les tendances de non adoption les plus marquantes.

Tableau 66 : Adoption des IFRS simplifiées dans le monde

Type d'adoption	Nb. PAYS	Part en %
Le pays adopte les IFRS simplifiées		
Requièrent ou Permettent	85	57%
Le pays ne les adopte pas		
Non appliqué et non pris en considération	54	36%
Pris en considération	11	7%
Total général	150	100%

Source : Elaboré par l'auteur

⁵¹ L'indice de poids-tendance (IPT) se calcule selon la formule ci-après. Quand l'indice est positif donc cette unité d'analyse a tendance à adopter l'IFRS pour PME et quand c'est négatif cette unité a tendance à avoir la position inverse.
$$IPT = \frac{\text{Pays qui adoptent l'IFRS PME de l'unité d'analyse} - \text{Pays qui n'adoptent pas l'IFRS PME de la même unité}}{\text{Pays qui adoptent l'IFRS PME de l'unité d'analyse} + \text{Pays qui n'adoptent pas l'IFRS PME de la même unité}}$$

Nous constatons aussi que **76%** de la population étudiée ne sont pas de culture anglo-saxonne et que **62%** n'ont pas un système légal dit, du Common Law. Par ailleurs, **88%** des pays disposent d'un marché de capitaux.

Tableau 67 : Statistiques descriptives des variables continues

OBSER.	CULT.	%	SYST. LEGAL	%	EXIST. D'UN MARCHÉ DE CAPIT.	%
0	114	76%	93	62%	18	12%
1	36	24%	57	38%	132	88%
TOTAL	150	100%	150	100%	150	100%

Source : Elaboré par l'auteur

Alors que des pays enregistrent des taux de croissance culminant à **26%**, tel que l'Irlande, d'autres enregistrent un taux parmi les plus faible avec **-28%**, tel que le Yémen. Le taux de croissance moyen de sa part se situe autour de **3%** avec un niveau de dispersion de **5%**, jugé assez élevé par rapport à l'indicateur taux de croissance.

Quant au niveau d'éducation, nous constatons que le taux d'alphabétisation moyen est de **88%** ce qui prouve que les pays étudiés ont une population alphabète beaucoup plus importante que celle analphabète. Mais la dispersion reste plus ou moins élevée avec un taux de **16%** entre une fourchette de **19%** à **100%**.

Tableau 68 : Statistiques descriptives des variables dichotomiques

	DVP_ECO	NIV_ED	OUV_IN	FACT_PO
MOYENNE	0,03	0,88	1,03	0,07
MEDIANE	0,03	0,95	0,02	0,17
MAXIMUM	0,26	1,00	62,39	1,53
MINIMUM	-0,28	0,19	-0,17	-2,91
ECART-TYPE	0,05	0,16	5,74	0,92

Source : Elaboré par l'auteur

Alors que pour l'ouverture à l'international, nous pouvons dire que notre population est assez ouverte à l'international puisqu'en moyenne la moyenne des entrées et sorties de leurs IDEs dépasse par **3%** leur PIB moyen.

Cependant, cette variable est celle qui enregistre le plus de dispersion avec un écart type de **5,74**. Et finalement, la stabilité politique moyenne, mesurée sur une échelle entre -2,5 et +2,5, est de **0,07** ce qui prouve que les pays étudiés sont moyennement stables sur le plan politique avec une dispersion de **0,92**, jugé raisonnable selon notre point de vue.

Avant de commencer l'analyse de la régression logistique il s'est avéré nécessaire tout d'abord d'effectuer un test de corrélation afin de vérifier la multicollinéarité des variables de telle sorte que les variables ayant une forte corrélation entre elles, ne peuvent toutes être incluses dans le

modèle. En d'autres termes, n'en garder qu'une seule puisque la technique exige d'inclure des variables appartenant à différents groupes, puisque l'existence de corrélations entre variables pourrait rendre instable l'estimation des coefficients de régression (Gueguen, 2001, p.374).

Ce test a permis de conclure, selon les données du tableau n°69, que la quasi-totalité des corrélations entre les variables ne sont pas significatives avec un niveau de signification largement supérieur au niveau souhaité, sauf pour les sept couples suivants :

- Le taux de croissance et existence d'un marché de capitaux ;
- Le taux d'illettrisme et l'existence d'un marché de capitaux ;
- La stabilité politique et taux d'illettrisme ;
- La culture du pays et existence d'un marché de capitaux
- La stabilité politique et culture du pays ;
- Le système légale et l'existence d'un marché de capitaux ; et finalement
- L'ouverture à l'international et le système légal.

Cependant, aucune de ces variables ne corrèle fortement avec une autre, ce qui manifeste leur indépendance et se conjugue ainsi par la préservation de l'ensemble des variables explicatives dans notre modèle, ce qui nous a permis, selon Malhotra (2004, p.460), d'éviter :

- Que la variance de l'estimation des paramètres tend à être très forte ;
- Que l'intervalle de confiance autour des paramètres s'élargit considérablement ;
- Que les tests en "t" tendent à devenir peu significatifs, mais que malgré cela, le coefficient de détermination peut être très élevé ;
- Que l'estimation des paramètres est très sensible à la constitution de l'échantillon ;
- Qu'il devient difficile d'évaluer la proportion dans laquelle les variables explicatives mesurent la variation de la variable à expliquer.

Ensuite nous avons procédé à l'appréciation de la qualité du modèle en vérifiant sa force d'association. Pour ce faire, nous nous sommes basés sur un ensemble de tests et statistiques fournis par SPSS, tels que le R-deux de Cox & Snell (basé sur la log-vraisemblance du modèle comparée avec celle d'un modèle constant ; il prend toujours des valeurs inférieures à 1, même pour un modèle « parfait ») ou de Nagelkerke (c'est une version ajustée du R-deux de Cox & Snell, qui prend des valeurs dans l'intervalle [0 ;1].), mais aussi d'autres tests, comme celui de Hosmer-Lemeshow (plus robuste, en raison du fait qu'il est basé sur le regroupement des observations en déciles et la comparaison de la probabilité observée avec la probabilité théorique à l'intérieur de chaque décile).

Tableau 69 : Matrice des corrélations bi-variées entre les variables externes

	TAUX DE CROISSANCE ECONOMIQUE	EXISTENCE D'UN MARCHÉ DE CAPITAUX	TAUX D'ILLETTRISME	PART DES ENTREES ET SORTIES IDE DANS LE PIB	L'INDICATEUR WGI DE LA STABILITE POLITIQUE	CULTURE DU PAYS	SYSTEME LEGAL
TAUX DE CROISSANCE ECONOMIQUE	Corrélation de Pearson	1	-	-	-	-	-
	Niveau de corrélation		-	-	-	-	-
	Sig. (bilatérale)		-	-	-	-	-
	N	150	-	-	-	-	-
EXISTENCE D'UN MARCHÉ DE CAPITAUX	Corrélation de Pearson	,193*	1	-	-	-	-
	Niveau de corrélation	Faible		-	-	-	-
	Sig. (bilatérale)	,018		-	-	-	-
	N	150	150	-	-	-	-
TAUX D'ILLETTRISME	Corrélation de Pearson	,020	,221**	1	-	-	-
	Niveau de corrélation	Faible	Moyenne		-	-	-
	Sig. (bilatérale)	,809	,007		-	-	-
	N	150	150	150	-	-	-
PART DES ENTREES ET SORTIES IDE DANS LE PIB	Corrélation de Pearson	,050	,059	-,063	1	-	-
	Niveau de corrélation	Faible	Faible	Faible		-	-
	Sig. (bilatérale)	,547	,476	,443		-	-
	N	150	150	150	150	-	-
L'INDICATEUR WGI DE LA STABILITE POLITIQUE	Corrélation de Pearson	,087	-,069	0,484	-,101	1	-
	Niveau de corrélation	Faible	Faible	Moyenne	Faible		-
	Sig. (bilatérale)	,291	,399	,000	,219		-
	N	150	150	150	150	150	-
LA CULTURE DU PAYS	Corrélation de Pearson	-,030	-,177*	,043	-,092	,338**	1
	Niveau de corrélation	Faible	Faible	Faible	Faible	Moyenne	-
	Sig. (bilatérale)	,718	,030	,603	,262	,000	-
	N	150	150	150	150	150	150
LE SYSTEME LEGAL	Corrélation de Pearson	,076	,205*	,006	,200*	,000	-,022
	Niveau de corrélation	Faible	Moyenne	Faible	Faible	Faible	Faible
	Sig. (bilatérale)	,357	,012	,941	,014	,995	,791
	N	150	150	150	150	150	150

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

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

Source: Résultats du test de la multicollinéarité des variables externes sur SPSS obtenus par l'auteur

Tableau 70 : Récapitulatif des modèles

Etape	-2log-vraisemblance	R-deux de Cox & Snell	R-deux de Nagelkerke
1	184,987 ^a	,126	,170
a. L'estimation a été interrompue au numéro d'itération 5 parce que les estimations de paramètres ont changé de moins de ,001.			

Source: Résultats de la régression logistique sur SPSS obtenues par l'auteur

Pour notre cas, le R-deux de Nagelkerke se situe à **0,170**, ce qui est satisfaisant pour notre étude compte tenu de son caractère nouveau. Ainsi le modèle permet d'expliquer **17%** de la variance de la variable dépendante.

Tableau 71 : Tableau de Classement ^{a,b}

Observations			Prévisions		Pourcentage correct
			<i>L'adoption des IFRS simplifiées</i>		
			Ne pas adopter	Adopter	
Etape 0	<i>L'adoption des IFRS simplifiées</i>	Ne pas adopter	0	65	,0
		Adopter	0	85	100,0
	Pourcentage Global				56,7
Etape 1	<i>L'adoption des IFRS simplifiées</i>	Ne pas adopter	39	26	60,0
		Adopter	24	61	71,8
	Pourcentage Global				66,7

a. La constante est incluse dans le modèle.

b. La valeur de césure est ,500

Source : Résultats de la régression logistique sur SPSS obtenues par l'auteur

Cet indicateur est associé à celui fourni dans le "Tableau de classement", qui permet de mesurer le degré de prédiction du modèle et qui, dans notre cas, a passé de **56,7%** dans le modèle initial à **66,7%** dans le modèle retenu par la régression logistique, soit une amélioration de **10 points** dans sa capacité prédictive. Autrement dit, le modèle est vrai dans **66,7%** des cas.

Tableau 72 : Test de Hosmer-Lemeshow

Etape	Khi-Chi-deux	ddl.	Sig.
1	13,218	8	,105

Source : Résultats de la régression logistique sur SPSS obtenues par l'auteur

Ensuite, la lecture du tableau "test de Hosmer-Lemeshow"⁵² permet de conclure qu'il n'existe pas une différence significative entre les valeurs prédites et observées et donc ces dernières sont cohérentes puisque leur niveau de signification est situé à **0,105**, qui est tout à fait supérieur à **0,05**, et que le Khi-Chi-deux est de **13,218**.

⁵² Il faut noter que le test de Hosmer et Lemeshow n'est pas significatif que dans la présence d'un nombre très important d'observations. Cependant, il peut être utilisé à titre indicatif pour soutenir la force d'association du modèle.

Tableau 73 : Tableau de contingence pour le test de Hosmer-Lemeshow

	<i>L'adoption des IFRS simplifiées = Ne pas adopter</i>		<i>L'adoption des IFRS simplifiées = Adopter</i>		<i>Total</i>	
	<i>Observations</i>	<i>Attendu</i>	<i>Observations</i>	<i>Attendu</i>		
<i>Etape 1</i>	1	11	10,395	4	4,605	15
	2	11	9,436	4	5,564	15
	3	10	8,763	5	6,237	15
	4	5	8,042	10	6,958	15
	5	6	7,214	9	7,786	15
	6	3	6,241	12	8,759	15
	7	7	5,373	8	9,627	15
	8	8	4,195	7	10,805	15
	9	2	3,313	13	11,687	15
	10	2	2,028	13	12,972	15

Source : Résultats de la régression logistique sur SPSS obtenues par l'auteur

Encore une fois, notre modèle dispose d'une capacité de prédiction assez forte, ce qui sera confirmé par le 'tableau de contingence pour le test de Hosmer-Lemeshow' qui affiche, dans sa dernière case, une différence très minime entre les Observations, avec **13**, et ce qui est Attendu, avec **12,972**, soit un écart de **0,028**. Autrement dit, le nombre observé des pays qui adoptent les IFRS simplifiées est de **13** et que notre modèle a prédit **12,972**, presque le même nombre, des pays qui vont adopter les IFRS simplifiées.

Tableau 74 : Tests de spécification du modèle

		Khi-Chi-deux	ddl	Sig.
Etape 1	Etape	20,283	7	,005
	Bloc	20,283	7	,005
	Modèle	20,283	7	,005

Source : Résultats de la régression logistique sur SPSS obtenus par l'auteur

Dans le 'tableau de spécification du modèle', nous constatons que le niveau de signification est inférieur à **0,05** ce qui prouve que notre modèle est un modèle significatif et qu'il a une forte capacité de prédiction. Donc les variables explicatives auront un rôle important dans la prédiction du phénomène étudié.

Et puis, nous passons à l'étape de la signification des prédicteurs et interprétation de cote. Ainsi, les variables qui permettent de mieux prédire l'adoption (ou pas) des IFRS simplifiées sont premièrement celles qui sont les plus significatives, autrement dit qui ont un niveau de signification inférieur ou égal à 0,05 et deuxièmement qui ont la statistique Wald la plus importante.

Cette dernière, qui cherche à connaître l'apport de chaque prédicteur à l'amélioration du modèle, autrement dit, si chaque coefficient 'A' contribue significativement à l'amélioration du modèle, donc si sa valeur est différente de 0, indique que toutes les variables ont un Wald

différent de 0 ce qui prouve que chaque variable améliore le modèle mais à des degrés différents.

Vient finalement l'interprétation du rapport de cote ou l'Odds Ratio [Exp(b)] qui mesure la probabilité qu'un événement arrive divisée par celle qu'il n'arrive pas, le résultat étant supérieur à 1 veut dire que l'adoption des IFRS simplifiées est plus fréquente pour les pays qui ont une note élevée dans la variable explicative.

Par exemple, avoir 1% de croissance économique de plus augmente 18 fois les chances à adopter les IFRS simplifiées. Et un Odds Ratio inférieur à 1 veut dire que l'adoption des IFRS simplifiées est plus fréquente pour les pays qui ont une note faible dans la variable explicative, et nous citons à titre d'exemple, le niveau d'éducation qui à 1 point de plus, le pays aura moins de chance à adopter les IFRS simplifiées.

Tableau 75 : Variables dans l'équation (selon la méthode Entrée en Bloc)

		A	E.S.	Wald	ddl	Sig.	Exp(B)	IC pour Exp(B) 95%	
								Inférieur	Supérieur
Etape 1 ^a	Dvp_Eco	2,931	3,969	,545	1	,460	18,754	,008	44861,600
	Marché_K(1)	,177	,640	,077	1	,782	1,194	,341	4,181
	Niv_educ	-	1,406	,844	1	,358	,275	,017	4,322
	Ouv_int	,084	,075	1,258	1	,262	1,088	,939	1,260
	Fact_polit	-,483	,249	3,754	1	,053	,617	,378	1,006
	Culture(1)	-	,481	10,147	1	,001	,216	,084	,555
	Syst_lég(1)	,410	,378	1,177	1	,278	1,506	,719	3,157
	Constante	2,251	1,328	2,871	1	,090	9,495		

a. Variable(s) entrées à l'étape 1 : Dvp_Eco, Marché_K, Niv_educ, Ouv_int, Fact_polit, Culture, Syst_lég.

Source : Résultats de la régression logistique sur SPSS obtenus par l'auteur

Ainsi, nous pouvons dire que les variables les plus favorables à l'adoption des IFRS simplifiées sont la culture et le facteur politique parce qu'elles sont significatives et qui ont un Wald respectivement de **10,147** et **3,754** et un Odds Ratio de **0,617** et **0,216**.

Tableau 76 : Validation des hypothèses du système externe ainsi que leur relation avec la variable dépendante

	Variable	Statut de l'hypothèse	Relation
H1	La croissance économique	Rejetée	-
H2	L'existence d'un marché de capitaux	Rejetée	-
H3	Le niveau d'éducation	Rejetée	-
H4	L'ouverture à l'international	Rejetée	-
H5	Le facteur politique	Validée	Négative
H6	La culture du pays	Validée	Négative
H7	Le système légal	Rejetée	-

Source: Elaboré par l'auteur

Quant aux autres variables, elles ne permettent pas d'expliquer l'adoption des IFRS simplifiées puisqu'elles ne sont pas significatives, avec un niveau de signification supérieur à **0,05** et donc ici la statistique Wald n'est pas pertinente pour l'interpréter, non plus l'Odds Ratio. Toutefois, pour calculer la probabilité d'adoption des IFRS simplifiées il faut changer de méthode de régression vers la méthode Ascendante : Rapport de vraisemblance, au lieu de l'Entrée, pour n'inclure que les variables significatives dans le modèle. Ainsi l'équation devient :

$$Y^* = 1,507 - 0,601Fact_{polit_i} - 1,522Culture_i$$

(0,000) (0,006) (0,001)

où (.) la probabilité critique du test de significativité individuelle

Tableau 77 : Tableau des variables de l'équation selon la méthode Ascendante : Rapport de vraisemblance

		A	E.S.	Wald	ddl	Sig.	Exp(B)	Adoption des IFRS simplifiées au Maroc
Etape 2 ^b	Fact_polit	-,601	,217	7,677	1	,006	,548	-,29
	Culture(1)	-1,522	,467	10,617	1	,001	,218	0
	Constante	1,507	,421	12,837	1	,000	4,512	1

a. Variable(s) entrées à l'étape 1 : Culture

b. Variable(s) entrées à l'étape 2 : Fact_polit.

Source : Résultats de la régression logistique sur SPSS obtenus par l'auteur

Le tableau n° 77 s'explique de la sorte : les pays ayant un facteur politique défavorable sont les plus susceptibles à adopter les IFRS simplifiées et que plus un pays s'éloigne de la culture anglo-saxonne plus il a de chances à adopter la même norme. Et nous allons appliquer les données du Maroc, issues des mêmes sources de données que notre étude, pour calculer ladite probabilité, avec un facteur politique de **-0,29** et le fait de ne pas avoir une culture anglo-saxonne, donc une occurrence de **0** pour le facteur culturel. Le résultat donc est le suivant :

$$Y^* = \ln\left(\frac{P_i}{1-P_i}\right) = 1,507 - 0,601 \times -0,29 - 1,522 \times 0 = \mathbf{1,681}$$

et

$$P = \frac{\exp(Y^*)}{1 + \exp(Y^*)} = \frac{\exp(1,681)}{1 + \exp(1,681)} = \mathbf{84,3\%}$$

Donc le Maroc dispose **84,3%** de chances à adopter les IFRS simplifiées qui est une probabilité très élevée en comparaison avec d'autres pays. Autrement dit, les facteurs d'adoption du

système externe, qui expliquent l'adoption des IFRS simplifiées à travers le monde, sont très favorables pour permettre l'adoption de ce référentiel au Maroc.

Il advient donc de passer aux résultats de l'étape suivante qui consiste à évaluer les facteurs d'adoption liés à l'organisation, aux individus ainsi qu'à l'innovation à travers notre enquête par questionnaire auprès d'un échantillon des entreprises marocaines.

2.2. Enquête par questionnaire

Durant cette étape nous allons dans un premier temps commencer par présenter une image préliminaire du profil de notre échantillon ainsi que la position qu'il prend vis-à-vis de l'adoption des IFRS simplifiées. Puis, nous nous inscrivons dans une approche de réduction des données pour tester si les variables de chaque famille des facteurs d'adoption des innovations correspondent bien à celles énoncées dans la littérature pour finir avec une analyse explicative des facteurs d'adoption des IFRS simplifiées au Maroc par les entreprises marocaines.

2.2.1. Statistiques descriptives

- Tri à plat

Profil de l'échantillon

Notre échantillon (voir annexe n°18) est composé d'un ensemble d'entreprises dont la forme légale la plus dominante est la S.A.R.L. suivie par les sociétés de capitaux avec respectivement une part de **51%** et **42,1%** et dont les sociétés de personnes occupent une position moins significative avec un taux de **6,9%**. Ces entreprises opèrent principalement dans quatre secteurs d'activités dont l'étude et conseils est celui qui concentre le plus d'entreprises (

4%), suivi par le BTP/Matériaux de construction (**20,6%**), puis par le Commerce/Négoce/Distribution (**13,7%**) ainsi que les Services aux entreprises (**13,7%**).

Alors que **39,2%** des entreprises ont un chiffre d'Affaire, cumulé des deux derniers exercices, qui dépassent les 75 millions Dhs, ce qui les considèrent, selon la classification légale de la Charte de la PME, comme étant des grandes entreprises, **35%** à eux disposent d'un chiffre d'Affaires cumulé qui n'affranchit pas les 10 millions de Dhs, et les autres **25,5%** ont en entre 10 et 75 millions de Dhs, ce qui les qualifie comme étant des PME au sens de ladite charte.

La structure des équipes comptables de **36,4%** des entreprises répondantes disposent d'une équipe assez large composée de 10 personnes et plus, suivie par des équipes entre 5 à 10 (**23,5%**) et des équipes entre 2 à 5 (**22,5%**) et une parcelle d'entreprises (**17,6%**) avec une équipe entre 0 et 2 personnes, avec 0 pour une comptabilité externalisée. Ces mêmes équipes sont considérées comme étant des équipes globalement cultivées avec un niveau supérieur entre un diplôme de Master (**45,1%**) et de Licence (**33,3%**) suivis par des Bac+2 à raison de **16,7%**. Et ils sont généralement des équipes jeunes avec un niveau d'expérience entre 5 à 10 ans (**40%**), 15 à 25 ans (**22,5%**) et 10 à 15 ans (**19,6%**).

En général, nous constatons que les entreprises sous étude sont plus ou moins structurées, avec un département comptable disposant des diplômes supérieurs et à la fois un cumul

d'expériences assez significatif avec un effectif particulièrement large, ce qui démontre la structuration de ces entreprises.

Position de l'échantillon par rapport à l'adoption des IFRS simplifiées

D'emblée, nous remarquons (voir annexe n° 19) que **49%** de notre échantillon n'est que partiellement satisfait du référentiel comptable marocain actuel, en l'occurrence le Code Général de la Normalisation Comptable. Et qu'ils s'accordent en majorité, avec un taux de **84,3%** de passer au crible les dispositions dudit référentiel dans le dessein de le réviser dans un futur proche en prenant en considération la présentation et le contenu des états financiers (**25,9%**), la consolidation des comptes (**17,3%**), les principes comptables (**15,9%**), le traitement des éléments de l'actif (**13,6%**) ainsi que les éléments qui constituent les charges (**10,9%**).

Quant à la modalité de révision du CGNC, **57.8%** des entreprises enquêtées sont pour l'adaptation d'un référentiel comptable aux spécificités marocaines, alors que **35.3%** sont tout fait pour la convergence vers un référentiel comptable déjà disponible. Par contre, une minorité des entreprises enquêtées (**6.9%**) sont pour l'adoption immédiate d'un référentiel comptable tel qu'il est sans l'adapter aux spécificités marocaines, ni de le faire d'une manière graduelle.

Alors que, **52%** de nos entreprises optent pour le choix des IFRS simplifiées comme le référentiel comptable le plus approprié pour eux, **37.3%** optent pour les IFRS complètes et **2.9%** ont préféré les US-GAAP. Cependant, quelques **7.8%** des entreprises enquêtées, ont fourni des nouvelles propositions qui pourraient être réunies sous l'ombre de deux principaux points à savoir : la création d'une nouvelle norme maghrébine ou régionale ou la création d'un référentiel comptable qui ne se base pas nécessairement sur un référentiel préexistant, mais il doit émaner du contexte professionnel et des forces et faiblesses de la pratique comptable marocaine.

Les entreprises marocaines connaissent moins les IFRS simplifiées puisque seulement **5.9%** en disposent d'une parfaite maîtrise, **9.8%** n'ont jamais entendu parler, **29,4%** ont seulement entendu parler et que **19.6%** les connaissent partiellement. Les autres **35.3%** ont en une connaissance moyenne.

Finalement, les entreprises enquêtées sont tout à fait pour l'application des IFRS simplifiées dans un futur proche avec un taux d'application qui avoisinent les **68%** et que seulement **32%** ont fourni une réponse négative. Ce qui prouve la volonté des entreprises marocaines à opérer des changements structurels, tel que l'adoption d'un référentiel comptable international.

- *Tris croisés*

Une analyse bivariable consiste à examiner les relations entre deux ou plusieurs variables en les rapprochant deux à deux (Carricano et Poujol, 2009, p.36) et ce, pour fournir une image complémentaire de la manière avec laquelle un échantillon appréhende un phénomène.

Les tris croisés que nous avons élaborés (voir Annexe n°20) nous ont permis de constater que les entreprises sous forme de société de capitaux ou de SARL, ayant un chiffre d’Affaires supérieur à 75 Mdhs, qui opèrent principalement dans le secteur des études et conseils, du BTP et Matériaux de construction et du Commerce, Négoce et Commerce et dont leur équipe comptable est des plus structurées avec un effectif qui dépasse généralement 10 personnes détenant des Masters et des Licences et disposant d’une expérience très importante entre 10 à 20 ans en moyenne sont les plus favorables à l’adoption des IFRS simplifiées dans le futur.

2.2.2. L’Analyse en Composantes Principales

Par la suite, et pour répondre au deuxième objectif de l’enquête par questionnaire, nous avons dans un premier lieu procéder à une analyse de la structure de nos variables à travers la technique de l’Analyse factorielle en Composante Principale (ACP) selon une approche confirmatoire, basée sur notre modèle théorique, dans le but de cerner à partir de nos variables une logique sous-jacente.

De ce fait, nous souhaitons souligner que nous adhérons à une approche confirmatoire qui consiste à confirmer une structure factorielle déjà existante, les familles des facteurs de la diffusion des innovations de notre modèle théorique, et non pas d’en créer une nouvelle structure. Ce qui suppose que chacune des variables relatives à une famille quelconque feront l’objet d’une Analyse en Composantes Principales propre à eux et par conséquent ne seront pas confondues avec les autres variables des autres familles.

A titre d’exemple, les variables afférentes aux facteurs de la diffusion des innovations de l’*Organisation* (le Climat social, la Structure de l’entreprise, le Top Management, les Incitateurs, le Plan de Formation, les Compétences et Connaissances, la Collaboration avec les professionnels et le partage des valeurs avec les professionnels) feront l’objet d’une ACP pour vérifier réellement s’ils font partie de la même famille de facteurs ou pas, tel qu’énoncé par la théorie.

Ensuite, des conditions doivent être vérifiées pour assurer la validité de ladite analyse. Et nous commençons par le nombre de variables. Normalement, la réduction des dimensions doit être significative, c’est-à-dire le nombre de facteurs doit être très minime par rapport aux variables.

Ce qui est tout à fait vérifié pour notre cas, puisque nous envisageons de vérifier si 39 variables peuvent être réunies selon une structure factorielle de trois facteurs seulement.

En outre, l'échantillon doit être suffisamment grand pour permettre une telle analyse et en général on recommande un échantillon qui dépasse les centaines (Carricano et Poujol, 2009, p.56) pour assurer un certain niveau de validité des résultats, ce qui est tout à fait vérifié pour notre cas. Puis, il faut s'assurer que les variables sont factorisables, c'est-à-dire elles (Evrard et al., 2003)

“ doivent former un ensemble cohérent pour pouvoir y chercher des dimensions communes qui aient un sens et qui ne soient pas des artefacts statistiques “

De ce fait, un ensemble d'outils permet de fournir une idée assez claire pour justifier le choix d'une telle technique à savoir : La matrice des corrélations, l'indice KMO et le Test de Sphéricité de Bartlett, qui seront présentés pour chaque famille des variables.

- Les facteurs de la diffusion des innovations de l'Organisation

Matrice de corrélation

La matrice de corrélation des variables de la diffusion des innovations de l'Organisation (voir Annexe n°21) évoque des corrélations moyennes à fortes pour l'ensemble des variables sauf pour un cas unique dont la corrélation est faible fixé à 0,123. Ce qui ne justifie pas l'abondant de ladite technique et ne fait que réconforter le choix opéré.

Indice de KMO et Test de Bartlett

L'indice de KMO ⁵³ permet pour ce premier groupe de variables de valider l'ACP avec un niveau d'adéquation excellent se situant à 0,828, ce qui suppose que les corrélations entre les items sont de bonne qualité.

Quant au test de Sphéricité de Bartlett ⁵⁴, nous constatons que sa signification est bien inférieure à 0,05 se situant ainsi à 0,000 ce qui signifie que les corrélations ne sont pas toutes égales à zéro

⁵³ L'indice de KMO appelé aussi la "Measure of Sampling Adequacy" ou la mesure de l'adéquation de l'échantillonnage, est un indice qui indique dans quelle proportion les variables retenues forment un ensemble cohérent et mesurent de manière adéquate un concept. Il permet donc de donner un aperçu global de la qualité des corrélations inter items. Il s'interprète de la manière suivante : Excellent pour 0,80 et plus, Bien pour 0,70 et plus, Médiocre pour 0,60 et plus, Misérable pour 0,50 et plus et Inacceptable pour Moins de 0,50.

⁵⁴ Le Test de sphéricité de Bartlett examine la matrice des corrélations dans son intégralité et indique si la matrice de corrélation est une matrice identité à l'intérieur de laquelle toutes les corrélations sont égales à zéro. Autrement dit, il faut que le test soit significatif, soit $p < 0,05$, pour rejeter l'hypothèse nulle voulant qu'il s'agisse d'une matrice identité qui signifie que toutes les variables sont parfaitement indépendantes les unes des autres.

et par conséquent valide d'avantage l'existence d'une structure sous-jacente des variables de l'Organisation.

Encadré 3 : Indice KMO et test de Bartlett – Variables de l'Organisation

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.	,828
Khi-deux approximé	331,712
Test de sphéricité de Bartlett	ddl
Signification de Bartlett	,000

Source : Résultats de l'ACP des variables de l'Organisation sur SPSS obtenus par l'auteur

Nombre de facteurs issus des variables de l'Organisation

Pour fixer le nombre de facteurs à extraire de ces variables nous analyserons le tableau de la variance totale expliquée fourni par SPSS (voir Annexe n° 22). Nous remarquons tout d'abord que seule la première composante a une *eigenvalue* ou valeur propre supérieure à 1, et par conséquent au-delà de ladite composante se situera la rupture du coude de Cattell.

Nous constatons aussi que cette composante, à elle seule, permet d'expliquer **50,55%** de la variance, ce qui largement satisfaisant pour fixer un seul facteur pour ce premier groupe de variables.

Interprétation des facteurs issues des variables de l'Organisation

Après avoir fixé, pour ce premier groupe de variables, l'unicité du facteur, nous devons nous assurer par conséquent de l'appartenance de ces variables au sein dudit facteur. Pour ce faire, nous allons nous baser que sur le tableau de la matrice des composantes sans rotation, puisqu'on ne peut parler de rotation que pour donner suite à l'existence de deux ou plusieurs facteurs.

Tableau 78 : Matrice des composantes – Variables de l'Organisation

	Composante
	1
Climat_social	,817
Structure_entreprise	,813
Top_Manag	,806
Incidateurs	,770
Plan_formation	,710
Compét_Connaiss	,624
Collab_professionnels	,562
Valeurs_profess	,513

Tableau 79 : Fiabilité des données – Variables de l'Organisation

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,854	8

Source: Résultats de l'ACP des variables de l'Organisation sur SPSS obtenus par l'auteur

Nous constatons donc que l'ensemble des variables saturent fortement sur ce facteur avec des valeurs absolues supérieures à 0,30 et avec une échelle de mesure très fiable des facteurs de la diffusion des innovations liés à l'Organisation dont le niveau de fiabilité est fixé à 0,854, ce qui confirme, jusqu'à présent notre modèle théorique.

- Les facteurs de la diffusion des innovations de l'**Innovation**

Matrice de corrélation

La matrice de corrélation des variables de la diffusion des innovations de l'**Innovation** évoque des corrélations très faibles pour la majorité des variables analysées. Cependant, il faut prendre en considération d'autres indicateurs pour assurer le recours à ladite technique pour ce groupe de variable.

Indice de KMO et Test de Bartlett

L'indice de KMO permet pour ce deuxième groupe de variables de valider l'ACP avec un niveau d'adéquation acceptable se situant à 0,688, ce qui suppose que les corrélations entre les items sont de qualité satisfaisante pour continuer l'analyse.

Quant au test de Sphéricité de Bartlett, nous constatons que sa signification est bien inférieure à 0,05 se situant ainsi à 0,000 ce qui signifie que les corrélations ne sont pas toutes égales à zéro et par conséquent valide d'avantage l'existence d'une structure sous-jacente des variables de l'**Innovation**.

Encadré 4 : Indice KMO et test de Bartlett – Variables de l'**Innovation**

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.		,688
Khi-deux approximé		288,314
Test de sphéricité de Bartlett	ddl	36
	Signification de Bartlett	,000

Source: Résultats de l'ACP des variables de l'**Innovation** sur SPSS obtenus par l'auteur

Nombre de facteurs issus des variables de l'**Innovation**

Nous remarquons tout d'abord que seulement les trois premières composantes ont une *eigenvalue* ou valeur propre supérieure à 1, ce qui signifie qu'ils s'agissent des trois facteurs possibles.

Nous constatons aussi que ces trois composantes permettent d'expliquer **66,75%** de la variance, ce qui est largement satisfaisant pour considérer la possibilité d'admissibilité de ces trois facteurs pour ce deuxième groupe de variables.

Interprétation des facteurs issues des variables de l'**Innovation**

Il advient maintenant de déterminer la combinaison de variables qui est la plus associée à chacun des facteurs significatifs. Pour ce faire, nous allons directement passer à l'analyse de la matrice des composantes après rotation puisqu'elle permet de fournir des résultats plus fiables que celle sans rotation.

Tableau 80 : Matrice des composantes (après rotation) – Variables de l'innovation [version initiale]

	Composante		
	1	2	3
Besoins	,862	-,169	,098
Adapt_pratiques	,829	-,210	,081
Avantages	,800	,269	-,202
Résolution_prob	,696	,378	,043
Efficacité_ailleurs	,521	,303	-,040
Expertise	,032	,795	,096
Temps	,064	,683	,319
Charges_inutiles	-,187	,091	,881
Risques	,207	,270	,770

Source : Résultats de l'ACP des variables de l'Innovation sur SPSS obtenus par l'auteur

Nous constatons que les quatre premières variables à savoir l'adéquation des IFRS simplifiées aux besoins de l'entreprise, leur adaptation aux pratiques actuelles, les avantages qu'elles procurent et leur capacité à résoudre des problèmes que l'entreprise endurent saturant fortement sur la première composante avec un niveau qui dépasse largement 0,30 sur ce même facteur et quiaturent faiblement sur les deux autres composantes.

Les deux variables, l'expertise requise ainsi que le temps nécessaire pour l'application des IFRS simplifiées, peuvent être réunies sous la deuxième composante avec des niveaux satisfaisants. Et les deux dernières, les charges inutiles ainsi que le risque, peuvent l'être aussi sous la troisième composante.

Cependant, la variable de l'efficacité ailleurs sera retirée de l'ACP pour fournir des résultats plus fiables puisqu'ellesaturent fortement sur les deux premières composantes. Ce qui aboutira aux résultats suivants :

Tableau 81 : Matrice des composantes (après rotation) – Variables de l'Innovation [version finale]

	Composante	
	1	2
Besoins	,857	-,013
Avantages	,853	,056
Adapt_pratiques	,781	-,069
Résolution_prob	,721	,303
Risques	,162	,759
Charges_inutiles	-,284	,702
Temps	,084	,697
Expertise	,102	,614

Source: Résultats de l'ACP des variables de l'Innovation sur SPSS obtenus par l'auteur

Maintenant, nous constatons que les résultats de l'ACP se sont de plus en plus améliorés avec des niveaux de saturation très forts sur une seule composante au détriment de l'autre.

Tableau 82 : Fiabilité des données – Variables de l'Innovation

Fiabilité – Composante 1		Fiabilité – Composante 2	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,825	4	,646	4

Source: Résultats de l'ACP des variables de l'Innovation sur SPSS obtenus par l'auteur

En effet, l'adéquation des IFRS simplifiées aux besoins de l'entreprise, leur adaptation aux pratiques actuelles, les avantages qu'elles procurent et leur capacité à résoudre des problèmes que l'entreprise endurent, peuvent être réunies sous le premier facteur et avec un niveau de fiabilité très élevé se situant à 0,825. Ce premier facteur peut être étiqueté de facteur *Facilitateur* de l'application de la norme.

L'expertise requise, le temps nécessaire pour l'application des IFRS simplifiées, les charges inutiles ainsi que le risque derrière peuvent être réunis aussi sous le deuxième facteur puisque les saturations sont très élevées même avec un Alpha de Cronbach de 0,646, jugé acceptable par la communauté scientifique. Ce deuxième facteur peut être dénommé de facteur *Inhibiteur*.

- Les facteurs de la diffusion des innovations de l'Individu

Matrice de corrélation

La matrice de corrélation des variables de la diffusion des innovations de l'Individu (voir Annexe n°25) évoque des corrélations très faibles pour la majorité des variables prises en considération. Cependant, il faut prendre en considération d'autres indicateurs pour assurer le recours à ladite technique pour ce groupe de variable.

Indice de KMO et Test de Bartlett

L'indice de KMO permet pour ce troisième groupe de variables de valider l'ACP avec un niveau d'adéquation acceptable se situant à 0,742, ce qui suppose que les corrélations entre les items sont de qualité satisfaisante pour continuer l'analyse. Quant au test de Sphéricité de Bartlett, nous constatons que sa signification est bien inférieure à 0,05 se situant ainsi à 0,000 ce qui signifie que les corrélations ne sont pas toutes égales à zéro et par conséquent valide d'avantage l'existence d'une structure sous-jacente des variables de l'Innovation.

Encadré 5 : Indice KMO et test de Bartlett – Variables de l'Individu

Mesure de précision de l'échantillonnage de Kaiser-Meyer-Olkin.	,742
Khi-deux approximé	300,075
Test de sphéricité de Bartlett ddl	36
Signification de Bartlett	,000

Source : Résultats de l'ACP des variables de l'Individu sur SPSS obtenus par l'auteur

Nombre de facteurs issues des variables de l'Individu

Nous constatons à premier abord que seulement les trois premières composantes ont une *eigenvalue* ou valeur propre supérieure à 1, ce qui signifie qu'ils s'agissent des trois facteurs possibles.

Nous constatons aussi que ces trois composantes permettent d'expliquer **68,29%** de la variance, ce qui est largement satisfaisant pour considérer la possibilité d'admissibilité de ces trois facteurs pour ce troisième groupe de variables.

Interprétation des facteurs issues des variables de l'Individu

Après avoir déterminé le nombre de facteurs possibles, il est temps de présenter la meilleure combinaison possible des variables qui constituent lesdits facteurs, en analysant les résultats de la matrice des composantes après rotation.

Nous constatons que les cinq premières variables à savoir l'attitude d'amélioration de l'équipe comptable, sa motivation au changement, son suivi régulier à l'application des IFRS simplifiées, son esprit innovant ainsi que s'ils sont preneurs de risque ou pas saturent fortement sur la première composante avec un niveau qui dépasse largement 0,30 sur ce même facteur et qui saturent faiblement sur les deux autres composantes.

Tableau 83 : Matrice des composantes (après rotation) – Variables de l'innovation [version initiale]

	Composante		
	1	2	3
Attitude_amélior	,839	,011	-,039
Motiv_chang	,811	-,140	,277
Suivi_régulier	,787	,257	-,224
Esprit_innovant	,715	-,264	,451
Prise_risque	,677	,012	,377
Managers_influence	,062	,847	,085
Volonté_PP	,054	,665	-,187
Culture	-,180	,644	,305
Relation_homologue	,158	,112	,880

Source : Résultats de l'ACP des variables de l'Individu sur SPSS obtenus par l'auteur

Les trois variables, l'influence des managers, la volonté des parties prenantes ainsi que l'appropriation de la culture de l'organisation par l'équipe comptable peuvent être réunies sous la deuxième composante avec des niveaux très satisfaisants.

Cependant, la variable de la relation avec les homologues sera retirée de l'ACP pour fournir des résultats plus fiables puisqu'elles ne saturent fortement que sur la toute dernière composante. Ce qui aboutira aux résultats suivants :

Tableau 84 : Matrice des composantes (après rotation) – Variables de l'Individu [version finale]

	Composante	
	1	2
Motiv_chang	,859	-,131
Esprit_innovant	,805	-,260
Attitude_amélior	,803	,019
Prise_risque	,753	,018
Suivi_régulier	,711	,269
Managers_influence	,070	,844
Volonté_PP	-,007	,659
Culture	-,090	,652

Source : Résultats de l'ACP des variables de l'Individu sur SPSS obtenus par l'auteur

Nous remarquons bel et bien qu'après avoir retiré la variable de la relation avec les homologues les résultats se sont de plus en plus améliorés et l'on constate que toutes les variables saturant très fortement sur l'un des deux facteurs obtenus.

Tableau 85 : Fiabilité des données – Variables de l'Individu

Fiabilité – Composante 1		Fiabilité – Composante 2	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,847	5	,602	3

Source : Résultats de l'ACP des variables de l'Individu sur SPSS obtenus par l'auteur

En fait, l'attitude d'amélioration de l'équipe comptable, sa motivation au changement, son suivi régulier à l'application des IFRS simplifiées, son esprit innovant ainsi que s'ils sont preneurs de risque ou pas, peuvent être réunies sous le premier facteur et avec un niveau de fiabilité très élevé se situant à 0,847. Ce premier facteur peut être étiqueté de *Caractéristiques individuelles intrinsèques à l'équipe*.

Quant à l'influence des managers, la volonté des parties prenantes ainsi que l'appropriation de la culture de l'organisation par l'équipe comptable peuvent être réunies aussi sous le deuxième facteur puisque les saturations sont très élevées même avec un Alpha de Cronbach de 0.602, jugé acceptable par la communauté scientifique. Ce deuxième facteur peut être dénommé de *Caractéristiques individuelles extrinsèques à l'équipe*.

2.2.3. Le modèle Logit

L'analyse en composante principale a servi de base pour l'explication du phénomène d'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines dans la mesure où elle a permis la création de composantes, l'équivalent de familles de facteurs de la diffusion des innovations, qui seront considérées comme étant des variables explicatives dans notre modèle d'analyse⁵⁵.

⁵⁵ Nous allons suivre les mêmes étapes de la régression logistique du titre 2.1 de la présente section.

Tableau 86 : Les variables du modèle Logit

VARIABLES LATENTES	VARIABLES MANIFESTES
<i>L'adoption des IFRS simplifiées</i>	<u>Dichotomique</u> 1 : L'entreprise est prête à appliquer les IFRS simplifiées dans un futur proche 0 : L'entreprise n'est pas prête à appliquer les IFRS simplifiées dans un futur proche
<i>L'Organisation</i>	<u>Facteur n°1</u> : Résultats de l'ACP des variables de l'Organisation – Continu
<i>Les facilitateurs de l'Innovation</i>	<u>Facteur n°2</u> : Résultats de l'ACP des variables de l'Innovation – Continu
<i>Les inhibiteurs de l'Innovation</i>	<u>Facteur n°3</u> : Résultats de l'ACP des variables de l'Innovation – Continu
<i>Les caractéris. individuelles internes</i>	<u>Facteur n°4</u> : Résultats de l'ACP des variables de l'Innovation – Continu
<i>Les caractéris. individuelles externes</i>	<u>Facteur n°5</u> : Résultats de l'ACP des variables de l'Innovation – Continu
<i>Modalités de révision du CGNC</i> ⁵⁶	1 : L'adoption d'un référentiel comptable tel qu'il est 2 : L'adaptation d'un référentiel comptable aux spécificités marocaines 3 : La convergence vers un référentiel comptable
<i>Secteur d'activité</i> ⁵⁷	Classification du HCP
<i>Efficacité ailleurs</i> ⁵⁸	Likert à 5 échelles
<i>Relation avec les homologues</i> ⁵⁹	Likert à 5 échelles

Source : *Elaboré par l'auteur*

Nous allons tout d'abord commencer par vérifier la multicollinéarité (voir Annexe n°27) entre les variables de notre modèle dans le but de retirer celles dont la corrélation est la fois significative et forte. Ce test a permis de relever que sur les vingt et une corrélations existantes seulement sept sont significatives dont aucune corrélation n'est considérée comme étant forte, ce qui permet de garder l'ensemble des variables de notre modèle.

Tableau 87 : Récapitulatif des modèles

<i>Etape</i>	<i>-2log-vraisemblance</i>	<i>R-deux de Cox & Snell</i>	<i>R-deux de Nagelkerke</i>
1	107,916 ^a	,182	,254
2	103,930 ^b	,213	,298

a. L'estimation a été interrompue au numéro d'itération 4 parce que les estimations de paramètres ont changé de moins de ,001.

b. L'estimation a été interrompue au numéro d'itération 5 parce que les estimations de paramètres ont changé de moins de ,001.

Source : *Résultats de la régression logistique sur SPSS obtenues par l'auteur*

Ensuite nous allons procéder à l'appréciation de la qualité du modèle en vérifiant sa force d'association. Pour ce faire, nous constatons que le R-deux de Nagelkerke se situe dans le modèle final à **0,298**, ce qui est tout à satisfaisant pour notre étude puisqu'il permet d'expliquer quasiment **30%** de la variance de la variable dépendante.

⁵⁶ Cette variable est incluse dans le modèle puisqu'elle fait partie des variables détectées de l'étude exploratoire.

⁵⁷ Idem

⁵⁸ Cette variable est incluse dans le modèle puisqu'elle a été retirée de l'ACP

⁵⁹ Idem

Tableau 88 : Tableau de Classement ^{a,b}

Observations			Prévisions		
			Application_IFRS_Simp		Pourcentage correct
			Ne pas adopter	Adopter	
Etape 0	Application_IFRS_Simp	Non	0	33	0,0
		Oui	0	69	100,0
	Pourcentage global				
Etape 1	Application_IFRS_Simp	Non	9	24	27,3
		Oui	6	63	91,3
	Pourcentage global				
Etape 2	Application_IFRS_Simp	Non	19	14	57,6
		Oui	10	59	85,5
	Pourcentage global				

a. La constante est incluse dans le modèle.

b. La valeur de césure est ,500

Source : Résultats de la régression logistique sur SPSS obtenues par l'auteur

Pour mesurer le degré de prédiction du modèle, nous nous sommes basés sur le tableau de classement fourni par SPSS et qui, dans notre cas, a passé de **67,6%** dans le modèle initial à **76,5%** dans le modèle retenu par la régression logistique, soit une amélioration de quasiment **9 points** dans sa capacité prédictive, ce qui permet de dire que notre modèle est vrai sans **76,5%** des cas.

Tableau 89 : Test de Hosmer-Lemeshow

Etape	Khi-Chi-deux	ddl.	Sig.
1	12,295	8	,139
2	10,006	8	,265

Source : Résultats de la régression logistique sur SPSS obtenues par l'auteur

Le test de Hosmer-Lemeshow nous a permis que conclure de la cohérence entre les valeurs prédites et les valeurs observées avec une différence qui est tout à fait non significative puisqu'il se situe à un niveau bien supérieur à **0,05** fixé à **0,265**.

Tableau 90 : Tableau de contingence pour le test de Hosmer-Lemeshow

Etape 1					Etape 2				
Ap._IFRS_Simp = Non		Ap._IFRS_Simp = Oui		Total	Ap._IFRS_Simp = Non		Ap._IFRS_Simp = Oui		Total
Obser	Attendu	Obser	Attendu		Obser.	Attendu	Obser.	Attendu	
7	8,021	4	2,979	11	6	7,578	4	2,422	10
4	3,634	3	3,366	7	6	4,646	2	3,354	8
8	4,788	2	5,212	10	7	5,290	3	4,710	10
4	4,552	6	5,448	10	2	4,481	8	5,519	10
1	3,449	9	6,551	10	3	3,326	7	6,674	10
5	2,644	5	7,356	10	5	2,483	5	7,517	10
2	1,704	7	7,296	9	1	1,863	9	8,137	10
1	1,600	9	8,400	10	1	1,359	9	8,641	10
0	1,372	10	8,628	10	1	,972	9	9,028	10
1	1,237	14	13,763	15	1	1,001	13	12,999	14

Source : Résultats de la régression logistique sur SPSS obtenues par l'auteur

Le ‘tableau de contingence pour le test de Hosmer-Lemeshow’ permet de confirmer la prédictibilité du modèle. Il affiche, dans sa dernière case, une différence très minime entre les Observations, avec **13**, et ce qui est Attendu, avec **12,999**, soit un écart de **0,001**.

Autrement dit, le nombre observé des entreprises qui appliquent les IFRS simplifiées est de **13** et que notre modèle a permis de prédire **12,999**, presque le même nombre, des entreprises qui vont appliquer les IFRS simplifiées dans un futur proche.

Dans le ‘tableau de spécification du modèle’, nous constatons que le niveau de signification est inférieur à **0,05** ce qui prouve que notre modèle est un modèle significatif et qu’il a une forte capacité de prédiction. Donc les variables explicatives auront un rôle important dans la prédiction du phénomène étudié.

Tableau 91 : Tests de spécification du modèle

		Khi-Chi-deux	ddl	Sig.
<i>Etape 1</i>	Etape	20,502	1	,000
	Bloc	20,502	1	,000
	Modèle	20,502	1	,000
<i>Etape 2</i>	Etape	3,986	1	,046
	Bloc	24,489	2	,000
	Modèle	24,489	2	,000

Source : Résultats de la régression logistique sur SPSS obtenus par l’auteur

Finalement, nous allons passer à l’étape de la signification des prédicteurs et interprétation de cote. Nous constatons à cet effet que les variables qui permettent d’expliquer l’application des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines sont la modalité de révision du CGNC ainsi que le facteur n°2 relatif au facteur facilitateur de l’innovation.

Tableau 92 : Variables dans l'équation (selon la méthode Ascendante pas à pas – Rapport de vraisemblance)

		A	E.S.	Wald	ddl	Sig.	Exp(B)	IC pour Exp(B) 95%	
								Inférieur	Supérieur
<i>Etp. 1^a</i>	Facteur_INNOV_Facilitateur	-	,273	15,725	1	,000	,339	,198	,578
	Constante	1,083	,901	13,384	1	,000	2,463		
<i>Etp. 2^b</i>	Modalité_Révision_CGNC	,848	,436	3,781	1	,052	2,335	,993	5,490
	Facteur_INNOV_Facilitateur	-	,272	16,011	1	,000	,337	,197	,574
	Constante	1,089	-,992	1,022	1	,312	,371		

a. Variable(s) entrées à l'étape 1 : Facteur_INNOV_Apports
b. Variable(s) entrées à l'étape 2 : Modalité_Révision_CGNC.

Source : Résultats de la régression logistique sur SPSS obtenus par l’auteur

Maintenant que nous avons expliqué le phénomène d’adoption des IFRS simplifiées par deux principales variables, il est temps de comprendre pourquoi spécifiquement ces dernières influencent l’adoption des IFRS simplifiées par l’entreprise marocaine ?

3. LA PHASE DE COMPREHENSION

Nous avons expliqué, premièrement, la relation entre les variables du système externe et de l'adoption desdites normes par les juridictions à l'échelle internationale, dont le modèle est considéré comme étant notre variable modératrice.

Puis, nous avons étudié la relation entre l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines via les variables explicatives liées à l'Organisation, l'Innovation et l'Individu, sous forme de facteurs, dont seulement deux expliquent ledit phénomène à savoir la modalité de changement du CGNC et le facteur relatif aux Facilitateurs de l'Innovation.

Tout au long de ce titre nous allons essayer de comprendre, cette fois-ci, en profondeur à travers un cas unique :

Pourquoi l'adoption des IFRS simplifiées par l'entreprise marocaine s'explique principalement par la modalité de changement du référentiel comptable et les apports de ladite norme ?

Nous allons donc dans un premier temps présenter la manière avec laquelle les données collectées ont été traitées avant d'explicitier les résultats de notre étude de cas ainsi que leur interprétation.

Le traitement des données est l'une des étapes les plus importantes de l'étude de cas puisqu'elle permet de passer au crible les données recueillies lors de la collecte. Cependant, il faut s'apprêter à ce que cette étape soit entreprise en itération avec la collecte des données puisqu'il est alors difficile de retourner sur le terrain pour combler des lacunes ou tester les tendances apparues en cours d'analyse (Miles et Huberman, 1991).

Nous avons tout d'abord taché à ce que les données recueillies sont bien pertinentes à l'objet de notre recherche dans la mesure où des documents, tels que les plans d'actions de l'entreprise, ont été retirés des données recueillies, ou encore des observations, telles que les réactions des collaborateurs vis-à-vis de situations reflétant des phénomènes sans relation directe avec l'adoption des IFRS simplifiées ou leurs facteurs, pour n'en garder que celles qui sont pertinentes à notre objet de recherche.

Tableau 93 : Agenda des visites d'observation à l'entreprise étudiée.

Semaines	Dates	Jour	Horaires	Heures
<i>Semaine 1</i>	15/10/2018	Lundi	Journée	8
<i>Semaine 1</i>	20/10/2018	Samedi	Matinée	5
<i>Semaine 2</i>	27/10/2018	Samedi	Matinée	5
<i>Semaine 3</i>	29/10/2018	Lundi	Journée	8
<i>Semaine 5</i>	17/11/2018	Samedi	Matinée	5
<i>Semaine 8</i>	08/12/2018	Samedi	Matinée	5
<i>Semaine 10</i>	22/12/2018	Samedi	Matinée	5
<i>Semaine 14</i>	19/01/2019	Samedi	Matinée	5

Source : *Elaboré par l'auteur*

Ensuite nous avons taché à ce que ces données soient collectées d'une façon bien précise et dans un format approprié à leur codification. Cette dernière a été faite à la lumière des résultats de notre revue de littérature, notre cadre théorique ainsi que les résultats de notre étude explicative.

Ainsi, nous avons procédé, à la fin de chaque observation, à l'élaboration d'un descriptif d'observation dépeignant dans les moindres détails la visite effectuée et ce, sans nous concentrer sur les détails techniques de cette mission pour nous focaliser davantage sur la profondeur d'analyse de notre question de recherche appariée à la compréhension de l'adoption des IFRS simplifiées par l'entreprise marocaine.

De ce fait, nos visites ont été effectuées sur un laps de temps de 14 semaines entre le Lundi 15 Octobre 2018 et le Samedi 19 Janvier 2019, réparties entre des matinées de 5h et des journées de 8h et portant sur les variables explicatives relevées de notre enquête.

Ensuite, et après une longue discussion avec le DAF et le Chef Comptable portant sur l'applicabilité des sections de la norme, nous avons dans un premier lieu évalué les conditions d'application de chaque section par l'entreprise (voir tableau n° 94) pour ensuite valider les détails techniques afférents aux travaux de conversion, à savoir les retraitements comptables envisageables pour fournir des états financiers conformes aux IFRS simplifiées.

Les données recueillies ont été analysées par la technique de l'analyse thématique proposée par Paillé et Mucchielli faites sur les notes d'observation élaborées tout au long de cet agenda de cette étape.

Tableau 94 : Evaluation des conditions d'application des sections de l'IFRS pour PME par l'entreprise

Sections	Libellé	Statut
Section 01	Small and Medium-sized Entities	Applicable
Section 02	Concepts and Pervasive Principles	Applicable
Section 03	Financial Statement Presentation	Applicable
Section 04	Statement of Financial Position	Applicable
Section 05	Statement Comprehensive Income and Income Statement	Applicable
Section 06	Statement of Changes in Equity and Statement of Income and Retained Earnings	Applicable
Section 07	Statement of Cash Flows	Applicable
Section 08	Notes to the Financial Statements	Applicable
Section 09	Consolidated and Separate Financial Statements	Non-applicable
Section 10	Accounting Policies, Estimates and Errors	Applicable
Section 11	Basic Financial Instruments	Non-applicable
Section 12	Other Financial Instrument Issues	Non-applicable
Section 13	Inventories	Applicable
Section 14	Investments in Associates	Non-applicable
Section 15	Investments in Joint-Ventures	Non-applicable
Section 16	Investment Property	Non-applicable
Section 17	Property, Plant and Equipment	Applicable
Section 18	Intangible Assets other than Goodwill	Applicable
Section 19	Business Combinations and Goodwill	Non-applicable
Section 20	Leases	Applicable
Section 21	Provisions and Contingencies	Applicable
Section 22	Liabilities and Equity	Applicable
Section 23	Revenue	Applicable
Section 24	Government Grants	Applicable
Section 25	Borrowing Costs	Applicable
Section 26	Share-based Payment	Non-applicable
Section 27	Impairment of Assets	Applicable
Section 28	Employee Benefits	Non-applicable
Section 29	Income Tax	Applicable
Section 30	Foreign Currency Translation	Applicable
Section 31	Hyperinflation	Non-applicable
Section 32	Events after the End of the Reporting Period	Applicable
Section 33	Related Party Disclosures	Non-applicable

Source : Elaboré par l'auteur

En effet, l'analyse des données a été réalisée en même temps que la collecte afin qu'elle soit dynamique, en constante progression, et alimentée en permanence par le travail sur le terrain.

Le codage a été fait par le logiciel Nvivo pour nous faciliter le traitement des données ainsi que leur synthèse, ce qui nous a permis d'obtenir des patterns se regroupant sous deux thématiques principales :

- La première s'articule autour du contenu technique peu adapté à la comptabilité et à l'activité de l'entreprise et ce en passant en revue chacune des sections applicables à l'entreprise en question ; et
- La deuxième quant à elle qui traite de l'attitude des différents acteurs quant à l'application du référentiel international "IFRS pour PME" dans le but de comprendre au mieux l'interaction et l'action (ou l'inaction) de l'être humain dans le processus d'adoption dudit référentiel.

1.1. Un contenu technique peu adapté à la comptabilité de l'entreprise.

A la lumière des observations faites ainsi que du codage des données nous avons pu relever les éventuels points suivants, afférents à l'application de chacune des sections des IFRS simplifiées :

- Pour les stocks l'incorporation des charges indirectes est difficile à faire selon la méthode préférentielle de la norme (capacité de production réelle sur la capacité de production normale) et ce parce que le département production juge que l'entreprise bien qu'elle passe par une période de surproduction, une capacité normale ne peut être estimée et ce parce que la conjoncture du secteur d'activité de l'entreprise, depuis le lancement de la production en 2011, n'est pas stable.

Par exemple, depuis 2011 jusqu'à 2014, la production battait son plein puisqu'il n'y avait pas encore des produits de substitution mais après que le prix de l'orange naturelle a diminué durant le mois de Ramadan, l'activité de l'entreprise durant la saison de surproduction n'atteint pas les mêmes niveaux qu'auparavant, ce qui nous fournit des niveaux de production normaux différents d'une période à une autre. Et donc l'estimation d'une capacité normale pourrait être faite par opportunisme (gestion de résultat ou d'impôt à titre d'exemple).

- Impossibilité de faire la réévaluation puisqu'il n'existe pas un marché actif pour les postes significatifs des immobilisations (notons que c'est une nouveauté introduite après

les amendements de 2015). Des machines dont la valeur vénale est difficile à estimer. Et en même temps pour des raisons fiscales si on réévalue ces actifs, les charges fiscales augmenteront par conséquent (la taxe professionnelle par exemple).

Ce qui a pour conséquence une application de la réévaluation à une partie des immobilisations, telles que le parc auto ou les constructions (notons que le poste d'immobilisation d'une entreprise industrielle se compose majoritairement des machines et engins de production), sans une réelle incidence sur les postes comptables et avec une charge et des efforts colossaux (des charges fiscales après réévaluation et d'expertise pour le parc auto par exemple).

- Impossibilité changer la méthode d'amortissement pour des raisons fiscales tout d'abord mais aussi pour des raisons techniques, difficile d'estimer les unités de production prévues si on veut utiliser la méthode des unités de production par exemple (le *softy* ou le dégressive à double taux n'est pas admis dans les IFRS simplifiées) ;
- L'approche par composant ne peut être envisageable pour toutes les immobilisations de l'entreprise. A titre d'exemple, l'entreprise peut procéder au retraitement de ses constructions, vu qu'elle dispose d'un plan détaillé par corps d'état séparant la part des terrains, des gros-œuvres, des agencements, de la plomberie, menuiserie ...etc., mais elle ne peut pas faire de même pour ses équipements industriels vu qu'elle ne dispose d'aucune information fiable de leur composition ainsi que les durées de vie estimatives, quoique c'est tout à fait possible théoriquement.
- La reconnaissance des immobilisations, selon les IFRS simplifiées, est faite à partir du moment où elle est contrôlée par l'entreprise, et non pas comme faisant partie de sa propriété, et à partir du moment où elle commence à générer des avantages économiques futurs, ce qui n'est pas admis sur le plan fiscal puisque le critère de la propriété prime et puisque la réception est le fait générateur de la reconnaissance de l'immobilisation et non pas son utilisation (une entreprise pourrait, pour une raison ou une autre, réceptionner une immobilisation sans pour autant l'utiliser le jour même ou encore le mois même)
- En ce qui concerne les opérations de location-financement qui consistait à diviser la redevance en deux parties, celle du remboursement du capital et celle de la charge d'intérêt, nous avons constaté que la méthode qui permettait de faire cette séparation (l'extrapolation linéaire) est trop technique et demande des connaissances de base solides en mathématiques financières.

- Pour les dépréciations d'actif la notion de la valeur d'utilité nécessite la détermination des flux futurs de trésorerie actualisés selon la méthode des Discounted Cash Flows (DFC) qui repose sur le principe selon lequel la valeur d'un actif est égale à la valeur actuelle nette des flux de trésorerie futurs qu'il génère, et qui est une notion assez complexe et requière des notions financières de base.

En global, nous remarquons que sur le plan technique l'entreprise devra faire face à plusieurs obstacles qui entraveront l'application correcte des IFRS simplifiées et ce malgré leur aspect "simple" en comparaison avec le référentiel comptable complet "full IFRS".

De ce fait, il est nécessaire de savoir si les acteurs concernés disposent des potentialités et capacités nécessaires à combler ce soi-disant vide *technique*, en vue d'assurer une application correcte et fidèle des IFRS simplifiées.

1.2. L'incurie des acteurs

La deuxième thématique relevée de notre analyse des données sera consacrée aux différents acteurs impliqués dans l'adoption des IFRS simplifiées par l'entreprise marocaine en mettant en exergue leurs réactions quant à l'application des sections, objet des travaux de conversion, ainsi que leur attitude.

Tout d'abord, durant les travaux de conversion des états de synthèse, nous avons tout de suite constaté que les comptables chargés des travaux de conversion n'étaient pas tout à fait à l'aise quant à l'application de cette norme et ce parce que ça constituait, selon eux, une double tâche.

D'ailleurs, lors de la première réunion informative, le comptable Charges n'a pas hésité à dire :

« Comment serons-nous capables de le faire avec toutes les taches que nous avons déjà, surtout que ça coïncide avec la fin de l'année ? »,

Ceci nous a rendu possible, par la suite, d'évaluer leur intention sur la possibilité de travailler sur un seul et unique référentiel autre que celui avec lequel ils travaillent actuellement, et nous avons constaté tout de suite qu'ils étaient plus enclins à cette proposition, ce qui a davantage attisé notre curiosité. Par la suite, nous avons taché à passer plus de temps avec chacun des membres de l'équipe pour comprendre un peu la dynamique de leur quotidien comptable ainsi que les relations qu'ils entretiennent entre eux.

Ce qui nous a permis de constater avant tout qu'aucun comptable n'a pas pu nous fournir un descriptif bien clair de ses missions. Et nous a poussés à établir nous-même à travers notre

contact avec eux leurs principales attributions. De ce fait, l'équipe s'organise selon le détail ci-après (tableau n° 95) :

Tableau 95 : Principales attributions par poste

<i>Informateurs</i>	<i>Attributions</i>
<i>Comptable Caisse</i>	- Suivi quotidien de la caisse ; - Etablissement des ordres des recettes de la Caisse ; - Enregistrement des ordres d'imputation de la Caisse ; - Etablissement des bons de caisse ; - Gestion physique de la caisse. ; - Enregistrement des pièces comptables diverses.
<i>Comptable Banque</i>	- Etablissement des états de rapprochement bancaires ; - Etablissement des ordres des recettes de la Banque ; - Enregistrement des ordres d'imputation de la Banque ; - Enregistrement des pièces comptables diverses ;
<i>Comptable Charges</i>	- Comptabilisation des charges permanentes (loyer, redevances ...etc.) ; - Comptabilisation des ordres d'imputation des commandes nationales ; - Comptabilisation de toutes autres charges sauf celles des GMS ; - Traitement des différents aspects comptables des immobilisations ; - Déclaration de la TVA ; - Déclaration des acomptes de l'IS ; - Enregistrement des pièces comptables diverses ;
<i>Comptable Charges GMS</i>	- Comptabilisation des charges des GMS (Grands magasins et surfaces);
<i>Comptable Chiffre d'Affaires</i>	- Constatation du chiffre d'Affaires après chaque livraison ;
<i>Chef comptable</i>	- Responsable du déroulement quotidien des taches ; - Analyse des comptes ; - Déclaration de la TIC ; - Etablissement de la liasse ; - Formation du résultat ;
<i>Cadre financier</i>	- Etablissement des ordres de paiement ; - Gestion de la trésorerie

Source : élaboré par l'auteur

En effet, nous remarquons à première vue qu'il existait une certaine concentration des taches sur quelques acteurs à savoir : le Comptable Charges, le Comptable Banque et le Comptable Caisse. Et par simple coïncidence, c'est à ces mêmes personnes que le Management a attribué les principaux retraitements comptables relatifs aux travaux de conversion.

Cela étant, nous pouvons dire que malgré la taille de l'équipe comptable de cette entreprise, supposée être plus structurée avec des fiches de postes détaillées et un manuel des procédures aux frontières bien claires, elle présente un certain déséquilibre au niveau de son organisation du travail avec une concentration des taches au niveau de quelques personnes qui se voient débordées par la masse du travail. Et c'est pourquoi l'adoption des IFRS simplifiées ne pourrait résoudre ce type de problème lié à l'organisation des comptables de l'entreprise.

Nous avons aussi constaté que la majorité des membres de l'équipe n'ont jamais entendu parler des standards internationaux auparavant, seulement le chef comptable dispose de quelques

informations générales issues de ses propres échanges avec les anciens DAF sur les IFRS. Ce qui nous a permis de savoir que personne ne connaissait ce qu'est les IFRS simplifiées ou l'IFRS pour PME.

En observant de plus près le Management de l'entreprise, à savoir le DAF et le Chef comptable, le constat relevé le plus marquant c'est qu'ils étaient tout à fait pour l'adoption des IFRS simplifiées par leur entreprise et ce, même s'ils ne disposaient pas de connaissances approfondies en la matière, supposées les immuniser contre les éventuels enjeux qui peuvent survenir dans l'avenir.

Sur le plan technique, nous avons constaté que les comptables ont eu des difficultés quant à l'assimilation des notions relatives à la présentation des états financiers selon les IFRS simplifiées. Et c'est surtout la possibilité de présenter le bilan selon le critère de la liquidité ainsi que la préparation du tableau des flux de trésorerie qui leur a posé un problème que ça soit avec la méthode indirecte, la plus simple, que directe.

En plus, les comptables ne connaissent que l'amortissement linéaire mais pas les autres méthodes admises par le référentiel international (par les unités de production ou le dégressif). Le chef comptable et le DAF connaissaient, en plus de l'amortissement linéaire, l'amortissement dégressif mais pas par les unités de production, jugé le plus représentatif de la réalité surtout pour leur contexte industriel qui marque l'activité de leur entreprise.

Pour les contrats de location-financement, les comptables n'arrivent pas à assimiler la technique de l'extrapolation linéaire qui consiste à relever le taux d'intérêt implicite permettant ainsi le calcul de la part des charges d'intérêt et celle du remboursement du capital. Seulement le DAF pouvait le faire ce qui entraîne un risque pour l'entreprise en cas de départ de ce dernier, surtout qu'elle n'est pas dotée d'un processus de transfert de savoir officialisée et bien définie.

Pour le comptable qui a traité les dépréciations d'actifs, nous avons constaté une certaine difficulté de compréhension de la valeur d'utilité qui sert d'étalon de comparaison avec le prix de vente net en vue de déterminer la valeur recouvrable, et qui se base sur la détermination des flux futurs de trésorerie actualisés selon la méthode Discounted Cash-Flow (DFC). Pour lui, cette notion est assez complexe et nécessite des connaissances poussées en finance qu'il n'a pas eu l'occasion de voir dans son cursus de formation initiale ni continue.

Le concept de l'impôt différé est l'un des points qui ont consommé le plus de temps en termes d'explication et dont les comptables n'ont toujours pas pu saisir complètement le sens derrière.

A cet effet, nous pouvons dire que les comptables ne sont pas tout à fait bien outillés techniquement pour appliquer les IFRS simplifiées (manque des notions des mathématiques financières par exemple). D'autant plus que le Management ne dispose pas d'une vision et d'une stratégie bien claire qui tracent les jalons futurs d'une telle décision ainsi que les implications qu'elle aura sur le plan financier, organisationnel et surtout humain.

SECTION 2 : DISCUSSIONS ET IMPLICATIONS

A l'instar des résultats obtenus au terme de notre étude empirique nous avons pu analyser d'une manière à la fois qualitative que quantitative l'adoptabilité des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines.

Nous avons conclu dans un premier temps qu'il existe des nouvelles variables à inclure dans l'étude dudit à phénomène, à savoir la modalité du changement du référentiel comptable ainsi que le secteur d'activité.

Ensuite, nous avons trouvé que le système externe, traduit par les variables macro-économiques à l'échelle des juridictions, favorisent l'adoption des IFRS simplifiées pour le contexte marocain, et que seulement deux variables expliquent ça en l'occurrence : la culture du pays et sa facteur politique.

Puis, nous avons expliqué l'adoption des IFRS simplifiées au travers des données de notre enquête sur un échantillon des entreprises marocaines éligible à appliquer la norme. Nous avons confirmé tout d'abord la rattachabilité de plusieurs concepts à leurs familles fournies par la littérature pour fournir une sous-famille pour chacun du facteur Innovation et Individu. En outre, nous avons affirmé que seulement deux facteurs/variables permettent l'explication de l'adoption des IFRS simplifiées à l'échelle des entreprises marocaines à savoir le facteur Facilitateurs de l'innovation et la modalité du changement du CGNC.

Les résultats que nous avons trouvés ont été approfondis par l'observation d'un cas unique lors de ses travaux de conversion de ses comptes sociaux aux IFRS simplifiées, ce qui nous a permis de comprendre pourquoi les entreprises marocaines adopteraient les IFRS simplifiées malgré le fait qu'elles les voient comme non faciles à adopter et que cette adoption doit être faite au travers d'une modalité de convergence. En effet, nous avons pu remarquer que les IFRS simplifiées ne sont pas adaptées à la comptabilité de l'entreprise étudiée, d'une part, et que les principaux acteurs ne sont pas bien outillés à la fois techniquement, humainement et managérialement, d'autre part.

A lumière de l'ensemble des travaux de recherche précédents, nous allons essayer de discuter l'ensemble des résultats obtenus tout en mettant en exergue les éventuelles implications que peuvent avoir ces résultats.

1. LES IFRS SIMPLIFIEES

Notre thèse se propose comme une étude de l'adoptabilité d'un nouveau corps de normes produites par le normalisateur internationale, IFRS Foundation, supposé être destiné aux entreprises sans responsabilité publique et qui publient leurs états financiers à usage général (IFRS Foundation, 2015, p. 10).

Avant d'évaluer cette norme sur le plan empirique, nous avons essayé de retracer l'historique de la normalisation comptable internationale en mettant en exergue l'ensemble des acteurs impliqués ainsi que la manière avec laquelle la structure responsable de la préparation des normes internationales d'information financière publie une telle norme.

Nous avons choisi de passer, dans un premier lieu, par un travail factuel relatant les principaux faits marquants de la norme objet de notre étude dans le dessein de mieux l'aborder sur le plan empirique. Les résultats de ce travail feront, donc, l'objet d'une discussion autour de cet organe suivi par une discussion des caractéristiques intrinsèques, ou encore techniques, de ladite norme.

1.1. Un organe opérant pour un seul client : les marchés financiers.

Nous avons vu que les IFRS simplifiées font partie intégrante des normes comptables publiées par l'IFRS Foundation. Ce dernier est réputé être le normalisateur comptable international de référence qui est reconnu à l'échelle internationale par la qualité des normes internationales d'information comptable qu'il publie et met à jours régulièrement.

Néanmoins, l'analyse de l'historique dudit organisme relève des jalons importants par lesquels il a passé pour gagner en légitimité de la part des plus hautes institutions internationales impliquées dans le processus de la normalisation comptable internationale. Nous avons aussi vu que cet organisme vit le jour en 1973 avec l'initiative de Henry Benson qui a pu réunir neuf pays à savoir l'Australie, le Canada, la France, l'Allemagne, le Japon, le Mexique, Les Pays-Bas, le Royaume-Unis/Irlande, et les Etats-Unis d'Amérique pour former l'IASC (Camfferman & Zeff, p. 45, 2006 ; Walton, p.22, 2003).

A première vue, nous remarquons qu'aucun pays sous développé n'a été inclus dans la composition de l'IASC, nullement un pays de l'Afrique. D'autant plus que seulement deux pays se caractérisait par un système comptable *de jure* à savoir : la France et l'Allemagne, ce qui favorise davantage la domination de l'esprit anglo-saxon comptable sur le développement desdites normes. Même si des organismes internationaux de renommée, tels que l'ONU, l'OCDE ou encore l'IFAC, ont accepté de léguer à l'IASC le rôle de la préparation des normes

comptables en 1980 (Walton, p. 23, 2003), ce dernier n'a été réellement reconnu sur l'arène internationale qu'en 1987.

En effet, l'*International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) ou l'Organisation internationale des commissions des valeurs (OICV), une organisation reconnue à l'échelle internationale en ce qui concerne la régulation des marchés financiers s'est mis d'accord avec l'IASC de fournir des normes comptables de haute qualité en contrepartie de rendre les IASs les normes de Reporting par défaut pour les entreprises étrangères voulant être cotées en dehors de la bourse de leurs juridictions (Walton, p. 24, 2003 ; Camfferman & Zeff, p.9, 2006).

Une décision qui allait chambouler la trajectoire future de l'IASC et celle de la normalisation comptable internationale entière. Shryock (2003, p.129) disait que :

“ la prépondérance des États-Unis [...] est encore mieux servie par le réseau mondial des banques et des Bourses, dont les tumultes bien visibles dissimulent une “main invisible” qui est celle de “marchés” soumis [...] au surpoids de Bourses attirant vers les États-Unis toutes les cotations et émissions financières d'importance “

Ce qui donne aux marchés financiers américains une importance inégalée et un poids hors mesure sur l'échiquier international. Selon Otemikongo (2018, p. 344) : *“ il suffit que Wall Street éternue pour que l'ensemble des places boursières s'enrhument et que le reste du monde soit grippé “*. De sa part, Shryock (2003, p. 156) rajoute :

“ C'est sans doute à l'échelle des Bourses de valeurs que l'extraordinaire pyramidage actuel du monde des banques et des Bourses devient pleinement perceptible. Au regard de New York, le volume d'affaires de Londres, Francfort et Paris est certes modeste et celui des autres Bourses, de Hong Kong à Tokyo ou de Singapour à Mexico, l'est plus encore. Qu'ils soient tournés vers les placements ou vers les crédits, les marchés de l'argent sont inscrits dans une pyramide dont la large base est à New York et dont les étages s'affinent de plus en plus dès qu'on s'éloigne de cette place centrale “

Cette position qu'occupent les places financières du pays de l'Oncle Sam donner à l'IOSCO un certain pouvoir d'influence qui affectera certainement les normes de l'IASC pour qu'elles deviennent une référence comptable mondiale, poussant ainsi plusieurs pays, y compris ceux de l'Europe, tels que la France, l'Allemagne ou la Suisse, à incorporer des IASs dans leur dispositif comptable.

Le souci principal pour les entreprises de ces pays est de pouvoir intégrer les marchés financiers américains sans pour autant fournir des états financiers conformes aux US GAAP, ce qui a été confirmé avec la cotation en 1993 de Daimler-Benz sur le New York Stock Exchange et d'autres entreprises européennes en se conformant aux US GAAP. De plus, quelques mois après que l'IASC a pris sa décision de restructuration, la Commission Européenne annonça officiellement, le 11 septembre 2002, le règlement n°1606/2002 dit « IFRS 2005 » au JOCE (IFRS Foundation-a, 2017), qui va bouleverser le cours des choses en exigeant aux entreprises européennes cotées de présenter leurs états financiers consolidées en conformité avec les IASs à partir de l'exercice 2005.

De là, nous constatons que les IAS ont toujours étaient étroitement liés aux marchés financiers, que ça soit à l'échelle américaine ou européenne, ce qui poussera plusieurs chercheurs à suggérer la possibilité d'une pression subie par cet organisme. Richardson et Eberlein (2011), cités par Devi et Samujh (2015, p.20), disaient : *“ Principal players are relied on for funding, consequently the IASB could be susceptible to lobbying by the main fund suppliers ”*. Ce qui s'est manifesté lors de l'élaboration des IFRS simplifiées par l'IASB.

Selon Ram et Newberry (2003, p. 12-13) :

“ The Due process has revealed that the IASB had decided on its stance before the public parts of its due process commenced and that it was strongly committed to maintaining, if possible, all recognition and measurement requirements contained in full IFRS [...]. A problem with this approach was that it exposed a tension between the IASB's commitment to a single set of standards primarily for financial market participants and one of the primary objectives it claimed for the SME project of producing accounting requirements that would be useful for users of SME financial statements ”

Selon Stig Enevlodsen, président du groupe EFRAG, dans une interview citée dans Ram et Newberry (2003, p.12) : *“ it was only at the very last moment that the IASB came up with . . . a standalone standard. I think that was after enormous pressure from us. . . ”*

Par ailleurs, les objectifs tracés par la Constitution de l'IFRS Foundation, sous sa dernière version révisée le 10 Novembre 2016, et qui consiste à :

“ Développer, dans l'intérêt public, un ensemble unique de normes d'information financière [...] dans le but d'aider les investisseurs et les autres participants dans les marchés financiers du monde [...] dans la prise de décisions économiques ”

Nous y constatons bel et bien l'accent mise sur les acteurs des marchés financiers, que ça soit les investisseurs ou les autres participants des marchés financiers mondiaux dans l'élaboration des normes comptables, ce qui prouve que, ces normes, sont en premier lieu à destination des entreprises opérant au sein de ces marchés, c'est-à-dire celles qui sont cotées.

La structure de l'IFRS Foundation, quant à elle, est révélatrice de plusieurs aspects qui communiquent sur l'esprit qu'elle s'est inculqué depuis sa création jusqu'à nos jours. Si l'on observe la composition du Monitoring Board, ou le conseil de surveillance, un constat saute aux yeux : sur les six membres qui le compose, dont un n'est qu'un observateur, quatre sont des représentants de grandes organisations publiques opérant pour les marchés financiers à savoir : l'OICV, la SEC ou la JESA, ce qui soutient d'avantages la grande orientation vers les entreprises cotées sur les marchés financiers et leurs besoins.

S'il y a une conclusion à tirer à la fois de l'historique de l'IFRS Foundation ou de sa structure actuelle c'est qu'elle est très fortement liée aux marchés financiers et par conséquent aux besoins des entreprises qui y sont cotées. Une conclusion qui n'est pas tout à fait en faveur de la préparation d'une autre norme d'information financière à destination des investisseurs n'opérant pas dans les marchés financiers, tel est le cas pour les IFRS simplifiées.

1.2. Une norme d'information FINANCIERE non destinée aux marchés FINANCIERS !

Nous avons vu que la présente norme présente plusieurs simplifications en comparaison avec les IFRS complètes, telles que :

- L'exclusion des dispositions relatives à la présentation des informations sectorielles, au résultat par actions ou encore du Reporting intermédiaire ;
- Possibilité de présenter un seul état de produits et charges y compris les gains retenus au lieu de présenter deux états distincts, un pour le résultat et l'autre pour le changement de capitaux ;
- La non activation des frais financiers pour tous les éléments de ses états financiers ;
- La révision de la méthode d'amortissement n'est faite que s'il y ait une indication que la valeur de l'immobilisation se déprécie d'une manière autre que celle qui a été constatée au début, alors que les IFRS simplifiées la révision doit obligatoirement être faite annuellement ;

Toutefois, plusieurs autres éléments restent tout à fait conformes à l'esprit financier qu'incorporent les IFRS simplifiées. Et nous citons à titre d'exemple quelques cas concrets relevés des études précédentes :

- Pour le contexte de la nouvelle Zélande, aucune entreprise ne prévoit d'impôts différées sur ses états financiers (Morunga, 2010, p.20) et ce, parce qu'elles adhèrent à la logique du Double Reporting en préparant un corps d'états financiers destiné au fisc incluant par conséquent toutes les dispositions fiscales, ce qui a relevé une orientation financière qui ne prend pas en considération les besoins de la cible en question puisqu'elle complexifie davantage sa tâche de Reporting ;
- Pour le contexte sud-africain, les entreprises n'appliquent cette norme que d'une manière partielle (Wyk et Rossouw, 2009, p.113) vu que :

“ The respondents also viewed some of the topics as only “partially applicable” to SMEs. The conclusion was drawn that SMEs may not necessarily be involved in the industries to which these topics refer. Furthermore, certain aspects of impairment of assets, related party disclosure, intangible assets, government grants, non-current assets held for sale and discontinued operations, foreign exchange rates and employee benefits may not really be applicable to SMEs “

- Pour le contexte roumain, les entreprises relèvent une certaine inconsistance sur le plan conceptuel et normatif, tels que l'application de quelques principes issus des IFRS complètes, dont les comptables manifestent une soi-disant aversion justifiée par des considérations fiscales (Albu, Albu et Fekete, 2010, p.662)

“ As far as Romania is concerned, the analysis of the current regulation vs. the IFRS for SMEs shows that there are several inconsistencies, both on conceptual and normative level. This is even more augmented by the Romanian accounting practice, where changes occur very slowly and where we obtained evidence supporting the lack of de facto application of some accounting principles or policies (especially those adopted from IFRSs, which in practice are treated in a fiscal approach) “

- Toujours pour le contexte roumain, les entreprises considèrent que l'IASB n'a pas pris en considération les besoins des principaux utilisateurs des états financiers de ladite norme tels que l'exigence de l'état "comprehensive income" qui est destiné seulement aux investisseurs, vu qu'il décrit combien les actifs nets d'une entité ont augmenté pendant l'exercice précédent et ont été sollicités par les investisseurs (Masca et al., 2010, p.196)

Les IFRS simplifiées, bien qu'elles présentent des simplifications par rapport aux IFRS complètes il apparaît qu'elles incarnent un esprit financier inspiré des IFRS complètes, la rendant par conséquent non intégralement adaptée aux besoins de sa cible finale.

En outre, les résultats de notre étude comparative entre le CGNC et ladite norme suggèrent que cette dernière promet une meilleure qualité de l'information comptable vu qu'elle propose des états financiers incluant des éléments pertinents (tels que le fameux principe de substance over form, le "comprehensive income" sur le compte des produits et charges, la possibilité de réévaluation des éléments du bilan, la possible présentation du bilan selon le critère de liquidité et non seulement de la nature courante ou non courante ...etc.).

L'ensemble de ces éléments nous mènent à conclure que :

- Normalement, les besoins des investisseurs, autres que ceux qui visent les marchés financiers, devraient être pris en considération lors de l'élaboration de ladite norme. Et par conséquent, ces acteurs devraient être mieux impliqués dans son processus d'élaboration pour aboutir à une norme qui répond à leurs besoins, qui ne sont pas nécessairement financiers ;
- Ceci, implique la nécessité de l'élaboration d'un autre cadre conceptuel qui devrait être développé spécifiquement pour ce type de besoins, duquel le développement de cette norme s'inspirera en conséquence ; Et
- Même les amendements de 2015 ont été faites à la lumière des IFRS complètes (Possibilité, sous forme d'option, de réévaluer les immobilisations corporelles à a juste valeur, comme l'IAS 32. Ou alignement avec les principales dispositions relatives à l'évaluation et la comptabilisation de l'impôt différé selon l'IAS 12. Et finalement alignement avec les principales dispositions relatives à l'exploration et l'évaluation des actifs sous forme de ressources minérales selon l'IFRS 6), ce qui n'est pas tout à fait séant.

Ainsi, les IFRS simplifiées, d'une part, sont très liées à la logique des marchés financiers ainsi qu'aux besoins des entreprises qui y sont cotées vu que son organe, l'IFRS Foundation, opère principalement pour les marchés financiers et leurs acteurs et que sur le plan technique, d'autre part, elles sont des congénères de l'esprit financier des IFRS complètes, ce qui constitue un paradoxe pouvant être formulé de la façon suivante :

Pourquoi une norme destinée aux investisseurs, autres que ceux des marchés financiers, s'inspire beaucoup d'une autre norme qui ne répond, principalement, qu'aux besoins des investisseurs des marchés financiers ?

En épilogue, et vu la discussion des résultats de cette première lecture factuelle, nous ne pouvons jusqu'à présent affirmer l'adaptabilité des caractéristiques intrinsèques des IFRS simplifiées à un contexte semblable à celui du Maroc et ce, parce qu'elles présentent des caractéristiques à la fois favorables et défavorables à son adoption au Maroc. Ces caractéristiques sont :

Défavorables dans la mesure où :

- Elle se proclame loin de la logique des marchés financiers alors qu'elle s'inspire beaucoup des IFRS complètes qui sont taillées sur mesure à la morphologie des marchés financiers ;
- Le système comptable marocain est de tradition juridique inspiré du système comptable *de jure*, telle que la France, et non d'une tradition économique issue du système comptable *de facto*, et donc ça suppose la constitution d'une entrave pour les éventuels adoptants.

Et favorables vu :

- Qu'elle soit assez sophistiquée par rapport au CGNC et promet par conséquent une qualité meilleure de l'information financière ; et
- Qu'elle pourrait être destinée, pour le cas marocain, aux comptes sociaux et que ça pourrait impliquer une application des IFRS par une cible autre que les comptes consolidés des sociétés cotées, leur permettant de mieux communiquer avec les investisseurs internationaux.

Quoique l'on pourrait conclure que les IFRS simplifiées sont des normes parfaitement adaptées à un contexte semblable au marocain, nul ne pourrait asseoir d'une manière certaine leur favorabilité pour ce dernier. Rogers (2003, p. 8) dit à ce propos : *“ More historical illustrations could also be cited to show that more than just a beneficial innovation is necessary for its diffusion and adoption to occur ”*. Et donc les questions qui viennent tout de suite à l'esprit peuvent être formulées ainsi :

Est-ce que l'adoption des IFRS simplifiées, spécifiquement pour le cas marocain, est favorable, tout d'abord, sur le plan macro-économique ? Et ensuite, sur le plan micro-économique ? Et finalement, pourquoi ?

2. LE SYSTEME EXTERNE

Plusieurs travaux ont pu prouver l'existence d'un lien directe entre un ensemble de variables de la diffusion des innovations et l'adoption d'un nouveau produit, pratique, idée ...etc. (Aarons et al. 2011 ; Berta et al. 2005 ; Damanpour et Schneider 2006, 2009 ; Feldstein et Glasgow 2008 ; Frambach et Schillewaert 2002 ; Glasgow 2003 ; Glasgow et al. 2003 ; Meyer et Goes 1988 ; Mitchell et al. 2010 ; Oldenburg et Glanz 2008 ; Rogers 2003). Mais rares sont ceux ayant traité ce volet pour les IFRS en général et plus spécifiquement pour les IFRS simplifiées.

En outre, ceux qui l'ont fait n'ont pas analysé l'adoption de ladite norme à la lumière de la théorie de la diffusion des innovations, comme nous l'avons souligné précédemment dans notre revue de littérature. Selon Damanpour et Schneider (2006, p.218)

“ Cooper (1999, pp. 115–116) discusses two sets of critical success factors for product innovation projects: one deals with ‘doing the right projects’ and the other with ‘doing projects right’. Whereas the first set is primarily captured by the external environmental characteristics, the second set is mainly influenced by internal organizational characteristics “

Et durant cette sous-section nous allons nous concentrer principalement sur le premier type de variables relatives au système externe. Selon Pierce et Delbecq (1977, p.32):

“ Aiken and Alford (1) in their look at community structures as social systems, assert that the degree to which organizational environment is “ turbulent “ may influence organizational innovation since the organization will be more alert to external cues. Mohr (37) and Palumbo (40) note that environmental uncertainty provides stimulus toward innovation. Finally, Baldrige (4) have found that environmental heterogeneity is predictive of adoption.”

Aussi, Frambach et Schillewaert (2002, p.166) disent :

“ [...] the business environment affects adoption behavior in different ways. First, a potential adopter may derive an intrinsic benefit from the fact that business partners within their network have previously adopted the innovation (i.e. a form of network externality) “

Ce qui a poussé Damanpour et Schneider (2006, p.219) à dire :

“ Innovation scholars have often posited that the primary stimulus for organizational innovation and change come from the external environment; hence, characteristics of an organization’s environment may be critical to its ability to innovate “

L’ensemble de ces éléments justifient les raisons qui nous ont poussés à étudier une telle composante des variables de la diffusion des innovations.

Bien que nous ayons pu démontrer jusque-là l’influence directe qu’exerce les variables de la diffusion des innovations, relatives au système externe, sur l’adoptabilité des IFRS simplifiées à travers le monde, nous n’avons pu asseoir une relation de causalité que de deux principales variables à savoir, le *facteur politique* et la *culture du pays*.

Tableau 96 : Validation des hypothèses de recherche des variables du système externe.

CONCPT	CONCEPTS	VARIABLES	RELAT. THEO.	MESURE	STATUT	RELAT. EMPIR.
ENVIRON. EXTERNE	L’environnement extra-organisationnel	L’existence d’un marché de capitaux	Positive	Oui ou non	Rejetée	-
		Le niveau d’éducation	Positive	Taux d’illettrisme	Rejetée	-
	Le développement autour de l’organisation adoptante	Développement économique	Positive	Taux de croissance éco.	Rejetée	-
POLITIQUE DU GOUVERN. ET REGULATION	Politique extérieure	L’ouverture à l’international	Positive	Moyenne IDE	Rejetée	-
	Régulation	Le système légal	Positive	Common Law ou pas	Rejetée	-
	Adaptation avec le climat culturel	La culture du pays	Positive	Culture Anglo- saxonne ou pas	Confirmée	Négative
RESEAU SOCIAL (INTER-	Réseau social et liens entre les systèmes en dehors de l’organisation	Le facteur politique	Positive	Stabilité politique selon BM	Confirmée	Négative

Source : élaboré par l’auteur

Autrement dit, nous avons trouvé que les pays ayant un facteur politique défavorable sont les plus susceptibles à adopter les IFRS simplifiées et que les pays n'ayant pas une culture anglo-saxonne ont plus de chances à adopter ladite norme.

2.1. Les variables sans capacité explicative

Ces résultats se contrastent avec ceux prouvés par la littérature puisque, premièrement, sur le plan de la *croissance économique*, Zehri et Chouaibi (2013), Zeghal et Mhedhbi (2006), Al-Akra et al. (2009) et Larson (1993) ont tous prouvé que les pays qui ont un niveau de croissance économique élevé sont plus enclins à adopter les IFRS en comparaison avec d'autres pays qui ont un niveau moins élevé.

Damanpour et Schneider (2006, p.219) disent :

“ Organizations with greater economic health invest more in innovation, partly because they can afford to take more risk and can more easily absorb the cost of failure (Aiken and Hage, 1971; Nystrom et al., 2002) “

Toutefois, nos résultats paraient être évocateurs aux vues de cette norme puisqu'elle est, en principe, à destination des entreprises qui n'ont pas une responsabilité publique (IFRS Foundation, 2015), et par conséquent n'opérant pas dans les marchés financiers, ce qui est l'apanage principal des pays en développement.

Selon Mosteanu (2017, p. 275)

“ There is a direct link between financial markets and economic growth. Financial market facilitates the transfer of capital from investors who have surplus money to those who need capital to cover their expenses or to develop their business. Usually, this transfer takes place through direct and indirect investments. Investments through financial capital infusion, lead to increase of production, increase of consumption, increase of income at private, and public sector (increasing production, sales, it leads to increasing the volume of taxes and other taxes payable to the state's budget). All of this is focused on economic growth. “

Par conséquent, ça justifie davantage l'exclusion de ladite variable par notre modèle économétrique dans l'explication du phénomène de l'adoptabilité des IFRS simplifiées au monde et ce, même si selon Arpan et Radebaugh (1985), la croissance économique du pays joue un rôle très important dans le développement de la comptabilité parce qu'elle affecte autres fonctions dans la société.

Etant donné que cette norme est destinée aux entreprises ne disposant pas de responsabilité publique, il est fort probable que les pays n'ayant pas de marchés financiers seront plus disposés à adopter ladite norme.

Ainsi, l'hypothèse de l'*existence du marché financier* au sein d'une juridiction donnée n'a pas été supportée par les résultats de notre modèle économétrique et ce, pour la même justification donnée à la variable de la croissance économique, c'est-à-dire la nature de la cible finale de la norme.

Or, plusieurs auteurs s'accordent sur le rôle joué par les marchés financiers dans le développement des standards internationaux dans la mesure où les investisseurs sur les marchés financiers ont des besoins constants en termes d'information financière, jugée plus complexe et sophistiquée que celle fournie selon la normalisation nationale dudit pays (Chamisa, 2000 ; Gray et Radebaugh, 1997).

Ceci a poussé des auteurs à confirmer que les pays ayant un marché financier ouvert sont plus susceptibles d'adopter les IFRS que les autres pays (Jermakowicz et Gornik-Tomaszewski, 2006)

S'agissant du *niveau d'éducation*, nous avons affirmé que cette variable ne joue aucun rôle dans l'adoption des IFRS simplifiées à travers le monde quoique plusieurs chercheurs ont prouvé qu'elle affecte l'adoption d'une innovation, d'une part, ainsi que l'adoption des IFRS, d'autre part.

Elle influence positivement l'adoption des innovations parce que dans un environnement ayant un niveau de connaissance élevé on a tendance à appliquer de nouvelles idées, pratiques, produits ...etc. ce qui permet aux organisations de voir la réussite d'application de ces idées par les autres organisations de leur environnement, leur permettant ainsi de voir l'opérationnalité de l'innovation en réalité. Selon Berta et al. (2005, p.288) :

“ An organization's environment, or domain of operations, includes other organizations from which managers can potentially learn. Being able to observe a new idea being applied by others was an important contributor to successful adoption of innovations “

Le niveau d'éducation influence aussi l'adoption des IFRS à travers le monde et ce, vu que l'adoption des IFRS est considérée comme étant une décision socialement stratégique et qu'elle implique plusieurs éléments à prendre en considération (Doupnik et Salter, 1995 ; Street, 2002).

Ceci a poussé d'autres auteurs à affirmer ce lien de causalité qui y gouverne en prouvant que les pays ayant un niveau d'éducation avancé ont plus de chance à adopter les IFRS que ceux qui ne l'ont pas (Zeghal et Mhedhbi, 2006 ; Zehri et Chouaibi, 2013).

En revanche, ces résultats n'ont été prouvés que pour le cas des IFRS complètes, ce qui ne veut nécessairement pas dire que ça s'appliquera également pour le cas des IFRS simplifiées, chose qui nécessitait une étude dédiée.

Les propos de Barth et al. (2008) et Gordon et al. (2012) pourrait fournir des éléments d'éclaircissement de cet aspect dans la mesure où ils considèrent que les pays en développement ont tendance à appliquer les IFRS simplifiées vu qu'il existe des différences majeures entre leur référentiel national et ladite norme et vu que ces pays sont les plus incités à adopter un référentiel comptable qui promet une meilleure qualité de l'information comptable pour attirer des capitaux externes de la part des institutions telles que la Banque Mondiale ou le Fond Monétaire International.

Sur le plan de *l'ouverture à l'international*, des auteurs comme Cook et Wallace (1990) considèrent cette dernière comme étant est un facteur prépondérant dans le processus d'adoption des normes comptables internationales. Pour eux, plus un pays est exposé à l'international plus il subit de la pression pour se conformer aux standards internationaux et plus il présente de fortes chances à adopter un référentiel comptable international.

Judge et al. (2010, p. 163) confortent cette relation selon les propos suivants :

“ Previous research has demonstrated that a region's openness to foreign competition and trade exposes firms to a wider array of “best practices” (Wei, Liu, Song, & Romilly, 2001). [...] Guler et al. (2002) found that the degree of inward foreign direct investment (FDI) was positively associated with the adoption of international quality standards within a nation “

D'autres auteurs supportent cette position, étant donné que le marché dans lequel opère les entreprises de nos jours est devenu de plus en plus international, ce qui donne à cette variable une importance inégalée. Frambach et Schillewaert (2002, p.166) disent :

“ Organizations may adopt an innovation based on the number of other interrelated organizations in their market environment that have adopted the focal innovation. “

Mais pour notre cas, cette variable n'a pas été supportée par notre modèle économétrique car généralement, les pays les plus ouverts à l'international ont plus tendance à appliquer les IFRS

complètes (Irvine, 2008 ; Neu et Gomez, 2006 ; Neu et Ocampo, 2007) et non pas les IFRS simplifiées.

En outre, les pays adoptant les IFRS simplifiées sont beaucoup plus des pays qui demandent des subventions à des institutions internationales, telles que la BM, le FMI ou l'OCDE (Mir et Rahaman, 2005), et pas nécessairement des pays ouverts à l'échelle internationale.

Selon Bonito et Pais (2018, p. 119) :

“ Romania, Jordan, Egypt, Kazakhstan, Pakistan and Zimbabwe are just a few examples of countries that the World Bank, the IMF, the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) or the Asian Development Bank (ADB) demanded IFRS adoption for lending money “

Quant au système légal, Standish (2003) considère que la dominance du système légal américain ou anglo-saxon, au sein du processus de l'IASB, joue un rôle très important dans l'influence de la normalisation comptable internationale. Bonito et Pais (2018, p. 118) confortent cette idée en formulant: *“ The most important factors influencing accounting are economic, social, the legal system [...] “*

Ce qui donne à ce dernier, tel que distingué par Nobes (1998), dit Common Law, de celui de l'Europe continentale, dit Code Law, une importance inégalée dans la normalisation comptable internationale vu qu'il prédomine l'arène internationale sur cet aspect-là.

Partons du constat selon lequel cette norme est beaucoup plus adoptée par les pays en développement que les pays développés (Kaya et Koch, 2014), l'on constate que ces derniers, caractérisés principalement par un système de Common Law, ont tendance à appliquer des nouvelles idées et pratiques.

Selon Doupnik et Salter (1995) :

“ Many studies have showed that “common law” countries tend to be innovative and open to new business ideas, whereas “code law” countries are more likely to follow the formal, written rules and procedures “

Ceci suggère que puisque les pays en développement sont ceux qui appliquent les IFRS simplifiées, le système légal n'aura pas à influencer sur l'adoption ladite norme.

Etant donné que l'ensemble de ces variables n'ont pas été confirmés par notre modèle économétrique, il apparait que ça pourrait constituer une piste où la théorie devrait être

relativisée au contexte de la comptabilité internationale, et plus particulièrement à l'adoption d'un référentiel international.

Ainsi, Frambach et Schillewaert (2002, p. 173) disent :

‘‘ Some studies have examined international new product diffusion (e.g., Takada and Jain, 1991; Kumar et al., 1998), but still relatively little is known about cross-national differences in the determinants of innovation acceptance. Studies of international diffusion patterns show that these processes differ significantly by country (e.g. Kumar et al., 1998), and therefore, we expect that such differences will exist in adoption processes. ‘‘

De ce fait, notre étude, qui s'est consacrée à l'étude d'un référentiel comptable international, assimilé à une innovation d'ordre pratique, a pu confirmer l'influence qu'exercent quelques variables issues de la théorie de la diffusion des innovations sur l'adoption des IFRS simplifiées.

2.2. Les variables avec capacité explicative

Tout d'abord, la culture du pays est considérée comme l'un des facteurs les plus importants dans l'étude d'un tel phénomène, puisqu'elle affecte la perception de ladite norme par l'écosystème des pays. Selon Frambach et Schillewaert (2002, p. 173) :

For example, a recent study of cross-national differences on consumer innovativeness found significant cultural effects (Steenkamp et al., 1999). Research is needed to validate existing results in other contexts in order to examine their generalizability across cultures as well as across types of innovations (e.g., symbolic innovations vs. technological innovations; services vs. goods; ideas vs. products) ‘‘

Nobes (1998) a conclu que les pays affectés par les mêmes valeurs culturelles ont tendance à adopter les mêmes normes comptables. D'autres auteurs, comme Chamisa (2000), Hove (1986), Zeghal et Mhedhbi (2006) ainsi que Zehri et Chouaibi (2013) ont de même confirmé que la culture du pays influence considérablement le processus d'adoption des normes comptables.

Et d'ajouter que parmi les cultures ayant joué un rôle important dans la normalisation comptable internationale c'est la culture anglo-saxonne vu le volume de ses transactions financières à l'internationale, ses investissements étrangers et sa présence mondiale. Zeff (1998) a affirmé que les pays à culture anglo-saxonne ont beaucoup influencé durant ces deux dernières décennies les autres cultures.

Aux antipodes de ces travaux, nous concluons que les IFRS simplifiées jouent un rôle significatif sur l'adoption de la présente norme à l'échelle internationale, mais d'une manière négative. Autrement dit, plus un pays s'éloigne de la culture anglo-saxonne, plus il a de chance à adopter cette norme.

Cela suggère que les pays ayant adopté la présente norme sont des pays dont leurs référentiels nationaux présentent des différences majeures avec les IFRS simplifiées (Barth et al., 2008 ; Gordon et al., 2012) ou des pays qui n'ont pas la capacité de développer leurs propres référentiel comptable (Kaya et Koch, 2014).

D'autant plus que les pays ayant une culture anglo-saxonne n'ont pas intérêt à appliquer les IFRS simplifiées mais d'autres référentiels pourraient être plus pertinents pour eux et par conséquent avantageux tels que les US GAAP et les IFRS complètes à titre d'exemple.

Nos résultats impliquent un avantage majeur pour les besoins d'harmonisation comptable internationale qui se conjugue par la possibilité d'appliquer le même corps de normes comptables par des pays qui ne font pas nécessairement partie des mêmes mécanismes culturels, concourant ainsi à l'harmonisation globale.

Quant au *facteur politique*, il est considéré comme étant l'un des facteurs les plus importants à étudier pour l'adoption des normes comptables internationale. Pour Abd-Elsalam et Weetman (2003) *“ The most important factors influencing accounting are [...] political system ”*. Cooke et Wallace (1990, p. 103), de leur part, considèrent que ce facteur est l'un des plus difficiles à en assoir la relation avec les pratiques comptables en disant :

“ It is hardly surprising that recent studies that seek to find a relationship between the national economic, political, and social factors and the mode of financial reporting regulation and disclosure practices find little or no statistical connection between the two ”

Mais Zehri et Chouaibi (2013, p. 59), de leur part, considèrent que ce dernier pourrait influencer l'adoption des normes IFRS tout d'abord parce qu'il est lié fortement, dans le contexte des pays émergents, aux décisions politiques vu que dans ces pays le gouvernement et les autorités publiques ont un poids très important dans l'économie (Hassab Elnaby, Epps et Said, 2003 ; Larson et Kenny, 1995).

Aussi Judge et al. (2010, p. 162) affirment ceci selon leurs propos : *“Political and economic environments are found in the literature to directly drive the ties among nations in shaping their accounting development (Mueller, Gernon, & Meek, 1994) ”*

Ainsi, nos résultats confirment cette hypothèse dans la mesure où le facteur politique joue un rôle explicatif dans l'adoption des IFRS simplifiées et ce, d'une manière négative. Autrement dit, tant qu'un pays est caractérisé par un système comptable instable, tant qu'il a tendance à adopter les IFRS simplifiées, ce qui est en parfaite concordance avec les pays en développement et non pas les pays développés.

En effet, Tanaka explique ceci en disant (2013, p.41)

“ According to the power theory more powerful countries are less likely to adopt IFRS (Ramanna and Sletten, 2010), due to powerful countries' unwillingness to forgo their standards setting to IASB [...]. Only some of the most powerful countries have adopted (mandatory or optional) or are in the process to adopt IFRS. However, notice that the two biggest economies (the United States and China) have not fully adopted IFRS and Japan has adopted it only optionally. “

Aussi, les pays ayant un facteur politique défavorable ont tendance à exercer plus de pression sur les entreprises pour adopter une nouvelle idée, pratique ...etc. dans le but de s'affilier avec leurs propres intérêts politiques. Abrahamson explique (1991, p. 594) :

“ A group of organizations will tend to reject a technically efficient innovation when organizations, outside this group, exerting political pressures to reject this innovation, have greater power than those exerting pressures to retain it “.

Ceci implique, pour l'IASB, de promouvoir davantage l'adoption de ladite norme dans des pays ayant un facteur politique favorable pour propager l'application de ladite norme à un horizon plus vaste. Ces pays auront, par conséquent, intérêt à appliquer les IFRS simplifiées puisqu'un système politique favorable implique un bon climat des affaires et des encouragements de la part des organismes publics pour plus d'investissement étranger ce qui leur sera opportun.

3. LES FACTEURS EXPLICATIFS

Bien que la théorie de la diffusion des innovations ait trouvé sa source, d'une part, dans les innovations technologiques et techniques et, d'autre part, sur le plan individuel et non organisationnel ou systémique, la présente théorie est présentée dans les travaux de recherche comme ayant une force explicative de plusieurs phénomènes quelque-soit l'innovation ou la population étudiée.

Cependant, il advient de prendre en considération la complexité de l'étude de la diffusion des innovations quand on l'aborde de la perspective organisationnelle et/ou systémique. Wisdom et al. (2013, p.3) disent: “ *On an organizational or system level, the adoption process is complex* “. De ce fait Rogers (2003, p.355) précise :

“ Diffusion research began with investigations of individual decision makers such as farmers [...]. When this paradigm was extended to medical doctors, teachers, the early diffusion studies ignored the fact that teachers are school employees, and that most doctors work in hospitals or in a group practice. ”

C'est donc que nous allons dans cette sous-section discuter les résultats de notre enquête sur l'adoptabilité des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines, par laquelle nous avons interrogé 102 entreprises marocaines sur les facteurs d'adoption relatifs à leur organisation, leurs caractéristiques individuelles ainsi celles de l'innovation qu'ils souhaitent adopter (les IFRS simplifiées dans notre cas).

3.1. La validation des mécanismes de l'adoption des innovations

Dans leur revue des théories et concepts de la théorie de la diffusion des innovations, Wisdom et al. (2013) synthétisent l'ensemble de ces concepts et théories, desquelles nous nous sommes beaucoup inspirés, selon une approche de synthèse narrative, réputée comme présentant différentes critiques, qu'un chercheur doit prendre en considération lors de son processus de recherche.

Ils disent (Wisdom et al., 2013, p.12) :

“ It [narrative synthesis] does not, however, demonstrate the rigor of a meta-analysis of multiple randomized trials and provides only preliminary evidence to inform future directions of research. Although it necessarily does not include every paper published on the topic, it provides a reasonable synthesis of what mechanisms within which contexts are likely to lead to adoption. ”

Il advient donc de vérifier la rattachabilité de ces concepts à leurs familles évoquées précédemment via des mesures statistiques afin d'éviter lesdites critiques et ce, dans le but de fournir des éléments concourant à la généralisation des résultats de leur revue ainsi que les revues d'autres auteurs tels que Greenhalgh et al. (2004) ou Cohen et Levinthal (1990).

Tout d'abord, toutes les variables afférentes à l'organisation ont pu être rattachées au facteur *''Organisation''*, ce qui confirme les postulats de Wisdom et al. (2013), de Greenhalgh et al. (2004) et Cohen et Levinthal (1990). Nous concluons donc que l'ensemble des variables inhérentes à l'organisation adoptante (du tableau n°97) peuvent être considérées comme étant un facteur potentiellement explicatif de la diffusion des innovations se rattachant à cette organisation, qui peut être considéré à lui seul comme étant une variable explicative dans notre modèle économétrique.

Ensuite, sur le plan des variables relatives au facteur *''Individu''*, nous constatons, à l'exception de la variable *''Influence directe des managers sur la motivation, moral et la récompense des collaborateurs''*, qu'elles peuvent être divisées en deux grandes familles à savoir : les caractéristiques individuelles intrinsèques et extrinsèques à l'équipe directement concernées par l'adoption des innovations, ce qui constitue un apport théorique considérable.

Bien que Wisdom et al. (2013) n'ont ni fourni de distinction au sein de cette famille de variables ni ouvert la voie pour une telle possibilité, nos résultats postulent que les individus d'une organisation doivent avoir des caractéristiques favorables à la fois intrinsèques à l'équipe concernée directement par la diffusion des innovations (dans notre cas l'équipe comptable puisqu'il s'agit d'adopter un référentiel comptable nouveau) et extrinsèques à ladite équipe dans le but d'adopter une innovation (dans notre cas les IFRS simplifiées).

S'agissant des variables du facteur dit *''Innovation''*, nous remarquons qu'elles peuvent aussi, à l'exception de la variable *''Preuve d'efficacité ailleurs''*, être subdivisées en deux familles distinctes en l'occurrence : des variables facilitant l'adoption d'une innovation et des variables inhibant l'adoption d'une innovation. Quoique Wisdom et al. (2013), Greenhalgh et al. (2004) et Cohen et Levinthal (1990) ont réunis ces variables sous une seule famille, nos résultats statistiques prouvent de plus amples approfondissements.

Il apparaît que l'ensemble de nos conclusions peuvent apporter des nouveaux éclaircissements et éventuellement mettre en lumière des nouvelles perspectives d'une valeur inégalée pour le champ de la recherche sur la diffusion des innovations à la fois utiles pour les chercheurs et les preneurs de décisions.

Tableau 97 : Rattachement des variables de la diffusion des innovations à leurs facteurs, selon les résultats de l'ACP

	CONCEPTS	VARIABLES	RELAT. THEO.	MESURE (LIKERT)	FACTEUR STAT.
L'ORGANISATION	Capacité absorbante	Bonnes connaissances et compétences	+	Compétences et connaissances nécessaires	Facteur Organisation
	Leadership et Champion de l'Innovation	Support du Top Management	+	Soutien du Top Management (Direction Générale et équivalents)	Facteur Organisation
	Réseau avec les Développeurs et Consultants de l'Innovation	Collaboration avec les parties prenantes de l'Innovation	+	Nécessité de collaborer avec les professionnels	Facteur Organisation
	Normes, Valeurs et Cultures	Partage des valeurs Professionnelles	+	Partage des mêmes valeurs professionnelles	Facteur Organisation
	Taille et Structure Opérationnelle	L'adaptation entre la pratique et la taille de le l'entreprise	+	Structure de votre entreprise	Facteur Organisation
	Climat Social	Climat social Positif	+	Climat social	Facteur Organisation
	Préparation à la Formation et Efforts	Support managérial et organisationnel de la Formation	+	Le plan de formation	Facteur Organisation
	Menaces et Préparation au Changement	Caractère innovant de l'organisation	+	Offre d'incitateurs de la part de l'organisation	Facteur Organisation
L'INDIVIDU	Attitudes, Motivations, et Préparation à l'amélioration de la qualité et récompenses	L'appui à l'approche d'amélioration continue de la qualité	+	Attitude d'amélioration continue du travail	Cara. Indiv. Internes
		Motivation au changement	+	Motivation des membres de votre équipe comptable	Cara. Indiv. Internes
	Feedback sur l'Exécution et Fidélité	Suivi de l'avancement de l'adoption	+	Suivi régulier des membres de votre équipe comptable	Cara. Indiv. Internes
	Caractéristiques Individuelles	Caractère innovant des individus	+	Esprit innovant des membres de votre équipe comptable	Cara. Indiv. Internes
		Propension à la prise des risques	+	Prise de risques des membres de votre équipe comptable	Cara. Indiv. Internes
	Caractéristiques Managériales	L'influence directe des managers sur la motivation, moral et la récompense des collaborateurs	+	Entretien de bonnes relations des membres de votre équipe comptable avec leurs homologues d'autres organisations	Non-factorisé
	L'affiliation avec la culture organisationnelle	L'adaptation de l'équipe à la culture organisationnelle	+	Culture de votre organisation	Cara. Indiv. Externes
	Préparation au Changement et Capacité d'adoption – Caractéristiques des parties prenantes	Volonté des parties prenantes à adopter l'innovation	+	Manque de volonté de vos parties prenantes	Cara. Indiv. Externes
	Réseau Social (Réseau personnel propre à l'individu)	Qualité du réseau social de l'équipe	+	L'influence de vos managers sur les membres de votre équipe comptable	Cara. Indiv. Externes
	L'INNOVATION	Complexité, Avantage Relatif, et Observabilité	+	Avantages beaucoup plus intéressants que la pratique actuelle	Facilitateur
		Expertise minimale requise	+	Grande expertise requise	Inhibiteur
		Efficacité des couts et Faisabilité	+	Charges inutiles engendrées	Inhibiteur
		Adaptabilité aux besoins de l'organisation	+	Adaptation aux besoins	Facilitateur
		Preuve d'efficacité pratique	+	Preuve d'efficacité ailleurs	Non-factorisé
		Temps en tant que barrière	-	Laps de temps très important	Inhibiteur
		Adaptation de l'Innovation avec les valeurs et normes des utilisateurs	+	Adaptation aux pratiques et spécificités comptables	Facilitateur
		Risque	+	Risques à encourir	Inhibiteur
	Testabilité, Pertinence et Facilité	L'innovation avec le minimum de risque Impact pertinent de l'innovation (Résolution des problèmes, Conséquences ...etc.)	+	Résolution des problèmes	Facilitateur

Source : élaboré par l'auteur

3.2. Explication de l'adoptabilité des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines

En général, les idées d'un individu sont modelées à la façon de certains groupes d'individus dont il appartient et donc si nous souhaitons changer les idées dudit individu l'on doit absolument chercher à changer les idées du groupe qui en fait partie. Klein (1961, p.119) éclaire ceci en disant :

“ Ideas confine a man to certain social groups and social groups confine a man to certain ideas. Many ideas are more easily changed by aiming at a group than by aiming at an individual. “

Ainsi, un individu ne peut adopter une innovation que si l'organisation à laquelle il appartient décide de le faire. Selon Rogers (2003, p.347) :

“ an individual cannot adopt a new idea until an organization has previously adopted; for example, a schoolteacher cannot use a microcomputer until the school district decides to purchase this item of equipment. “

C'est ainsi que nous avons évalué la capacité explicative des facteurs d'adoption que nous avons trouvés dans notre analyse ACP complétés des variables non incluses dans ces facteurs (L'influence directe des managers sur la motivation, moral et la récompense des collaborateurs et La preuve d'efficacité ailleurs) ainsi que les variables détectées lors de notre étude exploratoire (Modalité du changement du référentiel comptable et le secteur d'activité).

Bien que nous ayons constaté des effets significatifs des facteurs de l'adoption des innovations sur l'adoptabilité des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines, toutes nos hypothèses n'ont pas pu être confirmées. En particulier, le facteur Organisation, les caractéristiques individuelles à la fois intrinsèque extrinsèque à l'équipe comptables, les inhibiteurs de l'innovation ainsi que le secteur d'activité, la preuve d'efficacité ailleurs et la relation des comptables avec leurs homologues.

Tableau 98 : Validation des hypothèses de recherche de notre enquête

	VARIABLES	STATUT DE L'HYPOTHESE	RELATION
H1	Le facteur Organisation	Rejetée	-
H2	Les facilitateurs de l'Innovation	Confirmée	Négative
H3	Les inhibiteurs de l'Innovation	Rejetée	-
H4	Les caractéristiques individuelles internes	Rejetée	-
H5	Les caractéristiques individuelles externes	Rejetée	-
H6	Modalités de révision du CGNC	Confirmée	Positive
H7	Secteur d'activité	Rejetée	-
H8	Efficacité ailleurs	Rejetée	-
H9	Relation avec les homologues	Rejetée	-

Source : élaboré par l'auteur

3.2.1. L'organisation

Nous avons précédemment conclu que la Capacité absorbante, le Leadership et Champion de l'Innovation, le Réseau avec les Développeurs et Consultants de l'Innovation, les Normes, Valeurs et Cultures, la Taille et Structure Opérationnelle, le Climat Social, la Préparation à la Formation et Efforts et les Menaces et Préparation au Changement constituent à elles toutes le facteur Organisation, et par conséquent participent toutes au sens donné à ce facteur.

Quoique plusieurs auteurs ont confirmé l'importance du contexte organisationnel conjuguée par le rôle joué par chacune de ces variables dans l'adoption d'une innovation, notre modèle Logit n'a pas pu confirmer cette relation de causalité entre ce facteur et l'adoptabilité des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines. Ceci suggère que l'adoption des IFRS simplifiées pourra être faite quel que soit les caractéristiques de l'organisation, dans notre cas l'entreprise marocaine éligible à appliquer les IFRS simplifiées.

Ainsi, nous concluons, en dépit de tous les travaux de recherche précédent, qu'une entreprise :

- Dispose ou pas d'une bonne capacité absorbante, via des compétences et connaissances assez développées, n'a aucune influence de son adoptabilité des IFRS simplifiées, quoique Aarons et al. (2011), Cohen et Levinthal (1990), Frambach et Schillewaert (2002), Greenhalgh et al. (2004) affirment l'inverse ;
- Dispose d'un Top Management qui soutient l'adoption de ladite norme ou pas n'a aucune influence de son adoptabilité des IFRS simplifiées, quoique Aarons et al. (2011), Feldstein et Glasgow (2008), Gallivan (2001), Meyer et Goes (1988), Solomons et Spross (2011), Valente (1996), Backer et al. (1986), Berta et al. (2005), Graham et Logan (2004), Greenhalgh et al. (2004) et Simpson (2002) confirment l'inverse ;
- Collabore avec les parties prenantes de l'innovation ou pas n'a aucune influence de son adoptabilité des IFRS simplifiées, quoique Aarons et al. (2011), Backer et al. (1986), Feldstein et Glasgow (2008), Greenhalgh et al. (2004), Mendel et al. (2008) et Mitchell et al. (2010) confirment l'inverse ;
- Partage des mêmes valeurs professionnelles ou pas n'a aucune influence de son adoptabilité des IFRS simplifiées, quoique Aarons et al. (2011), Gallivan (2001), Mendel et al. (2008), Solomons et Spross (2011), Oldenburg et Glanz (2008) et Rogers (2003) confirment l'inverse ;
- Dispose d'une structure adaptée à l'adoption des IFRS simplifiées ou pas n'a aucune influence de son adoptabilité des IFRS simplifiées, quoique Aarons et al. (2011), Berta

et al. (2005), Damanpour et Schneider (2006, 2009), Frambach et Schillewaert (2002), Gallivan (2001), Godin et al. (2008), Graham et Logan (2004), Greenhalgh et al. (2004), Mendel et al. (2008), Simpson (2002) et Solomons et Spross (2011) confirment l'inverse ;

- Assure à son personnel un climat social positif ou négative n'a aucune influence sur son adoptabilité des IFRS simplifiées, quoique Aarons et al. (2011), Frambach et Schillewaert (2002), Mendel et al. (2008) et Simpson (2002) confirment l'inverse ;
- Dispose d'un plan de formation ou pas n'a aucune influence sur son adoptabilité des IFRS simplifiées, quoique Backer et al. (1986), Greenhalgh et al. (2004), Frambach et Schillewaert (2002), Meyer et Goes (1988) et Mitchell et al. (2010) confirment l'inverse ; et finalement
- Offre des incitateurs à son personnel ou pas n'a aucune influence sur son adoptabilité des IFRS simplifiées, quoique Aarons et al. (2011), Greenhalgh et al. (2004) et Frambach et Schillewaert (2002) confirment l'inverse.

Selon Damanpour et Schneider (2006, p. 232): “ *[...] organizational context is more influential in predicting all phases of innovation adoption than environmental context.* “. Or, notre étude conclut que d'autres contextes sont beaucoup plus importants que le contexte organisationnel.

Ainsi, les entreprises marocaines éligibles appliqueront ce référentiel quel que soit leur structures, tailles, compétences et connaissances ...etc. Cela suggère que l'adoption des IFRS simplifiées est une décision qui ne dépend pas nécessairement de l'organisation adoptante mais des instances officielles en l'occurrence le Conseil National de la Comptabilité et le Ministère des Economies et Finances. Becker et al. (2015, p. 123) disent :

“ *As opposed to individuals, the innovation-decision for administrative innovations [...] is mostly authoritative (Rogers, 2003), i.e. the decision-maker(s) for the adoption of an innovation is (are) often not concurrently responsible for implementing it or running it on a day-to-day basis at the operational level.* “

Ce qui est tout à fait affirmable pour notre cas puisque les instances officielles ne sont pas responsables de l'application opérationnelle des IFRS simplifiées mais responsable de la prise d'une telle décision. Une autre raison pourrait être que les entreprises marocaines font probablement partie d'un groupe très hétérogène composé de diverses formes légales, structures ...etc. ce qui lègue à ce facteur un rôle non décisif et tout à fait neutre à l'adoptabilité des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines.

3.2.2. Les caractéristiques individuelles intrinsèques à l'équipe comptable

Bien que divers travaux de recherche précédents supposent une relation significative et positive entre l'adoption des innovations et les variables composant le facteur dénommé '*Les caractéristiques individuelles intrinsèques à l'équipe comptable*', notre modèle économétrique affirme l'inverse.

En dépit de tous ces travaux de recherche précédents, nous pouvons dire que les membres d'une équipe comptable :

- Se caractérisent ou pas d'une attitude d'amélioration continue du travail n'influence pas significativement l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines malgré que Aarons et al. (2011), Backer et al. (1986), Damanpour et Schneider (2006 ; 2009), Frambach et Schillewaert (2002), Godin et al. (2008), Graham et Logan (2004), Greenhalgh et al. (2004), Simpson (2002), Solomons et Spross (2011) et Weinstein et al. (2008) affirment qu'une équipe avec une telle attitude a généralement tendance à adopter une innovation qu'une équipe qui ne se caractérise pas de cette attitude ;
- Soient motivés au changement ou pas n'influence pas significativement l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines malgré que Aarons et al. (2011), Backer et al. (1986), Damanpour et Schneider (2006 ; 2009), Frambach et Schillewaert (2002), Godin et al. (2008), Graham et Logan (2004), Greenhalgh et al. (2004), Simpson (2002), Solomons et Spross (2011) et Weinstein et al. (2008) affirment qu'une équipe motivée au changement a généralement tendance à adopter une innovation qu'une équipe qui ne l'est pas ;
- Disposent d'un esprit innovant ou pas n'influence pas significativement l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines malgré que Aarons et al. (2011), Frambach et Schillewaert (2002), Graham et Logan (2004), Greenhalgh et al. (2004), Oldenburg et Glanz (2008), Rogers (2003) et Solomons et Spross (2011) affirment qu'une équipe avec un tel esprit a généralement tendance à adopter une innovation qu'une équipe qui ne l'a pas ;
- Se caractérisent ou pas d'une attitude de suivi régulier de leurs tâches quotidiennes n'influence pas significativement l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines malgré que Feldstein et Glasgow (2008), Glasgow (2003), Glasgow et al. (2003), Graham et Logan (2004), Greenhalgh et al. (2004), Mitchell et al. (2010) et Stetler (2001) affirment qu'une équipe avec une telle attitude a généralement tendance à adopter une innovation qu'une équipe qui ne se caractérise pas de cette attitude ;

- Soient preneurs de risques ou pas n'influence pas significativement l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines malgré Aarons et al. (2011), Frambach et Schillewaert (2002), Graham et Logan (2004), Greenhalgh et al. (2004), Oldenburg et Glanz (2008), Rogers (2003) et Solomons et Spross (2011) affirment qu'une équipe avec un tel esprit a généralement tendance à adopter une innovation qu'une équipe qui ne l'a pas.

Ceci implique que les entreprises marocaines éligibles à appliquer les IFRS simplifiées ont tendance à appliquer ce corps de norme quel que soit les caractéristiques intrinsèques de leur équipe comptable.

Cela suggère que les comptables des organisations appliqueront cette norme même s'ils ne remplissent pas les conditions nécessaires pour opérer un tel changement qui touchera sans doute leur quotidien, ce qui pourrait être probablement dû à la nature de l'innovation adoptée dans notre cas.

En fait, à l'inverse des innovations technologiques qui ont constitué l'objet de recherche principale des conclusions des travaux de Rogers (2003), nous étudions une innovation administrative qui ne requiert pas nécessairement des caractéristiques individuelles pointus pour son adoption, ce qui pourrait constituer un terrain de relativisation de la théorie de la diffusion des innovations.

3.2.3. Les caractéristiques extrinsèques à l'équipe comptable

Outre la relation non significative entre les caractéristiques individuelles intrinsèques à l'équipe comptable, *les caractéristiques individuelles extrinsèques à l'équipe comptable* ne jouent aucunement un rôle prépondérant dans l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines.

Bien que plusieurs travaux de recherche aient confirmé l'inverse, il apparaît que :

- L'affiliation des membres de l'équipe comptable avec la culture organisationnelle de leur entreprise ne joue aucun rôle dans l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines, quoi que Aarons et al. (2011) et Solomons et Spross (2011) le confirment ;
- Le manque de volonté des parties prenantes n'a aucun effet significatif sur l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines même si Feldstein et Glasgow (2008), Frambach et Schillewaert (2002), Glasgow (2003), Glasgow et al. (2003) et Weinstein et al. (2008) l'ont confirmé ;

- L'influence des managers des entreprises marocaines sur les membres de leur équipe comptable n'influence pas significativement l'adoption des IFRS simplifiées quoique Greenhalgh et al. (2004), Mendel et al. (2008) et Valente (1996) affirment l'inverse.

Ceci implique que les entreprises marocaines éligibles à appliquer les IFRS simplifiées ont tendance à appliquer ce corps de norme quel que soit les caractéristiques extrinsèques de leur équipe comptable.

Ce qui pourrait être due à la même raison que celle fournie aux caractéristiques individuelles intrinsèques selon laquelle une innovation administrative ne requiert pas nécessairement des caractéristiques individuelles pointus pour son adoption, à l'inverse des innovations technologiques.

3.2.4. Relation avec les homologues

Bien que les travaux de Damanpour et Schneider (2006, 2009) confirment une relation significative et positive entre *l'entretien de bonnes relations des membres de l'équipe concernée avec leurs homologues des autres organisations* avec l'adoption d'une innovation, ce constat n'a pas pu être confirmé par nos résultats.

En effet, l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines n'est pas tributaire de l'entretien de bonnes relations des membres de l'équipe comptable d'une organisation avec leurs homologues d'autres organisation. D'ailleurs, les travaux de Damanpour et Schneider (2006, 2009) sont parmi les rares travaux ayant confirmé une telle relation.

En outre, si l'on suppose que l'innovation administrative s'adoptera d'une manière mimétique, ce comportement de mimétisme sera observé sur le plan organisationnel et non sur le plan individuel, puisqu'en général la décision émane des supérieurs hiérarchiques, ce qui pourrait être avancé comme étant une explication potentielle de nos résultats.

3.2.5. Le secteur d'activité

Notre analyse de contenu opérée lors de la première étape de notre appareillage de recherche via une logique exploratoire nous a permis de détecter une variable qui n'existait pas auparavant dans la littérature à la fois propre aux IFRS simplifiées et aux facteurs de théorie de la diffusion des innovations, qu'est : *le secteur d'activité*.

Bien que notre corpus ait exprimé une position en sa défaveur, avec une fréquence de 1% et un poids-tendance négatif de 0,95, ce qui suppose une implicite et éventuelle relation de causalité qui reste à prouver, notre modèle économétrique a nié toute relation de cette variable avec l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines.

3.2.6. Les inhibiteurs de l'innovation

Plusieurs travaux de recherche précédents ont confirmé l'importance des attributs perçus de l'innovation dans sa décision d'adoption et de diffusion. Barnett (1953, p. 313) dit à ce propos :

“ The reception given to a new idea is not so fortuitous and unpredictable as it sometimes appears to be. The character of the idea is itself an important determinant. “

Bien que ces travaux une relation significative et positive entre l'adoption des innovations et les variables composant le facteur dit '*Les inhibiteurs de l'innovation*', notre modèle économétrique affirme l'inverse.

Ainsi, nous concluons, en dépit de tous ces travaux de recherche précédent, que les IFRS simplifiées :

- Requièrent ou pas une grande expertise n'a aucun impact sur leur adoption par les entreprises marocaines malgré que Backer et al. (1986), Glasgow (2003), Glasgow et al. (2003), Graham et Logan (2004), Greenhalgh et al. (2004), Oldenburg et Glanz (2008), Rogers (2003) et Simpson (2002) affirment l'inverse. Cela suggère qu'en dépit de leur éventuelle complexité par les entreprises marocaines, ces dernières auraient tendance à les appliquer et ce, parce que probablement elles sont prêtes à investir (notamment en termes de formation, de recrutement ...etc.) pour s'approprier de leurs avantages potentiels ;
- Engendrent ou pas des charges inutiles n'a aucun impact sur leur adoption par les entreprises marocaines quoique Feldstein et Glasgow (2008), Mendel et al. (2008), Mitchell et al. (2010), Stetler (2001), Damanpour et Schneider (2006, 2009), Frambach et Schillewaert (2002) et Graham et Logan (2004) affirment tout à fait l'inverse. Nous supposons donc qu'à partir du moment où les entreprises marocaines sont prêtes à investir pour faire face à cette complexité, elles ne percevront pas par conséquent que ces charges sont inutiles ;
- Nécessitent ou pas un laps de temps important n'a aucun impact sur leur adoption par les entreprises marocaines malgré que Graham et Logan (2004), Feldstein et Glasgow (2008) et Solomons et Spross (2011) confirment le contraire. Cela suggère que puisqu'il s'agit de l'application d'une innovation administrative qui se fait, en général, d'une manière autoritaire l'aspect temporel n'aura pas une incidence sur son application ;

- Présentent ou pas un risque à encourir par l'entreprise n'a aucun impact sur leur adoption par les entreprises marocaines quoi que Frambach et Schillewaert (2002), Greenhalgh et al. (2004) et Mitchell et al. (2010) affirment l'inverse. Ceci est probablement dû à la nature de l'innovation à adopter, qui est une innovation administrative adoptable dans le cas général autoritairement et donc si l'on encourt un risque ou pas ça n'aura aucune incidence sur son adoption ni sur son refus.

Ceci implique que les entreprises marocaines ne considèrent pas les inhibiteurs des IFRS simplifiées dans leur décision d'adoption de ladite norme. Et donc, que les IFRS simplifiées présentent des entraves de leur adoption ou pas ça ne constitue aucunement un point significatif à considérer dans une telle décision.

3.2.7. Preuve d'efficacité ailleurs

Bien que les travaux de Feldstein et Glasgow (2008), Meyer et Goes (1988), Mitchell et al. (2010), Stetler (2001), Backer et al. (1986), Glasgow (2003), Glasgow et al. (2003), Graham et Logan (2004), Greenhalgh et al. (2004), Oldenburg et Glanz (2008) et Rogers (2003) affirment une relation significative et positive entre l'entretien de la perception d'une preuve d'efficacité ailleurs d'une innovation et son adoption, ce constat n'a pas pu être confirmé par nos résultats.

En effet, si l'on suppose que les IFRS simplifiées est une innovation administrative qui s'adoptera d'une manière autoritaire, le besoin d'une preuve d'efficacité observée chez une autre entreprise n'a pas à être considéré dans sa décision d'adoption.

3.2.8. Les facilitateurs de l'innovation

En ligne avec nos hypothèses de recherche, notre modèle a pu assoir un impact significatif d'un ensemble de variables sur l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines. Nous allons commencer tout d'abord par le facteur des *faciliteurs de l'innovation*.

Les travaux de recherche antérieurs, ont pu confirmer une relation positive de l'ensemble des variables constituant ledit facteur avec la diffusion des innovations :

- Sur le plan de l'*avantage observé* de l'innovation, considéré comme étant l'un des plus importants déterminants, Becker et al. (2015, p.124) indiquent, en discutant leurs résultats sur la diffusion de la méthode ABC, que ‘ ‘ *This is consistent with Rogers (2003) who argues relative advantage to be one of the strongest predictors of an innovation's adoption (see also Tornatzky and Klein, 1982)* ‘ ‘. En outre, Backer et al. (1986), Glasgow (2003), Glasgow et al. (2003), Graham et Logan (2004), Greenhalgh

et al. (2004), Oldenburg et Glanz (2008), Rogers (2003) et Simpson (2002) affirment une relation positive entre la diffusion d'une innovation et cette variable ;

- Sur le plan de l'*adaptation des IFRS simplifiées aux besoins* des entreprises marocaines, Feldstein et Glasgow (2008), Meyer et Goes (1988), Mitchell et al. (2010), Stetler (2001), Backer et al. (1986), Glasgow (2003), Glasgow et al. (2003), Graham et Logan (2004), Greenhalgh et al. (2004), Oldenburg et Glanz (2008) et Rogers (2003) confirment que l'adoption d'une innovation est tributaire de sa bonne adaptation aux besoins de l'organisation. Autrement dit, plus une innovation est moins adaptée aux besoins plus elle présente des chances d'être rejetée par l'organisation en question. Or, nos résultats de recherche confirment tout à fait l'inverse ;
- Sur le plan de l'*adaptation des IFRS simplifiées aux pratiques et spécificités comptables*, nos résultats confirment une relation négative entre ladite variable et l'adoption des IFRS simplifiées. Or, Graham et Logan (2004), Greenhalgh et al. (2004), Oldenburg et Glanz (2008), Stetler (2001), Weinstein et al. (2008), Aarons et al. (2011), Feldstein et Glasgow (2008), Frambach et Schillewaert (2002), Mendel et al. (2008), Rogers (2003), Simpson (2002) et Solomons et Spross (2011) confirment tout à fait l'inverse ;
- Et finalement, sur le plan de la capacité des IFRS simplifiées à *résoudre les problèmes* des entreprises marocaines, Aarons et al. (2011), Backer et al. (1986), Greenhalgh et al. (2004), Oldenburg et Glanz (2008), Rogers (2003), Berta et al. (2005), Damanpour et Schneider (2006, 2009), Frambach et Schillewaert (2002) et Graham et Logan (2004) affirment une relation positive de ladite variable avec la diffusion des innovations, or notre étude confirme tout à fait le contraire.

En résumé, l'ensemble de ces travaux se contrastent avec nos résultats de recherche, ce qui paraît tout à fait absurde surtout dans le contexte des innovations organisationnelles et administratives où les décisions sont généralement prises selon des critères logiques basés sur leur efficacité et efficience, ce qui suppose même une mesure quantitative des retombées d'une telle décision qui retrace bien ses avantages.

Cela suggère que les décisions prises par les entreprises marocaines éligibles doivent être davantage appréhendées pour mieux comprendre ce phénomène.

3.2.9. La modalité du changement du référentiel comptable

Une autre variable qui a été détectée lors de notre étude exploratoire consiste en la modalité du changement du référentiel comptable actuel. Elle est le quatrième déterminant détecté lors de notre analyse, en parallèle avec l'offre d'incitateurs de la part de l'organisation ainsi que les avantages procurés par la norme en comparaison avec la pratique actuelle.

C'est une variable qui n'existe ni dans la littérature propre au phénomène de l'adoption des IFRS simplifiées ni dans celle qui aborde les facteurs de la diffusion des innovations. Elle a été abordée dans le cours des discussions pour **9%**, et à laquelle **8%** seulement du corpus a manifesté une certaine neutralité.

Remarquons qu'il s'agit bien d'une variable classée en troisième position en termes de poids-tendance après l'ouverture à l'international et la formation avec **+6,67**, ce qui prouve son importance chez les interviewés au même pied d'égalité que l'offre des incitateurs de la part de l'organisation.

Albu et al. (2013) confirment que la méthode la plus appropriée pour opérer ce changement est de le faire via convergence. Ils expliquent en détail (2013, p.163) :

“ We conclude that the business and the accounting environment of emerging economies, as well as the accounting profession at large, This is seen as an opportunity to train accountants, to implement better accounting systems in SMEs, to disclose a higher quality accounting information, and to better the business environment. This finding is particular to emerging economies, needing reforms, but also powerful drivers for change “

Nos résultats rejoignent les propos de Albu et al. (2013) en affirmant une relation significative et positive entre cette variable et l'adoption des IFRS simplifiées qui pourrait s'interpréter de la façon suivante : Les entreprises marocaines dans leur décision d'adopter les IFRS simplifiées ont tendance à considérer que la modalité de changement du CGNC la plus appropriée pour eux est tout d'abord celle de la convergence vers un référentiel comptable international, suivie par celle de l'adaptation d'un quelconque référentiel comptable aux spécificités marocaines et finalement celle ayant tendance à adopter un référentiel comptable tel qu'il est sans y opérer le moindre changement.

Bien que, notre enquête a confirmé que l'adaptation d'un référentiel comptable aux spécificités marocaine est le choix de **57.8%** des entreprises enquêtées, la modalité du changement par

convergence reste le choix ayant le plus de capacité explicative, quoiqu'il n'ait généré un taux des bien moindres avoisinant les **35.3%**.

Albu et al. (2013, p.163) conforte le choix de convergence en disant : *“ convergence seems to be the most appropriate scenario for those emerging countries intending to improve their accounting system ”*. Mais il faut le faire en respectant certaines conditions à savoir : la considérer comme étant un objectif intermédiaire et non une finalité en soi.

Ils formulent (2013, p.163) :

“ Convergence may hamper the medium and long-term compliance with IFRS for SMEs as issued by IASB and may affect international comparability, which is the main advocated benefit of the standard’s application worldwide. While convergence seems the less resisted scenario for emerging economies, the convergence plan (e.g., training, enforcement mechanisms, and regulators’ intentions) should be oriented toward the standard’s full implementation, in accordance with the IFRS Foundation’s constitution. Specifically, convergence is not an objective in itself but a means to achieve the adoption of IFRSs ”.

Nous pouvons conclure que les entreprises marocaines dans leur décision d'adoption des IFRS simplifiées ont tendance à considérer que :

- Les IFRS simplifiées sont moins adaptées à leurs besoins et leur pratique, moins avantageuses et répondent le moins à leurs problèmes actuels ; et
- La modalité de changement du CGNC la plus appropriée pour eux est tout d'abord celle de la convergence vers un référentiel comptable international, suivie par celle de l'adaptation d'un quelconque référentiel comptable aux spécificités marocaines et finalement celle ayant tendance à adopter un référentiel comptable tel qu'il est sans y opérer le moindre changement.

En épilogue, malgré que les IFRS simplifiées sont perçues par les entreprises marocaines comme n'apportant aucune facilité d'adoption, au travers de la relation négative entre les facteurs Facilitateurs et leur adoption, et qu'elles doivent être adoptées, en premier lieu, par convergence, ces entreprises expriment manifestement une volonté à les adopter, vu que notre enquête a relevé un taux d'application de cette norme avoisinant les **68%**, ce qui paraît tout à fait absurde et nécessite par conséquent une compréhension à travers un cas.

4. UN EFFET DE MODE

Jusque-là, nous avons pu confirmer que sur les déterminants du système externe issus de la théorie de la diffusion des innovations, n'ont pas pu être tous considérés comme étant des variables explicatives de l'adoption des IFRS simplifiées à l'échelle internationale.

Hormis l'adaptation avec le climat culturel et le réseau social et liens entre les systèmes en dehors de l'organisation manifestée respectivement par la distance avec la culture anglo-saxonne et la stabilité politique, les autres variables n'ont pas pu être admises comme ayant une capacité explicative de l'adoption des IFRS simplifiées à l'échelle mondiale.

Il apparaît par conséquent, à la lumière des résultats de notre modèle économétrique, que le Maroc montre une forte probabilité d'adoption de ladite norme qui se situe à **84,3%** vu qu'il n'est pas de culture anglo-saxonne et disposant d'une stabilité politique de **-,29** selon les indicateurs WGI de la BM.

En outre, nous avons pu confirmer que deux principales variables expliquent l'adoption des IFRS simplifiées sur le plan organisationnel, en l'occurrence la modalité du changement du référentiel comptable national ainsi que les facilitateurs de l'innovation.

Nos résultats confirment que les entreprises marocaines ont tendance à préférer le scénario de la convergence, que l'adaptation ou l'adoption immédiate, des IFRS simplifiées et que plus les IFRS simplifiées sont perçues comme n'apportant pas des facilités d'adoption, plus elles disposent de fortes chances à être adoptées, ce qui nécessite une analyse en profondeur pour comprendre cette position exprimée par les entreprises marocaines.

Selon Rogers (2003, p. 174): *‘‘ It is often one thing for the individual to decide to adopt a new idea, and quite a different thing to put the innovation into use ‘’*. Et c'est pour ça que nous avons voulu observer de plus près comment les IFRS simplifiées seront implémentées par une entreprise marocaine en vue d'asseoir de leur adoptabilité.

Après 14 semaines d'observation intermittente au sein d'une entreprise marocaine voulant adopter les IFRS simplifiées, nous avons pu conclure que :

- Cette norme paraît peu adaptée sur le plan technique pour plusieurs raisons à savoir : l'impossibilité d'application de la réévaluation vu l'absence d'un marché actif de la majeure partie des actifs, la difficulté de changement de la méthode d'amortissement pour des raisons fiscales et techniques, la possibilité d'application de l'approche par composant que pour une partie des immobilisations ...etc., ce qui coïncide avec les résultats de notre étude quantitative.

- Les comptables ne sont pas tout à fait bien outillés techniquement pour appliquer les IFRS simplifiées (manque des notions des mathématiques financières par exemple). En outre, le Management ne dispose pas d'une vision ou d'une stratégie bien claire qui tracent les jalons futurs d'une telle décision ainsi que les implications qu'elle aura sur le plan financier, organisationnel et surtout humain.

Malgré ces entraves, nous avons constaté que les acteurs de l'entreprise étudiée ont, sans exception, manifesté leur volonté à appliquer les IFRS simplifiées dans un futur proche. D'autant plus que les interviewés de notre étude exploratoire, ont enregistré une orientation générale de leur discours en faveur de l'adoption des IFRS simplifiées avec un indice d'orientation de **+43,9** et un indice de tendance-impact de **+ 58,06**, ce qui paraît étrangement irrationnel.

Cette position d'irrationalité des acteurs de l'entreprise marocaine pourrait trouver ses racines dans le caractère incertain de la décision d'adoption des IFRS simplifiées. Abrahamson (1991, p. 597) souligne ça en disant : “ *diffusion of innovations occurs under conditions of uncertainty* ”.

En effet, notre étude du cas a relevé la non-pertinence de l'adoption des IFRS simplifiées pour cette entreprise marocaine, les résultats de notre enquête confirment aussi la même affirmation, ce qui qualifie les IFRS simplifiées, spécifiquement pour le cas des entreprises marocaines, comme étant non efficientes. A cet effet, Abrahamson (1991, p. 606) indique :

“ *Explanations in the efficient-choice perspective state that organizations independently and rationally adopt technically efficient innovations. Therefore, these explanations cannot explain either the diffusion of technically inefficient innovations or the rejection of efficient ones.* ”

De ce fait, il a proposé trois principales perspectives qui servent à expliquer pourquoi une innovation administrative inefficace est adoptée et diffusée par les acteurs et ce, dans le but de mieux appréhender l'adoption d'une innovation administrative non efficiente.

Abrahamson (1991, p. 592) justifie à ce propos : “ *These perspectives indicate when organizations will imitate technically inefficient administrative technologies and when such technologies will be diffused* ”

Premièrement, *The Forced-Selection Perspective*, propose qu'une innovation impertinente est adoptée et diffusée au sein des groupes d'entreprises quand cette innovation reçoit le soutien d'organisations puissantes en dehors de ces groupes, tel que les organismes gouvernementaux

qui détiennent suffisamment de pouvoir pour forcer la diffusion d'une innovation, même quand elle est inefficace.

A la lumière de cette perspective, ceci implique que les IFRS simplifiées peuvent être adoptées et diffusées à l'échelle nationale quand les instances gouvernementales, tels que le CNC ou la DEPP, les incluent dans les projets législatifs prochains.

Deuxièmement, the *Fad Perspective*, selon laquelle les organisations au sein d'un groupe, tout d'abord, ne sont pas sûres de leurs objectifs ni de l'efficacité des innovations qu'elles sont sur le point d'adopter.

Ensuite, les organisations au sein d'un groupe sont influencées par les organisations en dehors de ce groupe. Sous ces conditions, les organisations au sein d'un groupe peuvent imiter les autres organisations qui font partie de ce même groupe dans l'adoption des innovations inefficaces.

Et finalement, The *fashion perspective*, qui considère que la diffusion des innovations se fait quand les organisations au sein des groupes ont tendance à être influencées par des organisations, qualifiées de créateurs de mode (tels que les firmes de consulting ou des médias de masse), en dehors de ces groupes.

Cela suppose que les entreprises marocaines seront influencées par d'autres organisations qui promeuvent l'adoption des IFRS simplifiées. Ces organisations peuvent être les consultants des entreprises marocaines, les associations professionnelles, les chercheurs, les cabinets d'audit, les experts-comptables ...etc. Ceci est bel et bien vérifié dans le contexte marocain puisque plusieurs hautes signatures suggèrent l'application des IFRS par les entreprises marocaines, M. Quortobi et M. Hdid, Anciens Présidents de l'ordre des experts comptables, M. Gélard, ex-membre de l'IASB, ...etc.

Abrahamson (1991, p. 601) ajoute :

“ [...] that organizations outside a group of organizations will determine the diffusion of innovations within that group will have high explanatory power in contexts in which these outside organizations have both an interest in directing the diffusion of innovations and sufficient power to do so “.

Il apparaît donc pour le contexte marocain, les organisations en dehors et au sein du groupe des entreprises marocaines, par l'influence qu'elles peuvent exercer, peuvent avoir des effets directs sur l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines malgré leur inefficace aux yeux de ces entreprises.

Cette inefficience est conjuguée à la fois par leur inadaptation technique à la nature des opérations comptables de l'entreprise marocaine, ainsi que la non-préparation des principaux acteurs à opérer un tel changement. Ceci rejoint les propos de Rogers (2003, p. 12) selon lesquels: *“ It should not be assumed that the diffusion and adoption of all innovations are necessarily desirable. In fact, there are some studies of harmful and uneconomical innovations that are generally not desirable for either the individual or his or her social system ”*

En fait, l'explication fournie dans ce cas rejoint la panoplie des travaux de recherche auparavant qui confirment l'imitation comme moyen d'application des normes comptables internationales IAS/IFRS. Benabdellah (2008, p. 369) dit en expliquant l'adoption des IAS/IFRS lors de la première transition des entreprises françaises :

“ Pour aborder au mieux les normes comptables IAS/IFRS, les groupes français ont adopté une attitude mimétique visant à minimiser l'incertitude et maintenir leur légitimité. En se référant aux autres pour faire son choix, le praticien contribue à l'apparition d'une convention commune suivie par le plus grand nombre et conduisant au développement d'une position de place. ”

Cela étant, et à partir du moment où :

- a) Les entreprises marocaines ne sont pas encore prêtes à l'adoption des IFRS simplifiées ;
- b) Les IFRS simplifiées ne sont toujours pas adaptées à la nature de la comptabilité de ces entreprises ; et
- c) Ces entreprises marocaines, malgré a) et b), manifestent leur volonté à adopter une telle norme.

Nous pouvons conclure que les IFRS simplifiées sont adoptées par les entreprises marocaines juste par effet de mode et loin de toute considération rationnelle et logique qui mesure à la fois les conséquences et les conditions d'une telle décision stratégique sur les comptes sociaux ainsi que les résultats.

Ce qui rejoint, bel et bien, les travaux ayant porté sur les pays à tradition comptable continentale (France, Allemagne ...etc.), qui reste l'apanage du système comptable marocain. En effet, Hung et Subramanyam (2007) n'ont trouvé aucun effet significatif des IFRS sur le marché allemand. La raison possible à ce résultat est que l'adoption volontaire des IFRS en Allemagne n'a pas été réalisée, au moins pour une partie des entreprises, de façon sérieuse et rigoureuse, elle est plutôt considérée non pas comme un engagement à fournir aux investisseurs une information financière de qualité supérieure mais comme la conséquence *d'un effet de mode* (Daske et al. 2007).

CONCLUSION DU QUATRIEME CHAPITRE

L'étude exploratoire que nous avons menée en premier lieu nous a permis de détecter deux nouvelles variables à prévoir dans l'étude de l'adoptabilité des IFRS simplifiées à savoir : La modalité d'adoption et Le secteur d'activité de l'entreprise.

La deuxième étape, à vocation explicative, nous a permis de prouver que seulement deux variables peuvent expliquer ledit en l'occurrence : La culture du pays, qui est favorable à l'adoption des IFRS simplifiées quand elle est anglo-saxonne et vice-versa. Et Le facteur politique, qui est favorable à l'adoption des IFRS simplifiées quand il est défavorable et vice-versa. Cette deuxième étape nous a permis de conclure que deux principales variables doivent être prises en considération à savoir : Les facilitateurs des IFRS simplifiées ainsi que la modalité d'adoption des IFRS simplifiées

Finalement, nous avons essayé de comprendre pourquoi l'adoption des IFRS simplifiées par l'entreprise marocaine s'explique principalement par ces deux variables. Nous avons pu conclure, par le biais d'une analyse thématique, que : Le contenu technique n'est pas bien adapté aux spécificités comptables de l'entreprise en question et que Les principaux acteurs ne disposent pas d'une stratégie bien claire, sur le plan managérial, et ne sont pas techniquement bien outillés pour mieux appliquer ledit référentiel, sur le plan opérationnel.

A l'instar de ces résultats et à la lumière de l'ensemble des travaux de recherche précédents, nous avons essayé de discuter chacune des étapes ainsi que ses principaux résultats ainsi que de fournir les éventuelles implications possibles. Une première lecture factuelle nous a permis de ne pas affirmer l'adaptabilité des caractéristiques intrinsèques des IFRS simplifiées à un contexte semblable à celui du Maroc et ce, parce qu'elles présentent des caractéristiques à la fois favorables et défavorables à son adoption au Maroc.

En effet, la favorabilité du système externe, supposé promouvoir l'adoption des IFRS simplifiées, et l'explication donnée aux facteurs inhérents à l'entreprise marocaine voulant que ces derniers évoquent une certaine irrationalité des acteurs, nous a permis de conclure que cette norme reste inadaptée sur le plan technique à la comptabilité de l'entreprise marocaine et que cette dernière n'est pas encore préparée à opérer une telle transition, menant ainsi à la considérer comme étant une innovation inefficace. L'ensemble de ces éléments nous ont permis de conclure que les entreprises marocaines adopteraient les IFRS simplifiées sur par effet de mode, adhérant ainsi à une double perspective à la fois celle *Fad* et *Fashion*.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Cette deuxième partie a été consacrée à l'étude empirique de l'adoptabilité des IFRS simplifiées au Maroc en mettant en exergue les justifications nécessaires sur le plan épistémologique, inférentiel, sociologique, approche comptable et méthodologique.

Dans un premier lieu nous avons éclairé au sujet de notre posture épistémologique s'inscrivant à mi-chemin entre le réalisme critique, dans sa conception transcendantale de Bhaskar, et le courant interprétativiste puisque notre travail de recherche vise à mettre en évidence les facteurs explicatifs de l'adoption des IFRS simplifiées au Maroc ainsi que de comprendre les raisons derrière la position des acteurs liés à cette adoption et donc nous nous positionnons dans un courant dit hybride.

Sur le plan inférentiel, notre démarche combine entre induction et déduction dans laquelle l'abduction est la colonne vertébrale dans le processus de raisonnement et ce, pour mieux cerner les arcanes de notre problématique. Sur le plan sociologique, puisque le contexte de notre étude incombe l'inclusion des préceptes sociologiques, nous nous situons à cheval entre le Holisme et Individualisme méthodologique. Alors que sur le plan des approches de recherche en comptabilité la tradition moniste qui inspire les IFRS simplifiées est à privilégier durant notre travail de recherche puisque nous envisageons une information comptable et financière unique et pertinente à la destination du public, quoique le contexte de l'étude est de tradition purement dualiste.

Notre démarche méthodologique quant à elle vient pour répondre à cette morphologie intellectuelle avec laquelle nous souhaitons aborder un thème aussi complexe qu'il se veut. Elle se propose comme étant une démarche mixte séquentielle abouchant la *logique exploratoire*, parce que nous commençons tout d'abord avec une étude exploratoire visant à détecter des facteurs d'adoption dont les résultats seront généralisés par une étude quantitative, ainsi qu'une *logique explicative et compréhensive*, qui vise à approfondir l'analyse des résultats obtenus lors de l'étude quantitative à travers le cas d'une entreprise marocaine.

Ladite démarche pourrait aussi être teintée de *triangulation* puisque nous avons effectué des va-et-vient entre les différentes étapes et ce, afin de saisir les différentes dimensions de l'objet

de recherche. Nous qualifions donc notre démarche méthodologique de *séquentielle combinée*, dont les résultats obtenus se présentent ainsi :

Dans un premier temps, nous avons procédé à une étude exploratoire qui nous a permis de détecter deux nouvelles variables, jusque-là non encore traitées par littérature spécialiste en la matière à savoir :

- a) La modalité d'adoption des IFRS simplifiées qui peut être soit par adoption d'un référentiel tel qu'il est, adaptation d'un référentiel aux spécificités marocaines ou encore convergence vers un référentiel international. Et
- b) Le secteur d'activité de l'entreprise.

Dans une deuxième étape, à vocation explicative, nous avons fourni un modèle économétrique ayant pour principal objectif d'expliquer l'adoption des IFRS simplifiées sur le plan des juridictions à l'échelle internationale en prenant en considération les variables de la diffusion des innovations liées au système externe.

Nous avons pu prouver que seulement deux variables peuvent expliquer ledit en l'occurrence :

- a) La culture du pays, qui est favorable à l'adoption des IFRS simplifiées quand elle est anglo-saxonne et vice-versa. Et
- b) Le facteur politique, qui est favorable à l'adoption des IFRS simplifiées quand il est défavorable et vice-versa.

Les résultats de ce modèle peuvent ainsi être appliqués à chaque juridiction voulant adopter les IFRS simplifiées à travers le calcul de la probabilité d'adoption, supposée être notre variable modératrice.

Par la suite, nous avons essayé de factoriser un ensemble de variables sous leur famille correspondante issues de la théorie de diffusion des innovations liés à l'Organisation, l'Individu et l'Innovation pour n'en garder que celle qui sont factorisables et ce dans le but d'expliquer l'adoption des IFRS simplifiées par un échantillon de 102 entreprises marocaines par lesdits facteurs en plus des variables nouvellement détectées par notre étude exploratoire. Au final, nous avons conclu que deux principales variables doivent être prises en considération à savoir : Les facilitateurs des IFRS simplifiées ainsi que la modalité d'adoption des IFRS simplifiées

Finalement, nous avons essayé de comprendre pourquoi l'adoption des IFRS simplifiées par l'entreprise marocaine s'explique principalement par ces deux variables et ce à travers l'observation d'une entreprise marocaine selon une approche participante ayant pour principal

objectif d'analyser en profondeur les résultats de notre étude explicative. Nous avons pu conclure, par le biais d'une analyse thématique, que :

- a) Le contenu technique n'est pas bien adapté aux spécificités comptables de l'entreprise en question et que
- b) Les principaux acteurs ne disposent pas d'une stratégie bien claire, sur le plan managérial, et ne sont pas techniquement bien outillés pour mieux appliquer ledit référentiel, sur le plan opérationnel.

A l'instar de ces résultats et à la lumière de l'ensemble des travaux de recherche précédents, nous avons essayé de discuter chacune des étapes ainsi que ses principaux résultats ainsi que de fournir les éventuelles implications possibles.

Une première lecture factuelle nous a permis de ne pas affirmer l'adaptabilité des caractéristiques intrinsèques des IFRS simplifiées à un contexte semblable à celui du Maroc et ce, parce qu'elles présentent des caractéristiques à la fois favorables et défavorables à son adoption au Maroc.

En effet, la favorabilité du système externe, supposé promouvoir l'adoption des IFRS simplifiées, et l'explication donnée aux facteurs inhérents à l'entreprise marocaine voulant que ces derniers évoquent une certaine irrationalité des acteurs, nous a permis de conclure que cette norme reste inadaptée sur le plan technique à la comptabilité de l'entreprise marocaine et que cette dernière n'est pas encore préparée à opérer une telle transition, menant ainsi à la considérer comme étant une innovation inefficace.

L'ensemble de ces éléments nous ont permis de conclure que les entreprises marocaines adopteraient les IFRS simplifiées sur par effet de mode, adhérant ainsi à une double perspective à la fois celle *Fad* et *Fashion*.

CONCLUSION GÉNÉRALE

*“ There is nothing more difficult to plan,
more doubtful of success, nor more
dangerous to manage than the creation of a
new order of things “*

Nicolas Machiavel, Le Prince (1513)

Au terme de la restitution de nos travaux, et après une réponse densifiée dans le déroulé de cette thèse, nous nous autorisons un dernier retour sur la question de l'adoptabilité des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines pour leurs comptes sociaux. Et pour léguer satisfecit à cet objectif, nous avons eu recours à une démarche mixte croisant un cadre théorique basé essentiellement sur la théorie de la diffusion des innovations et un protocole de recherche multiméthodes, partant d'une étude exploratoire vers une étude explicative pour finir avec une étude compréhensive afin d'appréhender le phénomène en question dans une perspective globale. Chacune des méthodes de collecte des données retenues nous a conduit à capter une facette bien particulière de l'adoptabilité des IFRS simplifiées.

Pour conclure cette recherche, nous effectuerons, au travers d'une synthèse générale, d'abord un rebond sur l'objet de la recherche ainsi qu'un retour sur le cadre théorique et méthodologique et les résultats de la recherche. Ensuite, nous soulignerons les contributions clés de notre travail. Enfin, notre conclusion esquissera les perspectives ultérieures, dans l'optique de la poursuite de nos travaux postérieurement à la présentation de notre thèse.

1. SYNTHÈSE GÉNÉRALE

Notre travail déniche moult constats auxquels il faudrait apporter certaines transpositions à la fois au sein du cadre théorique que de la problématique initiale dans le dessein de mesurer l'apport de la thèse. Nous reviendrons, d'une part, sur l'objet de cette recherche en répondant aux questions de recherche énoncées à travers notre cadre théorique et notre appareillage méthodologique, et nous ferons, d'autre part, un rebond sur les principaux résultats.

1.1. RETOUR SUR L'OBJET

Au sein d'un contexte marqué par une grande volonté institutionnelle à converger vers les normes IAS/IFRS de par l'« obsolescence » du CGNC devenu non adapté aux évolutions économiques contemporaines (Baghar, 2017, p. 5), la révision du référentiel comptable marocain est devenue une nécessité, voire une condition sine-que-none s'ajoutant à la ligne de mire des chantiers que le Maroc s'est fixé pour mieux s'inscrire dans sa politique d'ouverture à l'international.

En effet, bien que la décision de 2007 soit aussi cohérente avec cette visée, mais elle demeure toujours limitée pour autant qu'elle ne concerne que les entreprises cotées en Bourse des Valeurs de Casablanca (BVC) et les banques marocaines. Autrement dit, l'on a exclu une cible, qui représente une part prépondérante dans l'économie marocaine (très petites, petites et moyennes structures ainsi que les grandes structures qui ne font pas appel public à l'épargne) et qui occupe le poids le plus dominant du tissu économique marocain.

C'est ainsi qu'il advient nécessaire d'étudier l'adoption d'une norme adaptée à cette cible, les IFRS simplifiées, parce que *‘ dans le cas d'un pays comme le Maroc, où il y a peu de sociétés cotées, l'apport de l'adoption des normes simplifiées sera important. C'est [...] la chose la plus importante à faire maintenant ’* énonça Gélard (2013). En dépit de l'importance que s'est incorporée cette norme, les entreprises marocaines manifestent une position de réticence vis-à-vis de son adoption, parce qu'elles y voient trop peu d'avantages et beaucoup d'inconvénients (Elhaddad et Amzile, 2015).

De ce fait, le cas marocain s'avère d'une importance inouïe pour étudier l'adoptabilité des IFRS simplifiées. Cette thèse se focalise donc sur l'évaluation des conditions d'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines rentrant sous le champ d'application de ladite norme pour leurs comptes sociaux. Le travail s'appuie sur les facteurs d'adoption des IFRS simplifiées à la lumière des éléments d'explication et de compréhension nécessaires à asseoir l'éventuelle appropriation du cadre comptable marocain d'un tel référentiel.

C'est eu regard à cet objet de recherche que la problématique de notre thèse s'est de plus en plus cristallisée pour se formuler ainsi :

Dans quelle mesure les IFRS simplifiées seront adoptables par les entreprises marocaines pour leurs comptes sociaux ?

Une problématique qui, déclinée en des questions sous-jacentes, trouvera sa réponse en nous appuyons sur un cadre théorique, dit de la diffusion des innovations, jusque-là toujours moins prise en sciences comptables, duquel nous retenons les facteurs d'adoption de l'innovation organisationnelle comme angle d'attaque.

1.2. CADRE THEORIQUE

Durant les dernières décennies, la recherche en sciences comptables, en général, et celle liée à l'adoption des IFRS simplifiées, en particulier, ont connu une affluence grandissime sur les concepts de deux principales théories à savoir : la théorie positive de la comptabilité (Watts et Zimmerman, 1978) et la théorie institutionnelle comptable (DiMaggio et Powell, 1983). En effet, la théorie positive est centrée beaucoup plus sur l'investisseur des marchés financiers et non sur l'ensemble des parties prenantes. D'ailleurs, ses quatre hypothèses fondatrices, qui ont stagné depuis lors, sont évocatrices vis-à-vis cet aspect. Elle ne permet pas aussi de fournir des prescriptions ou recommandations pour la communauté scientifique, qui est même l'un des objectifs principaux de la science.

La théorie institutionnelle (ou néo-institutionnelle) comptable quant à elle ne cherche qu'à expliquer au travers des pressions institutionnelles les choix comptables et donc ne prend pas en considération d'autres variables qui peuvent constituer le système dans lequel une entreprise opère, les caractéristiques de l'innovation ...etc. Le concept de l'isomorphisme, selon ses trois formes, à lui seul ne permet pas de fournir une image assez claire et précise de la phase pré-adoption des IFRS simplifiées ce qui limite le recours à cette théorie puisque l'adoption des innovations administratives, et spécialement d'une innovation comptable, se fait en général d'une manière autoritaire (décision qui émane d'une instance officielle à titre d'exemple) et l'on se demande de l'utilité d'étudier un tel phénomène de la perspective mimétique ou normative.

Bien que l'ensemble de ces théories mobilisées par la recherche autour de l'adoption des IFRS simplifiées présentent des avantages pertinents pour la communauté scientifique mais restent réducteurs de l'appréhension approfondie de l'adoption d'une nouvelle idée, pratique ou norme au sein d'un système social donné spécialement dans le cadre d'un contexte de pré-adoption. Une question alors naturellement se pose : *Comment peut-on, jusque-là, étudier le phénomène d'adoption sans pour autant faire recours aux théories d'adoption et/ou de diffusion des innovations ?*

Et de là, émerge l'idée de faire appel aux concepts de la théorie de la Diffusion des innovations qui permettent d'appréhender le phénomène d'adoption des IFRS simplifiées, en considérant les IFRS simplifiées comme étant une innovation pour le contexte marocain, tout en tenant compte des critiques en la matière. Rogers (2003, p.115-116) dit à ce propos : ‘ *Most past diffusion research has studied "what is," rather than "what could be"* ‘. Et donc force est de constater que les facteurs d'adoption des innovations restent la perspective la mieux adaptée pour étudier un tel phénomène dans un contexte d'étude *ex-ante* avec une vision projective. De fait, ces facteurs jouent un rôle important dans la décision d'adoption. Selon Widsom et al. (2013, p.4): ‘ *Innovation adoption is effective in the presence of specific adoption constructs (and the absence of others) that either facilitate or impede adoption; these specific constructs operate differently across levels (i.e., external-, organization-, innovation-, or individual- level) and contexts* ‘. Ainsi, ces facteurs peuvent se réunir en quatre grandes familles en l'occurrence : les facteurs liés au système externe, à l'organisation, à l'individu et à l'innovation (Widsom et al., 2013).

1.3. RESULTATS DE LA RECHERCHE

Notre démarche méthodologique vient pour répondre à la complexité de notre thématique. Elle se propose comme étant une démarche mixte séquentielle abouchant la *logique exploratoire*, vu que nous commençons tout d'abord avec une étude exploratoire visant à détecter des facteurs d'adoption dont les résultats seront généralisés par une étude quantitative, ainsi qu'une *logique explicative et compréhensive*, qui vise à approfondir l'analyse des résultats obtenus lors de l'étude quantitative à travers le cas d'une entreprise marocaine. Ladite démarche pourrait aussi être teintée de *triangulation* puisque nous avons effectué des va-et-vient entre les différentes étapes et ce, afin de saisir les différentes dimensions de l'objet de recherche. Nous qualifions donc notre démarche méthodologique de *séquentielle combinée*, dont les résultats obtenus se présentent, en réponse aux questions ci-après :

1. *Les IFRS simplifiées présentent-elles des caractéristiques intrinsèques et techniques favorables à leur adoption par les entreprises marocaines pour leurs comptes sociaux ?*

Une première lecture factuelle nous a permis de ne pas affirmer l'adaptabilité des caractéristiques intrinsèques des IFRS simplifiées à un contexte semblable à celui du Maroc et ce, parce qu'elles présentent des caractéristiques à la fois favorables et défavorables à son adoption au Maroc.

L'adoption de cette norme est défavorable dans la mesure où elle se proclame loin de la logique des marchés financiers alors qu'elle s'inspire beaucoup des IFRS complètes qui sont taillées sur mesure à la morphologie des marchés financiers et que le système comptable marocain est de tradition juridique inspiré du système comptable *de jure*, telle que la France, et non d'une tradition économique issue du système comptable *de facto*, et donc ça suppose la constitution d'une entrave pour les éventuels adoptants. Elle est aussi favorable vu qu'elle soit assez sophistiquée par rapport au CGNC et promet par conséquent une qualité meilleure de l'information financière et en même temps qu'elle pourrait être destinée, pour le cas marocain, aux comptes sociaux et que ça pourrait impliquer une application des IFRS par une cible autre que les comptes consolidés des sociétés cotées, leur permettant de mieux communiquer avec les investisseurs internationaux. L'incapacité des caractéristiques intrinsèques des IFRS simplifiées ne peut à elle seule suffire pour asseoir leur adoptabilité au Maroc. C'est ainsi que nous nous sommes penchés vers une autre question.

2. *Le contexte macro-économique marocain est-il favorable à l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines pour leurs comptes sociaux ?*

Pour répondre à cette question, ainsi que celle qui la suit, nous avons de prime abord procéder à une étude exploratoire pour détecter les variables de l'adoption des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines pour leurs comptes sociaux. Les résultats de cette étude proposent deux nouvelles variables, jusque-là non encore traitées par littérature spécialisée. Il s'agit de la modalité d'adoption des IFRS simplifiées qui peut être soit par adoption d'un référentiel tel qu'il est, adaptation d'un référentiel aux spécificités marocaines ou encore convergence vers un référentiel international ainsi que du secteur d'activité de l'entreprise.

Par la suite, nous avons dans une deuxième étape, à vocation explicative, fourni un modèle économétrique ayant pour principal objectif d'expliquer l'adoption des IFRS simplifiées sur le plan des juridictions à l'échelle internationale en prenant en considération les variables de la diffusion des innovations liées au système externe. Nous avons pu prouver que seulement deux variables peuvent expliquer ceci en l'occurrence : la culture du pays, qui galvanise l'adoption des IFRS simplifiées quand elle n'est pas anglo-saxonne et vice-versa et la stabilité politique, qui seconde l'adoption des IFRS simplifiées quand elle est défavorable et vice-versa.

Les résultats de ce modèle peuvent ainsi être appliqués à chaque juridiction voulant adopter les IFRS simplifiées à travers le calcul de la probabilité d'adoption, supposée être notre variable modératrice. Ainsi, la probabilité d'adoption des IFRS simplifiées pour le Maroc, basée sur les facteurs du système externe, est de 84% ce qui très exhortant pour le cas du Royaume.

Cependant, calculer la probabilité d'adoption du Maroc de ces normes en tant que juridiction ne suffit pas à elle seule pour évaluer l'adoptabilité des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines pour leurs comptes sociaux. Et c'est ainsi que nous nous attelons au niveau micro-économique inhérent aux entreprises marocaines s'efforçant de répondre à la question suivante :

3. *Les entreprises marocaines disposent-elles des facteurs d'adoption nécessaires pour les IFRS simplifiées ?*

La réponse à cette question, quant à elle, a passé par la factorisation d'un ensemble de variables sous leur famille correspondante à la lumière de la théorie de diffusion des innovations. Ces variables sont liées à l'Organisation, l'Individu et l'Innovation pour n'en garder que celle qui sont factorisables et ce, dans le but ultime d'expliquer l'adoption des IFRS simplifiées par un échantillon de 102 entreprises marocaines par lesdits facteurs en sus des variables nouvellement détectées par notre étude exploratoire.

Nos résultats suggèrent, tout d'abord, que toutes les variables afférentes à l'organisation ont pu être rattachées au facteur "*Organisation*". Ensuite, l'intégralité des variables relatives au facteur "*Individu*", à l'exception de la variable "*Influence directe des managers sur la motivation, moral et la récompense des collaborateurs*", peuvent être scindées en deux grandes familles à savoir : les *caractéristiques individuelles intrinsèques* et *extrinsèques* à l'équipe directement concernées par l'adoption des innovations, ce qui constitue un apport théorique considérable. Nos résultats postulent que les individus opérant sous le cadre d'une organisation doivent disposer de caractéristiques favorables à la fois intrinsèques à l'équipe concernée directement par la diffusion des innovations (dans notre cas l'équipe comptable puisqu'il s'agit d'adopter un référentiel comptable nouveau) et extrinsèques à ladite équipe dans le but d'adopter une innovation (dans notre cas les IFRS simplifiées). S'agissant des variables du facteur dit "*Innovation*", nous remarquons qu'elles peuvent aussi, à l'exception de la variable "*preuve d'efficacité ailleurs*", être subdivisées en deux familles distinctes en l'occurrence : des variables *facilitant* l'adoption d'une innovation et des variables *inhibant* l'adoption d'une innovation.

Il apparaît que l'ensemble de nos conclusions peuvent apporter des nouveaux éclaircissements et éventuellement mettre en lumière des nouvelles perspectives d'une valeur inégalée pour le champ de la recherche sur la diffusion des innovations à la fois utiles pour les chercheurs et les preneurs de décisions, ce qui sera confirmé à travers notre modèle économétrique issu des données recueillies par enquête.

En effet, nous pouvons conclure que les entreprises marocaines dans leur décision d'adoption des IFRS simplifiées pour leurs comptes sociaux ont tendance à considérer que les IFRS simplifiées sont moins adaptées à leurs besoins et leur pratique, moins avantageuses et répondent le moins à leurs problèmes actuels (la variable "Facilitateurs des IFRS simplifiées"). Et que la modalité de changement du CGNC la plus appropriée pour eux est tout d'abord celle de la convergence vers un référentiel comptable international, suivie par celle de l'adaptation d'un quelconque référentiel comptable aux spécificités marocaines et finalement celle ayant tendance à adopter un référentiel comptable tel qu'il est sans y opérer le moindre changement (la variable "Modalité de changement du référentiel comptable").

En épilogue, malgré que les IFRS simplifiées sont perçues par les entreprises marocaines comme n'apportant aucune facilité d'adoption, à travers la relation négative entre les facteurs Facilitateurs et leur adoption, et qu'elles doivent être adoptées, en premier lieu, par convergence, ces entreprises expriment manifestement une volonté à les adopter, vu que notre enquête a relevé un taux d'application de cette norme avoisinant les **68%**, ce qui paraît tout à fait absurde et nécessite par conséquent une compréhension au travers d'un cas, dont la réponse à la question suivante pourrait y apporter un éclaircissement :

4. L'entreprise marocaine adopte-elle, le cas échéant, les IFRS simplifiées d'une manière rationnelle pour ses comptes sociaux ou non ?

Pour répondre à cette question, nous avons essayé, à travers l'observation selon une approche participante d'une entreprise marocaine dans ses travaux de conversion aux IFRS simplifiées, d'analyser en profondeur les résultats de notre étude explicative. Nous avons pu conclure, par le biais d'une analyse thématique, que le contenu technique n'est pas bien adapté aux spécificités comptables de l'entreprise en question et que les principaux acteurs ne disposent pas d'une stratégie bien claire, sur le plan managérial, et ne sont pas techniquement bien outillés pour mieux appliquer ledit référentiel, sur le plan opérationnel.

En effet, la favorabilité du système externe, supposée promouvoir l'adoption des IFRS simplifiées, et l'explication donnée aux facteurs inhérents à l'entreprise marocaine voulant que ces derniers évoquent une certaine irrationalité des acteurs, nous a permis de conclure que cette norme reste inadaptée sur le plan technique à la nature de la comptabilité de l'entreprise marocaine et que cette dernière n'est pas encore préparée à opérer une telle transition, menant ainsi la considérer comme étant une innovation inefficace. L'ensemble de ces éléments nous ont permis de conclure que les entreprises marocaines adopteraient les IFRS simplifiées juste par effet de mode, adhérant ainsi à une double perspective à la fois celle *Fad* et *Fashion*.

2. CONTRIBUTIONS CLES

Notre bâtie doctorale s'est attachée à étudier l'adoptabilité des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines pour leurs comptes sociaux tout en manifestant la volonté d'acquérir une vision exhaustive du phénomène en ayant recours à un cadre méthodologique mixte mobilisant la théorie de la diffusion des innovations. Selon Rogers (2003, p. 85) : *“ The challenge for future research is to expand the area of digging and to search for different objectives than those of the past. Perhaps there is a need to dig deeper, in directions that theory suggests ”*. Et c'est en essayant de nous inscrire dans cette même longueur d'onde que nous sommes forcés à explorer des nouvelles facettes du phénomène sous-étude. C'est pourquoi plusieurs contributions sont à souligner en identifiant les apports de la recherche détaillant d'abord les contributions théoriques, puis méthodologiques, et enfin empiriques.

2.1. CONTRIBUTIONS THEORIQUES

L'étude de l'adoptabilité des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines sous l'angle de la théorie de la diffusion des innovations est une démarche novatrice, surtout selon la perspective des facteurs de la diffusion des innovations qui ont démontré leur force explicative du phénomène sous étude. Pour identifier les contributions théoriques de notre travail, nous soulignerons, dans un premier temps, l'originalité du recours à la théorie de la diffusion des innovations en comptabilité financière, puis nous montrerons l'utilité de ladite théorie au sein d'un contexte *ex-ante*, enfin nous mettrons en avant le rattachement des variables à leurs facteurs en dénichant des nouvelles sous-familles de facteurs.

2.1.1. Le recours original à la théorie de la diffusion des innovations

La théorie de la diffusion des innovations est l'une des théories ayant fait l'objet d'une multitude de travaux en plusieurs disciplines. En sciences de gestion, les travaux se concentrent à raison de **85%** sur le Management, Les Nouvelles Technologies et le Marketing et Commerce en contrepartie d'un taux de seulement **2%** pour la discipline Comptable avec toutes ses variantes. Ceci ne fait que démontrer le manque à gagner de la recherche comptable eu égard la mobilisation de cette théorie pour l'étude de différentes problématiques. Nous remarquons que les travaux autour de la comptabilité sont marqués par une hégémonie de la comptabilité de gestion avec des thématiques concentrées sur l'adoption du Balanced Scorecard ou de la méthode ABC.

Le recours à cette théorie trouve sa justification aussi dans la manière avec laquelle les travaux autour des IFRS simplifiées se sont cristallisés avec une forte inclinaison envers deux principales théories à savoir : la théorie positive de la comptabilité et la théorie néo-

institutionnelle comptable. En effet, la théorie positive de la comptabilité, en dépit de sa force explicative de plusieurs phénomènes comptables, elle se trouve contrainte à quelques considérations issues de ses hypothèses fondatrices qui rendent peu limpide l'explication de l'adoption d'une innovation comptable. Empreinte de la logique des marchés financiers, elle présume une préconceptualisation théorique qui, au stade de développement des travaux autour de notre problématique, reste toujours à un stade rudimentaire et par voie de conséquence ne postule que peu de variables explicatives. Quant à la théorie institutionnelle (ou néo-institutionnelle) comptable, elle ne cherche à expliquer au travers des pressions institutionnelles que les choix comptables et donc ne prend pas en considération d'autres variables qui peuvent constituer le système dans lequel une entreprise opère, les caractéristiques de l'innovation ...etc.

2.1.2. Une théorie adéquate à un contexte *ex-ante*

La théorie de la diffusion des innovations fournit plusieurs avantages à la manière avec laquelle nous envisageons d'éclairer l'adoptabilité des IFRS simplifiées. Non seulement, elle se présente comme étant bien adaptée à l'étude d'un tel phénomène, mais elle prodigue la particularité de l'étude d'un phénomène bien avant qu'il se produit. Autrement dit, elle se trouve bien adéquate à l'étude d'un phénomène au sein de son contexte *ex-ante*, et de fait fournit une vision prospective de l'avènement d'un événement donné, ce qui fortifie d'avanatges sa force prescriptive, à l'inverse de la théorie positive de la comptabilité qui se penche beaucoup plus à l'explication d'une situation actuelle après qu'un phénomène s'est produit.

Ceci a pour principale conséquence un biais sur le plan méthodologique, que Rogers (2003) appela la *critique du time-order*. Selon Rogers (2003, p.115) : “ *Such correlational studies face a particular problem of time-order [...] : It is obviously impossible for an individual's attitudes or personal characteristics, formed and measured now, to have caused his adoption of an innovation three years or five years previously* “. En d'autres termes, si l'on étudie un phénomène à l'instant t, il faut que les variables explicatives soient mesurées à l'instant ou ledit phénomène s'est produit et non ultérieurement. Si l'on étudie l'adoption des téléphones portables en 2018 par une population ayant un âge moyen de 40 ans, il faut prendre en considération les variables explicatives de l'an 2000, l'année quand ils ont acheté leurs premiers téléphones portables, ou même avant, parce que ce sont ces variables qui ont influencé le choix de l'adoption des téléphones portables et non celles de 2018.

Selon Rogers (2003, p.115-116) : “ *Most past diffusion research has studied "what is," rather than "what could be"; the implication is thus that the present process of diffusion is basically*

satisfactory and only needs a minor tune-up, rather than a major overhaul ‘’. Et mieux l’on étudie les facteurs d’adoption, mieux l’on éclaire sur le processus d’adoption et mieux l’on est capable de résoudre des problématiques futures. Wisdom et al. (2013, p.2) disent à ce propos: ‘‘ *The better the process of adoption can be understood, the more likely adoption challenges can be addressed thus leading to initial implementation* ‘’. Ainsi, l’étude de l’adoption des IFRS simplifiées avant que le phénomène se produit,) travers l’évaluation des conditions d’adoption, à la lumière de la théorie de la diffusion des innovations présente un éclaircissement original à la recherche.

2.1.3. Des facteurs d’adoption nouveaux

La recherche sur l’adoption des innovations s’est développée depuis plusieurs décennies qu’elle se trouve face à une convergence de résultats et une cohérence des résultats poussant ainsi des chercheurs, des plus imminents, à mettre en avant quelques concepts communs entre tout phénomène d’adoption des innovations sous forme de facteurs. Notre travail s’est proposé d’étudier ces facteurs pour le cas de l’adoption des IFRS simplifiées. En effet, ces facteurs se rattachent à quatre grandes familles, en l’occurrence : le système externe, l’organisation, l’individu et l’innovation. Or, ce rattachement, jusque-là, n’a pu être démontré que théoriquement, et nul travail n’a pu depuis lors évaluer ce rattachement selon une perspective empirique.

Au travers des données recueillies de notre enquête, nous avons pu étudier la rattachabilité de ces facteurs à leurs mécanismes, ou familles. Les résultats de notre ACP suggèrent la validation de ce lien entre les facteurs d’adoption et chacune de ces familles. Autrement dit, les postulats du tableau n°36 mettant en relation les concepts clés et leurs variables manifestes ont été validés statistiquement.

Non seulement, nous avons validé statistiquement ces postulats théoriques, mais nos contributions vont même jusqu’à la génération des nouvelles sous-familles capables de fournir des éclaircissements nouveaux sur le phénomène de l’adoption des innovations. A cet effet, nous avons pu distinguer, d’une part, pour la famille ‘‘*Individu*’’, marquée par les caractéristiques individuelles des adoptants, la création de deux principales sous-familles de variables mettant en avant à la fois des caractéristiques intrinsèques et extrinsèques à l’équipe concernée par le changement. D’autre part, pour la famille ‘‘*Innovation*’’, qui englobe les caractéristiques de l’innovation à adopter, nous avons pu affirmer l’existence d’un ensemble de variables fédérées sous un facteur *Faciliteur* et un d’autres sous un facteur *Inhibiteur*.

2.2. CONTRIBUTIONS METHODOLOGIQUES

Si la combinaison d'outils de recueil des données est répandue en sciences de gestion, elle l'est moins en comptabilité financière, pour tout du moins pour les travaux autour de l'adoption des IFRS ou des IFRS simplifiées. Notre thèse apporte une contribution originale aux recherches comptables en termes de protocole méthodologique pour autant qu'elle combine des méthodes de recherche différentes et complémentaires sous un design mixte appelé *séquentielle combinée*, abouchant la logique *exploratoire*, parce que nous commençons tout d'abord avec une étude exploratoire visant à détecter des facteurs d'adoption dont les résultats seront généralisés par une étude quantitative, ainsi qu'une logique *explicative* et *compréhensive*, par le biais d'un approfondissement par une étude de cas. Ce choix relève de la volonté d'acquérir une vision précise de l'adoptabilité des IFRS simplifiées.

Le processus méthodologique est marqué par des spécificités qu'il est important de souligner, compte tenu de leurs intérêts pour les recherches à venir. D'abord, le plan épistémologique nous avons pu nous positionner au sein d'un courant hybride qui cherche à emprunter à chacun des paradigmes épistémologiques une facette bien définie sur le plan ontologique, épistémique et méthodologique s'inscrivant à mi-chemin entre le *réalisme critique*, dans sa conception transcendantale de Bhaskar, et le *courant interprétativiste*.

L'avantage d'une telle position épistémologique se résume dans la liberté d'appréhension d'un phénomène selon des angles à la fois différents et globaux et ce, pour faire face à la critique formulée par Kaplan (1964, p.31) selon laquelle " *The prejudice of [research] training is always a certain 'trained incapacity': the more we know about how to do something, the harder it is to learn to do it differently*". Donc, notre posture épistémologique appelle à l'étude en profondeur d'une réalité au sein d'un système social dont la vérité est inter-subjectivement objective, selon plusieurs et diverses perspectives, ce qui pourrait être avancé comme étant une contribution originale aux recherches comptables, marquées par des délimitations paradigmatiques.

Ensuite, sur le plan inférentiel, nous avons fait recours à l'abduction comme mode de raisonnement dans l'étude du phénomène en question en combinant entre induction et déduction. En fait, la démarche inductive sera traduite par l'étude exploratoire qui vise à identifier les variables d'adoption des IFRS simplifiées en se basant sur le contexte marocain pour créer des conjectures. Puis, la démarche déductive sera conjuguée par la deuxième étape qui consiste en des tests basés sur les variables détectées lors de l'étude exploratoire et de celles de la théorie de la diffusion des innovations, explicités par les facteurs de pré-adoption, en vue

d'expliquer l'adoptabilité des IFRS simplifiées. Et finalement, une troisième étape consistera donc procéder selon une démarche inductive à travers une étude de cas d'une entreprise marocaine pour valider à la fois les variables issues de l'étude exploratoire et de la théorie de la diffusion des innovations. Le mode d'inférence abductif joue un rôle central dans notre raisonnement et impactera bel et bien la fiabilité et la validité des résultats de recherche parce qu'il comble les besoins de chaque mode de raisonnement s'il est mobilisé à lui seul.

Puis, durant la phase d'exploration la méthode d'analyse de contenu basée sur la technique de Morin Chartier fournit une seule question pour évaluer l'unité d'analyse : *‘ ‘Est-ce que ce qui est dit à propos de tel sujet est favorable, défavorable ou neutre au sujet de l'adoption des IFRS simplifiées au Maroc ? ‘ ‘* et qui sert à générer des indices utiles à l'approfondissement de l'analyse en évaluant l'unité d'analyse en question. Or, notre modèle d'analyse de contenu, présente une deuxième mesure, qui constitue notre contribution méthodologique apportée à la technique de Morin Chartier, et qui consiste à détecter pour chaque unité d'analyse une variable qui l'explique en répondant à la question, que nous avons-nous même élaboré : *‘ ‘ Est-ce que l'évaluation émise un propos de tel sujet peut être expliquée par une variable contenue dans l'unité d'analyse ? ‘ ‘*. La réponse donnée permettra de déceler pour chaque unité évaluée une variable qui explique cette évaluation. A titre d'exemple, si un interviewé dit : *‘ ‘Je suis pour la convergence vers les IFRS simplifiées‘ ‘*, la réponse à la première question permettra d'évaluer ses propos comme étant favorable à l'adoption des IFRS, et s'il continue ses propos par *‘ ‘parce que la convergence vers ce référentiel va permettre à mon entreprise d'être plus performante en termes de résultat‘ ‘*, la variable qui explique l'évaluation favorable que nous avons émise c'est bel et bien la performance de son entreprise.

Finalement, notre approche structurée de la revue de littérature apporte des contributions majeures sur plusieurs plans. Alors que *‘ ‘La technique la plus commune dans la recherche en Science de Gestion est la revue de littérature traditionnelle par laquelle le chercheur résume et interprète les contributions antérieures selon une manière narrative et subjective ‘ ‘* (Denyer et Transfield, 2006, p.216), notre revue de littérature est la plus rigide en termes de règles à suivre faisant d'elle la forme la mieux structurée aux antipodes d'une revue de littérature traditionnelle par exemple, jugée trop subjective (Petticrew et Roberts, 2008). En outre, les revues de littérature traditionnelles peuvent échapper à l'exhaustivité et/ou à l'équilibre dans la sélection et l'utilisation des données scientifiques (Petticrew et Roberts, 2008, p.10) et leur critiquabilité provient du fait qu'elles se basent sur l'expertise et le profil du chercheur qui peuvent être des mauvais indicateurs pour la production d'une revue fiable et sans biais (Petticrew et Roberts, 2008, p.5).

Une RLS se définit donc comme étant une méthode conçue en vue d'étudier un corpus de littérature scientifique afin de développer des visions originales, réflexions critiques, des perspectives nouvelles ou des questions de recherche (Massaro et al, 2016, p.767). Elle fournit des bases empiriques évitant par conséquent le manque en articles séminaux (Transfield et al, 2003, p.209) à travers "un processus qui, en se basant sur une panoplie de règles explicites, offre moins de biais et plus de transparence, responsabilité, techniques de validation et de fiabilité [...]. Selon Massaro et al (2016, p. 769), une RLS peut être très utile pour les thésards ou les chercheurs en herbe leur permettant de démontrer que leur revue de littérature est défendable. Aux antipodes d'un chercheur expérimenté qui s'est approfondie dans un domaine précis, ces nouveaux chercheurs ne sont pas encore familiers avec la littérature pour développer une revue de littérature suffisamment exhaustive pour identifier des pistes de recherche intéressantes.

2.3. CONTRIBUTIONS EMPIRIQUES

Les différentes considérations théoriques et méthodologies présentées jusque-là, permettent tout naturellement quelques contributions empiriques qui méritent d'être mis en avant. Nous commençons tout d'abord par souligner l'importance pour le Maroc d'une telle étude, puis nous présenterons les apports de nos deux modélisations du processus d'adoption de ces normes et enfin nous passerons en revue quelques points percutants pour les besoins des professionnels du métier du chiffre à la fois sur le plan opérationnel et sur le plan managérial.

2.3.1. Les contributions pour le contexte marocain

Le Maroc est depuis plusieurs décennies s'est inscrit dans une politique de modernisation de son paysage économique travers plusieurs politiques parmi lesquelles figure sa politique d'ouverture à l'international qui s'impose dans une économie mondiale de plus en plus globalisée financièrement. Après la décision de 2007, qui consiste à rendre obligatoire pour les comptes consolidés des sociétés cotées et les banques marocaines de fournir des états financiers conformes aux normes IAS/IFRS, d'autres chantiers ont vu le jour pour voir l'émanation de cette politique d'ouverture sur d'autres aspects.

En effet, lors des deuxièmes assises de la comptabilité, tenues en 2013 à Skhirat, le Conseil National de la Comptabilité ainsi que l'Ordre des Experts Comptables, considérés comme étant les deux principales instances officielles qui régissent la comptabilité au Maroc, ont insisté sur la nécessité de faire converger le CGNC vers les normes comptables internationales IAS/IFRS

(El Quortobi, 2013) et ce, dans le but d'adapter le dispositif comptable marocain aux évolutions contemporaines.

De ce fait, notre thèse se présente comme étant une étude approfondie et préalable des conditions d'adoption des IFRS simplifiées, et implicitement du changement du référentiel comptable actuel, nécessaire pour pouvoir prendre une telle décision aussi stratégique qu'elle se veut.

En effet, notre étude propose des réponses directes à plusieurs questions inhérentes à ce changement, telles que l'adéquation des caractéristiques de la norme avec le contexte marocain, la (dé)favorabilité des conditions macro-économiques et celles des entreprises marocaines avec leurs principales composantes ...etc. auxquelles des réponses directes ont été mis en perspective pour les besoins du normalisateur comptable marocain.

2.3.2. Modélisation de l'adoption d'un référentiel comptable

Notre approche empirique explicative, qui s'est déroulée à deux temps et en nous basant sur le croisement des informations collectées auprès des différents informants, nous a permis d'établir une modélisation *a priori* de l'adoption d'un référentiel comptable international sur deux principaux plans : le premier concerne l'adoption de cette norme sur plan des juridictions, selon lequel cette adoption s'explique par la culture du pays ainsi que le facteur politique et la deuxième concerne l'adoption de cette norme sur le plan des entreprises marocaines, selon lequel cette décision d'adopter s'explique par les facilitateurs de l'innovation ainsi que la modalité du changement du référentiel comptable. La modélisation réalisée souligne à la fois les aspects organisationnels et décisionnels de l'adoption d'un référentiel comptable international.

En l'état actuel de la recherche comptable à l'échelle mondiale, il n'existe pas, à notre connaissance, de travaux permettant une telle modélisation. Si des recherches se penchent sur les impacts, les lectures critiques ou encore les stratégies d'adoption dudit référentiel, l'aspect macro-économique de ce changement semble pour l'instant, ignoré. Tout du moins pour la recherche comptable marocaine, qui reste à son stade larvaire avec uniquement un seul article traitant ladite norme qui évalue son applicabilité par seulement les entreprises marocaines sans faire de distinctions entre ses différentes parties prenantes nullement sans entrer en contact avec ses principaux acteurs.

Notre recherche contribue alors à proposer une première lecture à la fois individuelles qu'organisationnelle du changement comptable au sein d'une juridiction donnée en fournissant des modèles d'adoption adéquats pour le pays adoptant que pour les entreprises adoptantes.

2.3.3. DES CONSIDERATIONS OPERATIONNELS ET MANAGERIALES

Les échanges avec les différents opérateurs comptables ainsi que les lectures critiques de la norme, nous ont conduit à cerner précisément l'adoption des IFRS simplifiées au sein des entreprises marocaines en identifiant les acteurs et leur manière d'appliquer ce dispositif comptable. Le croisement des informations collectées auprès des différents informants a permis de déceler quelques considérations opérationnelles pertinentes pour le processus d'adoption des IFRS simplifiées au Maroc.

Cela nous a permis tout d'abord de relever que sur le plan managérial, le Management de l'entreprise marocaine, tel que le DAF ou le Chef comptable, disposait que d'informations et connaissances artificielles liées aux IFRS en général, du moins aux IFRS simplifiées. Le constat le plus marquant c'est qu'ils étaient tout à fait pour l'adoption des IFRS simplifiées par leur entreprise et ce, en dépit de cette connaissance moins approfondie, supposées les rendre neutre avant de manifester une quelconque position. De ce fait, il est recommandé au Management de tracer une vision et une stratégie bien claires qui marquent les jalons futurs d'une telle décision ainsi que les implications qu'elle aura sur le plan financier, organisationnel et surtout humain.

Sur le plan opérationnel, nous remarquons que les comptables marocains doivent davantage être accompagnés par des formations professionnelles et personnelles dans le but de mieux les outillés à la fois techniquement que psychiquement pour appliquer tout changement organisationnel, tel que les IFRS simplifiées. A l'heure actuelle, nous observons que ces comptables ne sont toujours pas préparés pour cette transition vu la complexité de la norme qui demande un certain bagage technique (mathématiques financières par exemple). Aussi, il advient de prendre en considération, pour le cas marocain spécifiquement puisque c'est un pays à tradition *de jure*, l'aspect fiscal qui se présente comme étant l'un des plus importants pour la pratique comptable marocaine et dont les manipulations comptables se font des fois, voire dans la majeure partie des cas, non pas pour gérer un résultat aux besoins des marchés financiers mais pour mieux se conformer aux dispositions fiscales (des fois l'on se force de préserver l'alignement des taux de marge avec le secteur pour garder la même charge fiscale).

À l'heure où se développe un management dit de transition, les apports de cette thèse peuvent s'avérer percutants pour les professionnels du chiffre dans le dessein de faire à la fois évoluer leurs pratiques comptables et prendre toutes leurs précautions en vue d'une transition, que ça soit obligatoire ou volontaire. De nombreuses parties pourraient potentiellement être intéressées par les contributions de ce travail : des groupes non cotés, des PME, les normalisateurs nationaux, les banques ...etc.

3. LIMITES DE LA RECHERCHE

Loin de prétendre l'exhaustivité, et en dépit des choix effectués s'appuyant sur des critères théoriques et méthodologiques reconnus, cette thèse n'est pas exempte de limites, celles-ci méritent d'être prises en considération pour évaluer la pertinence de la démarche. Nous allons, à présent, nous attacher à présenter ces limites et qui sont de plusieurs ordres :

- Elles tiennent tout d'abord à la multitude des méthodes de recherche mobilisées. Si la multiplication des méthodes est un des apports de cette thèse, il peut aussi en constituer une limite dans la mesure où en diversifiant les outils on n'approfondit pas toutes les potentialités de chacun d'eux. Cette limite inclut d'autre qui méritent d'être mis en avant ;
- La relation de modération de notre modèle conceptuel n'a pas pu être validée statistiquement. En effet, pour atteindre un tel résultat il aurait fallu inclure dans l'échantillon de notre enquête des entreprises étrangères issues des données du modèle économétrique qui expliquait l'adoption sur le plan des juridictions, ce qui, malheureusement, n'a pas pu être envisageable pour notre cas. Cependant, le calcul de la probabilité d'adoption par chaque juridiction a été avancée comme étant une variable modératrice et donc plus cette probabilité est grande plus est opportun pour une juridiction donnée d'adopter cette norme ;
- Pour l'étude de cas, le nombre des cas retenus pourrait être avancé comme étant une autre limite de ce travail. En effet, le recours à un cas unique, bien qu'elle respecte toutes les prescriptions envisagées pour contrecarrer la subjectivité du chercheur et améliorer la fiabilité et la validité des données et en même temps pour atteindre les objectifs que l'on s'est assignés, elle aurait gagné à être éprouvé dans d'autres contextes. Cependant, la rareté des cas à recruter, vu la particularité de notre objet de recherche, motive le recours à ce cas unique et le justifie davantage, surtout quand nous le mettons au sein d'un appareillage de recherche mixte ;
- Les limites tiennent aussi à la frontière entre la recherche et le monde professionnel qui, en s'appuyant sur les pratiques des acteurs de l'entreprise marocaine pour étudier l'adoptabilité des IFRS simplifiées pour leurs comptes sociaux, s'inscrit dans l'épaisseur sociale. En effet, le fait de porter une double casquette, malgré le grand avantage qu'il présente, mène à s'interroger sur les manières de faire de la recherche (Rouleau et al., 2007, 15-24) selon lequel une perspective de la pratique implique une

proximité plus grande avec les informants et cette proximité implique en retour de repenser les critères de validité et d'éviter les dangers de la recherche.

En étant conscient des limites de la recherche actuelle, nous nous inscrivons naturellement dans le prolongement de l'idée de Joliot (2001) selon laquelle : *“ Le danger qui menace les chercheurs aujourd'hui serait de conclure qu'il n'y a plus rien à découvrir ”*. En épilogue, ces limites indiquent clairement quelques directions de prolongements pour notre recherche à envisager pour poursuivre la réflexion.

4. PERSPECTIVES DE RECHERCHE

Nous prétendons apporter une valeur ajoutée, à l'attention et à l'appréciation de la communauté de chercheurs, par l'approche intégrale que nous avons suivie tout au long notre thèse pour répondre à notre problématique ainsi qu'à nos questions de recherche de façon compréhensive et approfondie.

Dans le prolongement de cette approche compréhensive, qui n'est pas non plus exempt de limites ayant fait l'objet d'éclaircissement dans la section précédente, nous esquissons les pistes suivantes pour jeter les bases de la poursuite ultérieure de notre recherche :

- Un premier axe de prolongement de la recherche consiste, pour notre étude exploratoire, d'interroger d'autres parties prenantes, tels que les représentants étatiques, les haut-responsables de la Direction Générale des Impôts, les représentants du Conseil National de la Comptabilité, de la DEPP, de l'Ordre des Experts Comptables ...etc. dans le but de cerner une image assez vaste de l'ensemble des parties impliquées dans la comptabilité ;
- Un deuxième axe de prolongement réside dans l'observation de l'ensemble des préparateurs des comptes lors de la mise en place des IFRS simplifiées et ce, pour plusieurs entreprises hétérogènes en termes de tailles, structure ...etc. en vue d'asseoir une validité plus importante ;
- Un troisième axe de prolongement consiste à analyser l'adoption des IFRS simplifiées par d'autres pays ayant un contexte macro-économique similaire pour des besoins de validité externe ;

- Ceci aura pour conséquence le quatrième axe de prolongement qui consiste à affirmer statistiquement l'effet modérateur du système externe sur l'adoption des IFRS simplifiées ;
- Un cinquième axe de prolongement se situe à l'application du cadre théorique à d'autres terrains de recherche appliquant d'autres référentiels comptables (les IFRS complètes, les SYSCOHADA, ou les US-GAAP)
- Un septième et dernier axe de prolongement réside dans l'appréhension de l'adoption des IFRS simplifiées sur le plan psychologique des individus pour comprendre pourquoi l'adoption des IFRS simplifiées se fait par un effet de mode.

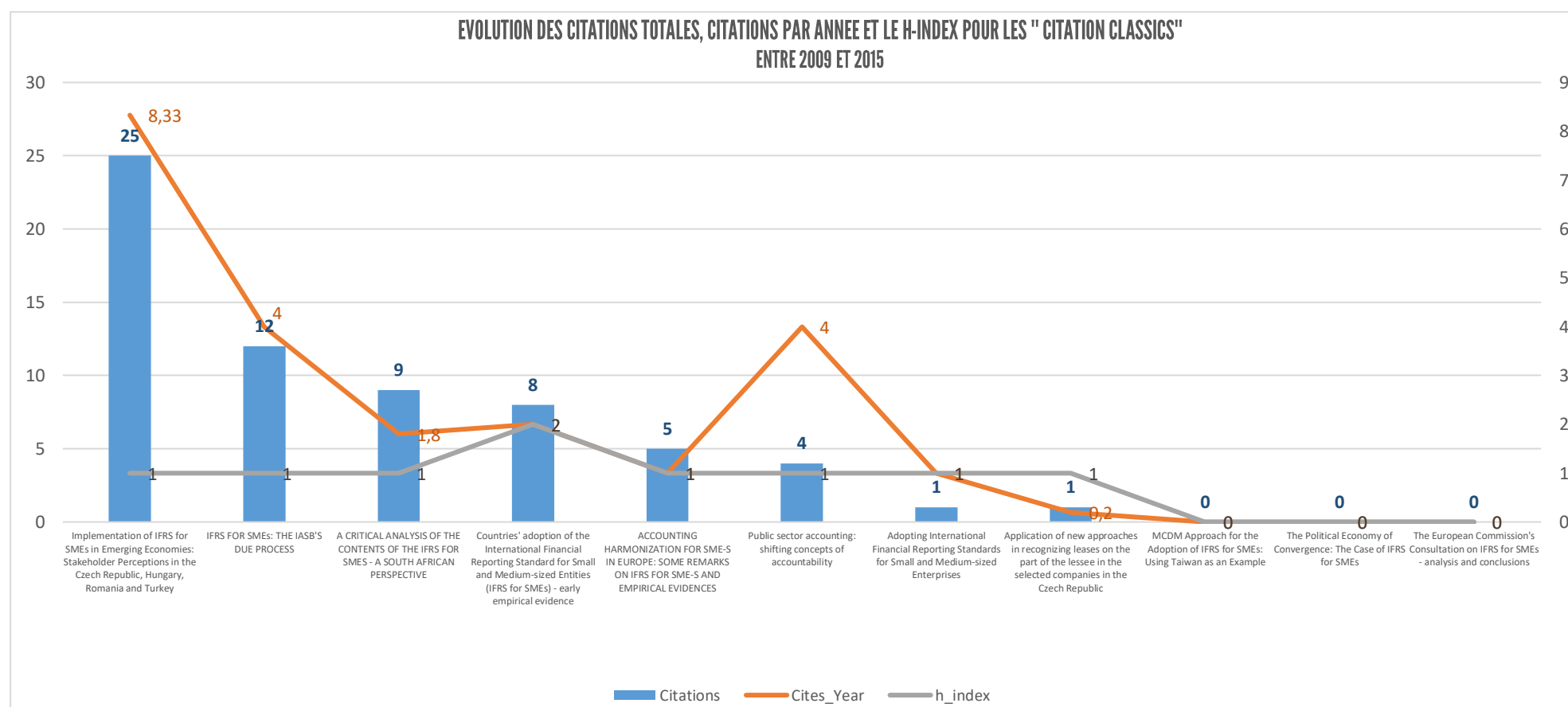
Autant de perspectives qui nous font prendre conscience que cette thèse est le point de départ de nouvelles recherches

ANNEXES

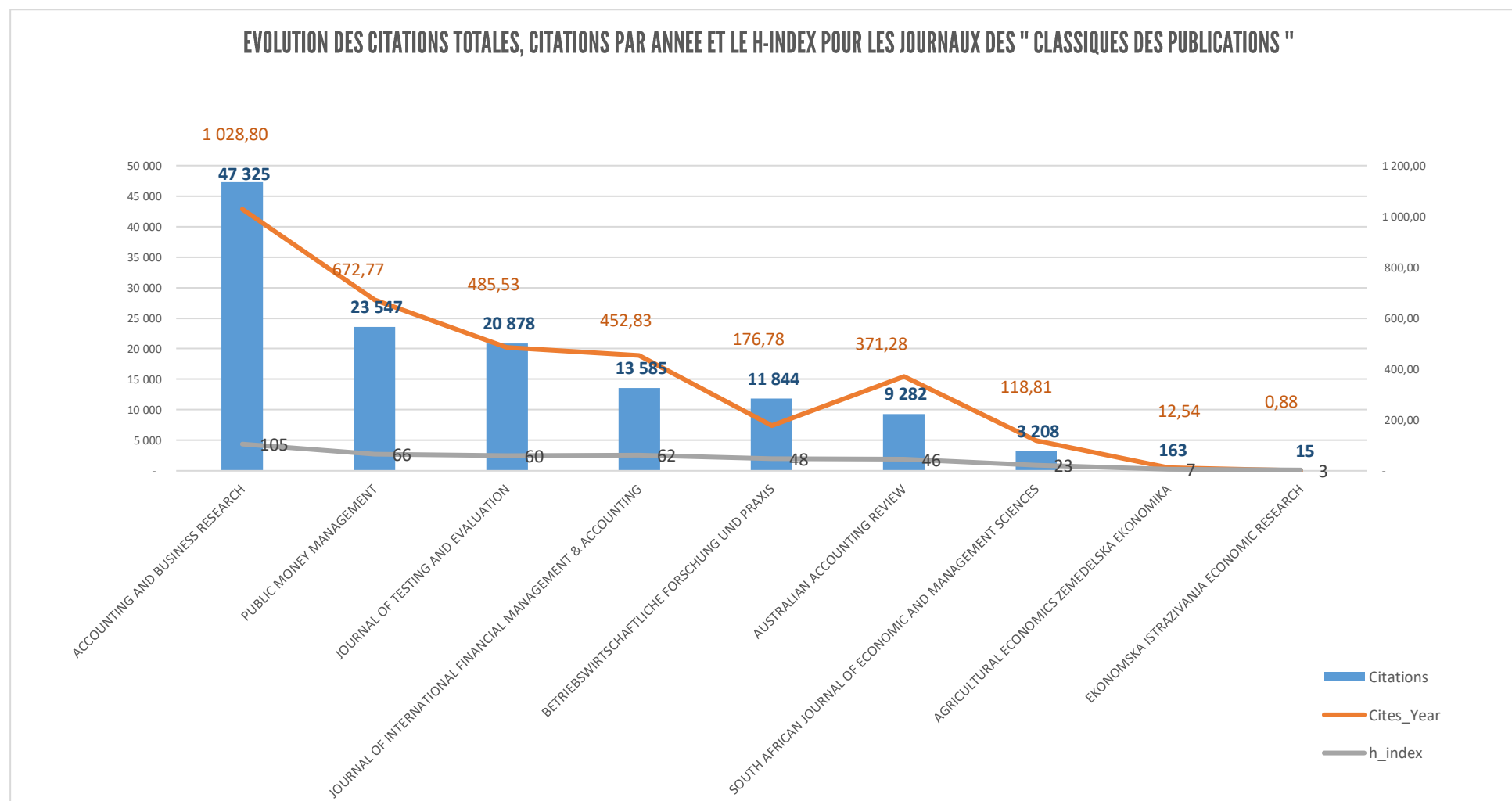
SOMMAIRE ANNEXES

ANNEXE N°1.	: EVOLUTION DES CITATIONS TOTALES, CITATIONS PAR ANNEE ET LE H-INDEX POUR LES " CITATION CLASSICS" ENTRE 2009 ET 2015
ANNEXE N°2.	: EVOLUTION DES CITATIONS TOTALES, CITATIONS PAR ANNEE ET LE H-INDEX POUR LES JOURNAUX DES " CLASSIQUES DES PUBLICATIONS "
ANNEXE N°3.	: EVOLUTION DES CITATIONS TOTALES, CITATIONS PAR ANNEE ET LE H-INDEX POUR LES AUTEURS DES " CITATION CLASSICS"
ANNEXE N°4.	: COMPOSITION DES TRUSTEES DE L'IASB FOUNDATION EN 2000
ANNEXE N°5.	: COMPOSITION DES MEMBRES DE L'IASB EN 2001
ANNEXE N°6.	: MEMBRES CONSTITUTIFS DU SAC
ANNEXE N°7.	: MINIMUM DE VOTE POUR LA VALIDITE DES DECISIONS DE L'IASB
ANNEXE N°8.	RESULTATS DE RECHERCHE SUR WEB OF SCIENCE DU SUJET IFRS FOR SMES ENTRE 2009 ET 2015 SUR SCI SSCI ET A&HCI
ANNEXE N°9.	TRIANGULATION DES DONNEES DES TOTAL CITATIONS
ANNEXE N°10.	TRIANGULATION DES DONNEES DES CITATION PER YEAR
ANNEXE N°11.	: TRIANGULATION DES DONNEES DES TROIS OUTILS BIBLIOMETRIQUES
ANNEXE N°12.	: TABLEAU DE MISE A PLAT CITATIONS CLASSICS
ANNEXE N°13.	: GUIDE D'ENTRETIEN
ANNEXE N°14.	: FICHE DE SYNTHESE DE L'ENTRETIEN
ANNEXE N°15.	: GRILLE DE CODAGE POUR L'ENTRETIEN
ANNEXE N°16.	: QUESTIONNAIRE DE L'ENQUETE
ANNEXE N°17.	: TABLEAUX INDICIELS « SUJET » ET « STATUT »
ANNEXE N°18.	: TRI A PLAT DES VARIABLES DU PROFIL DES ENTREPRISES ENQUETEES
ANNEXE N°19.	: TRI A PLAT DES VARIABLES DU PROFIL DES ENTREPRISES ENQUETEES
ANNEXE N°20.	: TRIS CROISES DES VARIABLES DU PROFIL DES ENTREPRISES ENQUETEES AVEC L'APPLICATION DES IFRS SIMPLIFIEES
ANNEXE N°21.	: MATRICE DE CORRELATION – VARIABLES DE L'ORGANISATION
ANNEXE N°22.	: TABLEAU DE LA VARIANCE TOTALE EXPLIQUEE - VARIABLES DE L'ORGANISATION
ANNEXE N°23.	: MATRICE DE CORRELATION – VARIABLES DE L'INNOVATION
ANNEXE N°24.	: TABLEAU DE LA VARIANCE TOTALE EXPLIQUEE - VARIABLES DE L'INNOVATION
ANNEXE N°25.	: MATRICE DE CORRELATION – VARIABLES DE L'INDIVIDU
ANNEXE N°26.	: TABLEAU DE LA VARIANCE TOTALE EXPLIQUEE - VARIABLES DE L'INDIVIDU
ANNEXE N°27.	: MATRICE DES CORRELATIONS BIVARIEES ENTRE LES VARIABLES DU MODELE LOGIT

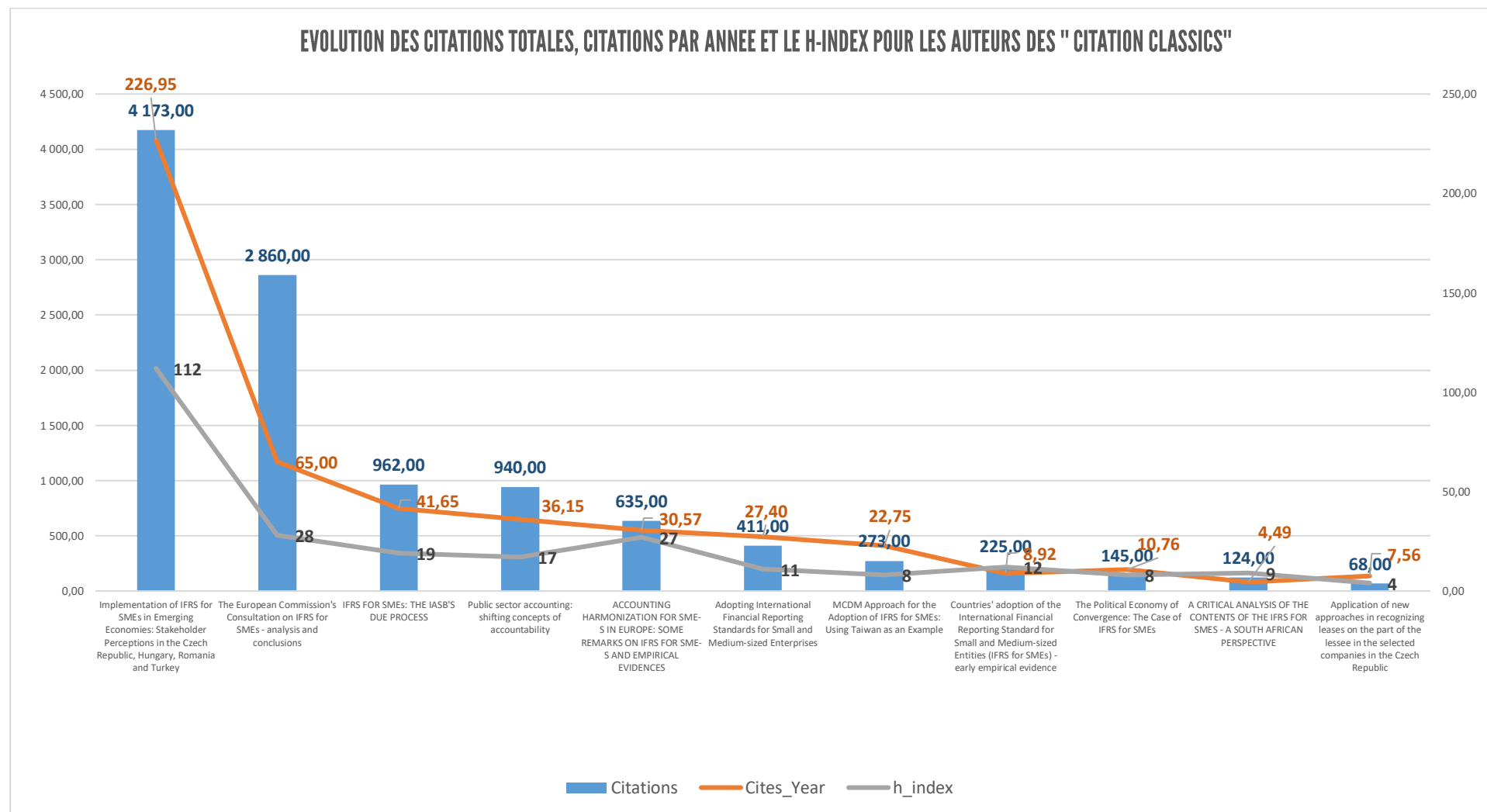
Annexe n° 1.: Evolution des citations totales, citations par année et le h-index pour les " citation Classics" entre 2009 et 2015



Annexe n°2.: Evolution des citations totales, citations par année et le h-index pour les journaux des " classiques des publications "



Annexe n°3.: Evolution des citations totales, citations par année et le h-index pour les auteurs des " citation Classics"



Annexe n°4.: Composition des Trustees de l'IASB Foundation en 2000

<i>Membres</i>	<i>Pays</i>	<i>Position géographique</i>	<i>Fonction au sein de la Fondation</i>	<i>Fonction hors la Fondation</i>
<i>Paul Volcker</i>	Etats Unis	Amérique du Nord	Président	Ex-Président, Federal Reserve Board
<i>Roy Anderson</i>	Afrique du Sud	Zone géographique quelconque	Membre nommé de l'IFAC	Vice-Président et Président Directeur Général, the Liberty Life Group
<i>John H. Biggs</i>	Etats Unis	Amérique du Nord	Membre représ. utilisateurs	Président, TIAA-CREF
<i>Andrew Crockett</i>	Royaume-Unis	Zone géographique quelconque	Membre	Directeur Général, Bank of International Settlements; Président, Financial Stability Forum
<i>Roberto Teixeira da Costa</i>	Brasil	Zone géographique quelconque	Membre	Ex-Président, Comissão de Valores Mobiliari
<i>Guido A. Ferrarini</i>	Italie	Europe	Membre représ. académiciens	Professeur de droit, Università degli Studi di Genova
<i>L. Yves Fortier</i>	Canada	Amérique du Nord	Membre	Président, Ogilvy Renault, barristers and solicitors, Ex-Ambassadeur du Canada aux Nations-Unis
<i>Toshikatsu Fukuma</i>	Japon	Asie-région pacifique	Membre	Directeur Financier, Mitsui & Co. Ltd
<i>Cornelius A.J. Herkströter</i>	Pays-Bas	Europe	Membre représ. préparateurs	Ex-Directeur Général, Royal Dutch/ Shell Group
<i>Hilmar Kopper</i>	Allemagne	Europe	Membre	Président du conseil de surveillance et Ex-Directeur Général, Deutsche Bank
<i>Philip A. Laskway</i>	Etats Unis	Amérique du Nord	Membre nommé de l'IFAC	Président, Ernest & Young International
<i>Charles Yeh Kwong Lee</i>	Hong Kong	Asie-région pacifique	Membre	Président, Hong Kong Exchanges and Clearing Ltd
<i>Sir Sydney Lipworth QC</i>	Royaume-Unis	Europe	Membre	Président, Financial Reporting Council and Président ou Vice-Président du Conseil d'Administration de plusieurs grandes entreprises
<i>Didier Pineau-Valencienne</i>	France	Europe	Membre	Président, Association Française des Entreprises Privées et Directeur Général de Schneider Electric
<i>Jens Røder</i>	Danemark	Europe	Membre nommé de l'IFA	Associé Principal, PricewaterhouseCoopers
<i>David S. Ruder</i>	Etats Unis	Amérique du Nord	Membre	Ex-Président, Securities and Exchange Commission
<i>Kenneth H. (Ken) Spencer,</i>	Australie	Asie-région pacifique	Membre nommé de l'IFAC	Ex-Président, Australian Accounting Standards Board et Associé retraité à KPMG
<i>William C. Steere, Jr</i>	Etats Unis	Amérique du Nord	Membre	Président et Président Directeur Général, Pfizer Inc
<i>Koji Tajika</i>	Japon	Asie-région pacifique	Membre nommé de l'IFAC	Co-Président, Deloitte Touche Tohamtsu

Annexe n°5.: Composition des membres de l'IASB en 2001

<i>Membre</i>	<i>Pays d'origine</i>	<i>Nature</i>	<i>Fonction au sein de l'IASB</i>	<i>Fonction Hors IASB</i>
<i>David Tweedie</i>	Royaume-Unis	Plein temps	Président	Ex-Président de l'UK Accounting Standard Board
<i>Jim Leisenring</i>	Etats-Unis	Plein temps	Membre assurant la liaison avec l'US FASB	Ex-Directeur de recherche et activités techniques et Ex Vice-Président du FASB
<i>Geoffrey Whittington</i>	Royaume-Unis	Plein temps	Membre assurant la liaison avec l'UK ASB	Prof. De comptabilité à Cambridge et ancien employé de la Monopolies and Mergers Commission
<i>Bob Herz</i>	Etats-Unis	Temps-partiel	Membre	Ex-Président de l'AICPA SEC Regulation Committee
<i>Tatsumi Yamada</i>	Japon	Plein temps	Membre assurant la liaison avec le Japan ASB et auditeur	Associé à ChuoAoyama Audit Copr. Filiale de PwC et Ex-Manager de R&D à la COFRI
<i>Gilbert Gélard</i>	France	Plein temps	Membre assurant la liaison avec le CNC et auditeur	Ex-Membre du CNC et Ex-Associé de pratique professionnel à KPMG
<i>Hans-Georg Bruns</i>	Allemagne	Plein temps	Membre assurant la liaison avec la Deutches Rechnungslegungs SC et préparateur	Directeur Financier à DaimlerChrysler
<i>Tony Cope</i>	Royaume-Unis	Plein temps	Membre représ. des utilisateurs	Ex-Observateur du FASB et Ex Vice- Président d'une société d'investissement et gestion des actif à Boston
<i>Harry Schmid</i>	Suisse	Plein temps	Membre préparateur	Ex-Directeur financier au Groupe Neslté et Ex-membre du FER (normalisateur national de la Suisse)
<i>Bob Garnett</i>	Afrique du Sud	Plein temps	Membre représ. des utilisateurs	Ex-Directeur technique du South African Institute of Chartered Accountants
<i>Warren McGregor</i>	Australie	Plein temps	Membre assurant la liaison avec l'Australian ASCet le FASB de la Nouvelle Zélande	Directeur général de l'Australian Accouting Research Foundation
<i>Patricia O'Malley</i>	Canada	Plein temps	Membre assurant la liaison avec l'AcSB	Ex-Présidente de AcSB
<i>Tom Jones</i>	Royaume-Unis	Plein temps	Vice-Président	Ex-Directeur Financier et Vice-Président de Citigroup, Vice-Président du FAF et Ex-Président de l'ancien Board (IASC)
<i>Mary Barth</i>	Nouvelle-Zélande	Temps-partiel	Membre	Ex-Associé à Arthur Andersen & Co et Prof. Associé à Harvard Business School

Annexe n°6.: Membres constitutifs du SAC

Région	Pays	Membre
Afrique	Afrique du Sud	Peter Wilmot
	Kenya	Ndung'u Gathinji
Amérique Latine	Argentine	Héctor Estruga
	Brésil	Nelson Carvalho
	Mexique	Rafael Gomez Eng
Asie (sauf Japon)	Chine	Feng Shuping
	Corée du Sud	Il-Sup Kim
	Hong Kong	Marvin Cheung
	L'Inde	Yezdi Malegam
	Malaisie	Raja Arshad-Uda
	Sri Lanka	Reyaz Mihular
Australie-Nouvelle Zélande	Australie	Peter Day
	Nouvelle Zélande	Ian Ball
Etats-Unis et Canada	Canada	Jeannot Blanchet
	Canada	Patricia McConnell
	Etats-Unis	David Shedlarz
	Etats-Unis	David Sidwell
	Etats-Unis	Gabrielle Napolitano
	Etats-Unis	Jerry Edwards
	Etats-Unis	Keith Sherin
	Etats-Unis	Michael Conway
	Etats-Unis	Norman Strauss
	Etats-Unis	Paul McCrossan
	Etats-Unis	Philip Livingston
	Etats-Unis	Trevor Harris
Europe Centrale et Orientale	Estonie	Rita Ilisson
	Russie	Larissa Gorbatovala
Japon	Japon	Eiko Tsujiyama
	Japon	Yoshiki Yagi
Moyen Orient	Bahreïn	Rifaat Ahmed Abdel Karim
	Israël	Adir Inbar
Organisation Internationale	Banque Mondiale	Fayezul Choudhury
	Comité de Basel	Arnold Schilder
	IFAC (comité du secteur public)	Ian Mackintosh
	IMF	Arne Petersen
	IOSCO	John Carchrae
	IOSCO	Rafael Sanchez de la Pena
Union Européenne	Allemagne	Jochen Pape
	Belgique	Benoit Jaspas
	Danemark	Stig Enevoldsen
	Espagne	Carmelo de las Morenas
	Finlande	Maija Torrko
	France	Jean Keller
	France	Philippe Danjou
	Italie	Alberto Giussani
	Pays-Bas	Sillem van der Loos
	Royaume-Unis	David Damant
	Royaume-Unis	Douglas Flint
	Suède	Sigvard Heurlin

Annexe n°7.: Minimum de vote pour la validité des décisions de l'IASB

PUBLICATIONS	PARAGRAPHES	TYPLOGIE DE VOTE
DEMANDE D'INFORMATION ARTICLE DE RECHERCHE	(Paragraphe 4.16)	Simple majorité dans une réunion publique par un minimum de 60% des membres de l'IASB.
PAPIER DE DISCUSSION	(Paragraphe 4.16)	Simple majorité par voie de scrutin
EXPOSURE DRAFT IFRS POUR PME PROPOSITION IFRS IFRS POUR PME	(Paragraphe 6.9) (Paragraphe 6.23)	Super majorité ⁶⁰ , par voie de scrutin
GUIDE PRATIQUE	(Paragraphe 6.39)	Super majorité, par voie de scrutin
CADRE CONCEPTUEL	(Paragraphe 4.21)	Super majorité, par voie de scrutin
DRAFT INTERPRETATION	(Paragraphe 7.10)	Pas plus de 4 membres de l'Interpretations Committee par voie de scrutin
INTERPRETATIONS	(Paragraphe 7.22)	Pas plus de 4 membres de l'Interpretations Committee par voie de scrutin Ratification par l'IASB requiert une super majorité, dans une réunion publique.
PROPOSITION DU DOCUMENT DE LA TAXONOMIE IFRS MIS A JOURS	(Paragraphe A16)	Super majorité, par voie de scrutin
LE DOCUMENT DE LA TAXONOMIE IFRS MIS A JOURS	(Paragraphe A16)	Super majorité, par voie de scrutin

⁶⁰ La super majorité au sens de l'IFRS Foundation's Due Process veut dire, selon les dispositions de son paragraphe 3.15, la nécessité de 9 membres votant par voie de scrutin en faveur de la publication du document dans le cas où l'IASB a 15 membres nommés ou moins. Dans le cas où ils sont composés de 16 membres nommés un minimum de 10 membres votant en faveur de la publication du document est requis.

Annexe n°8. Résultats de recherche sur Web of Science du sujet IFRS for SMEs entre 2009 et 2015 sur SCI SSCI et A&HCI

Titre	Auteurs	Source	Année de publication	Volume	Issue	Citations totales	Moyenne par année
<i>Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey</i>	Albu, Catalin Nicolae; Albu, Nadia; Pali-Pista, Szilveszter Fekete; Girbina, Maria Madalina; Selimoglu, Seval Kardes; Kovacs, Daniel Mate; Lukacs, Janos; Mohl, Gergely; Muellerova, Libuse; Pasekova, Marie; Arsoy, Aylin Poroy; Sipahi, Baris; Strouhal, Jiri Newberry, Susan	JOURNAL OF INTERNATIONAL FINANCIAL MANAGEMENT & ACCOUNTING	2013	24	2	9	2,25
<i>Public sector accounting: shifting concepts of accountability</i>		PUBLIC MONEY & MANAGEMENT	2015	35	5	3	1,5
<i>IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS</i>	Ram, Ronita; Newberry, Susan	AUSTRALIAN ACCOUNTING REVIEW	2013	23	1	3	0,75
<i>Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - early empirical evidence</i>	Kaya, Devrimi; Koch, Maximilian	ACCOUNTING AND BUSINESS RESEARCH	2015	45	1	2	1
<i>ACCOUNTING HARMONIZATION FOR SME-S IN EUROPE: SOME REMARKS ON IFRS FOR SME-S AND EMPIRICAL EVIDENCES</i>	Baldarelli, Maria-Gabriella; Demartini, Paola; Mosnja-Skare, Lorena; Paoloni, Paola	EKONOMSKA ISTRAZIVANJA-ECONOMIC RESEARCH	2012	25		2	0,4
<i>A CRITICAL ANALYSIS OF THE CONTENTS OF THE IFRS FOR SMEs - A SOUTH AFRICAN PERSPECTIVE</i>	Schutte, Danie; Buys, Pieter	SOUTH AFRICAN JOURNAL OF ECONOMIC AND MANAGEMENT SCIENCES	2011	14	2	2	0,33
<i>MCDM Approach for the Adoption of IFRS for SMEs: Using Taiwan as an Example</i>	Liu, Jau-Yang; Lee, Mu-Shang	JOURNAL OF TESTING AND EVALUATION	2015	43	4	0	0
<i>The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs</i>	Devi, S. Susela; Samujh, R. Helen	AUSTRALIAN ACCOUNTING REVIEW	2015	25	2	0	0
<i>Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises</i>	Chand, Parmod; Patel, Arvind; White, Michael	AUSTRALIAN ACCOUNTING REVIEW	2015	25	2	0	0
<i>The European Commission's Consultation on IFRS for SMEs - analysis and conclusions</i>	Schildbach, Thomas	BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE FORSCHUNG UND PRAXIS	2013	65	1	0	0
<i>Application of new approaches in recognizing leases on the part of the lessee in the selected companies in the Czech Republic</i>	Svoboda, Patrik	AGRICULTURAL ECONOMICS-ZEMEDELSKA EKONOMIKA	2011	57	7	0	0

Annexe n°9. Triangulation des données des Total Citations

Articles	TOTAL CITATIONS			CLASSEMENT DES			TOTAL	CLASSEMENT TOTAL
	Publications	Auteurs	Journaux	Publications	Auteurs	Journaux		
A CRITICAL ANALYSIS OF THE CONTENTS OF THE IFRS FOR SMES - A SOUTH AFRICAN PERSPECTIVE	9	124	3 208	3	9	9	21	6
ACCOUNTING HARMONIZATION FOR SME-S IN EUROPE: SOME REMARKS ON IFRS FOR SME-S AND EMPIRICAL EVIDENCES	5	635	15	5	5	11	21	6
Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises	1	6	9 282	7	11	8	26	7
Application of new approaches in recognizing leases on the part of the lessee in the selected companies in the Czech Republic	1	68	163	8	10	10	28	8
Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - early empirical evidence	8	225	47 325	4	7	1	12	3
IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS	12	962	9 282	2	3	6	11	2
Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey	25	4 173	13 585	1	1	4	6	1
MCDM Approach for the Adoption of IFRS for SMEs: Using Taiwan as an Example	0	273	20 878	9	6	3	18	5
Public sector accounting: shifting concepts of accountability	4	940	23 547	6	4	2	12	3
The European Commission's Consultation on IFRS for SMEs - analysis and conclusions	0	2 860	11 844	10	2	5	17	4
The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs	0	145	9 282	11	8	7	26	7

Annexe n° 10. Triangulation des données des Citation Per Year

Articles	CITATION PER YEAR			CLASSEMENT DES			TOTAL	CLASSEMENT TOTAL
	Publications	Auteurs	Journaux	Publications	Auteurs	Journaux		
A CRITICAL ANALYSIS OF THE CONTENTS OF THE IFRS FOR SMES - A SOUTH AFRICAN PERSPECTIVE	1,8	4	119	5	5	9	19	6
ACCOUNTING HARMONIZATION FOR SME-S IN EUROPE: SOME REMARKS ON IFRS FOR SME-S AND EMPIRICAL EVIDENCES	1	31	1	7	7	11	25	8
Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises	1	27	371	6	6	6	18	5
Application of new approaches in recognizing leases on the part of the lessee in the selected companies in the Czech Republic	0,2	8	13	8	8	10	26	9
Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - early empirical evidence	2	9	1 029	4	4	1	9	3
IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS	4	42	371	3	3	5	11	4
Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey	8	227	453	1	1	4	6	1
MCDM Approach for the Adoption of IFRS for SMEs: Using Taiwan as an Example	0	23	486	9	9	3	21	7
Public sector accounting: shifting concepts of accountability	4	36	673	2	2	2	6	1
The European Commission's Consultation on IFRS for SMEs - analysis and conclusions	0	65	177	11	11	8	30	11
The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs	0	11	371	10	10	7	27	10

Annexe n° 11. : Triangulation des données des trois outils bibliométriques

Articles	H-INDEX			CLASSEMENT DES			TOTAL	CLASSEMENT TOTAL
	Publications	Auteurs	Journaux	Publications	Auteurs	Journaux		
A CRITICAL ANALYSIS OF THE CONTENTS OF THE IFRS FOR SMES - A SOUTH AFRICAN PERSPECTIVE	1	9	23	2	8	9	19	9
ACCOUNTING HARMONIZATION FOR SME-S IN EUROPE: SOME REMARKS ON IFRS FOR SME-S AND EMPIRICAL EVIDENCES	1	27	3	2	3	11	16	7
Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises	1	11	46	2	7	7	16	6
Application of new approaches in recognizing leases on the part of the lessee in the selected companies in the Czech Republic	1	4	7	2	11	10	23	11
Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - early empirical evidence	2	12	105	1	6	1	8	2
IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS	1	19	46	2	4	6	12	5
Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey	1	112	62	2	1	3	6	1
MCDM Approach for the Adoption of IFRS for SMEs: Using Taiwan as an Example	0	8	60	3	9	4	16	8
Public sector accounting: shifting concepts of accountability	1	17	66	2	5	2	9	3
The European Commission's Consultation on IFRS for SMEs - analysis and conclusions	0	28	48	3	2	5	10	4
The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs	0	8	46	3	10	8	21	10

Annexe n° 12. : Tableau de mise à plat Citations Classics

Année de publications	Publications	Comment la recherche se développe sur la norme IFRS pour PME ?			Quelle est la prédominance et la critique de la norme IFRS pour PME ?		Quelles en sont les perspectives futures ?
		Sujet traité	Territoire	Méthodologie	Contributions	Limites et critiques	Perspectives
2013	Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey	Adoption, Implémentation, Harmonisation	République tchèque, Roumanie, Hongrie, Turquie	- Etude Qualitative (interviews)	- Cible plus élargie que les études antérieures - Des opinions qui s'opposent selon la nature de l'intervenant - Propositions de 3 scénarios d'implémentation	- Il n'y a pas des preuves empiriques étudiant les avantages, effets, et coûts de l'implémentation de la norme IFRS pour PME	- Il est opportun d'étudier l'implémentation de la norme IFRS pour PME de la perspective politique
2015	Public sector accounting: shifting concepts of accountability	Secteur public et IFRS pour PME	Australie	- Etude documentaire	- Commentaires sur la comptabilité du secteur public sous la lumière la norme IFRS pour PME et sa relation avec la transparence comptable	- C'est beaucoup plus un commentaire sur la relation de la norme IFRS pour PME avec le secteur public qu'une étude (empirique ou théorique)	- Etude empirique sur l'appropriation de la norme IFRS pour PME par la comptabilité du secteur public
2013	IFRS FOR SMEs: THE IASB'S DUE PROCESS	Analyse de ressources institutionnelles sur la norme	-	- Etude documentaire - Etude qualitative (interviews)	- Etude critique du Due Process de la norme IFRS pour PME - La recherche a démontré que l'IASB a décidé, avant que la partie publique du Due Process commence, de maintenir d'une manière engagée les exigences de la reconnaissance et mesure de la version intégrale des IFRS.	- Impossibilité de mesurer la fiabilité et la validité des données recueillies - Absence de données chiffrées sur les conclusions tirées - Les conclusions ont été généralisées sans effectuer des tests de validité externe (en comparaison avec le Due Process d'autres normes par exemple)	- Possible étude empirique des priorités de l'IASB à travers le développement de toutes les normes
2015	Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - early empirical evidence	Adoption, Implémentation, Harmonisation	Échantillon de 128 pays	Etude quantitative (La régression logistique)	- les pays qui n'ont pas la capacité à développer leurs propres normes comptables ainsi que les pays qui ont déjà adopté la version intégrale des IFRS sont les pays qui ont plus tendance à adopter la norme IFRS pour PME - Il existe une relation positive entre la qualité de l'information comptable et l'adoption de la norme IFRS pour PME - la norme IFRS pour PME est beaucoup plus	- Les données ont été collectées de la base de données de l'IASB et les informations afférentes à pertinence de ces données sont rares - Le processus de diffusion de la norme IFRS pour PME est toujours en cours, donc il se pourrait que les conclusions de l'étude ne puissent prétendre le caractère définitif puisque le nombre de pays à adopter la norme IFRS pour PME croît avec le temps	- Etude les effets macro-économiques de l'adoption de la norme IFRS pour PME - Etude sur la manière avec laquelle une juridiction implémente la norme IFRS pour PME au sein d'un pays - Analyse des déterminants et les conséquences économiques de l'adoption de la norme IFRS pour PME sur les entreprises

					appliquée et demandée par les pays en voie de développement que les pays développés		
2012	ACCOUNTING HARMONIZATION FOR SME-S IN EUROPE: SOME REMARKS ON IFRS FOR SME-S AND EMPIRICAL EVIDENCES	Adoption, Implémentation , Harmonisation	Croatie	Etude quantitative (questionnaire)	- Etude empirique de l'implémentation des normes locales croates (CFRS) en comparaison avec la norme IFRS pour PME	- L'étude quantitative a été seulement basée sur les statistiques descriptives sans pour autant essayer d'expliquer les raisons qui concourent à l'harmonisation comptable	- Etude des dimensions anthropologiques à prendre en considération pour l'implémentation de la norme IFRS pour PME - Etude sur l'attitude à adopter par les PME, que ça soit dans les relations formelles ou informelles, pour survivre sur l'échiquier financier international
2011	A CRITICAL ANALYSIS OF THE CONTENTS OF THE IFRS FOR SMES - A SOUTH AFRICAN PERSPECTIVE	Analyse du contenu de l'IFRS pour PME	Afrique du Sud	Etude quantitative	- Etude du contenu de la norme IFRS pour PME du point de vue des professionnels et stagiaires professionnels - Le bilan et l'état de résultat sont les états financiers les plus utilisés par les professionnels sud-africains - Partant du constat que les PME sud-africaines ne font pas appel public à l'épargne, par conséquent les investisseurs étrangers n'investissent pas aux PME sud-africaines	- L'article n'a pas fourni des éléments de réponses sur les éventuelles limites de son étude que ça soit sur le plan méthodologique ou empirique. Nullement il ne s'est pas projeté dans le futur par des éventuelles perspectives - L'échantillon n'est pas représentatif des différentes parties impliquées dans le Reporting de la norme IFRS pour PME	- Etude qualitative en utilisant la technique de l'analyse de contenu sur la norme IFRS pour PME
2015	MCDM Approach for the Adoption of IFRS for SMEs: Using Taiwan as an Example	Adoption, Implémentation , Harmonisation	Taiwan	- Etude Quantitative (MCDM)	- L'étude a fourni 3 manières pour expliquer l'adoption de la norme IFRS pour PME ainsi qu'une approche quantitative nouvellement introduit dans la littérature comptable et ce afin d'expliquer le processus d'adoption - L'étude se présente comme étant un modèle de l'approche MCDM vis-à-vis de l'adoption de la norme IFRS pour PME qui prend en considération toutes les dimensions qu'un pays doit prendre en considération	- Généralisation du modèle à toutes les juridictions en se basant seulement sur un seul cas et sans tester sa validité externe	-

2015	The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs	Analyse de ressources institutionnelles sur la norme	-	- Revue de littérature	- Analyse de la participation des académiciens et PME des pays en voie de développement dans l'élaboration de la norme	- Absence d'étude empirique que ça soit quantitative ou qualitative, qui confirme les résultats	- Etude sur L'adaptation du cadre conceptuel du Marché de capitaux existant et de ses composantes - Etude sur les utilisateurs de la norme IFRS pour PME et de leurs besoins - Etude des effets de la convergence sur les pays en voie de développement - Etude pré-adoption de la norme IFRS pour PME au sein des pays en voie de développement
2015	Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises	Adoption, Implémentation, Harmonisation	Fiji	- Etude quantitative (questionnaire)	- L'étude se propose comme étant un élément impulsif pour aboutir avec succès à la convergence vers la norme IFRS pour PME et elle fournit aussi des éléments de réponses sur les éventuels problèmes que les juridictions peuvent confronter lors du processus de la convergence vers la norme IFRS pour PME	- L'étude a été faite que sure une partie précise ayant une relation avec la norme IFRS pour PME que sont les professionnels. Mais elle n'a pas inclut d'autres parties telles que les utilisateurs, auditeurs ou encore les organismes de normalisation	- Evaluation empirique et conceptuelle de la norme IFRS pour PME - Etude sur d'autres régions géographiques et avec de nouvelles normes pour les PME pour permettre la généralisation des résultats obtenus sur tous les pays au niveau international
2013	The European Commission's Consultation on IFRS for SMEs - analysis and conclusions ⁶¹	Analyse de ressources institutionnelles sur la norme	-	-	-	-	-
2011	Application of new approaches in recognizing leases on the part of the lessee in the selected companies in the Czech Republic	Analyse du contenu de l'IFRS pour PME (Leasing)	République Tchèque	Etude quantitative (questionnaire)	- L'étude a relevé les difficultés que font face la majorité des répondants vis-à-vis de l'application des contrats de leasing tels qu'ils ont été décrite par la norme IFRS pour PME. Ils ont trouvé par exemple qu'il est difficile d'estimer au début si l'option d'achat sera exécutée ou pas)	- L'échantillon de l'étude n'a pas inclut toutes les personnes ayant une relation avec ce paragraphe de la norme IFRS pour PME	- Etude qualitative sur les contrats de Leasing sur toutes les parties ayant une relation avec cette section de la norme IFRS pour PME - Etude empirique d'autres sections de la norme IFRS pour PME

⁶¹ Cet article n'est disponible qu'en langue allemande.

Annexe n° 13. : Guide d'entretien

GUIDE D'ENTRETIEN

Enquêteur : BENHAYOUN ISSAM

Date de l'entretien :/10/2017

- Remerciement pour l'intérêt porté à ce travail
- Vérification du temps mis à la disposition du chercheur
- Autorisation mentionner l'entreprise ?
- Autorisation d'enregistrement ? A défaut, prise de notes.
- Présentation de la recherche
 - o Doctorant en SG, spécialisée en comptabilité, à l'ENCG-Fès
 - o Intérêt pour les IFRS simplifiées
 - o Et en particulier à leur adoption au Maroc

PROFIL DE L' ENQUETE	NOM & PRENOM :
	POSTE OCCUPE :
	ENTITE D'ACCUEIL (NATURE) :
	ANNEES D'EXPERIENCE :
	NIVEAU DE FORMATION :
	CONNAISSANCES IFRS :

INTRODUCTION

Le Maroc est dans sa phase préliminaire de la modification du Code Général de la Normalisation Comptable en vue de le faire adapter aux nouveautés économiques et financières internationales.

En effet, lors des 2^{èmes} Assises de la comptabilité tenue en Juin 2013 à Skhirat, les autorités concernées ont manifestement exprimé leur volonté à le faire converger aux standards internationaux.

THEMATIQUES	SUJETS	Statut
<i>Phase de pré-adoption</i>	Avis	
	Intérêt	
	Conditions	
	Process	
<i>Phase de l'adoption</i>	Ressources	
	Coûts	
	Efforts	
	Éléments influant	
	Freins	
<i>Phase de post-adoption</i>	Conséquences	

Annexe n° 14. : Fiche de synthèse de l'entretien

FICHE DE SYNTHESE		
Entretien n° :		Date de l'entretien :/10/2017
Thème des questions	Informations essentielles	Observations
Nom & Prénom		
Entité		
Ville		
Poste occupé		
Expérience		
Niveau de formation		
Connaissances standards internationaux		
Avis		
Intérêt		
Conditions		
Process		
Ressources		
Coûts		
Efforts		
Éléments influant		
Freins		
Conséquences		

Annexe n° 15. : Grille de codage pour l'entretien

CATEGORIES	CODE 1	CODE 2	CODE 3	CODE 4	CODE 5	CODE 6	CODE 7	CODE 8	CODE 9	CODE 10	CODE 11	CODE 12	CODE 13	CODE 14
STATUT	SAO	HAO	CAC	Consult										
REGION	F-M	C-S	T-T-H	M-S	Or.	D-T	S-M	R-S-K	G-ON	D-OED	BM-K	L-SEH		
POSTE OCCUPE	AGENT	+ MAITR	CADRE	CADRE >	CHEF SERV.	CHEF DIV.	DIRECT.	AUTRE						
EXPERIENCE	1 A 3	4 A 6	7 A 9	10 A 12	13 A 15	16 A 18	19 A 21	22 A 24	24 ET PLUS					
NIVEAU DE FORMATION	BAC	BAC + 2	BAC + 3	BAC + 4	BAC + 5	BAC + 6	DCTR.	EXP. COMP.						
CONNAISSANCES STANDARDS INTERNATIONAUX	AUC.	BASIQ.	INTERM.	APPROF.	EXPT.									
SUJET	Intérêt	Condit.	Process	Moyens	Couts	Efforts	Obstl.	Csques						
VARIABLES	TII.	EUE	Ouv. Int.	End.	Perf.	Int. K	Sect.	Dvpt	For. Lég.	Pté. Emp.	Rép. Aud.	Nbr. compt	Form. compt	Autre
EVALUATION	+	-	0											

Annexe n°16. : Questionnaire de l'enquête

L'ADOPTION DES IFRS SIMPLIFIÉES AU MAROC

Dans le cadre d'un travail doctoral, préparé à l'Ecole Nationale de Commerce et de Gestion - Fès, dont l'objet d'étude est l'adoption des IFRS simplifiées au Maroc, nous avons l'immense honneur de vous adresser le présent questionnaire vous sollicitant ainsi votre précieuse collaboration.

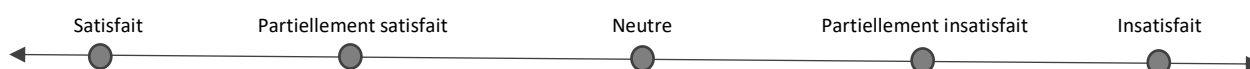
Toutefois, nous souhaitons attirer votre attention que les informations recueillies seront traitées dans les normes de la confidentialité et de rigueur scientifique et seront réservées uniquement à l'analyse de la problématique du travail doctoral sans communiquer la moindre information relative à l'entreprise répondante.

Ainsi nous vous remercions d'avance pour votre confiance, votre temps et votre aimable coopération.

- NB** :
- La réponse à ce questionnaire ne prendra que 9 minutes de votre temps précieux ;
 - Il n'y a ni mauvaise ni bonne réponse, merci de répondre le plus spontanément possible ;
 - Le questionnaire est anonyme.

I. POSITIONNEMENT DES ENTREPRISES MAROCAINES

1. Etes-vous satisfait de la version actuelle du CGNC ? [Likert à 5 positions]



2. A votre avis, quels sont les points à modifier dans le CGNC ? [Nominale]

- ☐ Présentation et contenu des états financiers
- ☐ Consolidation des comptes
- ☐ Traitement des éléments de l'actif
- ☐ Traitement des éléments du passif
- ☐ Traitement des charges
- ☐ Traitement des produits
- ☐ Principes comptables

3. Etes-vous pour ou contre la révision du CGNC ? [Nominale]

- ☐ POUR
- ☐ CONTRE
- ☐ NEUTRE

4. A votre avis, la révision du CGNC devra-être faite via ? [Nominale]

- ☐ L'adoption d'un référentiel comptable tel qu'il est
- ☐ L'adaptation d'un référentiel comptable aux spécificités marocaines
- ☐ La convergence vers un référentiel comptable

5. A votre avis, quel est le référentiel comptable international le plus approprié pour le contexte marocain ? [Nominale]
- ☐ Les IFRS complètes
 - ☐ Les IFRS simplifiées (la norme IFRS pour PME)
 - ☐ Les US-GAAP
 - ☐ Autre :
6. Connaissez-vous les IFRS simplifiées ? [Intervalle]
- ☐ J'en ai une parfaite maîtrise
 - ☐ Connaissances moyennes
 - ☐ Partiellement
 - ☐ J'en ai entendu parler
 - ☐ Jamais entendu parler
7. Etes-vous prêt à appliquer les IFRS simplifiées dans un futur proche ? [Intervalle]
- ☐ OUI
 - ☐ NON
8. Votre forme légale [Nominale]
- ☐ SOCIETE DE PERSONNE (de type Société en commandite simple, société en nom collectif ...etc.)
 - ☐ SOCIETE DE CAPITAUX (de type SA, société en commandite par action ...etc.)
 - ☐ S.A.R.L. (ou S.A.R.L. à associé unique)
9. Votre Chiffre d’Affaires (2016 et 2017 Cumulés) [Ordinale]
- ☐ Supérieur à 75 millions Dhs
 - ☐ Entre 10 et 75 millions Dhs
 - ☐ Inférieur à 10 millions Dhs
10. Votre secteur d’activité [Nominale]
- | | |
|---|---|
| ☐ Agroalimentaire | ☐ Industrie pharmaceutique |
| ☐ Banque/ Assurance | ☐ Informatique / Télécoms |
| ☐ Bois/ Papier/ Carton/ Imprimerie | ☐ Machines et équipements / Automobile |
| ☐ BTP/ Matériaux de construction | ☐ Métallurgie / Travail du métal |
| ☐ Chimie / Parachimie | ☐ Plastique / Caoutchouc |
| ☐ Commerce / Négoce / Distribution | ☐ Services aux entreprises |
| ☐ Édition / Communication / Multimédia | ☐ Textile / Habillement / Chaussure |
| ☐ Électronique / Électricité | ☐ Transports / Logistique |
| ☐ Études et conseils | |
11. L’effectif de votre équipe comptable (en 2017) [Ordinale]
- ☐ Entre 0 à 2 personnes
 - ☐ Entre 2 à 5 personnes
 - ☐ Entre 5 à 10 personnes
 - ☐ 10 personnes et plus

12. Quel est le niveau général d'expérience de votre équipe comptable ? [Ordinale]

☐ Entre 0 à 5 ans	[	Junior	]
☐ Entre 5 à 10 ans	[	Confirmé	]
☐ Entre 10 à 15 ans	[	Expérimenté	]
☐ Entre 15 à 25 ans	[	Senior	]
☐ 25 ans et plus	[	Expert	]

13. Quel est le diplôme le plus dominant au sein de votre équipe comptable ? [Ordinale]

- ☐ Inférieur au Baccalauréat
- ☐ Baccalauréat
- ☐ Baccalauréat +2 (et équivalents)
- ☐ Licence (et équivalents)
- ☐ Master (et équivalents)
- ☐ Doctorat (et équivalents)

L'ensemble de ces questions auront comme modalité de réponse une échelle allant de 1, pour une position tout à fait favorable, à 5, pour une position tout à fait défavorable. Par ailleurs, nous vous prions de ne pas opter pour les réponses neutres "Ni en désaccord ni d'accord" qu'après maintes réflexions et avec précaution vu que ça influence la véracité des résultats obtenus.

II. L'ORGANISATION

14. Pensez-vous que votre entreprise dispose des compétences et connaissances nécessaires pour appliquer les IFRS simplifiées ?



15. Pensez-vous que votre Top Management (Direction Générale et équivalents) procurera le soutien nécessaire à votre équipe comptable pour l'application des IFRS simplifiées ?



16. Pensez que votre entreprise aura à collaborer avec les professionnels de la comptabilité pour appliquer les IFRS simplifiées ?



17. Pensez-vous que les professionnels de la comptabilité au Maroc partagent les mêmes valeurs professionnelles ?



18. Pensez-vous que la structure de votre entreprise (sa taille, son organigramme, son process ...etc.) est favorable à l'application des IFRS simplifiées ?



19. Pensez-vous que le climat social au sein de votre entreprise permet l'adoption d'un nouveau changement, tel que les IFRS simplifiées ?



20. Pensez-vous que le plan de formation de votre entreprise, le cas échéant, est adapté aux besoins des comptables pour l'adoption d'un éventuel changement (à défaut, la réponse devra être 'ni en désaccord ni d'accord') ?



21. Pensez-vous que votre organisation fournira des incitateurs (financiers, de carrières, en nature ...etc.) à votre équipe comptable pour aboutir un nouveau changement, tel que l'application des IFRS simplifiées ?



III. L'INNOVATION

22. Pensez-vous que l'application des IFRS simplifiées apportera des avantages beaucoup plus intéressants que votre pratique actuelle pour votre entreprise ?



23. Pensez-vous que l'application des IFRS simplifiées nécessitera une grande expertise ?



24. L'application des IFRS simplifiées engendrera-t-elle des charges inutiles pour votre entreprise ?



25. Pensez-vous que les IFRS simplifiées sont adaptées aux besoins de votre entreprise ?



26. Pensez-vous que les IFRS simplifiées font preuve d'efficacité ailleurs (Par exemple, dans d'autres pays et/ou d'autres organisations) ?



27. Pensez-vous que l'application des IFRS simplifiées par votre entreprise nécessitera un laps de temps très important ?



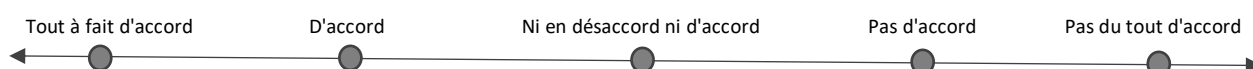
28. Pensez-vous que les IFRS simplifiées sont adaptées à vos pratiques et spécificités comptables ?



29. Pensez-vous que l'application des IFRS simplifiées présente des risques pour votre entreprise ?



30. Pensez-vous que l'application des IFRS simplifiées résoudra des problèmes d'ordre comptable que votre entreprise endure ?



IV. L'INDIVIDU

31. Pensez-vous que la culture de votre organisation aura un impact sur les membres de votre équipe comptable pour l'application des IFRS simplifiées ?



32. Pensez-vous que les membres de votre équipe comptable sont motivés par l'adoption d'un nouveau changement, tel que les IFRS simplifiées ?



33. Pensez-vous que les membres de votre équipe comptable manifestent une attitude d'amélioration continue du travail ?



34. Pensez-vous qu'un suivi régulier de l'application des IFRS simplifiées va permettre aux membres de votre équipe d'aboutir ce changement comptable ?



35. Pensez-vous que les membres de votre équipe comptable disposent d'un esprit innovant ?



36. Pensez-vous que les membres de votre équipe comptable sont enclins à la prise de risques ?



37. Pensez-vous que vos comptables entretiennent de bonnes relations avec leurs homologues d'autres entreprises ?



38. Pensez-vous que le manque de volonté de vos parties prenantes (Fisc, Commissaire aux comptes, représentants étatiques ...etc.) aura une influence négative sur l'application des IFRS simplifiées par votre entreprise ?



39. Pensez-vous que l'influence de vos managers sur les membres de votre équipe comptable est importante pour l'application des IFRS simplifiées ?



Annexe n° 17. : Tableaux indiciels « Sujet » et « Statut »

		<i>0</i>	<i>-</i>	<i>+</i>	<i>TOTAL</i>	<i>FREQUENCE</i>	<i>POIDS-TENDANCE</i>	<i>PARTIALITE</i>
<i>SUJET</i>	CSQUES	5	7	19	31	19%	9,68	84%
	PROCESS	11	2	15	28	17%	10,48	61%
	MOYENS	6	1	15	22	13%	11,29	73%
	INTERET		1	20	21	13%	15,32	100%
	CONDIT.	3	2	15	20	12%	10,48	85%
	EFFORTS	7		7	14	9%	5,65	50%
	COUTS	2	5	7	14	9%	1,61	86%
	FREINS & ENTRAVES	1	7		8	5%	-5,65	88%
	AVIS	3			3	2%	0,00	0%
	OBSTL.	2	1		3	2%	-0,81	33%
	TOTAL GENERAL	40	26	98	164	100%	58,06	75,61%
<i>STATUT</i>	CAC	9	3	14	26	16%	8,87	65%
	CONSULANT	1	3	13	17	10%	8,06	94%
	ENTREPRISE	30	20	71	121	74%	41,13	75%
	TOTAL GENERAL	40	26	98	164	100%	58,06	75,61%

Annexe n° 18.: Tri à plat des variables du profil des entreprises enquêtées

Variables	Effectifs	%	% cumulé	
Forme légale	Société de capitaux	43	42,1	42,2
	Société de personne	7	6,9	49,0
	S.A.R.L.	52	51,0	100,0
CA cumulé	Supérieur à 75 millions Dhs	40	39,2	39,2
	Entre 10 et 75 millions Dhs	26	25,5	64,7
	Inférieur à 10 millions Dhs	36	35,3	100,0
Secteur activité	Agroalimentaire	8	7,8	7,8
	Bois/ Papier/ Carton/ Imprimerie	1	1,0	8,8
	BTP/ Matériaux de construction	21	20,6	29,4
	Chimie / Parachimie	2	2,0	31,4
	Commerce / Négoce / Distribution	14	13,7	45,1
	Études et conseils	31	30,4	75,5
	Informatique / Télécoms	6	5,9	81,4
	Machines et équipements / Automobile	2	2,0	83,3
	Services aux entreprises	14	13,7	97,1
	Transports / Logistique	3	2,9	100,0
Expérience des comptables	Entre 0 à 5 ans	13	12,7	12,7
	Entre 5 à 10 ans	41	40,2	52,9
	Entre 10 à 15 ans	20	19,6	72,5
	Entre 15 à 25 ans	23	22,5	95,1
	25 ans et plus	5	4,9	100,0
Diplômes des comptables	Inférieur au Baccalauréat	1	1,0	1,0
	Baccalauréat	1	1,0	2,0
	Baccalauréat +2 (et équivalents)	17	16,7	18,6
	Licence (et équivalents)	34	33,3	52,0
	Master (et équivalents)	46	45,1	97,1
	Doctorat (et équivalents)	3	2,9	100,0
Effectif des comptables	Entre 0 à 2 personnes	18	17,6	17,6
	Entre 2 à 5 personnes	23	22,5	40,2
	Entre 5 à 10 personnes	24	23,5	63,7
	10 personnes et plus	37	36,4	100,0

Source : Résultats des tris à plat sur SPSS obtenus par l'auteur

Annexe n° 19.: Tri à plat des variables de l'avis des entreprises enquêtées

		Effectifs	%	% cumulé
Satisfaction CGNC	<i>Satisfait</i>	11	10,8	10,8
	<i>Partiellement satisfait</i>	50	49,0	59,8
	<i>Neutre</i>	14	13,7	73,5
	<i>Partiellement insatisfait</i>	21	20,6	94,1
	<i>Insatisfait</i>	6	5,9	100,0
Avis Révision CGNC	<i>Contre</i>	4	3,9	3,9
	<i>Pour</i>	86	84,3	88,2
	<i>Neutre</i>	12	11,8	100,0
Points à modifier dans le CGNC	<i>Consolidation des comptes</i>	38	17,3	17,3
	<i>Crédit-bail</i>	1	0,5	17,7
	<i>Fusion acquisition</i>	2	0,9	18,6
	<i>La possibilité d'immobilisation de certaines charges</i>	1	0,5	19,1
	<i>La reconnaissance du chiffre d'affaires</i>	1	0,5	19,5
	<i>Le traitement des cas spécifiques : Contrats à long terme</i>	2	0,9	20,5
	<i>Présentation et contenu des états financiers</i>	57	25,9	46,4
	<i>Principes comptables</i>	35	15,9	62,3
	<i>Rajout des schémas comptables des principales</i> <i>problématiques comptable : augmentation/réduction de</i> <i>capital</i>	1	0,5	62,7
	<i>Spécificités pour le secteur agricole</i>	1	0,5	63,2
	<i>Traitement des charges</i>	24	10,9	74,1
	<i>Traitement des éléments de l'actif</i>	30	13,6	87,7
	<i>Traitement des éléments du passif</i>	14	6,4	94,1
	<i>Traitement des produits</i>	13	5,9	100,0
Modalité Révision CGNC	<i>L'adoption d'un référentiel comptable tel qu'il est</i>	7	6,9	6,9
	<i>L'adaptation d'un référentiel comptable aux spécificités</i> <i>marocaines</i>	59	57,8	64,7
	<i>La convergence vers un référentiel comptable</i>	36	35,3	100,0
Référentiel approprié	<i>Les IFRS complètes</i>	38	37,3	37,3
	<i>Les IFRS simplifiées</i>	53	52,0	89,2
	<i>Les US-GAAP</i>	3	2,9	92,2
	<i>Autre</i>	8	7,8	100,0
Connaissances des IFRS Simplifiées	<i>J'en ai une parfaite maîtrise</i>	6	5,9	5,9
	<i>Connaissances moyennes</i>	36	35,3	41,2
	<i>Partiellement</i>	20	19,6	60,8
	<i>J'en ai entendu parler</i>	30	29,4	90,2
	<i>Jamais entendu parler</i>	10	9,8	100,0
Application IFRS Simplifiées	<i>Non</i>	33	32,4	32,4
	<i>Oui</i>	69	67,6	100,0

Source : Enquête par questionnaire

**Annexe n°20. : Tris croisés des variables du profil des entreprises
enquêtées avec l'application des IFRS simplifiées**

		Application IFRS Simplifiées		Total
		Non	Oui	
Forme légale	Société de capitaux	15	28	43
	Société de personne	3	4	7
	S.A.R.L.	15	37	52
CA cumulé	Supérieur à 75 millions Dhs	13	27	40
	Entre 10 et 75 millions Dhs	6	20	26
	Inférieur à 10 millions Dhs	14	22	36
Secteur d' activité	Agroalimentaire	3	5	8
	Bois/ Papier/ Carton/ Imprimerie	0	1	1
	BTP/ Matériaux de construction	8	13	21
	Chimie / Parachimie	1	1	2
	Commerce / Négoce / Distribution	2	12	14
	Études et conseils	14	17	31
	Informatique / Télécoms	0	6	6
	Machines et équipements / Automobile	0	2	2
	Services aux entreprises	5	9	14
	Transports / Logistique	0	3	3
Expérience comptables	Entre 0 à 5 ans	8	5	13
	Entre 5 à 10 ans	12	29	41
	Entre 10 à 15 ans	8	12	20
	Entre 15 à 25 ans	2	21	23
	25 ans et plus	3	2	5
Diplômes comptables	Inférieur au Baccalauréat	0	1	1
	Baccalauréat	0	1	1
	Baccalauréat +2 (et équivalents)	6	11	17
	Licence (et équivalents)	12	22	34
	Master (et équivalents)	12	34	46
	Doctorat (et équivalents)	3	0	3
Effectif comptables	Entre 0 à 2 personnes	4	14	18
	Entre 2 à 5 personnes	7	16	23
	Entre 5 à 10 personnes	10	14	24
	10 personnes et plus	12	25	37

Source : Résultats des tris croisés sur SPSS obtenus par l'auteur

Annexe n°21. : Matrice de corrélation – Variables de l'Organisation

	Compét. Connais.	Top Manag.	Collab. profess.	Valeurs profess.	Structure entreprise	Climat social	Plan formation	Incitateurs
Corrélation	Compét_Connais	1,000	-	-	-	-	-	-
	Top_Manag	,556	1,000	-	-	-	-	-
	Collab_professionnels	,337	,484	1,000	-	-	-	-
	Valeurs_profess	,254	,310	,123	1,000	-	-	-
	Structure_entreprise	,404	,658	,351	,362	1,000	-	-
	Climat_social	,487	,569	,299	,385	,659	1,000	-
	Plan_formation	,255	,356	,342	,291	,520	,556	1,000
	Incitateurs	,292	,549	,355	,350	,524	,555	,646

Source : Résultats de l'ACP des variables de l'Innovation sur SPSS obtenus par l'auteur

Annexe n°22. : Tableau de la variance totale expliquée – Variables de l'Organisation

Composante	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus		
	Total	% de la variance	% cumulés	Total	% de la variance	% cumulés
1	4,044	50,546	50,546	4,044	50,546	50,546
2	,968	12,098	62,644			
3	,857	10,714	73,359			
4	,652	8,145	81,504			
5	,516	6,452	87,956			
6	,432	5,394	93,350			
7	,315	3,932	97,282			
8	,217	2,718	100,000			

Source : Résultats de l'ACP des variables de l'Innovation sur SPSS obtenus par l'auteur

Annexe n°23. : Matrice de corrélation – Variables de l'Innovation

	Avantages	Expertise	Charges inutiles	Besoins	Efficacité ailleurs	Temps	Adapt. pratiques	Risques	Résolution prob	
Corrélation	Avantages	1,000	-	-	-	-	-	-	-	
	Expertise	,168	1,000	-	-	-	-	-	-	
	Charges_inutiles	-,308	,148	1,000	-	-	-	-	-	
	Besoins	,646	,005	-,111	1,000	-	-	-	-	
	Efficacité_ailleurs	,357	,133	-,007	,242	1,000	-	-	-	
	Temps	,197	,302	,308	-,032	,180	1,000	-	-	
	Adapt_pratiques	,484	-,060	-,099	,647	,394	-,005	1,000	-	
	Risques	,153	,331	,470	,207	,097	,329	,102	1,000	-
	Résolution_prob	,555	,261	,003	,483	,381	,253	,440	,206	1,000

Source : Résultats de l'ACP des variables de l'Innovation sur SPSS obtenus par l'auteur

Annexe n°24. : Tableau de la variance totale expliquée - Variables de l'Innovation

Comp.	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus			Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation		
	Total	% de la var.	% cumulés	Total	% de la var.	% cumulés	Total	% de la var.	% cumulés
1	3,049	33,876	33,876	3,049	33,876	33,876	2,910	32,328	32,328
2	1,953	21,698	55,573	1,953	21,698	55,573	1,558	17,311	49,639
3	1,006	11,179	66,752	1,006	11,179	66,752	1,540	17,114	66,752
4	,835	9,277	76,029						
5	,676	7,511	83,540						
6	,519	5,768	89,308						
7	,424	4,716	94,024						
8	,326	3,622	97,646						
9	,212	2,354	100,000						

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Source : Résultats de l'ACP des variables de l'Innovation sur SPSS obtenus par l'auteur

Annexe n°25. : Matrice de corrélation - Variables de l'Individu

	Culture	Motiv. Chang.	Attitude amélior	Suivi régulier	Esprit innovant	Prise risque	Relation homologue	Volonté PP	Managers influence
Corrélation	Culture	1,000	-	-	-	-	-	-	-
	Motiv_chang	-,079	1,000	-	-	-	-	-	-
	Attitude_amélior	-,103	,630	1,000	-	-	-	-	-
	Suivi_régulier	,019	,499	,551	1,000	-	-	-	-
	Esprit_innovant	-,158	,681	,521	,375	1,000	-	-	-
	Prise_risque	-,033	,552	,442	,384	,605	1,000	-	-
	Relation_homologue	,128	,307	,149	,009	,411	,352	1,000	-
	Volonté_PP	,135	-,138	,034	,071	-,166	,099	,006	1,000
	Managers_influence	,407	-,029	,041	,246	-,114	,008	,181	,370

Source : Résultats de l'ACP des variables de l'Innovation sur SPSS obtenus par l'auteur

Annexe n°26. : Tableau de la variance totale expliquée - Variables de l'Individu

Comp.	Valeurs propres initiales			Extraction Sommes des carrés des facteurs retenus			Somme des carrés des facteurs retenus pour la rotation		
	Total	% de la var.	% cumulés	Total	% de la var.	% cumulés	Total	% de la var.	% cumulés
1	3,264	36,264	36,264	3,264	36,264	36,264	3,264	36,264	36,264
2	1,746	19,395	55,658	1,746	19,395	55,658	1,746	19,395	55,658
3	1,136	12,628	68,286	1,136	12,628	68,286	1,136	12,628	68,286
4	,872	9,687	77,973				,872	9,687	77,973
5	,586	6,515	84,488				,586	6,515	84,488
6	,467	5,186	89,674				,467	5,186	89,674
7	,332	3,685	93,359				,332	3,685	93,359
8	,317	3,524	96,883				,317	3,524	96,883
9	,280	3,117	100,000				,280	3,117	100,000

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Source: Résultats de l'ACP des variables de l'Innovation sur SPSS obtenus par l'auteur

Annexe n°27. : Matrice des corrélations bivariées entre les variables du modèle Logit

		Facteur_ORGAN	Facteur_INNOV Adapt_Outcome	Facteur_INNOV Practicabilité	Facteur INDIV_équipe	Facteur INDIV_autre	Modalité Révision_CGNC	Secteur activité	Efficacité ailleurs	Relation_Homologue
Facteur ORGAN	Corr. Pearson	1	-	-	-	-	-	-	-	-
	Sig. (bilatérale)		-	-	-	-	-	-	-	-
	N	102	-	-	-	-	-	-	-	-
Facteur INNOV_Facilit	Corr. Pearson	,613**	1	-	-	-	-	-	-	-
	Sig. (bilatérale)	,000		-	-	-	-	-	-	-
	N	102	102	-	-	-	-	-	-	-
Facteur_INNOV_Inhib	Corr. Pearson	-,196*	,000	1	-	-	-	-	-	-
	Sig. (bilatérale)	,048	1,000		-	-	-	-	-	-
	N	102	102	102	-	-	-	-	-	-
Facteur_INDIV_Caractér_Int	Corr. Pearson	,563**	,412**	-,272**	1	-	-	-	-	-
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,006		-	-	-	-	-
	N	102	102	102	102	-	-	-	-	-
Facteur_INDIV_Caractér_Ext	Corr. Pearson	,046	,139	,294**	,000	1	-	-	-	-
	Sig. (bilatérale)	,648	,165	,003	1,000		-	-	-	-
	N	102	102	102	102	102	-	-	-	-
Modalité_Révision_CGNC	Corr. Pearson	-,074	-,020	,223*	-,008	,002	-	-	-	-
	Sig. (bilatérale)	,461	,845	,024	,940	,986	-	-	-	-
	N	102	102	102	102	102	-	-	-	-
Secteur activité	Corr. Pearson	-,185	-,114	,178	-,042	,001	1	-	-	-
	Sig. (bilatérale)	,063	,254	,073	,673	,989		-	-	-
	N	102	102	102	102	102	102	-	-	-
Efficacité_ailleurs	Corr. Pearson	,218*	,407**	,138	,083	,274**	,089	-,057	1	-
	Sig. (bilatérale)	,028	,000	,166	,407	,005	,372	,572		-
	N	102	102	102	102	102	102	102	102	-
Relation_homologue	Corr. Pearson	,337**	,348**	-,008	,319**	,080	-,085	-,259**	,240*	1
	Sig. (Bilatérale)	,001	,000	,938	,001	,426	,396	,008	,015	
	N	102	102	102	102	102	102	102	102	102

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

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

Source: Résultats du test de la multicollinéarité des variables sur SPSS obtenus par l'auteur

RÉFÉRENCES BIBLIOGRAPHIQUES

- Aarons, G. A., Hurlburt, M., Horwitz, S. (2011). Advancing a conceptual model of evidence-based practice implementation in public service sectors. *Administration and Policy in Mental Health and Mental Health Services Research*. 38 (1), 4–23. doi:10.1007/s10488-010-0327-7
- Abd-Elsalam, O. H., Weetman, P. (1992). Introducing international accounting standards to an emerging capital market: Relative familiarity and language effect in Egypt. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 12 (1), 63-84. doi: 10.1016/S1061-9518(03)00002-8
- Aboagye-Otchere, F., Agbeibor, J. (2012). The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMES): Suitability for small businesses in Ghana. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 10 (2), 190-214. doi:10.1108/19852511211273723
- Abrahamson, E. (1991). Managerial Fads and Fashions: The Diffusion and Rejection of Innovations. *The Academy of Management Review*. 16 (3), 586-612. doi: 10.2307/258919
- Adetula, D.T., Owolabi, F. (2014). International Financial Reporting Standards (IFRS) for SMES Adoption Process in Nigeria. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*. 2 (4), 33-38. Repéré à <http://www.eajournals.org/wp-content/uploads/International-Financial-Reporting-Standards-IFRS-For-SMEs-Adoption-Process-in-Nigeria.pdf>
- Adoptabilité-a. (s.d.). Dans le *Dictionnaire de l'Encyclopédie Universalis en ligne* <https://www.universalis.fr/dictionnaire/adoptabilite/>
- Adoptabilité-b. (s.d.). Dans le *Dictionnaire de l'Académie Française en ligne* <https://www.dictionnaire-academie.fr/article/A9A0579>
- Adoption-a. (s.d.). Dans le *Dictionnaire de l'Académie Française en ligne*. Repéré à <https://www.dictionnaire-academie.fr/article/A9A0584>
- Adoption-b. (s.d.). Dans le *Dictionnaire du Centre National des Ressources Textuelles et Lexicales « CNTRL » en ligne*. Repéré à <http://www.cnrtl.fr/definition/adoption>
- Agassi, J. (1973). *Methodological Individualism*. Dans J. O'Neill (ed.), *Modes of Individualism and Collectivism*. Londres, UK : Heinemann. doi : 10.2307/586749
- Aiken, M., Alford, R. (1970). Community Structure and Innovation: The case of Urban Renewal. *American Sociological Review*. 35 (1), 650-665. doi: 10.2307/2093942

- Aiken, M., Hage, J. (1971). The Organic Organization and Innovation. *Sociology*. 5 (1), 63–82. doi: 10.1177/003803857100500105
- Al-Akra, M., Jahangir, A. M., Marashdeh, O. (2009). Development of accounting regulation in Jordan. *The International Journal of Accounting*. 44 (2), 163-186. doi:10.1016/j.intacc.2009.03.003
- Albu, C.N., Albu, N., Fekete, P.P.S., Girbina, M.M., Selimoglu, S.K., Kovacs, D.M., Lukacs, J., Mohl, G., Muellerova, L., Pasekova, M., Arsoy, A.P., Sipahi, B., Strouhal, J. (2013). Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey. *Journal of International Financial Management & Accounting*. 24 (2), 140-175. doi: 10.1111/jifm.12008
- Albu, N., Albu, C.N. (2012, Mai). *Strategies for and Implications of the IFRS for SMEs Implementation in Emerging Economies*. Communication présentée au 33e Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Grenoble, France. Repéré à <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-00936564/document>
- Albu, N., Albu, C.N., Fekete, P.P.S. (2010). The Context of the Possible IFRS for SMEs Implementation in Romania: An Exploratory Study. *Accounting and Management Information Systems*. 9 (1), 45-71. doi: 10.1108/ijaim.2011.36619baa.003
- Albu, N., Albu, C.N., Fekete, P.P.S., Cuzdriorean-Vladu, D.D. (2010). *IFRS for SMEs in Europe—Lessons for a Possible Implementation in Romania*. Communication présentée à la Conférence 5th WSEAS International Conference on Economy and Management Transformation, Timișoara, Roumanie. Repéré à https://www.researchgate.net/publication/267709128_IFRS_for_SMEs_in_Europe_-_Lessons_for_a_Possible_Implementation_in_Romania/citations
- Arpan, J.S., Radebaugh, L. H. (1985). *International Accounting and Multinational Enterprising*. New York, Etats-Unis: Wiley.
- Atik, A. (2010). SME's Views on the Adoption and Application of "IFRS for SMEs" in Turkey. *European Research Studies*. 8 (4), 19-32. Repéré à https://www.ersj.eu/repec/ers/papers/10_4_p2.pdf
- Avenier, M.J. (2010). Shaping a Constructivist View of Organizational Design Science. *Organization Studies*. 31 (1), 1229-1251.

- Ax, C., Bjørnenak, T. (2005). Bundling and diffusion of management accounting innovations - The case of the balanced scorecard in Sweden. *Management Accounting Research*. 16 (1), 1-20. doi: 10.1016/j.mar.2004.12.002
- Backer, T. E., Liberman, R. P., Kuehnel, T. G. (1986). Dissemination and adoption of innovative psychosocial interventions. *Journal of Consulting and Clinical Psychology*. 54 (1), 111–118
- Bagehot, W. (1971). The Only Game in Town. *Financial Analysts Journal*. 27 (2), 12-14. doi:10.2469/faj.v27.n2.12
- Baghar, N. (2017). La normalisation comptable au Maroc : actualités, enjeux et perspectives. *International Journal of Economics & Strategic Management of Business Process-ESMB*, 9 (1), 1-14.
- Baldarelli, M.G., Demartini, P., Mosnja-Skare, L., Paoloni, P. (2012). Accounting harmonization for SME-s in Europe: some remarks on IFRS for SME-s and empirical evidences. *Ekonomski Istraživanja-Economic Research*. 25 (1), 1-26. doi:10.1080/1331677X.2012.11517554
- Baldrige, J., Burnham, R. (1975). Organizational Innovation: Individual, Organizational and Environmental Impacts. *Administrative Science Quarterly*. 20 (1), 165-176.
- Bardin, L., (1993). *L'analyse de contenu*, (9e éd.). France : Puf le psychologue.
- Barnett, H. G. (1953). *Innovation: the basis of cultural change*. New York, Etats-Unis: McGraw-Hill.
- Barth, E.M., Landsman, W.R., Lang. L.H. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*. 46 (3). 467-498. doi: 10.1111/j.1475-679X.2008.00287.x.
- Bartůňková, L. (2013). Are companies in the Czech Republic ready to implement IFRS for SMEs? *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 60 (7), 39-44. doi: 10.11118/actaun201260070039
- Baumard, P., (1997, Octobre). *Constructivisme et processus de la recherche : l'émergence d'une posture épistémologique chez le chercheur*. Communication présentée au Colloque constructivisme et sciences de gestion, Lille, France.

- Bebbington, A., Philip, D., Domelen, J. V., Ostrom, E., Ryan, A., Wakeman, W., ... & Polski, M. (2001). *Community driven development. Poverty reduction strategy paper*, The World Bank. Washington, DC.
- Becker, H.S. (2002). *Les ficelles du métier : comment conduire sa recherche en sciences sociales*. Paris, France : La Découverte.
- Beitone, A., Dollo, C., Gervasoni, J., Rodrigues, C. (2012). *Sciences sociales, Aide-mémoire*. Paris, France : Dalloz-Sirey.
- Benabdellah, S. (2008). *Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français* (Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Nice Sophia Antipolis, Nice). Repéré à <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00360986>
- Benhayoun, I., Marghich, A., (2017). IFRS for SMEs: A Structured Literature Review. *The International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 7(2), 538-561. doi:10.5296/ijaf.v7i2.12390
- Benhayoun, I., Marghich, A.-a (2018). LE CGNC ET LA NORME IFRS POUR PME : étude comparative entre les principes, concepts, états financiers et leurs éléments. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*. 5 (5), 571-592. Repéré à <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-01918425>
- Benhayoun, I., Marghich, A.-b (2018, Mai). *LES VARIABLES D'IMPLÉMENTATION DE L'IFRS POUR PME, Etude exploratoire des variables micro-économiques au Maroc*. Communication présentée au 39ème Congrès de l'Association Francophone de la Comptabilité, Transitions numériques et informations comptables. Nantes, France.
- Berelson, B. (1952). *Content Analysis in Communication Research*. Michigan, Etats-Unis: Free Press.
- Berta, W., Teare, G. F., Gilbert, E., Ginsburg, L. S., Lemieux-Charles, L., Davis, D., et al. (2005). The contingencies of organizational learning in long-term care: Factors that affect innovation adoption. *Health Care Management Review*. 30 (4), 282–292. Repéré à <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pubmed/16292005>
- Beuselinck, C., Deloof, M., Manigart, S. (2009). Private Equity Involvement and Earnings Quality. *Journal of Business Finance & Accounting*. 36 (5-6), 587-615. doi:10.2139/ssrn.1381242

- Beutler, L. E., Hamblin, D. L. (1986). Individualized outcome measures of internal change: Methodological considerations. *Journal of Consulting and Clinical Psychology*. 54 (1), 48-53. doi: 10.1037/0022-006X.54.1.48
- Bhaskar, R. (1998). Philosophy and scientific realism. Dans Margaret Scotford Archer (dir.), *Critical Realism: Essential Readings*. Londres, Royaume Uni : Routledge.
- Birou, A. (1966). *Vocabulaire pratique des sciences sociales*. Revue française de sociologie. 7(4), 549-550.
- Bohušová, H., Blašková, V. (2013). In what ways are countries which have already adopted IFRS for SMEs different. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 60 (2), 37-44. doi: 10.11118/actaun201260020037
- Bohušová H., Svoboda, P. (2011). What does the implementation of IFRS for SMEs bring for agricultural enterprises? *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. 59 (7), 81-90. doi: 10.11118/actaun201159070081
- Bohušová, H., Svoboda, P., Valouch, P. (2012). *IFRS for SMEs: What will the implementation of IFRS for SME bring for timber industry?* (Rapport n° 27/2012). Mendel University in Brno, République Tchèque : MENDELU Working Papers in Business and Economics.
- Bonito, A., Pais, C. (2018). The macroeconomic determinants of the adoption of IFRS for SMEs. *Revista de Contabilidad*. 21 (2), 116-127. doi: 10.1016/j.rcsar.2018.03.01
- Bonnet, M., Zardet, V. (2010). Intensification actuelle de la Tétranormalisation : risques et bonnes pratiques émergentes. Dans D. Bessire, L. Cappelletti et B. Pigé, (coord.), *Normes: Origines et Conséquences des crises*. Paris, France: Economica.
- Botosan, C. A., Plumlee, M. A. (2002), A Re-examination of Disclosure Level and the Expected Cost of Equity Capital. *Journal of Accounting Research*. 40: 1, 21-40. doi:10.1111/1475-679X.00037.
- Brignall, S., Modell, S. (2000). An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in the 'New Public Sector'. *Management Accounting Research*. 11 (3), 281-306. doi: 10.1006/mare.2000.0136
- Broadbent, J., Jacobs, K., Laughlin, R. (2001). Organisational resistance strategies to unwanted accounting and finance changes: The case of general medical practice in the UK. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 14 (5), 565-586. doi:10.1108/EUM00000000006263

- Brüggemann, U., Jörg-Markus, H., Sellhorn, T. (2013). Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS Adoption: A Review of Extant Evidence and Suggestions for Future Research. *European Accounting Review*. 22 (1), 1-37. doi: 10.1080/09638180.2012.718487
- Bullock, R. J. (1986). A Meta-Analysis Method for OD Case Studies. *Group & Organization Studies*. 11 (1-2), 33-48. doi: 10.1177/105960118601100105.
- Bunea, S., Săcărin, M., Minu, M. (2012). Romanian professional accountants' perception on the differential financial reporting for small and medium-size enterprises. *Accounting and Management Information Systems*. 11 (1), 27-43. Repéré à https://www.researchgate.net/publication/227367790_Romanian_Professional_Accountants'_Perception_on_the_Differential_Financial_Reporting_for_Small_and_Medium-Sized_Enterprises
- Burrell G., Morgan G. (1979). *Social paradigms and organizational analysis*. Londres, Royaume-Unis : Heinemann Educational Book.
- Bushman, R., Smith, A. (2001). Financial accounting information and corporate governance. *Journal of Accounting and Economics*. 32 (1-3), 237-333. doi:10.1016/S0165-4101(01)00027-1.
- Cairns, D. (1996). The future shape of harmonisation: a reply. *European Accounting Review*. 2 (6), 305-348. doi: 10.1080/713764722
- Callon, M. (1986). La domestication des coquilles Saint-Jacques et des marins-pêcheurs dans la baie de Saint-Brieuc. *L'Année Sociologique*. 36 (1), 169-207. Repéré à <http://www.jstor.org/stable/27889913>
- Camfferman, K., Zeff, A.S. (2006). *Financial reporting and global capital markets, A History of the International Accounting Standards Committee 1973-2000*. New York, Etats-Unis: Oxford University Press Inc
- Camfferman, K., Zeff, A.S. (2015). *Aiming for Global Accounting Standards, the International Accounting Standards Board 2001-2011*. New York, Etats-Unis: Oxford University Press Inc.
- Carnap, R. (1962). *Logical Foundations of Probability*. Chicago, Etats-Unis : University of Chicago Press.

- Carpenter, V.L., Feroz, E.H. (2001). Institutional Theory and Accounting Rule Choice: An Analysis of Four Us State Governments' Decisions to Adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Accounting, Organizations and Society*. 26 (7), 565-596. doi:10.1016/S0361-3682(00)00038-6
- Carricano, M., Poujol, F. (2009). *Analyse de données avec SPSS*. Londres, Royaume-Uni : Pearson Education.
- Chamisa, E. (2000). The relevance and observance of the IASC standards in developing countries and the particular case of Zimbabwe. *The International Journal of Accounting*. 35 (2), 267-286. doi : 10.1016/S0020-7063(00)00049-2
- Chand, P., Patel, A., White, M. (2015). Adopting International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Enterprises. *Australian Accounting Review*. 25 (2), 139-154. doi: 10.1111/auar.12067
- Charreire, S., Durieux, F. (2003). Explorer et tester : deux voies pour la recherche. Dans R.A. Thiétart (dir.) *Méthodes de recherche en management (2e éd.)*. Paris, France : Dunod.
- Churchill, G.A., Peter, J.P. (1984). Research Design Effects on the Reliability of Rating Scales: A Meta-analysis. *Journal of Marketing Research*. 21 (4), 360-375. doi :10.2307/3151463
- Cohen, W. M., Levinthal, D. A. (1990). Absorptive capacity: A new perspective on learning and innovation. *Administrative Science Quarterly*. 35 (1), 128–152.
- Coman, A. Momennejad, I. Drach, R. Geana, A. (2016). Mnemonic convergence in social networks: The emergent properties of cognition at a collective level. *Proceedings of the National Academy of Sciences*. 113 (29), 1-6. doi: 10.1073/pnas.1525569113
- Cooke, T., Wallace, O. (1990). Financial disclosure regulation and its environment: A review and further analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*. 9 (2), 79-110. doi: 10.1016/0278-4254(90)90013-P
- Cooper, D.R., Schindler, P.S. (2006). *Business Research Methods (9e éd.)*. New-York, Etats-Unis: McGraw-Hill.
- Cooper, R. G. (1999). From Experience: The Invisible Success Factors in Product Innovation. *Journal of Product ment*. 16 (1), 115–133. doi: 10.1111/1540-5885.1620115
- Copeland, T.E., Galai, D. (1983). Information Effects on the Bid-Ask Spread. *The Journal of Finance*. 38 (5), 1457-1469. doi: 10.2307/2327580.

- Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W. (1988). An Institutional Perspective on the Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category. *Administrative Science Quarterly*. 33 (4), 562-587. doi: 10.2307/2392644
- Crockett, A. (2002, Juin). *Financial reporting: from shadows to limelight*. Communication présentée à la conférence annuelle de la Banque des Règlements Internationaux, Milan, Italie. Résumé repéré à <https://www.bis.org/speeches/sp020613.htm>
- Cronin, P., Ryan, F., Coughlan, M. (2008). Undertaking a literature review: a step-by-step approach. *The British Journal of Nursing*. 17 (1), 38-43. doi:10.12968/bjon.2008.17.1.28059
- D'Aquin. T. (1273). *Summa theologiae* (traduit par les Frères de la Province Dominicaine Anglaise). Royaume-Unis : Frères de la Province Dominicaine Anglaise. Repéré à http://www.documentacatholicaomnia.eu/03d/1225-1274,_Thomas_Aquinas,_Summa_Theologiae_%5B1%5D,_EN.pdf
- Daft, R. (1978). A Dual-Core Model of Organizational Innovation. *The Academy of Management Journal*. 21 (2), 193-210. Repéré à <http://www.jstor.org/stable/255754>
- Damak-Ayadi, (2016). Tunisia. IFRS for SMEs and Tunisian Accounting. Dans D. Bensadon et N. Praquin (dir.), *IFRS in a Global World, International and Critical Perspectives on Accounting*. New York, Etats-Unis : Springer International Publishing.
- Damanpour, F. (1991). Organizational Innovation: A Meta-Analysis of Effects of Determinants and Moderators. *The Academy of Management Journal*. 34 (3), 555-590. Repéré à <http://www.jstor.org/stable/256406>
- Damanpour, F., Schneider, M. (2006). Phases of the adoption of innovation in organizations: Effects of environment, organization and top managers. *British Journal of Management*. 17 (3), 215–236. doi:10.1111/j.1467-8551.2006.00498.x
- Damanpour, F., Schneider, M. (2009). Characteristics of Innovation and Innovation Adoption in Public Organizations: Assessing the Role of Managers. *Journal of Public Administration Research and Theory*. 19 (3), 495 – 522. doi: 10.1093/jopart/mun021
- Damanpour, F., Schneider, M. (2009). Characteristics of innovation and innovation adoption in public organizations: Assessing the role of managers. *Journal of Public Administration Research and Theory*. 19(3), 495–522. doi:10.1093/jopart/mun021.

- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., Verdi, R. (2007). *Adopting a Label: Heterogeneity in the Economic Consequences of IFRS Adoptions*. Working paper, University of Pennsylvania and University of Chicago. Repéré à <http://ssrn.com/abstract=979650>.
- Deaconu, A., Buiga A., Strouhal, J. (2012). SMEs financial reporting: Attitudes towards IFRS for SMEs. *Studia UBB, Oeconomica*. 57 (1), 101-122. Repéré à https://researchgate.net/publication/260103637_SMEs_Financial_Reporting_Attitudes_towards_IFRS_for_SMEs
- Deegan, C., Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory: European Edition (2e éd.)*. New York, Etats-Unis : McGraw-Hill.
- Defalvard, H. (1992). Critique de l'individualisme méthodologique revu par l'économie des conventions. *Revue économique*. 34 (1), 127-144. doi : 10.2307/3501818
- DeFond, M., Xuesong, H., Mingyi, H., Siqu, L. (2011). The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability. *Journal of Accounting and Economics*. 51 (3), 240–258. doi: 10.1016/j.jacceco.2011.02.001
- Delville, P., Ebbers, G., Saccon, C. (2005). International Financial Reporting Convergence: Evidence from Three Continental European Countries. *Accounting in Europe*. 2 (1), 137-164. doi: 10.1080/09638180500379103
- Denyer, D., Tranfield, D. (2006). Using qualitative research synthesis to build an actionable knowledge base. *Management Decision*. 44 (2), 213-227. doi:10.1108/00251740610650201
- Denzin, N. K., Lincoln, Y. S. (1998). *Collecting and interpreting qualitative material*. Thousand Oaks, Etats-Unis : Sage.
- Denzin, N. K., Lincoln, Y. S. (2008). *The landscape of qualitative research*. Los Angeles, Etats-Unis : Sage Publications.
- Desjardins, J. (2005). L'analyse de régression logistique. *Tutorial in Quantitative Methods for Psychology*. 1 (1), 35-41. doi : 10.20982/tqmp.01.1.p035
- Devi, S.S., Samujh, R.H. (2015). The Political Economy of Convergence: The Case of IFRS for SMEs. *Australian Accounting Review*. 25 (2), 113-216. doi: 10.1111/auar.12048
- Diffusion-a. (s.d.). Dans *le Dictionnaire de l'Académie Française en ligne*. Repéré à <https://www.dictionnaire-academie.fr/article/A9D2475>

- Diffusion-b. (s.d.). Dans *le Dictionnaire Larousse en ligne*. Repéré à <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/diffusion/25481>
- Dillard, J.F., Rigsby, J.T., Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 17 (4), 506-542. doi: 10.1108/09513570410554542
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*. 48 (1), 147-160. doi:10.2307/2095101
- Douppnik, T., Salter, S. (1995). External environment, culture, and accounting practice: A preliminary test of a general model of international accounting development. *The International Journal of Accounting*. 30 (3), 189-202. Repéré à <https://www.econbiz.de/Record/external-environment-culture-and-accounting-practice-a-preliminary-test-of-a-general-model-of-international-accounting-development-douppnik-timothy/10003715209>
- Downs, G.W., Mohr, L.B. (1976). Toward a theory of innovations. *Administration and Society*. 10 (4), 379-408. doi: 10.1177/009539977901000401
- Dutourd, J. (1980). *Le bonheur et autres idées*. Paris, France : Flammarion.
- Eisenhardt, K. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*. 14 (1), 57-74. Repéré à <http://www.jstor.org/stable/258191>
- El Quortobi, A., (2013, Mai). *Référentiel IFRS : quel modèle de convergence pour le Maroc ?* Communication présentée à la Deuxième édition des Assises de la Profession Comptable, Skhirat, Maroc.
- El-Gazzar, M.S., Finn, M.P., Rudy, J. (1999). An Empirical Investigation of Multinational Firms' Compliance with International Accounting Standards. *The International Journal of Accounting*. 34 (2), 239-248. doi: 10.1016/S0020-7063(99)00005-9.
- Elhaddad, M. Amzile, R. (2015). La nouvelle norme comptable « IFRS pour PME » : Enquête sur son applicabilité aux PME marocaines. *International Journal of Innovation and Applied Studies*. 11 (2), 429-436. Repéré à <http://www.issr-journals.org/links/papers.php?journal=ijias&application=pdf&article=IJIAS-15-094-04>

- Elias, M. J. (1987). Establishing enduring prevention programs: Advancing the legacy of Swampscott. *American Journal of Community Psychology*. 15 (1) : 539-553. doi:10.1007/BF00929908.
- Evrard, Y., Pras, B., Roux, E. (2003) : *Market, études et recherches en marketing, fondements, méthodes* (3e éd.). Paris, France : Dunod.
- Faulkner, R.J.P. (1998). *Conspiracies and Lyes: Scepticism and the epistemology of Testimony* (Thèse de Doctorat en Philosophie, Université de College London, Londres). Repéré à <https://sas-space.sas.ac.uk/837/1/Paul%20Faulkner%20PhD%20Thesis.pdf>
- Feldstein, A. C., Glasgow, R. E. (2008). A practical, robust implementation and sustainability model (PRISM) for integrating research findings into practice. *Joint Commission Journal on Quality and Patient Safety*. 34 (4), 228–243. doi: 10.1016/S1553-7250(08)34030-6
- Finances News. (2013, 30 Mai). *Entretien : IFRS : Une priorité pour les PME*. Repéré à <https://www.maghress.com/fr/financesnews/20074>.
- Fogarty, T.J. (1996). The Imagery and Reality of Peer Review in the Us: Insights from Institutional Theory. *Accounting, Organizations and Society*. 21 (2), 243-267. doi:10.1016/0361-3682(95)00001-1
- Frambach, R. T., Schillewaert, N. (2002). Organizational innovation adoption: A multi-level framework of determinants and opportunities for future research. *Journal of Business Research*. 55 (2), 163–176. doi : 10.1016/S0148-2963(00)00152-1
- Gagnon, Y.C. (2011). *L'étude de cas comme méthode de recherche* (2e éd.). Québec, Canada : Presses de l'Université du Québec.
- Gallivan, M. J. (2001). Organizational adoption and assimilation of complex technological innovations: Development and application of a new framework. *DATA BASE for Advances in Information Systems*. 32(3), 51–85. doi:10.1145/506724.506729
- Gandon, A.L. (2011). *Les représentations sociales du développement durable : des enjeux de sexe et de genre* (Thèse de Doctorat en Psychologie, Université Lumière Lyon 2, Lyon). Repéré à http://theses.univ-lyon2.fr/documents/lyon2/2011/gandon_al#p=0&a=top
- Garfield, E. (1977). Introducing Citation Classics: The human side of Scientific Reports. *Essays of an Information Scientist*. 3 (1) 5-7. Repéré à <http://garfield.library.upenn.edu/essays/v3p001y1977-78.pdf>

- Garfield, E. (2016). *What is a citation classic?* Repéré à <http://garfield.library.upenn.edu/classics.html>
- Gassen, J. (2017). The effect of IFRS for SMEs on the financial reporting environment of private firms: An exploratory interview study. *Accounting and Business Research*. Manuscrit soumis pour publication. Repéré à https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2942923
- Gavard-Perret, M.L., Gotteland, D., Haon, C., Jolibert, A. (2008). *Méthodologie de la Recherche, Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*. Paris, France: Pearson.
- Ghio, A., Verona, R. (2014, Janvier). *Unravelling the 'Black Box' of the Accounting Profession: Evidence from the IFRS for SMEs*. Communication présentée à la Conférence Annuelle du Canadian Academic Accounting Association (CAAA), Alberta, Canada. Repéré à https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2379716
- Giordano, Y., (2003). *Conduire un projet de recherche. Une perspective qualitative*. Cormelles-le-Royal, France : EMS Management et Société.
- Girbina, M., Albu, N., Albu, C.N. (2011). Implications of the application of IFRS for SMEs in Romania on taxable and distributable profit. *Annals of Faculty of Economics*, University of Oradea. 1 (2), 517-522. Repéré à <https://ideas.repec.org/a/ora/journal/v1y2011i2p517-522.html>
- Glaserfeld, E. (1988). *Introduction à un constructivisme radical*. Dans P. Watzlawick (dir.) *L'invention de la réalité*. Paris, France : Seuil.
- Glaserfeld, E. (2001). *The radical constructivist view of science*. *Foundations of Science*. 6 (1), 31-43.
- Glasgow, R. E. (2003). Translating Research to Practice. *Diabetes Care*. 26 (8), 2451–2456. doi:10.2337/diacare.26.8.2451
- Glasgow, R. E., Lichtenstein, E., Marcus, A. C. (2003). Why don't we see more translation of health promotion research to practice? Rethinking the efficacy-to-effectiveness transition. *American Journal of Public Health*. 93 (8), 1261–1267. doi: 10.2105/ajph.93.8.1261
- Glaum, M., Friedrich, N. (2006). After the Bubble: Valuation of Telecommunications Companies by Financial Analysts. *Journal of International Financial Management & Accounting*. 17 (2), 160-174. doi: 10.1111/j.1467-646X.2006.00125.x

- Glosten, L.G., Milgrom, P.R. (1985). Bid, ask and transaction prices in a specialist market with heterogeneously informed traders. *Journal of Financial Economics*. 14 (1), 71-100. doi: 10.1016/0304-405X(85)90044-3.
- Godin, G., Belanger-Gravel, A., Eccles, M., Grimshaw, J. (2008). Healthcare professionals' intentions and behaviours: A systematic review of studies based on social cognitive theories. *Implementation Science*. 3(1), 36–48. doi:10.1186/1748-5908-3-36
- Gordon, A.L., Loeb, M., Zhu, W. (2012). The impact of IFRS adoption on foreign direct investment. *Journal of Accounting and Public Policy*. 31 (4), 374–398. doi :10.1016/j.jaccpubpol.2012.06.001.
- Graham, I. D., Logan, J. (2004). Innovations in knowledge transfer and continuity of care. *The Canadian Journal of Nursing Research*. 36 (2), 89–103. Repéré à <http://cjunr.archive.mcgill.ca/article/view/1888/1882>
- Granovetter, M. (1985). Economic Action and Social Structure: The Problem of Embeddedness. *American Journal of Sociology*. 91 (3), 481-510. Repéré à <http://www.jstor.org/stable/2780199>
- Gray, R.H., Owen, L., Adams, C. (1996). *Accounting and Accountability: Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting*. New Jersey, Etats-Unis: Prentice Hall
- Gray, S. J., Radebaugh, L. H. (1997). *International Accounting and Multinational Enterprises*. New York, Etats-Unis: John Wiley & Sons
- Greenhalgh, T., Robert, G., Macfarlane, F., Bate, P., Kyriakidou, O. (2004). Diffusion of innovations in service organizations: Systematic review and recommendations. *Milbank Quarterly*. 82 (4), 581–629. doi: 10.1111/j.0887-378X.2004.00325.x
- Guba, E.G., Lincoln, Y.S. (1989). *Fourth generation evaluation*. Londres, Royaume-Uni : Sage.
- Guba, E.G., Lincoln, Y.S. (1998). Competing paradigms in qualitative research. Dans *The landscape of qualitative research*. N. Denzin, Y. Lincoln (dir). Londres, Royaume-Uni: Sage.
- Gueguen, G. (2001). *Environnement et management stratégique des PME : cas du secteur internet* (Thèse de Doctorat en sciences de gestion, Université de Montpellier I, Montpellier)

- Guggiola, G. (2010). IFRS Adoption In The E.U., Accounting Harmonization And Markets Efficiency: A Review. *International Business & Economics Research Journal*. 9 (12), 99-112. doi: 10.19030/iber.v9i12.350
- Guler, I., Guillen, M., Macpherson, J. (2002). Global competition, institutions, and the diffusion of organizational practices: The international spread of ISO 9000 quality certificates. *Administrative Science Quarterly*. 47 (1), 207-232. doi: 10.2307/3094804
- Harzing, A.W., Alakangas, S. (2016). Google Scholar, Scopus and the Web of Science: A longitudinal and cross-disciplinary comparison. *Scientometrics*. 106 (2), 787-804. doi:10.1007/s11192-015-1798-9
- Hassab Elnaby, H. R., Epps, R. W., Said, A. A. (2003). The impact of environmental factors on accounting development: An Egyptian longitudinal study. *Critical Perspectives on Accounting*. 14(3), 273-292. doi: 10.1006/cpac.2002.0530
- Hassan, E., Mala, S., Finau, G., Rani, P. (2014). The 2012 Review of IFRS for SMEs: Possible Responses from the Fiji Institute of Accountants. *Accounting & Taxation*. 6 (2), 71-83. Repéré à <http://www.theibfr2.com/RePEc/ibf/acttax/at-v6n2-2014/AT-V6N2-2014-7.pdf>
- Healy, M.P., Palepu, K.G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*. 31 (1–3), 405-440. doi: 10.1016/S0165-4101(01)00018-0
- Herman, N. (2010). IFRS for SMEs: Not for private American companies. *The Chartered Public Accountant Journal*. 80 (1), 11-12. Repéré à https://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/ViewCommentLetter&cid=1176157083926
- Hill, N.E., Baker, M., Warner, R.A., Taub, H. (1988). Evaluating the use of a videotape in teaching the precardiac catheterization patient. *The Journal of Cardiovascular Nursing*. 2 (3), 71-78. Repéré à <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/m/pubmed/3379462/>
- Hoarau, C. (2003). Place et rôle de la normalisation comptable en France. *Revue française de gestion*, no 147(6), 33-47. doi:10.3166/rfg.147.33-47.
- Hopwood, A.G. (1974). Leadership climate and the use of accounting data in performance evaluation. *The Accounting Review*. 49 (3), 485-495. Repéré à

- https://www.researchgate.net/publication/284947974_Leadership_climate_and_the_use_of_accounting_data_in_performance_evaluation
- Hove, M. (1986). The Anglo-American influence on international accounting standards: The case of the Disclosure standards of the international accounting standards committee. *Research in Third World Accounting*. 1 (1), 55-66. Repéré à <https://pdfs.semanticscholar.org/5a6a/ff48b9cac5f7befbea8fe32703e44528c338.pdf>
- Howieson, B. (1996), Whither Financial Accounting Research: A Modern-Day Bo-Peep?. *Australian Accounting Review*. 6 (11), 29-36. doi:10.1111/j.1835-2561.1996.tb00005.x
- Hoxha, E. (2014). Is the Adoption of IFRS for SMEs an Added Value for the Financial Reporting in Albania? *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*. 3 (3), 371-378. doi: 10.5901/ajis.2014.v3n3p371
- Hung, M., Subramanyam, K. R. (2007). Financial statement effects of adopting international accounting standards: The case of Germany. *Review of Accounting Studies*. 2 (4), 623-657. doi: 10.1007/s11142-007-9049-9.
- Hussain, F.F., Chand, P.V., Rani, P. (2012). The Impact of IFRS for SMEs on the Accounting Profession: Evidence from Fiji. *Accounting & Taxation*. 4 (2), 107-118. Repéré à https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2144925
- Ibarra, V., Suez-sales, M.G., (2011). A Comparison of the International Financial Reporting Standards (IFRS) and Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) for Small and Medium-Sized Entities (SMES) and Compliances of Some Asian Countries to IFRS. *Journal of International Business Research*, 10(3), 35-85. Repéré à <https://www.questia.com/library/journal/1P3-2551914891/a-comparison-of-the-international-financial-reporting>
- IFRS Foundation. (2009). *IFRS pour les PME*. Repéré à http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/fr/IFRSforSMEs_FR.pdf
- IFRS Foundation. (2015). *IFRS for SMEs*. Repéré à http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/en/IFRS%20for%20SMEs_Standard_2015.pdf
- IFRS Foundation-a. (2017). *Who we are? – History*. Repéré à <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>
- IFRS Foundation-b. (2017). *Around the World – Uses of IFRS by jurisdictions*. Repéré à <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/>

- Implémenter. (s.d.). Dans *le Dictionnaire de l'Académie Française en ligne*. Repéré à <http://www.academie-francaise.fr/implémenter>
- Innovation. (s.d.). Dans *le Dictionnaire Larousse en ligne*. Repéré à <https://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/innovation/43196?q=innovation#43098>
- Innover. (s.d.). Dans *le Dictionnaire de l'Académie Française en ligne*. Repéré à <https://www.dictionnaire-academie.fr/article/A9I1364>
- Ioana, M. (2013). *IFRS In the Small and Medium-Sized Entities. Difficulties and Opportunities of The IFRS for SMEs*. Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics. 1 (1), 1240-1249. Repéré à <https://ideas.repec.org/a/ora/journal/v1y2013i1p1240-1249.html>
- Ioana, M. (2014). Empirical study regarding perceptions of the IFRS for SMEs in Arad county. *Studia Universitatis "Vasile Goldiș" Arad Economics Series*. 24 (1), 131-139. Repéré à <http://publicatii.uvvg.ro/index.php/studiaeconomia/article/download/295/204/>
- Irvine, H. (2008). The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates. *Accounting Forum*. 32 (2), 125-142. doi : 10.1016/j.accfor.2007.12.003
- Jensen, C.M, Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*. 3 (4), 305-360. doi:10.1016/0304-405X(76)90026-X
- Jermakowicz, E. K., 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. 10.1016/j.intaccaudtax.2006.08.003
- Jermakowicz, E.K., Epstein, B.J. (2010). IFRS for SMEs - An Option for U.S. Private Entities? *Review of Business*. 30 (2), 72-79. Repéré à https://www.researchgate.net/publication/288944968_IFRS_for_SMEs-an_option_for_US_private_entities
- Jermakowicz, E.K., Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of Accounting, Auditing and Taxation*. 15 (2), 170-196. doi: 10.1016/j.intaccaudtax.2006.08.003
- Joliot, P. (2001). *La recherche passionnément*. Paris, France : Odile Jacob.

- Judge, W., Li, S. Pinsker, R. (2010). National Adoption of International Accounting Standards: An Institutional Perspective. *Corporate Governance An International Review*. 18 (3), 161 – 174. doi: 10.1111/j.1467-8683.2010.00798.x
- Kamp, B. (2016). Accounting Culture and Attitudes towards IFRS for Small Medium Enterprises (SMES). *Asia Pacific Journal of Accounting and Finance*. 1 (1), 1-16. Repéré à http://accounting.feb.ui.ac.id/apjaf/pub/pub1/paper1_Bart%20Kamp.pdf
- Kaplan, A. (1964). *The Conduct of Inquiry*. San Francisco, Etats-Unis: Chandler.
- Kaszniak, R. (1999). On the Association between Voluntary Disclosure and Earnings Management. *Journal of Accounting Research*. 37 (1), 57-81. doi: 10.2307/2491396.
- Kaya, D., Koch, M. (2015). Countries' adoption of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) - early empirical evidence. *Accounting and Business Research*. 45 (1), 93-120. doi: 10.1080/00014788.2014.969188
- Kılıç, M., Uyar, A. (2017). Adoption process of IFRS for SMEs in Turkey: Insights from academics and accountants. *Accounting and Management Information Systems*. 16 (2), 313-339. Repéré à https://researchgate.net/publication/318114758_Adoption_process_of_IFRS_for_SMEs_in_Turkey_Insights_from_academics_and_accountants
- Kılıç, M., Uyar, A., Ataman, B. (2013, Avril). *Perception of the SMEs on the IFRS for SMEs: the case of Turkey*. Communication présentée au Congrès International Istanbul Finance, Istanbul, Turquie. Repéré à https://www.researchgate.net/publication/256992812_Perception_of_the_SMEs_on_the_IFRS_for_SMEs_the_Case_of_Turkey
- Kılıç, M., Uyar, A., Ataman, B. (2014). Preparedness for and perception of IFRS for SMEs: evidence from Turkey. *Accounting and Management Information Systems*. 13 (3), 492-519. Reperé à http://cig.ase.ro/jcig/art/13_3_4.pdf
- Kirsch, H., Olsson, S., (2011). Specific accounting rules for small and medium-sized entities. The" IFRS for SMEs"-Standard of the IASB in comparison to the proposed Swedish accounting standards for SMEs. *Skattenytt akademisk årsskrift*. 4 (ss), 102-117.

- Kishali, Y. (2015). An Analysis of IFRS for Smes From Accountants' Perspectives: Evidence From Turkey. *Journal of International Business and Economics*. 15 (1), 1-13. doi:10.18374/JIBE-15-1.2
- Klein, J. (1961). *Working with groups: the social psychology of discussion and decision*. Londres, Royaume-Uni: Hutchinson.
- Kumar, V. (2014). Readiness of SMEs in UAE for an accounting standard transition to IFRS for SMEs: an empirical analysis. *International Journal of Strategic Business Alliances*. 3 (4), 282- . doi: 10.1504/IJSBA.2014.067145
- Kyle, A.S. (1985). Continuous Auctions and Insider Trading. *Econometrica*. 53 (6), 1315-1335. doi: 10.2307/1913210.
- Lambert, R.A. (2001). Contracting theory and accounting. *Journal of Accounting and Economics*. 32 (2001), 3-87. Repéré à <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.587.6726&rep=rep1&type=pdf>
- Landry, F. J., Farr, J. L. (1980). Performance rating. *Psychological Bulletin*. 87, 72-107. Repéré à https://www.corwin.com/sites/default/files/upm-binaries/22609_Vol_1_1.pdf
- Larrinaga-Gonzalez, C. (2007). Sustainability reporting insights from neoinstitutionnal theory. Dans Unerman, J., Bebbington, J., O'Dwyer, B. (dir). *Sustainability accounting and accountability*. Londres, Royaume Uni: Routledge.
- Larson, R. K. (1993). International accounting standards and economic growth: an empirical investigation of their relationship in Africa. *Research in third world Accounting*. 24 (1), 165-179. doi: 10.13140/RG.2.1.2473.5123
- Larson, R. K., Kenny, S. Y. (1995). An empirical analysis of international accounting standards, equity markets, and economic growth in developing countries. *Journal of International Financial Management and Accounting*. 6 (2), 130-157. doi: 10.1111/j.1467-646X.1995.tb00054.x
- Le Moigne J.L. (1990). *La modélisation des systèmes complexes, Afcet Systèmes*. Paris, France : Dunod
- Le Moigne, J.L. (1995). *Les Epistémologies constructivistes (1e éd)*. Paris, France : Que Sais- Je ?

- Le Moigne, J.L. (2001). *Le Constructivisme, Tome 1: Les Enracinements*. Paris, France : L'Harmattan.
- Le Moigne, J.L. (2007). *Les Epistémologies constructivistes (2e éd)*. Paris, France : Que Sais-Je ?
- Leconomiste. (2013, 24 Mai). *Entretien : Il faut mettre fin à l'anarchie qui plombe la comptabilité*. Repéré à <https://www.leconomiste.com/article/907070-il-faut-mettre-fin-l-anarchie-qui-plombe-la-comptabilit>.
- Ledouble, D. (2005). La comptabilité est-elle encore "l'algèbre du droit" ? *Revue française de comptabilité*. 380 (S). 2005. Repéré à <http://www.focusifrs.info/content/download/1126/5845/version/1/file/18-21.pdf>
- Leray, C., (2008). *L'analyse de contenu : De la théorie à la pratique : la méthode Morin-Chartier*. Quebec, Canada : Presses de l'Université du Québec.
- Leuz, C., Dhananjay, N., Wysock, P.D. (2003). Earnings management and investor protection: an international comparison. *Journal of Financial Economics*. 69 (3), 505-527. doi: 10.1016/S0304-405X(03)00121-1
- Litjens, R., Bissessur, S., Langendijk, H., Vergoossen, R. (2012). How Do Preparers Perceive Costs and Benefits of IFRS for SMEs? Empirical Evidence from the Netherlands. *Accounting in Europe*. 9 (2), 227-250. doi: 10.1080/17449480.2012.720875
- Liu, J.Y., Lee, M.S. (2015). MCDM Approach for the Adoption of IFRS for SMEs: Using Taiwan as an Example. *Journal of Testing and Evaluation*. 43 (4), 964-976. doi:10.1520/JTE20130177.
- Loufrani-Fedida. S. (2006). *Management des compétences et organisation par projets : une mise en valeur de leur articulation. Analyse qualitative de quatre cas multi-sectoriels*. (Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Nice Sophia Antipolis, Nice). Repéré à <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00726441/document>
- Machiavel, N. (1532). *Le Prince* (traduit par P. Hamou). Marseille, France : ROBERT LAFFONT.
- Malherbe J.F. (1979). *La philosophie de Karl Popper et le positivisme logique*. Namur, France : Presses Universitaires de Namur.

- Malhotra, N. (2004). *Etudes marketing avec SPSS (4e éd.)*. Londres, Royaume-Uni : Pearson Education.
- Mamdouh, N.A. (2015, Avril). *The Potential Effect of the Implementation of the IFRS For Smes on the Credit Decision for Small Entities*. Communication présentée au 30e International Business Research Conference, Dubai, UAE. Résumé repéré à https://nanopdf.com/download/proceedings-of-30th-international-business-research-conference-5b16ec84ab1ce_pdf
- Mandilas, A., Nikolaidis, M., Valsamidis, S., Nikolaidis, A. (2010). *An empirical study on the adoption of IFRS for SMEs: the case of Kavala, Greece*. Communication présentée à la Conférence Management of International Business and Economic Systems (MIBES), Kavala, Grèce. Repéré à https://www.researchgate.net/publication/268046979_An_Empirical_Study_on_the_Adoption_of_IFRS_for_SMEs_the_Case_of_Kavala_Greece
- Martinez, M.A., Herrera, M., Lopez-Gijon, J., Herrera-Viedma, E. (2013). H-Classics: characterizing the concept of citation classics through H-index. *Scientometrics*. 98 (3), 1971–1983. doi: 10.1007/s11192-013-1155-9
- Masca, E. (2012). Influence of Cultural Factors in Adoption of the IFRS for SMEs. *Procedia Economics and Finance*. 3 (1), 567-575. doi: 10.1016/S2212-5671(12)00197-9
- Masca, E., Moldovan-Teselios, C., Batrancea, L.M. (2010). Financial information presented under IFRS for SMEs in Romania. *Applied Economics, Business and Development*. 1 (1), 192-197. Repéré à <http://wseas.us/e-library/conferences/2010/Tunisia/AEBD/AEBD-32.pdf>
- Masca, E., Pascan I.D., Batrânceanu, L.M. (2009). Issues On Implementation Of Ifrs For Smes. *Studia Universitatis Petru Maior Series Oeconomica*. 1 (1), 79-87. Repéré à <https://ideas.repec.org/a/pmu/oecono/v1-2009y2009p79-87.html>
- Mason, J. (2002). *Qualitative research (2e éd.)*. Londres, Royaume-Uni : Sage.
- Massaro, M., Dumay, J., Guthrie, J. (2016). On the shoulders of giants: undertaking a structured literature review in accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 29 (5), 767-801. doi: 10.1108/AAAJ-01-2015-1939
- McDowell, J. (1994). *Knowledge By Hearsay*. New Delhi, Inde : Motilal Banarsidass.

- Mendel, P., Meredith, L., Schoenbaum, M., Sherbourne, C., Wells, K. (2008). Interventions in organizational and community context: A framework for building evidence on dissemination and implementation in health services research. *Administration and Policy in Mental Health and Mental Health Services Research*. 35 (1), 21–37. doi:10.1007/s10488-007-0144-9
- Meyer, A. D., Goes, J. B. (1988). Organizational assimilation of innovations: A multilevel contextual analysis. *Academy of Management Journal*. 31 (4), 897–923. doi:10.2307/256344
- Meyer, J., Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*. 83 (2), 340-363. Repéré à <http://www.jstor.org/stable/2778293>
- Miles, M.B., Huberman, M.A. (1991). *Analyse des données qualitatives : recueil de nouvelles méthodes*. Bruxelles, Belgique : De Boeck Université.
- Miles, M.B., Huberman, M.A. (2003). *Analyse des données qualitatives (2e éd)*. Paris, France: De Boeck.
- Miller, G. A. (1956). The magical number seven, plus or minus two: some limits on our capacity for processing information. *Psychological Review*. 63(2), 81-97. doi: 10.1037/h0043158
- Mintzberg, H. (1979). *The structuring of organizations*. Englewood Cliffs, Etats-Unis : Prentice Hall.
- Mir, Z. M., Rahaman, A. S. (2005). The adoption of international accounting standards in Bangladesh: An exploration of rationale and process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 18 (6), 816-841. doi: 10.1108/09513570510627720
- Mitchell, S. A., Fisher, C. A., Hastings, C. E., Silverman, L. B., Wallen, G. R. (2010). A thematic analysis of theoretical models for translational science in nursing: Mapping the field. *Nursing Outlook*. 58 (6), 287–300. doi:10.1016/j.outlook.2010.07.001
- Mohamed, I. A. H. (2017). Some Issues In The Institutional Theory: A Critical Analysis. *International Journal of Scientific & Technology Research*. 6 (9), 150-156. Repéré à <https://www.ijstr.org/final-print/sep2017/Some-Issues-In-The-Institutional-Theory-A-Critical-Analysis.pdf>
- Mohr, L. B. (1969). Determinants of Innovation in Organizations. *The American Political Science Review*. 1969 (1), 111-126. doi: 10.2307/1954288

- Morunga, M. (2010). *The potential effects of IFRS for SMEs on New Zealand SME financial reporting* (Thèse de Master en Comptabilité, Université de Massey, Nouvelle-Zélande).
Repéré à <https://mro.massey.ac.nz/handle/10179/2607?show=full>
- Mosteanu, N.R. (2017). The Influence of Financial Markets on Countries' Economic Life. *Economics World*. 5 (3), 268-280. doi: 10.17265/2328-7144/2017.03.007
- Mucchielli, R. (2006). *L'analyse de contenu des documents et des communications* (9e éd). Issy-Les-Moulineaux, France : ESF.
- Mueller, G., Gernon, H., Meek, G. (1994). *Accounting: an international perspective*. Illinois, Etats-Unis: Burr Ridge.
- Nederhoff, E. (1988) Dynamic optimization of the CO2 concentration in greenhouses: an experiment with cucumber (*Cucumis sativus* L.) *Acta horticulturae*. 229 (1), 341-348. doi: 10.17660/ActaHortic.1988.229.37
- Neu, D., Ocampo, E. (2007). Doing Missionary Work: The World Bank and the Diffusion of Financial Practices. *Critical Perspectives on Accounting*. 18 (3), 363-389. doi: 10.1016/j.cpa.2006.01.007
- Neu. D., Gomez, E.G. (2006). The ethics of World Bank lending. *Accounting Forum*. 30 (1), 1-19. doi: 10.1016/j.accfor.2005.12.001
- Newberry, S. (2015). Public sector accounting: shifting concepts of accountability. *Public Money & Management*. 35 (5), 371-376. doi: 10.1080/09540962.2015.1061180
- Nobes. C. (1992). *International Classification of Financial Reporting* (2^e éd.). London/New York : Routledge; Subsequent edition.
- Nystrom, P. C., Ramamurthy, K., Wilson, A. L. (2002). Organizational Context, Climate and Innovativeness: Adoption of Imaging Technology. *Journal of Engineering Technology Management*. 19 (1), 221–247. doi: 10.1016/S0923-4748(02)00019-X
- Obert, R. (2011). Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB. *Revue Française de Comptabilité*. 439 (1), 26-30. Repéré à <http://www.focusifrs.com/content/download/6123/31963/version/1/file/26-30.pdf>
- Obert, R. (2013). *La pratique des normes IFRS : Normes IFRS et US GAAP* (5e éd.). Paris, France : Dunod.

- Oldenburg, B., Glanz, K. (2008). Diffusion of innovations. Dans K. Glanz, B. K. Rimer, K. Viswanath (dir), *Health behavior and health education* (4e éd., pp. 313–333). San Francisco: Jossey-Bass
- Otemikongo, J.M.Y. (2018). *La recherche scientifique en sciences sociales et humaines*. Paris, France : L’Harmattan.
- Oyewo, B.M. (2015). How prepared are Nigerian small and medium scale enterprises (SMEs) for the adoption of international financial reporting standards (IFRS)? Evidence from a survey. *Academic Journal of Economic Studies*. 1 (1), 45–64. Repéré à http://www.ajes.ro/wp-content/uploads/AJES_article_1_4.pdf
- Palka, P. (2013). Performance Analysis according to the Czech Accounting Standards and IFRS for SMEs and its Impact on Company Value. *Recent Researches in Applied Economics and Management*. 1 (1), 418-424. Repéré à <http://www.wseas.us/e-library/conferences/2013/Chania/AEBDa/AEBDa-70.pdf>
- Palka, P., Svitakova, B. (2011). Impact of IFRS for SMEs adoption on performance of Czech companies. *Recent Researches in Economics and Management Transformation*. 1 (1), 49-51. Repéré à <http://wseas.us/e-library/conferences/2011/Angers/EMT/EMT-07.pdf>
- Pálka, P., Svitáková, B., Kubičková, D. (2011). Implementation of IFRS for SMEs and its Impact on Performance Indicators. *Finance and the Performance of Firms in Science, Education and Practice*. 2011 (s), 341-351. Repéré à <http://publikace.k.utb.cz/handle/10563/1002970>
- Palumbo, D. J. (1969). Power and Role Specificity in Organization Theory. *Public Affairs Review*. 29 (1), 237-248. doi: 10.2307/973538
- Paseková, L., Müllerová, J., Strouhal, L., Chyzhevskia. (2010). IFRS for SMEs: Challenge for emerging countries? Case of Czech Republic and Ukraine. *World Academy of Science, Engineering and Technology*. 42 (1), 1677-1680. Repéré à http://publikace.k.utb.cz/bitstream/handle/10563/1003069/Fulltext_1003069.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Paseková, M., Crhová, Z., Strouhal, J. (2013). Reporting Aligned to IFRS for SMEs in the Czech Republic. *Recent Advances in Economics, Management and Marketing*. 1 (1), 37-43. Repéré à <http://wseas.us/e-library/conferences/2014/CambridgeUSA/ECON/ECON-04.pdf>

- Peltzman, S. (1976). Toward a More General Theory of Regulation. *The Journal of Law & Economics*. 19 (2), 211-240. Repéré à <http://www.jstor.org/stable/725163>
- Perera, D. (2015). *Adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES): problems and challenges*. (Thèse de Doctorat en Business et Economie, Université de Macquarie, Australie, Sydney). Repéré http://www.researchonline.mq.edu.au/vital/access/manager/Repository/mq:50925?f0=s_m_type%3A%22Thesis+PhD%22
- Perera, D., Chand, P. (2015). Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). *Advances in Accounting*. 31(1), 165-178. doi: 10.1016/j.adiaac.2015.03.012
- Perret, V., Seville, M., (2003). Fondements épistémologiques de la recherche. Dans Thiétart R.A. (dir). *Méthodes de recherche en management (4e éd)*. Paris, France : Dunod.
- Petticrew, M., Roberts, H. (2008). *Systematic Reviews in the Social Sciences: A Practical Guide*. Oxford, Royaume-Uni : Wiley-Blackwell.
- Piaget, J. (1976). Autobiographie. Dans G. Busino (dir.). Les sciences sociales avec et après Jean Piaget. Cahiers Vilfredo Pareto. *Revue européenne des sciences sociales*. 14 (38-39), 1-43.
- Pierce, J., Delbecq, A. (1977). Organization structure, individual attitudes and innovation. *The Academy of Management Review*. 2 (1), 27-37. doi: 10.2307/257602
- Potter, B. (2005). Accounting as a Social and Institutional Practice: Perspectives to Enrich our Understanding of Accounting Change. *Abacus*. 41 (3), 265-289. doi: 10.1111/j.1467-6281.2005.00182.x
- Problématique. (1993). Dans. A. Rey (dir.), *Dictionnaire le Petit Robert*. (p.900). Paris, France : SEJER.
- Raffournier, B. (2007). Les oppositions françaises à l'adoption des IFRS : examen critique et tentatives d'explication. *Comptabilité, Contrôle et Audit*. 13 (3), 21-41. doi:10.3917/cca.133.0021.
- Ram, R., Newberry, S. (2013). IFRS for SMEs: The IASB's Due Process. *Australian Accounting Review*. 23 (1), 3-17. doi: 10.1111/j.1835-2561.2012.00174.x

- Ramanna, K., Sletten, E. (2010, Aout). *Network Effects in Countries' Adoption of IFRS*. Communication présentée au Harvard Business School Accounting & Management Unit Working Paper No 10-092, Massachusetts, États-Unis.
- Rao, H., Giorgi, S. (2006). Code breaking: How entrepreneurs exploit cultural logics to generate institutional change. *Research in Organization Behavior*. 27, 269-304. doi:10.1016/S0191-3085(06)27007-2
- Regulation. (s.d.). Dans *le Dictionnaire Oxford Dictionary en ligne*. Repéré à <https://en.oxforddictionaries.com/definition/regulation>
- Richard, J., Colette, C. (2005). *Système comptable français et normes IFRS*. Paris, France : Dunod.
- Richardson, A.J., Eberlein, B. J. (2011). Legitimizing Transnational Standard Setting: The Case of the International Accounting Standards Board. *Journal of Business Ethics*. 98 (1), 217-245. doi: 10.1007/s10551-010-0543-9
- Rogers. E.M. (2003). *Diffusion of innovations (5e éd.)*. New York, Etats Unis: Free Press.
- Rojot, J. (2005). *Théorie des Organisations (2e éd.)*. Paris, France : ESKA.
- Rollins, T.P., Bremser, W.G. (1997). The SEC's Enforcement Actions against Auditors: An Auditor Reputation and Institutional Theory Perspective. *Critical Perspectives on Accounting*. 8 (3), 191-206. doi: 10.1006/cpac.1996.0106
- Rosenberg, N. (1969). The Direction of Technological Change: Inducement Mechanisms and Focusing Devices. *Economic Development and Cultural Change*. 18 (1), 1-24. doi:10.1086/450399
- Rouleau, L., Allard-Poesi, F. Warnier, V. (2007). Le management stratégique en pratiques. *Revue française de gestion*. 174 (5), 15-24. doi:10.3166/rfg.174.15-24.
- Rouveyrant, J. C. (1999). *Le guide de la thèse : du projet à la soutenance*. Paris, France : Maisonneuve & Larose.
- Rudzani, S., Manda, D.C. (2016). An assessment of the challenges of adopting and implementing IFRS for SMEs in South Africa. *Problems and Perspectives in Management*. 14 (2-1), 212-221. doi: 10.21511/ppm.14(2-1).2016.10
- Samujh, R. H. (2007). *IFRS for SMEs: A New Zealand perspective*. (Department of Accounting Working Paper Series, Number 96). Hamilton, New Zealand: University of Waikato.

- Sandberg, J. (2005). How Do We Justify Knowledge Produced Within Interpretive Approaches? *Organizational Research Methods*. 8 (1), 41–68. doi:10.1177/1094428104272000
- Savall, H., Zardet, V. (2004). *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique*. Paris, France : Economica.
- Sawyer, A.G. (1975). Demand Artifacts in Laboratory Experiments in Consumer Research. *Journal of Consumer Research*. 1 (4), 20-30. doi: 10.1086/208604
- Schildbach, T. (2013). The European Commission's Consultation on IFRS for SMEs - analysis and conclusions. *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*. 65 (1), 87-102. Repéré à https://www.researchgate.net/publication/297517345_The_European_Commission's_Consultation_on_IFRS_for_SMEs_-_analysis_and_conclusions
- Scholz, R., Tictje, O. (2001). *Embedded Case Study Methods: Integrating Quantitative and Qualitative Knowledge*. Thousand Oaks, Etats-Unis : Sage Publications
- Schutte, D., Buys, P.-a. (2011). A critical analysis of the contents of the IFRS for SMEs - a South African perspective. *South African Journal of Economic and Management Sciences*. 14 (2), 188-209. doi: 10.4102/jef.v12i1.393
- Schutte, D., Buys, P.-b. (2011). An analysis of SME financial statements after the adoption of IFRS for SMEs a South African case study. *Journal Studia Universitatis Babes-Bolyai Negotia*. 56 (4), 23 – 34. Repéré à https://ideas.repec.org/a/bbn/journal/2011_4_2_schutte.html
- Sefsaf, R. (2012). *Contribution à l'analyse de l'effet de l'adoption des IFRS sur la qualité des chiffres comptables*. (Thèse de Doctorat en Sciences de Gestion, Université d'Angers, Angers). Repéré à <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00997467>.
- Simpson, D. D. (2002). A conceptual framework for transferring research to practice. *Journal of Substance Abuse Treatment*. 22 (4), 171–182. doi: 10.1016/S0740-5472(02)00231-3
- Sithole, S.T.M. (2015). The Relevance of International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs) in Swaziland. *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 11 (8), 383-402. doi:10.17265/1548-6583/2015.08.001

- Smith, C. W., Watts, R.L. (1982). Incentive and Tax Effects of Executive Compensation Plans. *Australian Journal of Management*. 7 (2), 139-157. doi: 10.1177/031289628200700204
- Smith, C.W., Warner J.B. (1979). On financial contracting: An analysis of bond covenants. *Journal of Financial Economics*. 7 (2), 117-161. doi:10.1016/0304-405X(79)90011-4
- Soler, L. (2000). *Introduction à l'épistémologie*. Paris, France : Ellipses.
- Solomons, N. M., Spross, J. A. (2011). Evidence-based practice barriers and facilitators from a continuous quality improvement perspective: An integrative review. *Journal of Nursing Management*. 19 (1), 109–120. doi:10.1111/j.1365-2834.2010.01144.x
- Stake, R.E. (1994). *The Art of Case Study Research*. Thousand Oaks, Etats-Unis : Sage Publications.
- Standish, P. (2003). Evaluating capacity for direct participation in international accounting harmonisation: France as a test case. *Abacus*. 39 (2), 186-210. doi: 10.1111/1467-6281.00126
- Stetler, C. B. (2001). Updating the Stetler Model of research utilization to facilitate evidence-based practice. *Nursing Outlook*. 49 (6), 272–279. doi:10.1067/mno.2001.120517.
- Stigler, G.J. (1971). The Theory of Economic Regulation. *The Bell Journal of Economics and Management Science*. 2 (1), 3-21. doi: 10.2307/3003160
- Street, D. (2002). GAAP 2001 benchmarking national accounting standards against IAS: Summary of results. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*. 11 (1), 77-90. doi: 10.1016/S1061-9518(02)00055-1
- Strouhal, J. (2012). Applicability of IFRS for SMEs in the Czech Republic. *Economics and Management*. 17 (2), 452-458. doi: <http://dx.doi.org/10.5755/j01.em.17.2.2166>
- Suddaby, R. (2010). Challenges for Institutional Theory. *Journal of Management Inquiry*. 19 (1), 14–20. doi:10.1177/1056492609347564
- Svoboda, P. (2011). Application of new approaches in recognizing leases on the part of the lessee in the selected companies in the Czech Republic. *Agricultural Economics-Zemedelska Ekonomika*. 57 (7), 340-349. doi: 10.17221/87/2011-AGRICECON
- Tanaka, G. (2013). The Influence of the Cultural, Legal, Economic and Financial, Historical and Political Factors on the Accounting System: Peruvian Case. *Japan Academy of*

- Strategic Management*. 7 (1), 25-45. Repéré à https://kwansei-ac.jp/iba/assets/pdf/journal/studies_in_BandA_2014_p25_45.pdf
- Thiétart, R.A. (1999). *Méthodes de Recherche en Management (4e éd)*. Paris, France : Dunod.
- Thiétart, R.A., Allard-Poesi, F., Angot, G., Zarlowski, P., et al. (2014). *Méthodes de recherche en management (4e éd)*. Paris, France : Dunod.
- Tornatzky, L. G., Klein, K. J. (1982). Innovation Characteristics and Innovation-Adoption-Implementation: A Meta-analysis of findings. *IEEE Transactions on Engineering Management*. 29 (1), 28-43. doi: 10.1109/TEM.1982.6447463
- Tranfield, D., Denyer, D., Smart, D. (2003). Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *British Journal of Management*. 14 (3), 207-222. doi: 10.1111/1467-8551.00375
- Tranfield, D., Denyer, D., Smart, P. (2003). Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *British Journal of Management*. 14 (1), 207-222. doi: 10.1111/1467-8551.00375.
- Turegun, N., Kaya, C. (2014). Repeated Cross Sectional Analysis of Acuity of Turkish CPAs on the Adoption of IFRS for SMEs for Turkish SMEs. *Research Journal of Finance and Accounting*. 5 (3), 49-55. Repéré à <https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/viewFile/11019/11320>
- Unerman, J., Bennet, M. (2004). Increased stakeholder dialogue and the internet: towards greater corporate accountability or reinforcing capitalist hegemony? *Accounting Organizations and Society*. 29 (7), 685 - 707. doi: 10.1016/j.aos.2003.10.009
- Usunier J.C., Easterby-Smith M., Thorpe R. (1993). *Introduction à la recherche en gestion*. Paris, France : Économica.
- Uyar, A., Güngörmüş, A.H. (2013). Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey. *Research in Accounting Regulation*. 25 (1), 77-87. doi: 10.1016/j.racreg.2012.11.001
- Valente, T. W. (1996). Social network thresholds in the diffusion of innovations. *Social Networks*. 18 (1), 69–89. doi:10.1016/0378-8733(95)00256-1.
- Van de Ven, A. H. (2007). *Engaged Scholarship: A Guide for Organizational and Social Research*. Oxford, UK: Oxford University Press.

- Van Wyk, H.A., Rossouw, J. (2009). IFRS for SMEs in South Africa: a giant leap for accounting, but too big for smaller entities in general. *Meditari Accountancy Research*. 17 (1), 99 – 116. doi: 10.1108/10222529200900007
- Wacheux, F., (1996). Méthodes qualitatives et recherche en gestion. Paris, France : Economica.
- Walton, P. (2003). La normalisation comptable internationale : Origine, pratiques et enjeux. *Revue française de gestion*. 147 (6), 21-32.
<https://www.cairn.info/eressources.imist.ma/revue-francaise-de-gestion-2003-6-page-21.htm>
- Watts R.L. et Zimmerman J.L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Englewood Cliffs, Etats-Unis : Prentice-Hall.
- Watts, R., & Zimmerman, J. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*, 53(1), 112-134. Répéré à <https://ssrn.com/abstract=928684>
- Watts, R.L. (1977). Corporate Financial Statements, A Product of the Market and Political Processes. *Australian Journal of Management*. 2(1), 53–75. doi:10.1177/031289627700200104
- Watts, R.L. (1995). *Positive Research in Accounting* (Rapport n° FR 95-01). Université de Rochester, New York, Etats Unis : University of Rochester Working Papers.
- Wei, Y., Liu, X., Song. H., Romilly, P. (2001). Endogenous innovation growth theory and regional income convergence in China. *Journal of International Development*. 13 (1), 153-170. doi: 10.1002/jid.721
- Weinstein, N. D., Sandman, P. M., & Blalock, S. J. (2008). The precaution adoption process model. Dans K. Glanz, B. K. Rimer, K. Viswanath (dir), *Health behavior and health education* (4e éd., pp. 123–147). San Francisco: Jossey-Bass.
- Wisdom, J.P., Ka Ho, B.C., Hoagwood, K.E., Horwitz, S.M. (2013). Innovation Adoption: A Review of Theories and Constructs. *Administration and Policy in Mental Health and Mental Health Services Research*. 41 (4). doi: 10.1007/s10488-013-0486-4
- Yanow, D. (2006). Thinking interpretively: philosophical presuppositions and the human sciences. Dans D. Yanow, P. Schwartz-Shea (dir), *Interpretation and method*. Londres, Royaume-Uni : Sharpe.

- Yin, R.K. (1981). The Case Study as a Serious Research Strategy. *Knowledge*. 3 (1), 97–114. doi: 10.1177/107554708100300106
- Yin, R.K. (1994). *Case study research: design and methods (2^e éd.)*. Londres, Royaume-Uni : Sage Publications.
- Yin, R.K. (2014). *Case Study Research: Design and Methods (5^e éd.)*. Los Angeles, Etats-Unis: Sage Publications.
- Zeff, S. A. (1998). The IASC core standards: what will the SEC DO?. *The Journal of Financial Statement Analysis*. 4 (1), 67-78.
- Zeghal, D., Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*. 41 (4), 373-386. doi: 10.1016/j.intacc.2006.09.009
- Zehri, F., Chouaibi, J. (2013) Adoption determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the developing countries. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*. (35) 18, 56-62. doi : 10.1016/S2077-1886(13)70030-1

LISTE DES TABLEAUX

TABEAU 1 : OBJET DE LA RECHERCHE.....	8
TABEAU 2 : DIFFUSION, IMPLEMENTATION, ADOPTION ET ADOPTABILITE	10
TABEAU 3 : LES ORGANES CONSULTATIFS DE L'IFRS FOUNDATION	41
TABEAU 4 : TABLEAU COMPARATIF ENTRE L'IFRS POUR PME ET LE CGNC SUR LA DEFINITION DE LA PME	73
TABEAU 5 : TABLEAU COMPARATIF ENTRE L'IFRS POUR PME ET LE CGNC SUR LES OBJECTIFS ET QUALITES	74
TABEAU 6 : TABLEAU COMPARATIF ENTRE L'IFRS POUR PME ET LE CGNC SUR LA PERFORMANCE	75
TABEAU 7 : TABLEAU COMPARATIF ENTRE L'IFRS POUR PME ET LE CGNC SUR LA COMPTABILISATION ET EVALUATION	76
TABEAU 8 : TABLEAU COMPARATIF ENTRE L'IFRS POUR PME ET LE CGNC SUR LES ETATS FINANCIERS	78
TABEAU 9 : TABLEAU COMPARATIF ENTRE L'IFRS POUR PME ET LE CGNC SUR LE BILAN (OU LA SITUATION FINANCIERE).....	79
TABEAU 10 : TABLEAU COMPARATIF ENTRE L'IFRS POUR PME ET LE CGNC SUR LE CPC.....	80
TABEAU 11 : TABLEAU COMPARATIF ENTRE L'IFRS POUR PME ET LE CGNC SUR L'ETAT DES VARIATIONS DES CAPITAUX PROPRES ..	82
TABEAU 12 : TABLEAU COMPARATIF ENTRE L'IFRS POUR PME ET LE CGNC SUR LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE.....	83
TABEAU 13 : TABLEAU COMPARATIF ENTRE L'IFRS POUR PME ET LE CGNC SUR L'ETAT DES SOLDES DE GESTION	83
TABEAU 14 : TABLEAU COMPARATIF ENTRE L'IFRS POUR PME ET LE CGNC SUR LE TABLEAU DE FINANCEMENT	84
TABEAU 15 : TABLEAU COMPARATIF ENTRE L'IFRS POUR PME ET LE CGNC SUR LES NOTES ANNEXES (ETIC)	85
TABEAU 16 : ANALYSE DES INDICES BIBLIOMETRIQUES POUR LES CITATIONS CLASSICS SUR L'IFRS POUR PME	97
TABEAU 17 : ANALYSE DES INDICES BIBLIOMETRIQUES POUR LES JOURNAUX DES CITATIONS CLASSICS SUR L'IFRS POUR PME	98
TABEAU 18 : ANALYSE DES INDICES BIBLIOMETRIQUES POUR LES AUTEURS DES CITATIONS CLASSICS SUR L'IFRS POUR PME	100
TABEAU 19 : SYNTHESE ANALYTIQUE DE L'ANALYSE BIBLIOMETRIQUE DES CITATIONS CLASSICS DE L'IFRS POUR PME	102
TABEAU 20 : ANALYSE DES SUJETS TRAITES PAR LES CITATIONS CLASSICS DE L'IFRS POUR PME	103
TABEAU 21 : ANALYSE DES ZONES GEOGRAPHIQUES TRAITEES PAR LES CITATIONS CLASSICS DE L'IFRS POUR PME	104
TABEAU 22 : ANALYSE DES METHODOLOGIES UTILISEES PAR LES CITATIONS CLASSICS DE L'IFRS POUR PME	104
TABEAU 23 : RESULTATS DE LA REQUETE DE GOOGLE SCHOLAR SUR L'IFRS POUR PME PAR TYPE DE RESSOURCES SCIENTIFIQUES.	108
TABEAU 24 : REPARTITION DES ARTICLES EXPLOITABLES DE LA REQUETE SUR GOOGLE SCHOLAR PAR SUJETS TRAITES	109
TABEAU 25 : SYNTHESE ANALYTIQUE DE L'ANALYSE BIBLIOMETRIQUE DES ARTICLES TRAITANT L'ADOPTION DE L'IFRS POUR PME	112
TABEAU 26 : ANALYSE DES SUJETS TRAITES PAR LES ARTICLES QUI TRAITENT L'ADOPTION DE L'IFRS POUR PME	115
TABEAU 27 : ANALYSE DES ZONES GEOGRAPHIQUES TRAITEES PAR LES ARTICLES QUI TRAITENT L'ADOPTION DE L'IFRS POUR PME	115
TABEAU 28 : ANALYSE DES METHODOLOGIES MOBILISEES PAR LES ARTICLES QUI TRAITENT L'ADOPTION DE L'IFRS POUR PME.....	116
TABEAU 29 : ANALYSE DES THEORIES MOBILISEES PAR LES ARTICLES QUI TRAITENT L'ADOPTION DE L'IFRS POUR PME.....	117
TABEAU 30 : ANALYSE DES CONCEPTS CLES MOBILISES PAR LES ARTICLES QUI TRAITENT L'ADOPTION DE L'IFRS POUR PME.....	117
TABEAU 31 : ANALYSE DES METHODES UTILISEES PAR LES ARTICLES QUI TRAITENT L'ADOPTION DE L'IFRS POUR PME.....	118
TABEAU 32 : ANALYSE DE LA COLLECTE DES DONNEES UTILISEE PAR LES ARTICLES QUI TRAITENT L'ADOPTION DE L'IFRS POUR PME	119
TABEAU 33 : ANALYSE DES DOMAINES SUR LESQUELS LA RECHERCHE DE LA DIFFUSION DES INNOVATIONS A PORTE	150
TABEAU 34 : RESULTATS DE LA REQUETE SCOPUS SUR LES FACTEURS DE LA DIFFUSION DES INNOVATIONS	151
TABEAU 35 : FONDEMENTS THEORIQUES DES FACTEURS DE LA DIFFUSION DES INNOVATIONS.....	153
TABEAU 36 : MISE EN RELATION DES CONCEPTS CLES ET DE LEURS VARIABLES MANIFESTES DE NOTRE MODELE THEORIQUE.....	157
TABEAU 37 : RECAPITULATIF DES DIMENSIONS EPISTEMOLOGIQUES POUR LES PRINCIPAUX PARADIGMES EPISTEMOLOGIQUES	179
TABEAU 38 : POSITIONNEMENT EPISTEMOLOGIQUE PROPRE A L'AUTEUR.....	180
TABEAU 39 : DEMARCHE DE RECHERCHE EN FONCTION DES METHODES MOBILISEES	188
TABEAU 40 : LES NIVEAUX DE STRUCTURATION DU HOLISME ET INDIVIDUALISME METHODOLOGIQUE D'AGASSI	191
TABEAU 41 : SYNTHESE COMPARATIVE ENTRE L'APPROCHE MONISTE ET L'APPROCHE DUALISTE DE LA COMPTABILITE	193
TABEAU 42 : LES METHODES UTILISEES. (D'APRES SAVALL ET ZARDET, 2004)	195
TABEAU 43 : DEMARCHE EMPIRIQUE DE NOTRE RECHERCHE.....	196
TABEAU 44 : DESCRIPTIF DES PROFILS INTERVIEWES.....	202
TABEAU 45 : LES VARIABLES DU MODELE.....	213
TABEAU 46 : ECHANTILLON DES PAYS OBJET DE L'ETUDE DE L'IASB SUR L'ADOPTION DES IFRS PAR LES JURIDICTIONS.....	215
TABEAU 47 : QUESTIONS SUR LE POSITIONNEMENT ET PROFIL DES ENTREPRISES REpondantes.....	218
TABEAU 48 : QUESTIONS SUR LES VARIABLES LIEES A L'ORGANISATION.....	219

TABLEAU 49 : QUESTIONS SUR LES VARIABLES LIEES A L'INNOVATION.....	219
TABLEAU 50 : QUESTIONS SUR LES VARIABLES LIEES A L'INDIVIDU	220
TABLEAU 51 : TABLEAU COMPARATIF DE LA DETERMINATION DE LA TAILLE DE L'ECHANTILLON.....	224
TABLEAU 52 : LES TESTEURS DU QUESTIONNAIRE ET LEURS MISSIONS.....	225
TABLEAU 53 : TECHNIQUES D'ANALYSE DES DONNEES DE L'ENQUETE PAR QUESTIONNAIRE	225
TABLEAU 54 : LES ACTIONS A ENVISAGER POUR ASSURER LA VERACITE DES RESULTATS POUR LA PHASE PREPARATOIRE	230
TABLEAU 55 : LES ACTIONS A ENVISAGER POUR ASSURER LA VERACITE DES RESULTATS POUR LA PHASE DE RECRUTEMENT	232
TABLEAU 56 : LES ACTIONS A ENVISAGER POUR ASSURER LA VERACITE DES RESULTATS PAR ETAPE	233
TABLEAU 57 : JEU D'INTERVENTION D'AUTRES CHERCHEURS DANS L'ETUDE DE CAS	234
TABLEAU 58 : PROFIL DES INFORMATEURS DU CAS ETUDIE.	235
TABLEAU 59 : PROFIL DES INTERVIEWES	241
TABLEAU 60 : CROISEMENT DU STATUT, NIVEAU DE FORMATION ET DES CONNAISSANCES SUR LES STANDARDS INTERNATIONAUX ..	244
TABLEAU 61 : TABLEAU INDICIEL « SUJETS »	244
TABLEAU 62 : TABLEAU INDICIEL « STATUT »	245
TABLEAU 63 : ANALYSE DES VARIABLES D'ADOPTION RELEVÉES DU CORPUS	246
TABLEAU 64 : HYPOTHESES DU MODELE – VARIABLES EXTERNES	249
TABLEAU 65 : TENDANCE DES REGIONS A ADOPTER LES IFRS SIMPLIFIÉES.	250
TABLEAU 66 : ADOPTION DES IFRS SIMPLIFIÉES DANS LE MONDE	250
TABLEAU 67 : STATISTIQUES DESCRIPTIVES DES VARIABLES CONTINUES.....	251
TABLEAU 68 : STATISTIQUES DESCRIPTIVES DES VARIABLES DICHOTOMIQUES	251
TABLEAU 69 : MATRICE DES CORRELATIONS BI-VARIEES ENTRE LES VARIABLES EXTERNES.....	253
TABLEAU 70 : RECAPITULATIF DES MODELES	254
TABLEAU 71 : TABLEAU DE CLASSEMENT ^{A,B}	254
TABLEAU 72 : TEST DE HOSMER-LEMESHOW	254
TABLEAU 73 : TABLEAU DE CONTINGENCE POUR LE TEST DE HOSMER-LEMESHOW	255
TABLEAU 74 : TESTS DE SPECIFICATION DU MODELE	255
TABLEAU 75 : VARIABLES DANS L'EQUATION (SELON LA METHODE ENTREE EN BLOC).....	256
TABLEAU 76 : VALIDATION DES HYPOTHESES DU SYSTEME EXTERNE AINSI QUE LEUR RELATION AVEC LA VARIABLE DEPENDANTE	256
TABLEAU 77 : TABLEAU DES VARIABLES DE L'EQUATION SELON LA METHODE ASCENDANTE : RAPPORT DE VRAISEMBLANCE.....	257
TABLEAU 78 : MATRICE DES COMPOSANTES – VARIABLES DE L'ORGANISATION.....	263
TABLEAU 79 : FIABILITE DES DONNEES – VARIABLES DE L'ORGANISATION	263
TABLEAU 80 : MATRICE DES COMPOSANTES (APRES ROTATION) – VARIABLES DE L'INNOVATION [VERSION INITIALE]	265
TABLEAU 81 : MATRICE DES COMPOSANTES (APRES ROTATION) – VARIABLES DE L'INNOVATION [VERSION FINALE]	265
TABLEAU 82 : FIABILITE DES DONNEES – VARIABLES DE L'INNOVATION	266
TABLEAU 83 : MATRICE DES COMPOSANTES (APRES ROTATION) – VARIABLES DE L'INNOVATION [VERSION INITIALE]	267
TABLEAU 84 : MATRICE DES COMPOSANTES (APRES ROTATION) – VARIABLES DE L'INDIVIDU [VERSION FINALE]	268
TABLEAU 85 : FIABILITE DES DONNEES – VARIABLES DE L'INDIVIDU	268
TABLEAU 86 : LES VARIABLES DU MODELE LOGIT	269
TABLEAU 87 : RECAPITULATIF DES MODELES	269
TABLEAU 88 : TABLEAU DE CLASSEMENT ^{A,B}	270
TABLEAU 89 : TEST DE HOSMER-LEMESHOW	270
TABLEAU 90 : TABLEAU DE CONTINGENCE POUR LE TEST DE HOSMER-LEMESHOW	270
TABLEAU 91 : TESTS DE SPECIFICATION DU MODELE	271
TABLEAU 92 : VARIABLES DANS L'EQUATION (SELON LA METHODE ASCENDANTE PAS A PAS – RAPPORT DE VRAISEMBLANCE)	271
TABLEAU 93 : AGENDA DES VISITES D'OBSERVATION A L'ENTREPRISE ETUDIEE.	273
TABLEAU 94 : EVALUATION DES CONDITIONS D'APPLICATION DES SECTIONS DE L'IFRS POUR PME PAR L'ENTREPRISE	274
TABLEAU 95 : PRINCIPALES ATTRIBUTIONS PAR POSTE	278
TABLEAU 96 : VALIDATION DES HYPOTHESES DE RECHERCHE DES VARIABLES DU SYSTEME EXTERNE.	290
TABLEAU 97 : RATTACHEMENT DES VARIABLES DE LA DIFFUSION DES INNOVATIONS A LEURS FACTEURS, SELON LES RESULTATS DE L'ACP	300
TABLEAU 98 : VALIDATION DES HYPOTHESES DE RECHERCHE DE NOTRE ENQUETE	301

LISTE DES ENCADRES

ENCADRE 1 : PROTOCOLE DE RECHERCHE DE NOTRE REVUE DE LITTÉRATURE STRUCTURÉE.....	92
ENCADRE 2 : ECHELLE DE LIKERT A 5 POSITIONS	220
ENCADRE 3 : INDICE KMO ET TEST DE BARTLETT – VARIABLES DE L'ORGANISATION	263
ENCADRE 4 : INDICE KMO ET TEST DE BARTLETT – VARIABLES DE L'INNOVATION	264
ENCADRE 5 : INDICE KMO ET TEST DE BARTLETT – VARIABLES DE L'INDIVIDU	266

LISTE DES FIGURES

FIGURE 1 : ARCHITECTURE DE LA THESE	18
FIGURE 2 : ARTICULATION DU CHAPITRE 1	24
FIGURE 3 : REPARTITION GEOGRAPHIQUE DE L'IASB FOUNDATION EN 2001 SELON LA CONSTITUTION DE L'IASB.	31
FIGURE 4 : STRUCTURE DE L'IFRS FOUNDATION	37
FIGURE 5 : REPARTITION DES NOUVEAUX AMENDEMENTS DE 2015 DE L'IFRS POUR PME.....	66
FIGURE 6 : ARTICULATION DU CHAPITRE 2	90
FIGURE 7 : EVOLUTION DES CITATIONS CLASSICS DES IFRS SIMPLIFIEES TABLEAU N°36	120
FIGURE 8 : EVOLUTION DE LA RECHERCHE SUR L'ADOPTION DES IFRS SIMPLIFIEES	122
FIGURE 9 : LE TAUX D'ADOPTION DES INNOVATIONS SELON ROGERS (2003)	143
FIGURE 10 : MODELE DE LA DIFFUSION DES INNOVATIONS SELON ROGERS (2003)	144
FIGURE 11 : COURBE DE "S" DES CATEGORIES D'ADOPTANTS SELON ROGERS (2003)	145
FIGURE 12 : EVOLUTION DE LA RECHERCHE SUR LA DIFFUSION DES INNOVATIONS SELON NOTRE REQUETE SCOPUS	148
FIGURE 13 : MODELE DE L'ADOPTION DES IFRS SIMPLIFIEES PROPRE A NOTRE TRAVAIL	155
FIGURE 14 : DEMARCHE DE RECHERCHE	165
FIGURE 15 : ARTICULATION DU CHAPITRE 3	168
FIGURE 16 : CONTINUUM DES PRINCIPAUX PARADIGMES EPISTEMOLOGIQUES (SELON L'AUTEUR)	171
FIGURE 17 : DEVELOPPEMENT DE LA SENSIBILITE EPISTEMOLOGIQUE SELON BAUMARD (1997, p.4)	179
FIGURE 18 : DEMARCHE DEDUCTIVE.....	184
FIGURE 19 : DEMARCHE INDUCTIVE SELON (OTEMIKONGO, 2018, p.59).....	186
FIGURE 20 : DEMARCHE ABDUCTIVE INSPIREE DE COMAN ET AL. (2016).....	186
FIGURE 21 : INTERACTION DES DEMARCHES DE NOTRE RECHERCHE.....	187
FIGURE 22 : HOLISME VS INDIVIDUALISME METHODOLOGIQUE	189
FIGURE 23 : CHRONOLOGIE DES METHODES MOBILISEES	197
FIGURE 24 : LA HIERARCHIE DE L'ENTRETIEN ET DE SON GUIDE INSPIREE DE COOPER ET SCHINDLER (2006) ET DE PERRET ET AL. (2008)	204
FIGURE 25 : CHRONOLOGIE DE LA MISE EN PLACE DU QUESTIONNAIRE	216
FIGURE 26 : ARTICULATION DU CHAPITRE 4	239

TABLE DES MATIÈRES

PAGE DE TITRE	I
SOMMAIRE	VII
LISTE DES SIGLES.....	VIII
REGLES DE PRESENTATION	IX
RESUME ET MOT-CLES	X
ABSTRACT AND KEY-WORDS.....	XI
INTRODUCTION GÉNÉRALE	1
1. CONTEXTUALISATION DE LA RECHERCHE	4
2. PROBLEMATISATION DE LA RECHERCHE	7
2.1.OBJET DE RECHERCHE	7
2.2.PROBLEMATIQUE ET QUESTIONS DE RECHERCHE.....	9
3. CLARIFICATION DES CONCEPTS	10
3.1.DIFFUSION, IMPLEMENTATION, ADOPTION OU ADOPTABILITE ?.....	10
3.2.LES IFRS SIMPLIFIEES COMME INNOVATION.....	11
4. DEMARCHES EPISTEMOLOGIQUE ET METHODOLOGIQUE	13
4.1.UNE POSTURE EPISTEMOLOGIQUE HYBRIDE	13
4.2.UNE DEMARCHE DE RECHERCHE MIXTE.....	14
5. ARCHITECTURE DE LA THESE.....	16
PARTIE I : CADRE CONTEXTUEL ET THEORIQUE DE LA RECHERCHE	19
INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE	20
CHAPITRE I : LES IFRS SIMPLIFIEES AU SEIN DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE	23
INTRODUCTION DU PREMIER CHAPITRE	23
SECTION 1 : DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE	25
1. HISTORIQUE DE LA NORMALISATION COMPTABLE	26
1.1. Avant 1973.....	26
1.2. De 1973 à 2000	27
1.2.1. Avant 1987	27
1.2.2. Après 1987	29
1.3. De 2001 à nos jours.....	31
1.3.1. Le comité consultatif de normalisation (Standards Advisory Council).....	33
1.3.2. Le comité d'interprétation (Standing Interpretations Committee).....	34
2. LA NORMALISATION COMPTABLE A L'HEURE DE L'IFRS FOUNDATION	36
2.1. L'IFRS Foundation.....	36
2.1.1. Mission, rôle et objectifs de l'IFRS Foundation.....	36
2.1.2. Structure de l'IFRS Foundation	37
- Le "Monitoring Board"	38
- Les "Trustees"	38
- Le "Board"	39
- IFRS Interpretations Committee	40
- IFRS Advisory Council	40
- Advisory bodies	41
SMEIG.....	41
2.2. Le nouveau Cadre conceptuel (Conceptual Framework)	42
2.1.1. Objectif de l'information financière à usage général	42
2.1.2. Les caractéristiques qualitatives d'une information financière utile.....	43
- Les caractéristiques fondamentales.....	43
Pertinence	43
Fiabilité.....	44

- Les caractéristiques auxiliaires	44
Comparabilité	44
Vérifiabilité	44
Rapidité	44
Compréhensibilité	45
2.1.3. Texte restant du cadre conceptuel de 1989	45
- La continuité d'exploitation (Going concern)	45
- Les éléments des états financiers	45
La situation financière	45
La performance	46
Concepts de capital et de maintien du capital	46
* Concepts de capital	47
* Concepts de maintien du capital et détermination du résultat	47
- Comptabilisation des éléments des états financiers	47
La probabilité d'avantages économiques futurs	47
Fiabilité de l'évaluation	48
- Évaluation des éléments des états financiers	48
3. LE DUE PROCESS (MODE OPERATOIRE)	49
3.1. Principes fondateurs	49
3.1.1. Transparence	49
- Réunions publiques, vote et scrutin	49
- Sessions d'éducation, réunions privées de petits groupes et les membres de l'IASB choisis	50
3.1.2. Consultation juste et globale	50
3.1.3. Responsabilité	52
3.2. Le programme du travail technique	52
3.3. Projet des normes	53
3.4. Normes nouvelles ou changements majeures des normes	54
3.4.1. L'exposé-sondage	54
3.4.2. Prise en compte des commentaires reçus et des consultations	54
3.4.3. La finalisation de la norme	55
3.4.4. La publication de la norme	56
3.4.5. La revue post-implémentation	56
SECTION 2 : LES IFRS SIMPLIFIEES	57
1. DEVELOPPEMENT DES IFRS SIMPLIFIEES	58
1.1. Du document de réflexion à l'exposé-sondage	58
1.1.1. Document de réflexion	58
1.1.2. Questionnaire sur la comptabilisation et l'évaluation et tables rondes publiques	58
1.1.3. Délibérations du Conseil précédant l'exposé-sondage	59
1.1.4. Exposé-sondage	59
1.1.5. Tests terrain	60
1.2. Des réponses à l'exposé-sondage à la version finale	61
1.2.1. Réponses à l'exposé-sondage	61
1.2.2. Nouvelles délibérations du Conseil sur les propositions de l'exposé-sondage	62
1.2.3. Programme spécial de sensibilisation	63
1.2.4. Principales modifications formant la version définitive	63
1.3. La révision initiale complète aboutissant aux amendements de 2015	64
1.3.1. Document de réflexion	64
1.3.2. L'exposé-sondage	65
1.3.3. Les recommandations du SMEIG	65
1.3.4. Les amendements de la révision initiale de la norme	65
2. SPECIFICITES PAR RAPPORT AUX "FULL IFRSs"	67
2.1. Etats financiers et principes comptables	68
2.2. Consolidation	69
2.3. Eléments du Bilan	70
2.4. Eléments du Compte de Produits et Charges	72
3. SPECIFICITES PAR RAPPORT AU "CGNC"	73
3.1. Principes et concepts	73
3.2. Les états financiers	77
3.3. Principaux résultats	86
CONCLUSION DU PREMIER CHAPITRE	88
CHAPITRE II : DE L'ETAT DE L'ART AU CADRE THEORIQUE	89

INTRODUCTION DU DEUXIEME CHAPITRE.....	89
SECTION 1 : ETAT DE L'ART	91
1. LES IFRS SIMPLIFIEES : Des pistes toujours inexplorées	95
1.1. Méthode de recherche des publications	95
1.2. Etude d'impact.....	96
1.2.1. Analyse des publications	96
1.2.2. Analyse des journaux	97
1.2.3. Analyse des auteurs des publications	99
1.2.4. Triangulation des trois outils bibliométriques	101
1.3. Vision introspective et critique sur la norme IFRS pour PME	103
1.3.1. Comment la recherche se développe sur les IFRS simplifiées ?	103
o Le sujet traité	103
o Territoire.....	103
o Méthodologie.....	104
1.3.2. Quelle est la prédominance et la critique des IFRS simplifiées ?	104
o Contributions.....	104
o Limites et critiques.....	105
1.4. Perspectives de recherche sur la norme IFRS pour PME.....	106
2. L'ADOPTION DES IFRS SIMPLIFIEES, un terrain théorique délimité.....	108
2.1. Méthode de recherche des publications	108
2.2. Etude d'impact.....	109
2.2.1. Analyse des publications	110
2.2.2. Analyse des journaux	110
2.2.3. Analyse des auteurs des publications	111
2.2.4. Triangulation des trois outils bibliométriques	112
2.3. La recherche autour de l'adoption des IFRS simplifiées.....	114
2.3.1. Le sujet traité	114
2.3.2. Territoire.....	115
2.3.3. Méthodologie.....	116
2.3.4. Théories mobilisées	116
2.3.5. Concepts clés.....	117
2.3.6. Méthodes utilisées	118
2.3.7. Collecte des données	119
3. SYNTHESE NARRATIVE	120
3.1. Des Citations Classics.....	120
3.2. Des articles traitant l'adoption des IFRS simplifiées.....	122
SECTION 2 : LA THEORIE DE LA DIFFUSION DES INNOVATIONS,.....	127
1. DES PRINCIPALES THEORIES APPLIQUEES A L'ADOPTION DES IFRS SIMPLIFIEES	129
1.1. Théorie positive de la comptabilité	129
1.2. Théorie institutionnelle (ou néo-institutionnelle) comptable	133
1.3. Autres théories	138
1.3.1. Théorie économique de la régulation comptable	138
1.3.2. Théorie de l'intérêt privé.....	139
1.3.3. Théorie de l'utilité de la décision.....	140
2. LA THEORIE DE LA DIFFUSION DES INNOVATIONS, POURQUOI ?	142
2.1. Les principaux enseignements de la théorie de la diffusion des innovations.....	142
2.2. De la diffusion des innovations en sciences de gestion et de ses facteurs.....	148
3. UN MODELE PROPRE A L'ADOPTION DES IFRS SIMPLIFIEES AU MAROC.....	155
CONCLUSION DU DEUXIEME CHAPITRE	160
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE.....	161
PARTIE II : CADRE METHODOLOGIQUE ET EMPIRIQUE DE LA RECHERCHE..	163
INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE.....	164
CHAPITRE III : DE L'EPISTEMOLOGIE A LA METHODOLOGIE.....	167
INTRODUCTION DU TROISIEME CHAPITRE.....	167
SECTION 1 : EPISTEMOLOGIE, APPROCHES ET DESIGN DE LA RECHERCHE	169
1. VERS UNE EPISTEMOLOGIE HYBRIDE.....	170
1.1. Les ancrages épistémologiques.....	171
1.1.1. La famille des paradigmes positivistes (ou post-positivistes)	173
- Le positivisme logique.....	173
- Le post-positivisme.....	174
- Le réalisme critique (transcendantal).....	176

1.1.2.	La famille des paradigmes constructivistes	177
-	L'interprétativisme	177
-	Le constructivisme	178
1.2.	Notre posture épistémologique	179
2.	LES APPROCHES DE RECHERCHE.....	184
2.1.	Induction, déduction ou abduction ?.....	184
2.1.1.	Le raisonnement déductif	184
2.1.2.	Le raisonnement inductif	185
2.1.3.	Le raisonnement abductif	186
2.2.	Holisme et Individualisme méthodologique.....	189
2.3.	L'information comptable : Monisme vs dualisme.....	192
3.	DESIGN DE LA RECHERCHE	194
3.1.	Le choix d'une démarche mixte	195
3.2.	Structuration des méthodes	196
SECTION 2 : LES METHODES DE RECHERCHE		198
1.	LA PHASE D'EXPLORATION.....	199
1.1.	Les interviewés.....	199
1.2.	Avant l'entretien	202
1.2.1.	Le choix de l'entretien semi-directif	202
1.2.2.	Le guide de l'entretien.....	203
1.3.	Pendant l'entretien	205
1.4.	Après l'entretien	205
1.4.1.	Fiche de synthèse	206
1.4.2.	Retranscription.....	206
1.4.3.	Codage des données.....	206
2.	LA PHASE D'EXPLICATION	208
2.1.	Modèle économétrique des variables du système externe	208
2.1.1.	Les hypothèses du modèle	208
2.1.2.	La procédure statistique	210
-	Le choix de la régression logistique	210
-	Interprétation des résultats.....	211
2.1.3.	Les variables du modèle.....	212
-	La variable dépendante.....	212
-	Les variables indépendantes	212
2.1.4.	L'échantillon étudié	214
2.2.	Enquête par questionnaire	216
2.1.1.	Elaboration du questionnaire.....	216
-	Objectifs du questionnaire	216
-	Organisation du questionnaire.....	217
	L'introduction	217
	* Le biais d'anxiété d'être évalué.....	217
	* Le biais de stimulation par dissimulation de l'objectif de l'enquête.....	217
	Thématiques du questionnaire	218
	* Positionnement et profil des entreprises répondantes	218
	* Les variables liées à l'organisation.....	219
	* Les variables liées à l'innovation	219
	* Les variables liées à l'individu	220
	L'échelle de mesure.....	220
2.1.2.	Processus d'administration	221
-	Choix du mode d'administration	221
-	Choix de l'échantillon et détermination de sa taille.....	222
	Choix de l'échantillon	222
	Taille de l'échantillon.....	223
-	Le prétest.....	224
2.1.3.	Analyse des données	225
3.	LA PHASE DE COMPREHENSION	227
3.1.	La pertinence du recours à l'étude de cas.....	227
3.2.	La préparation de l'étude de cas	229
3.3.	Le recrutement du cas.....	231
3.4.	La collecte des données.....	233
CONCLUSION DU TROISIEME CHAPITRE.....		237

CHAPITRE IV : RESULTATS DE LA RECHERCHE	238
INTRODUCTION DU QUATRIEME DU CHAPITRE.....	238
SECTION 1 : PRESENTATION DES RESULTATS DE LA RECHERCHE	240
1. LA PHASE D'EXPLORATION.....	241
1.1. Analyse indicielle.....	242
1.2. Détection des variables d'adoption.....	246
2. LA PHASE D'EXPLICATION	249
2.1. Modèle économétrique des variables du système externe	249
2.2. Enquête par questionnaire	259
2.2.1. Statistiques descriptives.....	259
- Tri à plat.....	259
Profil de l'échantillon.....	259
Position de l'échantillon par rapport à l'adoption des IFRS simplifiées	260
- Tris croisés.....	261
2.2.2. L'Analyse en Composantes Principales	261
- Les facteurs de la diffusion des innovations de l' Organisation	262
Matrice de corrélation.....	262
Indice de KMO et Test de Bartlett	262
Nombre de facteurs issus des variables de l'Organisation.....	263
Interprétation des facteurs issues des variables de l'Organisation.....	263
- Les facteurs de la diffusion des innovations de l' Innovation	264
Matrice de corrélation.....	264
Indice de KMO et Test de Bartlett	264
Nombre de facteurs issus des variables de l'Innovation	264
Interprétation des facteurs issues des variables de l'Innovation.....	264
- Les facteurs de la diffusion des innovations de l' Individu	266
Matrice de corrélation.....	266
Indice de KMO et Test de Bartlett	266
Nombre de facteurs issues des variables de l'Individu	267
Interprétation des facteurs issues des variables de l'Individu.....	267
2.2.3. Le modèle Logit	268
3. LA PHASE DE COMPREHENSION	272
1.1. Un contenu technique peu adapté à la comptabilité de l'entreprise.....	275
1.2. L'incurie des acteurs.....	277
SECTION 2 : DISCUSSIONS ET IMPLICATIONS.....	281
1. LES IFRS SIMPLIFIEES.....	282
1.1. Un organe opérant pour un seul client : les marchés financiers.....	282
1.2. Une norme d'information FINANCIERE non destinée aux marchés FINANCIERS !.....	285
2. LE SYSTEME EXTERNE	289
2.1. Les variables sans capacité explicative	291
2.2. Les variables avec capacité explicative	295
3. LES FACTEURS EXPLICATIFS	298
3.1. La validation des mécanismes de l'adoption des innovations.....	298
3.2. Explication de l'adoptabilité des IFRS simplifiées par les entreprises marocaines.....	301
3.2.1. L'organisation.....	302
3.2.2. Les caractéristiques individuelles intrinsèques à l'équipe comptable	304
3.2.3. Les caractéristiques extrinsèques à l'équipe comptable	305
3.2.4. Relation avec les homologues	306
3.2.5. Le secteur d'activité.....	306
3.2.6. Les inhibiteurs de l'innovation.....	307
3.2.7. Preuve d'efficacité ailleurs	308
3.2.8. Les facilitateurs de l'innovation	308
3.2.9. La modalité du changement du référentiel comptable.....	310
4. UN EFFET DE MODE.....	312
CONCLUSION DU QUATRIEME CHAPITRE.....	316
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE.....	317
CONCLUSION GENERALE.....	320
1. SYNTHESE GENERALE	321
1.1. RETOUR SUR L'OBJET.....	322
1.2. CADRE THEORIQUE	323
1.3. RESULTATS DE LA RECHERCHE.....	324

2. CONTRIBUTIONS CLES.....	328
2.1.CONTRIBUTIONS THEORIQUES.....	328
2.1.1. Le recours original à la théorie de la diffusion des innovations	328
2.1.2. Une théorie adéquate à un contexte <i>ex-ante</i>	329
2.1.3. Des facteurs d'adoption nouveaux	330
2.2.CONTRIBUTIONS METHODOLOGIQUES.....	331
2.3.CONTRIBUTIONS EMPIRIQUES	333
2.3.1. Les contributions pour le contexte marocain	333
2.3.2. Modélisation de l'adoption d'un référentiel comptable.....	334
2.3.3. Des considérations opérationnels et managériales.....	335
3. LIMITES DE LA RECHERCHE	336
4. PERSPECTIVES DE RECHERCHE	337
ANNEXES.....	339
ANNEXE N°1. : EVOLUTION DES CITATIONS TOTALES, CITATIONS PAR ANNEE ET LE H-INDEX POUR LES " CITATION CLASSICS" ENTRE 2009 ET 2015	341
ANNEXE N°2. : EVOLUTION DES CITATIONS TOTALES, CITATIONS PAR ANNEE ET LE H-INDEX POUR LES JOURNAUX DES " CLASSIQUES DES PUBLICATIONS "	342
ANNEXE N°3. : EVOLUTION DES CITATIONS TOTALES, CITATIONS PAR ANNEE ET LE H-INDEX POUR LES AUTEURS DES " CITATION CLASSICS"	343
ANNEXE N°4. : COMPOSITION DES TRUSTEES DE L'IASB FOUNDATION EN 2000	344
ANNEXE N°5. : COMPOSITION DES MEMBRES DE L'IASB EN 2001	345
ANNEXE N°6. : MEMBRES CONSTITUTIFS DU SAC.....	346
ANNEXE N°7. : MINIMUM DE VOTE POUR LA VALIDITE DES DECISIONS DE L'IASB	347
ANNEXE N°8. RESULTATS DE RECHERCHE SUR WEB OF SCIENCE DU SUJET IFRS FOR SMES ENTRE 2009 ET 2015 SUR SCI SSCI ET A&HCI.....	348
ANNEXE N°9. TRIANGULATION DES DONNEES DES TOTAL CITATIONS	349
ANNEXE N°10. TRIANGULATION DES DONNEES DES CITATION PER YEAR.....	350
ANNEXE N°11. : TRIANGULATION DES DONNEES DES TROIS OUTILS BIBLIOMETRIQUES	351
ANNEXE N°12. : TABLEAU DE MISE A PLAT CITATIONS CLASSICS.....	352
ANNEXE N°13. : GUIDE D'ENTRETIEN.....	355
ANNEXE N°14. : FICHE DE SYNTHESE DE L'ENTRETIEN	356
ANNEXE N°15. : GRILLE DE CODAGE POUR L'ENTRETIEN.....	358
ANNEXE N°16. : QUESTIONNAIRE DE L'ENQUETE.....	359
ANNEXE N°17. : TABLEAUX INDICIELS « SUJET » ET « STATUT ».....	365
ANNEXE N°18. : TRI A PLAT DES VARIABLES DU PROFIL DES ENTREPRISES ENQUETEES	366
ANNEXE N°19. : TRI A PLAT DES VARIABLES DE L'AVIS DES ENTREPRISES ENQUETEES	367
ANNEXE N°20. : TRIS CROISES DES VARIABLES DU PROFIL DES ENTREPRISES ENQUETEES AVEC L'APPLICATION DES IFRS SIMPLIFIEES	368
ANNEXE N°21. : MATRICE DE CORRELATION – VARIABLES DE L'ORGANISATION	369
ANNEXE N°22. : TABLEAU DE LA VARIANCE TOTALE EXPLIQUEE - VARIABLES DE L'ORGANISATION	369
ANNEXE N°23. : MATRICE DE CORRELATION – VARIABLES DE L'INNOVATION	369
ANNEXE N°24. : TABLEAU DE LA VARIANCE TOTALE EXPLIQUEE - VARIABLES DE L'INNOVATION	370
ANNEXE N°25. : MATRICE DE CORRELATION – VARIABLES DE L'INDIVIDU.....	370
ANNEXE N°26. : TABLEAU DE LA VARIANCE TOTALE EXPLIQUEE - VARIABLES DE L'INDIVIDU.....	370
ANNEXE N°27. : MATRICE DES CORRELATIONS BIVARIEES ENTRE LES VARIABLES DU MODELE LOGIT	371
BIBLIOGRAPHIE.....	372
LISTE DES TABLEAUX	403
LISTE DES ENCADRES	405
LISTE DES FIGURES	405
TABLE DES MATIÈRES	406