



HAL
open science

Evolution et adaptabilité du système comptable en Libye par rapport aux changements environnementaux

Ibrahim Moussa

► **To cite this version:**

Ibrahim Moussa. Evolution et adaptabilité du système comptable en Libye par rapport aux changements environnementaux. Gestion et management. Université d'Auvergne - Clermont-Ferrand I, 2009. Français. NNT : 2009CLF10314 . tel-00726058

HAL Id: tel-00726058

<https://theses.hal.science/tel-00726058v1>

Submitted on 28 Aug 2012

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

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

Université d'Auvergne

Evolution et adaptabilité du système comptable en Libye par rapport aux changements environnementaux: étude du facteur culturel

*Thèse
en vue de l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion*

**Présentée et soutenue par
Ibrahim MOUSSA**

Le : 18/12/2009

JURY

Directeur de thèse : **Elisabeth ALMA-MANCEL**
Maître de conférences (HDR), Université d'Auvergne

Rapporteur : **Ahmed SILEM**
Professeur, Université Jean Moulin Lyon3

Rapporteur : **Thierry CÔME**
Maître de Conférences (HDR), Université de Reims

Suffragant : **Frédéric GAUTIER**
Professeur, Université d'Auvergne

Suffragant : **Sylvie ROUCHON**
Maître de conférences, Université Jean Monnet Saint-Etienne

Suffragant : **Patrick DESCHUYTENEER**
Expert-comptable, Commissaire aux comptes

Sommaire

<i>Introduction générale:</i>	8
Première partie : le développement de la comptabilité en Libye.	23
Chapitre 1 : l'environnement socio-économique et politique en Libye.	25
Chapitre 2 : la nationalisation et son influence sur la comptabilité Libye.....	39
Chapitre 3 : l'enseignement de la comptabilité et la profession comptable en Libye.....	73
Chapitre 4 : le système comptable des entreprises publiques libyennes.....	88
<i>Conclusion de la première partie</i>	102
Deuxième partie : état de la comptabilité dans les pays en voie de développement et cadre théorique de la recherche : le facteur culturel et le système comptable	103
Chapitre 5 : les changements de l'environnement et leur influence sur la comptabilité dans les pays en voie de développement	104
Chapitre 6 : cadre théorique de Hofstede (1980) et de Gray (1988).....	134
Chapitre 7 : l'environnement externe, la culture et le système comptable : modèle général de développement comptable de Douppnik et Salter (1995).....	171
<i>Conclusion de la deuxième partie</i>	188
Troisième partie : étude empirique : méthodologie, analyse des données et interprétation des résultats	189
Chapitre 8 : méthodologie, analyse des données.....	190
Chapitre 9 : traitement des données et analyse des résultats.....	210
<i>Conclusion de la troisième partie</i>	251
Conclusion générale	253
<i>Bibliographie</i>	260
<i>Liste des tableaux, schémas et graphiques</i>	279
<i>Table des matières</i>	281
<i>Annexes</i>	286

L'université n'entend donner aucune approbation ou improbation aux opinions émises dans les thèses : Ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

Remerciements

Nous tenons à adresser nos remerciements à Mme **Elisabeth ALMA-MANCEL** pour avoir accepté de suivre cette thèse. La qualité de son suivi, sa disponibilité et ses précieux conseils m'ont permis de réaliser ce travail, mon premier pas vers la recherche.

Nous souhaitons adresser nos remerciements aux membres du jury.

Nous tenons aussi à remercier certains doctorants pour les échanges mutuels qui ont contribué à l'avancement de ce travail,

Nous tenons également à adresser nos remerciements à M. Jean-Jacques Montel pour son aide dans la partie empirique

Enfin, nous exprimons notre gratitude à toutes les personnes qui nous ont accordé des entretiens, leur aide, et leur collaboration pour l'aboutissement de ce travail.

Que chacun soit assuré de notre plus vive et notre plus sincère reconnaissance

*A toute ma famille, spécialement
mes parents, mes frères, mes sœurs,
ma femme et mes enfants Aïcha, Al
Mahdi, Ahmad*

Glossaire

JALPS :	Jamahiriya Arabe Libyenne Populaire Socialiste
CCR :	Conseil de Commande Révolutionnaire
USA :	Union Socialiste Arabe
CPG :	Congrès Général du Peuple
APDSL :	Agence Publique de Développement et de Stabilisation de la Libye
CALR :	Commission Américano- Libyenne de Reconstruction
OPEP :	Organisation des Pays Exportateurs de Pétrole
CCL :	Code Commercial Libyen
AAL :	Association les comptables des Auditeurs Libyens
EPL	Entreprises Publiques Libyennes
CPG :	Comité Populaire Général
CSGP	Comité Spécifique et Général du Peuple
CMGP :	Comités Municipaux et Généraux Peuple
CPS :	Comité Populaire Spécifique
CPB	Congrès Populaires de Base
GCP	Gestion des Compagnies du secteur Public
CP :	Comité du Peuple
FASB	Financial Accounting Standards Board
ASB:	Accounting Standards Board
CNC :	Conseil National de la Comptabilité
IAS:	International Accounting Standards
IASC:	International Accounting Standards Committee
IASB:	International Accounting Standards Board
IASR:	International Accounting Standards Reporting
PME :	Petite et Moyenne d'Entreprise
PVD :	Pays en Voie de Développement

HCI :	H armonisation C omptable I nternationale
IDE :	I nterissement D irects à l' E tranger
IOSCO	I nternational O rganization of S ecurities C ommissions
ONU :	O rganisation des Nations U nies

Introduction générale

- ***Genèse de ce travail.***

Il est indéniable que le développement économique d'un pays se fonde d'abord sur les richesses naturelles dont il jouit. Or, il est vrai aussi que la mauvaise gestion de ces richesses, fussent-elles énormes, risque d'entraver toute croissance économique escomptée. Le cas de la Libye, pays doté d'une considérable richesse pétrolière, est un archétype de ce genre de pays du tiers monde, où l'organisation et la gestion de l'économie empêchent de profiter pleinement des richesses naturelles. Ce pays a souvent éveillé la curiosité des économistes, une curiosité que j'ai toujours partagée en tant que chercheur en économie et en tant que citoyen libyen.

Ma formation en tant que comptable, ainsi qu'une courte expérience professionnelle dans des entreprises libyennes, m'ont permis de découvrir que l'origine du dysfonctionnement de l'économie libyenne réside, non pas dans un manque de savoir faire ou de manque de formation des entrepreneurs ou encore des possibilités que l'Etat met à la disposition des investisseurs et chefs d'entreprises, mais bien plutôt dans un dysfonctionnement structurel se rapportant au système comptable lui-même.

En effet, le système comptable libyen fut durant un long moment traditionnel, sans archivage qui aurait permis de dresser des bilans pour avoir une vision globale du fonctionnement de l'économie. Les prises de décisions concernant les orientations générales de l'économie se faisaient arbitrairement ou sinon, selon des positions idéologiques dénudées de toute vision stratégique.

Dans un second temps, à partir des années 2000, juste après la levée de l'embargo contre la Libye, l'ouverture et la privatisation s'imposent et bien sûr comme conséquence évidente, l'adoption des normes comptables internationales.

A première vue cette nouvelle organisation comptable a pu paraître un choix heureux pour permettre l'intégration totale de l'économie libyenne dans le tissu économique mondial. Mais c'était sans compter un facteur essentiel qui s'avèrera décisif dans la réussite ou l'échec de cette nouvelle mesure : il s'agit du facteur culturel. En effet, nous avons remarqué que ce système comptable qui a bien marché dans les pays développés, bute sur une culture locale, très réticente au changement et incompatible avec les exigences de ce système comptable. C'est d'ailleurs le cas de beaucoup de pays dans la région : Tunisie, Jordanie, Egypte...

C'est de là que l'idée m'est venue de réfléchir sur ce rapport dialectique entre le système comptable d'un côté et la culture libyenne, celle des entreprises notamment, de l'autre, tout en essayant de mettre en avant ce rapport problématique qui est celui d'un environnement culturel bien déterminé et de la pertinence d'un système comptable quelque part extrapolé.

- ***Contexte et objectif de la recherche.***

Dès 2005 les entreprises libyennes dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé se trouvent dans l'obligation d'appliquer les normes comptables internationales IAS /IFRS. C'est l'aboutissement d'un long processus d'institutionnalisation des normes comptables, qui consiste d'abord à mettre en harmonie les normes existantes. Aussi, de nouvelles normes comptables sont créées pour enfin s'imposer aux entreprises et aboutir à l'homogénéité.

Les entreprises se trouvent au carrefour des influences de leur environnement et des pressions des organismes impliqués dans le processus d'harmonisation comptable internationale. En effet, elles sont confrontées à un ensemble de phénomènes dont les effets se combinent : mondialisation croissante de l'économie, globalisation accrue des marchés de capitaux, privatisation en masse, explosion des fusions-acquisitions, déréglementation, décloisonnement et désintermédiation financières, changements de politique économique etc... ces contraintes viennent s'ajouter à celles imposées par de nombreux organismes. Les choix de référentiel comptable des entreprises reflètent ces influences.

L'objectif de cette étude est d'expliquer dans un premier temps l'effet des principaux facteurs environnementaux qui influencent le développement de la comptabilité en Libye et d'évaluer ensuite le rapport entre les normes comptables internationales et ces facteurs environnementaux, en particulier la culture. Ceci devrait fournir une base pour comparer le modèle hypothétique de la comptabilité libyenne dérivé de la documentation comptable, en particulier la théorie de Gray(1988)

- ***Intérêts de la recherche***

Selon Abouzied (1998) et Al Kilani (1988) le taux d'efficacité de ce système appliqué en Libye dépend du taux de ressemblance entre la société libyenne et les sociétés anglo-saxonnes.

Afin de comprendre les problèmes du système comptable actuel en Libye, et pour qu'il soit plus efficace, il faut selon nous étudier les points de ressemblance et de divergence entre les facteurs environnementaux locaux de la Libye et ceux du anglo-saxon, exportateur du système d'origine.

L'évolution de tout système comptable n'est pas le fruit d'une science abstraite mais plutôt une réponse aux évolutions de l'environnement économique, réglementaire et politique d'un pays donnée.

Les caractéristiques de l'économie mondiale actuelle ont amené la profession comptable à modifier profondément ses pratiques. Les pays occidentaux réexaminent les nouveaux modes de travail, et plus globalement, l'ensemble des méthodes et des principes d'organisation traditionnels.

Dans une économie en mutation profonde, l'évolution, voire la transformation des systèmes comptables sensés représenter ces réalités économiques, est une nécessité.

Le système comptable actuel en Libye est le fruit de l'évolution de l'environnement économique et politique du pays depuis ces trois dernières années. La question qui se pose donc est celle de l'adaptabilité du système comptable libyen à ces changements. Dans le même sens, nous nous interrogeons sur les évolutions futures de ce système et de sa place par rapport à l'harmonisation comptable internationale.

- ***L'évolution historique du système comptable libyen***

Le vécu historique des pays en voie de développement, et notamment la Libye, est plein de circonstances particulières et de facteurs qui, sans doute, ont eu un impact direct sur le choix des systèmes de gestion, y compris leurs systèmes de comptabilité. Ces facteurs peuvent être regroupés en deux catégories :

- Les facteurs externes, tels la colonisation, l'intervention des agences de secours et des sociétés étrangères.
- Les facteurs internes, tels la législation, la fiscalité, les modes de travail et les métiers de la comptabilité ainsi que les éléments culturels, politiques et économiques.

Durant l'occupation ottomane, les entités libyennes étaient gérées selon des systèmes de comptabilité traditionnels. On ne trouve aucune trace qui nous permette de dire qu'il existait une forme de comptabilité professionnelle, ni de méthodologie structurée dans ce domaine. (Al kilani, 1988)

La comptabilité, selon sa forme moderne connue aujourd'hui, a été introduite en Libye par les colons italiens en début du XX^{ème} siècle.

Cette introduction n'a pas été suffisamment profonde au point que les libyens pourraient en bénéficier, car le colon a monopolisé l'utilisation des théories modernes de la comptabilité pour gérer ses propres structures, exception faite de certaines sociétés qui, aujourd'hui encore, utilisent des systèmes de comptabilité inspirés de celui des Italiens.

Après la deuxième guerre mondiale, les premières agences d'aide et de secours humanitaires arrivent en Libye ainsi que les premières sociétés d'investissement étrangères. Ces dernières étaient principalement britanniques et américaines.

Ce fut le début de l'implantation d'un système de comptabilité anglo-saxon et sa généralisation dans toute la gestion libyenne.

Le droit, la législation, la comptabilité professionnelle et l'enseignement de la comptabilité sont les principaux moteurs internes de création et de développement de la comptabilité en Libye.

Bien que la législation ait constitué l'élément primordial pour ce développement, elle n'a pas assumé pleinement ce rôle vu son aspect général et ses notions qui ne traitaient pas en détails tous les cas de figure envisageables. En plus elle s'inspire des pratiques des anciens colonisateurs du pays.

Cela a fortement influencé le système de comptabilité qui ressemble plus aux systèmes des pays anglo-saxons.

Durant la période qui a précédé l'indépendance, l'enseignement en général ne constituait pas une grande priorité nationale en Libye, et encore moins l'enseignement de la comptabilité. Il a fallu attendre les années 50 pour donner une réelle importance à l'enseignement à la suite des recommandations des Britanniques et des Américains.

Le choix de la Libye fut simple, elle s'est contentée d'adopter les programmes d'enseignements de ces deux pays en les appliquant directement dans son système éducatif, avec tout ce que cela implique en termes de dépendance. L'enseignement de la comptabilité

n'a pas échappé à cette règle, et on a importé les programmes et les ouvrages de l'Occident, et principalement des Etats-Unis et de la Grande Bretagne.

Cette dépendance existe toujours, car il n'y a pas eu d'effort pour développer ou créer un système de comptabilité local. Au contraire, on a tout fait pour garder cet héritage, en envoyant des étudiants libyens aux Etats-Unis et en Grande Bretagne poursuivre des études supérieures en comptabilité.

La comptabilité professionnelle en Libye est toujours dans ses premiers pas, elle garde toujours son cadre anglo-saxon, et son apport dans le développement de la comptabilité du pays est très minime.

Les facteurs internes (législation, pédagogie dans l'enseignement de la comptabilité et la comptabilité professionnelle) sont fortement liés aux facteurs externes et ce en gardant les mêmes prototypes, les mêmes formes et la même terminologie que ceux des pays d'origine.

En effet, on peut dire que le système de comptabilité libyen est la copie conforme du système anglo-saxon, où l'économie est gérée selon le principe libéral, et dont le système comptable est concentré principalement dans le secteur privé.

- ***Le système comptable libyen***

Les travaux d'Abouzied (1998) et Al Kiliani (1988) rappellent que le système de comptabilité adopté en Libye est importé principalement des pays développés, en particulier des Etats-Unis et de la Grande Bretagne. Malgré les différences sociales et culturelles, on ne constate aucune envie d'apporter des changements à ces systèmes importés pour répondre le mieux possible aux spécificités de la société locale.

A l'instar des Etats-Unis et de la Grande Bretagne, le système de comptabilité en Libye se contente de rédiger des rapports de finance externe, dont le seul but est de répondre à la loi, au lieu de répondre aux besoins des utilisateurs des états comptables pour avoir des informations utiles.

En effet, la loi oblige les entreprises à rédiger deux états comptables que sont le rapport budgétaire et le rapport des pertes et des profits (Abouzied, 1998).

On note aussi qu'il y a un vide immense au niveau de la mise en place de critères de contrôle de la comptabilité, ce qui ne permet pas de définir la responsabilité de chacun.

De plus, la Libye manque de cadre légal qui régit la morale du métier de comptabilité.

Les seules sources de la législation comptable en Libye sont la loi fiscale et la loi commerciale qui souffrent aussi de leur aspect généraliste et qui ne contiennent pas de critères de contrôles. Ce vide est généralement comblé par les initiatives personnelles des comptables, des inspecteurs et des chefs d'entreprises. Ces initiatives ne sont pas forcément les bonnes, et peuvent ne pas être honnêtes dans certains cas.

- ***L'adaptabilité du système comptable libyen à l'environnement***

Plusieurs travaux (notamment Frank, 1979 ; Hendriksen, 1982 ; Bloom et Naciri, 1989) montrent que la nature de l'environnement local influence sensiblement les objectifs de la comptabilité et les dérivés logiques des principes et des règles dans chaque pays. Ce phénomène est apparent dans les états qui créent et développent leurs théories et règles de comptabilité de manière pragmatique de façon à répondre aux besoins locaux.

Ce n'est pas le cas de la Libye qui s'inspire des systèmes anglo-saxons et donc n'a pas créé ni développé en considérant le facteur "environnement local".

Un point qui peut marquer la différence entre les pays développées et ceux en voie de développement est la taille des entreprises auquel s'ajoute le degré de complexité de la comptabilité appliquée.

Dans un pays comme le Royaume Uni, toutes les activités économiques sont menées par les grandes entreprises qui utilisent un système de comptabilité très développé.

(Glautier et Underdown, 1992).

On peut aussi souligner le niveau élevé de l'enseignement dans ce pays , sachant que l'enseignement professionnel de la comptabilité au Royaume Unie date de 1854, mais qu'il est toujours considéré comme très développé. Vu la nature du système capitaliste, et la pression permanente due à la concurrence, il est évident que les responsables des entreprises et les comptables sont très qualifiés et qu'ils suivent des formations supérieures de haut niveau dans ces domaine.

On peut dire que cela n'est pas le cas pour un pays en voie de développement tel que la Libye où on trouve des entreprises relativement petites gérées avec une comptabilité simple et basique.

Bien qu'on assiste à une amélioration sensible au niveau de l'enseignement depuis l'indépendance, ce niveau reste encore insuffisant par rapport à celui des pays développés.

Selon Mirghani (1982) les pays en voie de développement, n'ont pas encore assimilé l'importance du rôle que peut jouer la comptabilité dans le développement économique.

La Libye ne représente pas une exception, quand on voit que les autorités publiques ne donnent pas une importance significative à la comptabilité comme facteur de développement. De plus, les qualifications des dirigeants d'entreprises sont faibles, voire absentes (certains dirigeants n'ont même pas le brevet).

Selon Mueller et al. (1987) "il n'est pas possible de développer le système comptable si le niveau de l'enseignement en général est très bas, par ailleurs, il faut avoir des experts comptables très compétents, sans lesquels on ne peut créer une demande de rapports d'expertise de qualité".

En voyant le niveau de l'enseignement en Libye, on peut expliquer l'existence d'un système de comptabilité simple et facile, ce qui n'est pas le cas du système britannique. Cela montre aussi les divergences des contextes locaux entre la Libye et les pays développés, ce qui nous ramène à se poser la question de savoir si le système de comptabilité anglo-saxon est celui qui convient le mieux à la Libye.

Selon Watts (1996), l'âge et le volume de la comptabilité professionnelle constituent deux critères de classification des pays. Selon le même auteur, les pays qui ont vécu un mouvement de privatisation important et qui possèdent un grand nombre d'entreprises publiques qui cherchent à refléter une image honnête de leurs situations financières et productives, ont besoin de beaucoup d'experts comptables et d'inspecteurs capables de faire ce travail correctement. Ce qui rend le métier de la comptabilité très puissant au point qu'il devient un facteur de développement de la comptabilité, dans le fond comme dans la forme.

Donc, le niveau de qualification des experts comptables et leurs situations sociales peuvent être considérés comme des critères supplémentaires de divergence du contexte environnemental, et par conséquent, on confirme de plus en plus que le système de comptabilité des pays développés tel que celui de la Grande Bretagne ne répond pas à l'attente en matière comptable d'un pays en voie de développement tel que la Libye (Abouzied, 1998).

Dans les pays développés, les experts-comptables sont hautement qualifiés et le métier de la comptabilité est construit selon des théories bien définies (Mueller et al. 1987).

Pour la Grande Bretagne, Nobes et Parker (1991) notent que le métier de la comptabilité y est très animé vu son volume et son rôle. Il existe dans ce pays 150 000 comptables membres des organismes professionnels responsables du contrôle et de l'inspection (Watts, 1996). Ces comptables doivent vérifier certaines conditions pour exercer leur travail par la suite. Parmi ces conditions, on cite le passage d'un nombre de tests théoriques et professionnels. Le travail de ces comptables ne consiste pas seulement à réviser les rapports financiers des entreprises, mais aussi à jouer le rôle d'un conseiller comptable et financier. Le métier de la comptabilité est un facteur important du développement et de la conservation des principes du système comptable en Grande Bretagne (Arnold et al. 1994).

Le métier de la comptabilité est un concept relativement nouveau dans la plupart des pays en voie de développement, et il ne jouit pas d'une grande importance quant à son rôle par rapport à l'amélioration de la comptabilité et de l'enseignement. En Libye par exemple, le syndicat des comptables et des inspecteurs n'a été créé que vers 1978. De plus, leur tâche ne dépasse pas le fait de réviser les rapports de comptabilité des entreprises.

Les qualifications de ces comptables sont très modestes en Libye. Un diplôme de baccalauréat en comptabilité donne accès pour son titulaire à devenir comptable sans aucun test ou formation professionnelle. Cette déficience dans la qualification ne permet pas à ces professionnels de participer au développement de leur métier et du système de comptabilité. On note aussi qu'en Libye, il existe une grande différence entre la comptabilité enseignée et le métier de la comptabilité. Par conséquent, il paraît évident que le système de comptabilité anglo-saxon ne peut pas être appliqué en Libye pour toutes les raisons développées ci-dessus.

La politique économique adoptée par la Libye consiste à développer des programmes sociaux mis en œuvre par les sociétés publiques. Les objectifs de ces entreprises ne se limitent pas à l'aspect économique (gains) mais prennent aussi en compte l'aspect social (création d'emplois).

Selon Kollaritsch (1984) "Dans les pays socialistes l'intérêt national passe avant les intérêts individuels ou ceux de l'entreprise. Ce principe peut générer des différences entre la comptabilité administrative et les objectifs des rapports de comptabilité".

La rentabilité des entreprises est un objectif secondaire en Libye, par contre l'objectif essentiel de ces entreprises est de répondre aux responsabilités sociales envers la société en

général avec le fait de garantir un minimum de gains pour permettre à ces sociétés de s'élargir et de rester actives.

Abouziéd (1998) montre que si la priorité essentielle des entreprises en Libye était de maximiser leur rentabilité, cela ne serait pas possible vu l'endroit et le contexte des services proposés qui ne sont pas trop concurrentiels. Alors que dans des régimes capitalistes, comme celui de la Grande Bretagne, les entreprises se fixent l'objectif clair et précis de maximiser leurs profits (Hutton, 1995).

Il est aussi à noter que les pratiques et les normes comptables évoluent. Ainsi actuellement, les acteurs du monde économique s'adaptent à l'internationalisation de l'économie et à ses conséquences pour les entreprises et aussi pour les nations. Dans cette tendance d'ouverture et d'intégration économique, il apparaît plus que jamais nécessaire d'harmoniser les pratiques comptables.

Les pays membres de l'Union Européenne, qui avaient manifesté antérieurement une grande résistance par rapport aux normes anglo-saxonnes, se sont engagés récemment dans le processus d'harmonisation comptable internationale. L'organisme de normalisation comptable internationale "International Accounting Standards Board (IASB) a vu son rôle croître et les normes comptables internationales sont actuellement reconnues sur l'ensemble des marchés financiers. De nombreux pays se sont alors engagés dans ce processus d'harmonisation comptable internationale et ont adopté les normes comptables internationales. L'application des normes comptables internationales ne concerne pas uniquement les pays européens ; ainsi, l'application de ces normes a été généralisée dans les autres pays du monde et notamment dans les pays en voie de développement.

La Libye nous offre l'exemple d'un pays en voie de développement qui a longtemps appliqué le système comptable anglo-saxon. Dans un souci d'harmonisation du système comptable avec le référentiel international, la Libye a adopté les normes comptables internationales depuis 2005.

Nous nous pencherons sur l'évolution de la comptabilité en Libye, en prenant en considération les facteurs culturels, religieux et économiques qui peuvent intervenir, ainsi que l'impact du cadre environnemental sur le développement de cette discipline dans le pays.

L'étude du rôle des facteurs environnementaux dans le développement de la comptabilité essaie également d'expliquer les motifs des divergences entre les divers systèmes comptables des pays en voie de développement et des pays développés.

En effet, la connaissance de l'environnement comptable et de son évolution représente une condition indispensable pour une meilleure compréhension de ces différents systèmes.

Plusieurs chercheurs considèrent que tout changement dans un système comptable donné est nécessairement produit par un changement dans son environnement (Gray et al. ,1997 et Belkaoui, 1983).

Le développement de la comptabilité est vu en termes de développement de la profession comptable et du système d'enseignement de la comptabilité ; par conséquent, ce développement émane de la volonté de satisfaire les besoins des utilisateurs des états financiers. Autrement dit, une comptabilité développée est celle qui produit des informations comptables et financières de qualité servant à la prise d'une meilleure décision économique (Hassab et al. ,2003 et Mueller, 1977).

Comme tout phénomène politico-économique, la comptabilité doit toujours s'adapter à son environnement. Cet outil doit forcément évoluer en même temps que le monde économique et les équilibres sociaux qui sont en train de se refaire et de s'adapter (Walton, 2001).

Plusieurs chercheurs (Briston, 1978 ; Samuel et Oliga, 1982 ; Perera, 1989 ; Hove, 1990 ; Cairns, 1990) se sont interrogées sur la pertinence des normes comptables internationales dans le contexte des PVD.

Notre travail de recherche s'inscrit dans ce cadre ; certains travaux ont, en effet, montré que ces normes comptables sont bénéfiques dans le contexte des PVD, d'autres ont cependant argumenté que ces pays rencontrent des difficultés et que l'application des normes comptables internationales n'est pas pertinente dans le contexte économique et culturel de ces pays.

Notre problématique de recherche s'est affinée tout au long de notre revue de la littérature théorique et normative.

- ***Problématique de recherche***

Le plus souvent la problématique est formulée comme une question de recherche qui vise à donner de la tension à la recherche. La question de recherche qui guidera notre travail est la suivante :

le fait d'adopter les normes comptables internationales par la Libye est-il compatible avec la culture du pays ?

Dans quelle mesure les facteurs environnementaux, et les influences extérieures, ont-ils joué un rôle dans l'évolution de la comptabilité en Libye ?

Pour apporter des réponses, cette étude est composée de trois parties, et de neuf chapitres:

La ***première partie***, mettra en évidence le développement de la comptabilité en Libye.

L'objet du **chapitre 1** est d'exposer la nature de l'environnement socio-économique et politique en Libye : son histoire, sa population, sa religion, sa langue, et ses coutumes seront abordées en détail.

L'environnement économique sera également abordé, l'accent étant mis sur les conditions économiques, avant et après les découvertes pétrolières de 1959.

Dans le **chapitre 2** ; nous passerons en revue les lois et les règlements liés à la comptabilité en Libye, afin de mesurer leur influence sur le statut de la comptabilité dans ce pays; il s'agit des lois fiscales, du Code Commercial Libyen (CCL) et de la loi portant sur le pétrole.

Nous étudierons ensuite l'influence des compagnies étrangères sur la comptabilité en Libye.

Ensuite, dans le **chapitre 3**, nous nous intéresserons à la nature du personnel exerçant en comptabilité et à l'analyse des programmes de comptabilité (manuels, corps enseignant et administration). Ce chapitre vise à évaluer les étapes du développement de la profession comptable en Libye ainsi que sa relation avec l'environnement local.

Enfin, l'objet du **chapitre 4** sera de mettre en valeur les types d'informations comptables fournies par les plans comptables des EPL.

Pour apporter des réponses à ces interrogations, nous proposerons, dans la ***deuxième partie***, un état de la comptabilité dans les pays en voie de développement et le cadre théorique de la recherche : *facteur culturel et système comptable*.

Ainsi dans le **chapitre 5** nous commencerons par exposer le mode de fonctionnement des systèmes comptables de ces pays, en prenant en compte les facteurs environnementaux susceptibles d'influencer ces systèmes comptables, notamment les facteurs économiques, politiques, culturels etc.

Nous verrons ensuite dans quelle mesure les normes internationales sont compatibles avec les systèmes de comptabilité adoptés dans ces pays.

L'objectif du **chapitre 6** est de mettre en évidence la relation qui existe entre la culture et le système comptable. Nous proposerons de définir le concept culturel et de déterminer les différentes dimensions culturelles qui caractérisent une culture donnée. Nous exposerons dans ce cadre le modèle théorique développé par Hofstede (1980).

Nous présenterons l'application des travaux de Hofstede en recherche comptable en utilisant les travaux de Gray (1988) ; en effet, cet auteur a identifié quatre valeurs comptables et a développé des hypothèses reliant ces valeurs comptables aux valeurs culturelles de Hofstede (1980)

Enfin l'objectif du **chapitre 7** sera de mettre évidence la relation qui existe entre la dynamique d'évolution des systèmes comptables et le culturalisme. : le système comptable est déterminé par l'environnement externe et les valeurs culturelles. Après avoir étudié l'influence de la culture sur le système et les pratiques comptables, nous consacrerons la suite de ce chapitre à l'étude de l'influence de l'environnement sur le système comptable et à la dynamique de son évolution.

Nous présenterons le modèle général de développement de la comptabilité de Douppnik et Salter (1995), ainsi que les différents facteurs ayant une influence sur l'évolution du système comptable dans le cadre d'une nation. Nous présenterons aussi dans ce chapitre la situation chronologique des liaisons entre les facteurs environnementaux comptables et le processus international d'harmonisation comptable.

Nous allons concevoir un modèle de recherche à partir de ces différents cadres théoriques cités et nous le mettrons à l'épreuve dans le cadre de la *troisième partie*.

Le **chapitre 8** fera l'objet du cadre méthodologique général où nous développerons le modèle de notre recherche et décrirons la méthodologie.

Nous consacrerons enfin le **chapitre 9** au traitement des données et à l'analyse des résultats obtenus ; nous analyserons l'environnement culturel comptable libyen et nous présenterons les conclusions d'une analyse des pratiques comptables.

Nous pouvons schématiser la présentation générale résumée de la thèse dans la figure suivante :

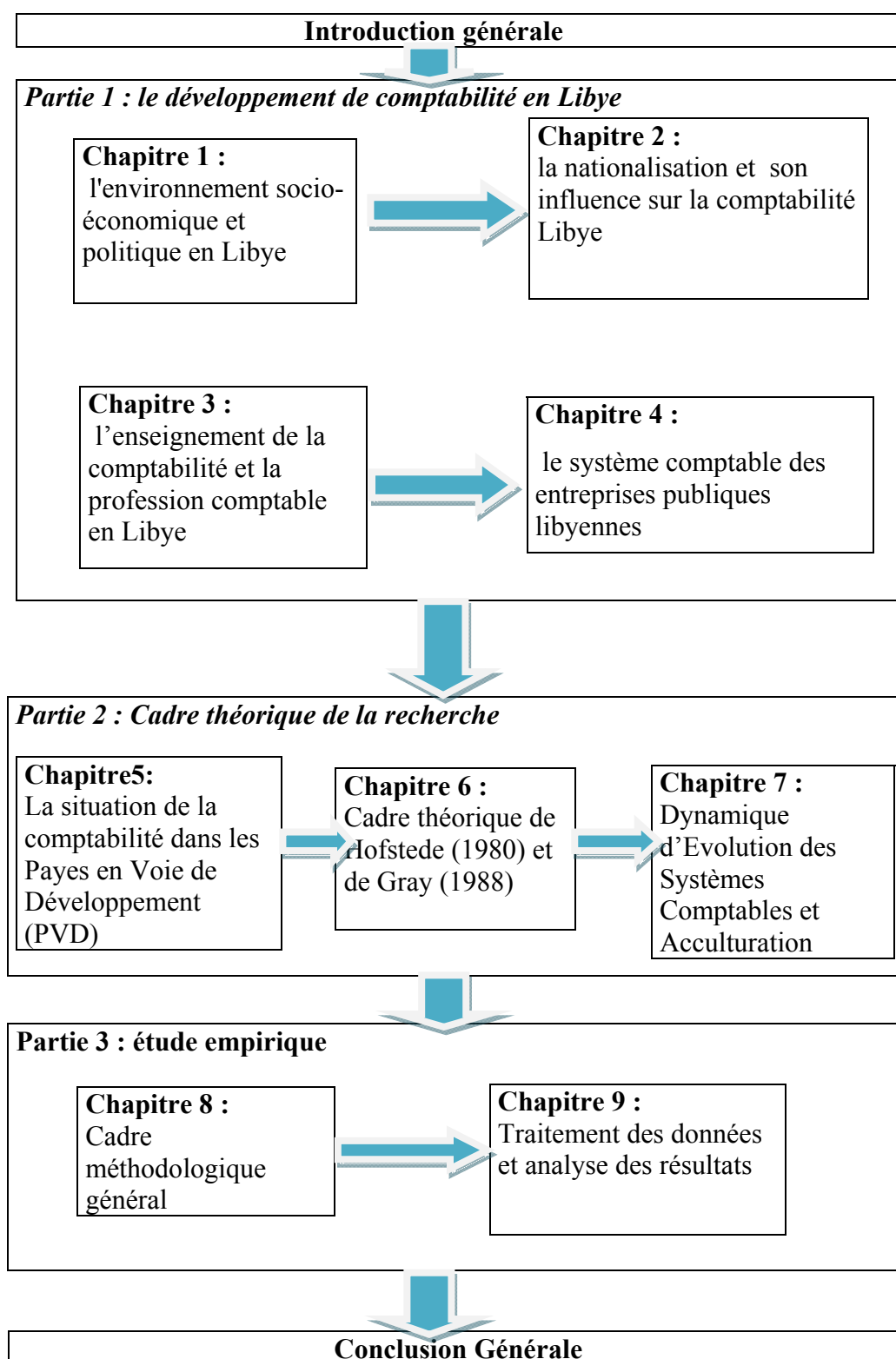


Figure 1 : présentation générale de la thèse

Première Partie : le développement de la comptabilité en Libye

Introduction de la première partie

Le monde environnant détermine les conditions normales et humaines, dans lesquelles les gens effectuent leurs activités McGuire (1964). C'est une définition bien trop large qui ne peut être expliquée en détail. Néanmoins, afin de se focaliser sur l'essentiel tout en gardant la sémantique de cette citation, nous nous concentrerons sur la situation sociale, politique, légale et économique en Libye, dans laquelle la comptabilité et les comptables exécutent leurs fonctions. La comptabilité n'existe pas indépendamment, elle agit et interagit avec l'environnement existant. Beaucoup de facteurs (économique, institutionnel, légal, politique, sociologique et technologique) ont influencé le développement de la comptabilité. Ainsi, pour comprendre son évolution, il est essentiel d'étudier l'environnement naturel et social dans n'importe quelle société.

La situation de la Libye n'est pas une exception. On s'attend à ce que la portée et le rôle de la comptabilité soient développés en réponse aux changements de l'environnement socio-économique et politique en Libye ; un examen de cet environnement devrait précéder l'étude de n'importe quel aspect des plans comptables en Libye. Le but de cette partie est de fournir des informations au sujet de l'environnement libyen, alors que l'influence de cet environnement sur le plan comptable sera traitée dans les chapitres suivants.

Chapitre 1 : l'environnement socio-économique et politique en Libye

1. Dispositifs physiques

Le nom formel courant de la Libye est « Jamahiriya Arabe Libyenne Populaire Socialiste » (JALPS), la Libye est délimitée au nord par la mer Méditerranée, à l'est par l'Égypte et le Soudan, au sud et au sud-ouest par le Tchad et le Niger, à l'ouest par l'Algérie et au nord-ouest

par la Tunisie. Les trois régions composant la Libye sont la Tripolitaine (renommée région occidentale) avec une surface de 285.000 kilomètres carrés, la Cyrénaïque (renommée région orientale) avec une surface de 905.000 kilomètres carrés et enfin le Fezzan (renommé région méridionale) avec une aire de 570.000 kilomètres carrés. L'indépendance de la Libye a été proclamée le 24 décembre 1951. Avant cette date, il y eut, après la colonisation italienne et la défaite des Italiens, la Tripolitaine et la Cyrénaïque gouvernées par une administration britannique, d'abord militaire puis civile, et le Fezzan administré par la France.

La Libye fait partie du vaste plateau de l'Afrique du Nord, qui s'étend de l'Océan Atlantique à la mer rouge; mais il existe certaines particularités géographiques qui font que les trois régions composant la Libye sont différentes :

- la Tripolitaine se compose d'une série de plateaux de différents niveaux d'altitude et qui de ce fait pourrait être comparable à une volée d'escalier. Dans le nord, le long de la côte méditerranéenne, il y a une plaine côtière appelée le Jefera.
- la Cyrénaïque dans l'est de la Libye, aussi le long de la côte méditerranéenne.
- le Fezzan dans le sud de la Libye, il y a un grand désert.

1.1. Histoire

1.1.1 La Libye préislamique:

Pendant une période d'environ 3.000 ans, la Libye a été soumise à une vague d'invasions. Les marins phéniciens ont commencé à visiter la Libye depuis le Liban dès l'an 1.000 avant Jésus Christ pour des raisons commerciales (Farley. R. 1971, p32). En 600 AJC, les Grecs ont colonisé « Cyrène » - et l'ont rénovée pour en faire une ville puissante. Cyrène, plus tard, est tombée sous la domination d'Alexandre le Grand qui a relevé Ptolemis en 322 environ avant Jésus Christ puis a été cédée à Rome en 96 avant Jésus Christ. La Libye a alors apprécié plusieurs siècles de règne romain prospère (McGuire, p13). En 731, les Vandales, sous Genséric, ont conquis le pays, mais cent ans après, Belisarius, général de Justinien, reconquiert le pays pour l'empire byzantin. Les rébellions répétées menées par des tribus de Berbères, ont fait régner dans le pays l'anarchie (Ibid, p17).

1.1.2 Influence arabe.

Pendant la première moitié du septième siècle, jusqu'en 643, la Libye qui jusqu'ici était surtout tournée vers le monde européen s'ouvre progressivement à la culture et à l'influence de l'Islam (Ibid, p17). Ces deux éléments ont créé la base de l'homogénéité sociale des Libyens (Farley, p 44).

Au seizième siècle, la côte nordique de l'Afrique était devenue la cible des pirates et attirait les convoitises des empires chrétiens : Ferdinand le catholique a ainsi envoyé une expédition qui a pris Tripoli en 1551 (Fisher, W B, 1985).

1.1.3 La période des administrations turque et italien

En 1551, la flotte turque a bombardé et s'est emparée de Tripoli. La domination turque en Libye a duré 360 ans, jusqu'à ce que les Italiens prennent leur place

Le 29 septembre 1911, l'Italie a déclaré la guerre à la Turquie. Après une courte phase de bombardements, les troupes italiennes ont débarqué à Tripoli le 3 octobre 1911. Le pays a été colonisé pour 30 ans par les Italiens jusqu'à la deuxième guerre mondiale. En 1942, après la défaite de l'Italie et l'arrivée des alliés, les Anglais ont établi leur administration dans les deux provinces de Cyrénaïque et de Tripolitaine alors que la France établissait son administration dans le Fezzan. La Libye est restée sous ces deux administrations jusqu'à ce qu'on lui ait accordé son indépendance le 24 décembre 1950.

1.1.4 L'indépendance

Le 24 décembre 1951, le Royaume-Uni déclare la Libye indépendante, avec une constitution fédérale ; la Libye est alors une monarchie fédérale dirigée par le Roi Al Sanussi. Le pays est toujours divisé en trois provinces. Le gouvernement fédéral est composé d'une législature bicéphale. En avril 1963, ce gouvernement présente la législation conçue pour faire passer la Libye d'un Etat fédéral à un Etat unitaire. Le gouvernement a présenté un texte à la chambre des députés, qui ont décrété que le royaume de la Libye cesserait d'être un état fédéral comportant trois provinces (Tripolitaine, Cyrénaïque et Fezzan), devenant ainsi un royaume divisé en dix zones administratives. La Libye est alors devenue un état unitaire par proclamation royale le 27 avril 1963.

1.1.5 La Révolution 1969

En septembre 1969, une révolution militaire voit le jour en Libye. En quelques jours, cette révolution a pris de l'importance en raison de l'absence d'opposition, avec pratiquement aucun combat. Un Conseil de Commande Révolutionnaire (CCR) a pris le pouvoir et a proclamé la création de la République Arabe Libyenne. La constitution provisoire, déclarée en novembre 1969, affirmait que la puissance suprême demeurerait dans les mains du CCR. Les protagonistes de la révolution étaient des nationalistes arabes, ce qui a mené aux lois strictes qui ont limité les libertés des entreprises basées en Libye, et la plupart des spécialistes européens et américains ont été remplacés par des intellectuels Arabes. La liberté, le socialisme et l'unité du monde arabe ont été déclarés pour être les principes de la révolution.

1.1.6 La création de la Jamahiriya Arabe Libyenne Populaire et Socialiste (JALPS)

Sous un décret promulgué par le CCR en novembre 1976, la disposition a été prise pour la création du congrès national général de l'Union Socialiste Arabe (USA), le seul parti politique autorisé du pays. Plus tard, le congrès national général de l'USA est devenu le Congrès des Populaires Générales (CPG). C'est alors que le chef de la révolution a annoncé des plans pour les changements constitutionnels radicaux, des changements approuvés par le CPG en 1977. Le nom officiel du pays a été changé en Jamahiriya Arabe Libyenne Populaire Socialiste et le pouvoir a été investi par le CPG. Le CCR a disparu et un secrétariat général du CPG a été établi. Le Conseil de Ministres a été remplacé par le comité des populaires générales, dont les membres étaient des secrétaires des départements. Les comités des personnes ont été établis à un niveau local.

2 L'environnement Socio-Culturel

Les économistes, les sociologues et les anthropologues ont souligné l'importance de l'environnement socio-culturel comme facteur essentiel pour le développement économique. Les familles nombreuses représentaient la composante essentielle du tissu social en Libye. Le concept de famille nombreuse a longtemps fait partie intégrante des facteurs nécessaires au

développement économique, tels que «la mobilité, la volonté de travailler davantage pour un prix élevé ». La mobilité de la main d'œuvre est importante pour son efficacité. L'histoire décrit bien cet exode rural en quête de travail, après la découverte du pétrole.

La diversification des classes sociales a fait que la classe moyenne n'a pas été large, selon le recensement de 1954. Cependant, la scolarisation massive et gratuite ont donné la chance à tous pour se promouvoir socialement. Des statuts comme ceux d'hommes d'affaires et de fonctionnaires de haut rang sont accessibles à tout le monde.

En exprimant l'importance de la dynamique sociale, Kindleberger a déclaré que « le développement économique dépend d'une structure de classe ouverte et est en particulier aidé par l'existence d'une bourgeoisie forte » (Kindleberger, 1965 p18).

L'allégeance à l'enseignement islamique est également très forte. Traditionnellement, l'enseignement islamique soutient l'intégration et l'harmonie sociale. Il s'oppose à la ségrégation basée sur la couleur ou sur l'ascendance. Sur un autre plan, l'Islam valorise le travail, encourage l'épargne sans pour autant appeler à amasser trop de richesses. Il ne brandit aucun tabou religieux contre l'innovation ou la plus-value et, bien qu'il interdise l'usure, il encourage le commerce comme variante d'un travail honnête.

Le développement économique exige des conditions socio-culturelles favorables à l'innovation, au travail et à la rupture avec les traditions. L'Islam est ainsi compatible avec le développement de l'économie de la société où il se trouve.

3 L'Environnement Economique

La comptabilité, comme elle est définie par J.U Enthoven, est un outil de mesure et d'information qui s'applique aux activités micro et macro-économiques. Elle se compose de divers sous-ensembles qui se relient à la planification et au contrôle des événements et des conditions économiques (Enthoven, 1973). Ces événements et conditions économiques sont le produit de l'environnement économique global dans toute société. Par conséquent, il est

essentiel que, toute étude des systèmes de comptabilité se doit d'étudier l'environnement économique où le plan comptable est mis en application.

Ainsi, notre recherche va-t-elle commencer par un questionnement sur la capacité de l'économie libyenne à se développer, sur la façon dont les Libyens poursuivent leur développement économique.

Avec l'immensité des déserts, le manque d'eau, les températures élevées et la persistance des traditions ancestrales, le peuple libyen a eu du mal à se développer économiquement. Tandis que les animaux changent physiquement pour faire face à leur environnement, la « culture est la manière unique de l'homme de s'adapter à l'environnement » Arnesberg et Nuhoff, (1965), et si le but national est le développement économique, alors à ceci « s'associent des changements sociaux qui infiltrent la relation de l'homme avec son environnement » (Kindlebecker, 1965).

Qu'est-ce que le développement économique ? « Le développement économique implique une croissance économique ainsi qu'un progrès technique » (Ibid, P 8). Malgré ses inconvénients, le revenu moyen par habitant est employé comme mesure du développement ou du sous-développement. Bien que le revenu par habitant ait atteint environ 3.133 dinars libyens (DL) en 2006 (1DL=1.249\$, 1.761€) (selon la Banque Centrale de Libyen 2009), la Libye est encore considérée comme un pays en voie de développement. C'est parce que la majorité de la population ne contribue pas au revenu national relativement élevé. Le pétrole est la source de revenu la plus importante et les revenus du pétrole ont représenté 22.392.000.000 dinars libyens sur un total de 24.796.000.000 dinars libyens d'exportations en 1980 (Secrétariat au Plan, 1980) et ont contribué environ à 70 % de tout le produit national en 1980 (Ibid, p.115). Il y a donc un risque de dépendance à l'égard du pétrole.

3.1 Volume de l'échange commercial

Le volume des échanges bilatéraux (exportations et importations) entre la Libye et le monde extérieur, s'élève à 22.3 milliards de dollars, alors qu'il était seulement de 13.7 milliards de dollars en 1993. La croissance du volume du commerce extérieur dans l'économie nationale s'explique principalement par la croissance des exportations (+56.3% pendant la période d'étude) en raison des prix élevés du pétrole sur les marchés internationaux, tandis que le taux de croissance des importations n'était en moyenne que de 28% pour la même période.

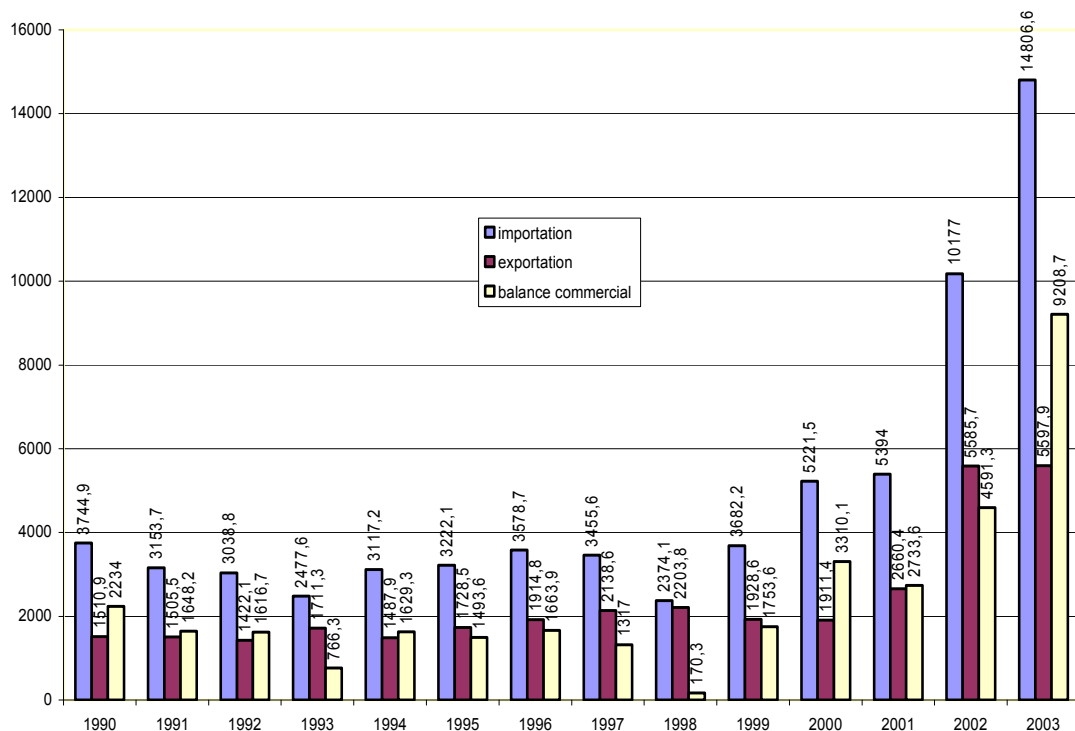
3.1.1 Evolution des exportations

L'économie nationale a considérablement encouragé la ressource naturelle qu'est le pétrole comme source de revenu primaire. Les exportations de pétrole ont représenté environ 94.0% des exportations nationales totales pendant la période d'étude.

3.1.2 Evolution des importations

Les études montrent que les importations représentaient 16.6% du PIB en 2004. Les importations, telles que les machines et les biens d'équipement et de transport, représentaient 39.3% des importations totales, reflétant ainsi l'importance de ce type d'importations pour l'économie nationale.

Figure 1 : importations et exportations de 1990 à 2003¹



D'une part, Kindleberger (1965) a suggéré que « les facteurs sociaux sont des éléments stratégiques » dans le développement économique. Il argue du fait que là où l'entreprise privée porte la responsabilité du développement, les conditions socio-culturelles déterminent les facteurs de formation du capital :

¹Journal Economique de la Libye 2004

Même lorsque le gouvernement prend l'initiative du développement, travail dur, austérité et acceptation de changement sont essentiels pour le développement.

Le « transport, la communication et l'éducation sont donc des priorités d'investissement » (Ibid, P.385)

Il semble que les différences entre les points de vue antérieurs sont plus apparentes que vraies, parce que le processus de développement économique implique des changements économiques et sociaux.

Derrière tout ceci, il doit y avoir la décision volontaire, positive et significative de se développer. La question qui se pose maintenant est: comment la Libye essaye-t-elle de réaliser son développement économique ?

L'évolution du développement économique libyen peut être discutée selon les différentes périodes de son histoire:

1. développement économique avant la découverte du pétrole.
2. développement économique après la découverte du pétrole.

3.1.3 Développement économique avant la découverte du pétrole.

Avant la découverte pétrole en 1959, les perspectives pour le développement économique étaient très moroses. Benjamin Higgins, un économiste qu'on ne peut ignorer et qui a travaillé en tant que conseiller économique en Libye pendant les années 50, affirma ceci au sujet des perspectives de développement en 1959 :

« La Libye est le prototype d'un pays pauvre. Nous n'avons pas besoin de construire des modèles abstraits pour un pays dans lequel le revenu par habitant est bien au-dessous de 50\$ par an, où il n'y a aucune ressource minérale, où l'expansion agricole est sévèrement limitée par les conditions climatiques, où la formation de capital est faible, où il n'y a aucun approvisionnement de main-d'œuvre qualifiée et peu d'entreprenariat » (Higgins, B, 1959)

Environ 80 % de la population travaillaient dans le secteur primaire (Ibid, p.27). Le secteur primaire était primitif et avait stagné pendant de nombreux siècles. Le reste de la population avait vécu dans un certain nombre de villes dispersées dans le pays, telles que Tripoli, Benghazi, Sebha, etc...Et même dans ces villes principales, le degré d'urbanisation et la modernité étaient minimaux, et il y avait peu d'industrialisation. Le fait que la Libye a éprouvé des guerres et tant d'administrations coloniales -, sans compter des conditions

climatiques défavorables à l'agriculture auxquelles il faut ajouter la pauvreté en ressources naturelles, firent que la Libye était très pauvre au moment de son indépendance en 1951. Le revenu national a été estimé à à peine à 15 millions de livres libyennes en 1951 (Ibid, p 27). L'économie libyenne reposait essentiellement sur un secteur agricole archaïque et sur quelques petites industries. Le secteur primaire a été handicapé par des difficultés considérables, car la majeure partie du territoire libyen est désertique. Même dans les régions côtières telles que en Tripolitaine et en Cyrénaïque, le sol n'est pas très fertile, et les précipitations sont insuffisantes.

La situation des autres secteurs économiques n'offrait guère plus d'espoir de développement économique. Benjamin Higgins a conclu cela : «L'économie libyenne offre peu d'opportunités. Pour les décennies à venir, le développement économique de la Libye doit consister en grande partie à augmenter la productivité agricole, y compris la production animale » (Ibid, p 27).

Néanmoins, on peut dire que pendant les années de colonisation Italienne (1911-1942), il y a eu une certaine expansion de l'économie. On a estimé qu'entre 1911 et 1942, l'administration italienne dépensait plus de 50 millions de livres libyennes pour les travaux publics, l'aménagement du territoire et pour le développement agricole, la majeure partie de la dépense étant consacrée au développement agricole et à la réutilisation des terrains. Cependant, cette dépense a surtout été consacrée à l'amélioration du confort des colons italiens et non à la population libyenne. Pendant cette période, il y avait environ 4.000 familles italiennes résidant en Libye.

La banque mondiale a affirmé en 1959 que l'administration italienne avait contribué à la croissance de l'économie libyenne. Mais la banque mondiale a également noté ceci :

« il faut cependant ajouter que les Libyens ont payé fortement ce que les Italiens ont réalisé. Ils ont été rejetés d'une partie des terres les plus fertiles du pays, et une grande partie de leur bétail a été perdu dans les combats (particulièrement en Cyrénaïque) et leurs industries traditionnelles ont souffert sévèrement de la concurrence des produits italiens. D'ailleurs, les Italiens n'ont rien fait pour préparer les Libyens à l'autonomie; l'enseignement et la formation technique ont été négligés et les Libyens ont été pratiquement exclus de l'administration ». (Ibid, P. 27)

Il était commun pour des observateurs des affaires libyennes de décrire l'économie comme « déficiente ». (Higgins, 1959). Le pouvoir d'achat du pays avant la découverte du pétrole était

bas et le commerce extérieur était limité. De plus, la balance commerciale était déficitaire, exigeant ainsi de l'aide étrangère pour couvrir les déficits dans tous les secteurs économiques. Il y avait des déficits budgétaires pour chacune des trois provinces. Par exemple, la valeur totale Free on Board (FOB) des exportations de la Libye s'est élevée à seulement 3.500.000 dinars libyens.

Pendant quatre décennies avant la découverte pétrole, ces déficits ont été compensés seulement par l'aide étrangère, c'est-à-dire par le gouvernement italien pour la période 1911-1942, et par les puissances administratives du Royaume-Uni et de la France de 1945-1952, et, depuis l'indépendance, par l'aide étrangère des Nations Unies et des baux des bases militaires du Royaume-Uni et des Etats-Unis.

Bien que le tournant de l'économie libyenne ait été la découverte pétrole en 1959, l'économie a commencé à reprendre graduellement après l'indépendance en 1952. Le revenu national du pays s'était amélioré entre 1950 et 1958 de 15 millions de Dinars libyens environ à 52.4 dinars libyens environ (voir le tableau N°1) et les importations avaient plus que doublées en valeur entre 1952 et 1958. Cependant, ceci s'explique en grande partie par les forces étrangères, telles que des explorations de pétrole, les bases militaires étrangères, l'aide externe et l'expansion des activités telles que la construction, le commerce en gros et de détail ainsi qu'une variété d'autres services associés en conséquence.

Tableau n°1 : produit intérieur brut en 1958²

Activité économique	Million USD	Pourcentage
Agriculture, sylviculture et pêche ;	13.6	26.1
Prospection et extraction du pétrole;	3.6	6.9%
Fabrication et réparation ;	6.8	11.5%
Construction ;	1.8	3.4%
'Electricité et gaz ;	0.8	1.5%
Transport, stockage et communication ;	2.9	5.6%
Commerce de gros et de détail ;	7.3	14.0%
Opérations bancaires, assurances, autres services ;	9.5	18.2%
Administration publique et défense ;	6.7	12.8%
Produit intérieur brut au coût de facteur	52.2	100.00

3.1.4 Développement économique après la découverte pétrole

Quand le pétrole a été découvert, le pays souffrait d'un manque de personnel qualifié dans le domaine administratif et dans le domaine de l'organisation de la planification. C'était dans ce contexte que toutes les agences précédentes de développement ont été supprimées et remplacées par une nouvelle agence de planification en 1960, quand le Conseil de Ministres a promulgué la loi du conseil de développement qui a été publiée dans la gazette officielle libyenne du 1er juillet 1960 (ministère de la Justice, 1960,)

² Banque internationale de la reconstruction et du développement : le développement économique de la Libye. 1960 P 371

En vertu de cette loi, l'Agence Publique de Développement et de Stabilisation de la Libye (APDSL) et la Commission Américano- Libyenne de Reconstruction (CALR) ont été liquidées et leurs droits de propriété ont été transférés au conseil de développement. Ainsi, les libyens sont venus pour être entièrement responsables de la planification pour leur propre développement économique.

Pendant les trois années après la découverte du pétrole en 1959/60, la base financière de l'économie libyenne a nettement changé. La production et l'exportation de pétrole ont plus que décuplé en 1963, et les revenus pétroliers sont passés de 4.097.000 dinars libyens à 116.861.000 dinars libyens. L'économie libyenne était devenue, jusqu'en 1963, une économie de bénéfice hors exploitation (ministère du plan, 1963)

Après que le pays soit devenu assuré de sa future richesse, il a présenté plusieurs changements profonds dans les arrangements de l'évolution de planification. Deux nouveaux ministères ont été établis en 1961: les ministères de l'industrie et du pétrole. Puis, en 1962, la Libye a adhéré à l'Organisation des Pays Exportateurs de Pétrole (OPEP). En 1963, la constitution libyenne a été modifiée, les gouvernements temporaires et leurs puissances résiduelles sous la fédération ont été mis de côté, et l'état unitaire proclamé. Le conseil de développement a été supprimé et un conseil national de planification a été établi en vertu de la loi N° 5 de 1963. Le nouveau conseil national de planification devait décider à propos des sujets de la politique de planification et de développement, et le ministère de la planification et du développement a agi comme agence administrative et exécutive pour les affaires de planification et de développement (Ibid, P. 12)

4. L'influence de l'environnement socio-économique sur la comptabilité en Libye

4.1. Environnement Social

Les changements sociaux mentionnés précédemment ont certainement influencé la comptabilité en Libye pendant plusieurs années. En raison de la croissance de l'influence islamique, l'arabe est devenu la langue officielle ; y compris pour tous les documents à caractère juridique en Libye, ce qui a rendu très difficile aux comptables non-Arabs d'exercer leur fonction en Libye. Cependant, la colonisation de la Libye par les Italiens fit que

la langue italienne a remplacé la langue arabe pendant la période 1911-1945. Par conséquent, beaucoup de documents comptables, règles et procédures ont dérivé de ceux d'origine, en Italien. Cependant, depuis l'indépendance, la langue arabe est devenue encore plus dominante et les études statistiques, les règles et les procédures sont toutes en arabe. Ceci a ouvert la porte pour que les livres, les enseignants et les comptables égyptiens influencent la comptabilité en Libye. Un autre changement social qui a influencé la comptabilité en Libye est l'Islam, la Zakat (impôt sur les fortunes) et la distribution de l'héritage qui doit être effectuée selon l'enseignement islamique. Ainsi, les comptables ont dû incorporer de telles règles dans leurs pratiques en matière de comptabilité ; (Al Kilani, 1988).

Le changement social récent a donné aux Libyens la chance d'étudier la comptabilité à l'étranger (principalement au Royaume-Uni et aux Etats-Unis) mais a aussi permis la diffusion de l'enseignement de la comptabilité et la formation en Libye.

En outre, la découverte du pétrole a libéré de nouvelles forces qui n'avaient pas précédemment existé. La volonté des Libyens de devenir mobiles et l'entrée des femmes sur le marché du travail ont créé une nouvelle source de main-d'œuvre en comptabilité. En attendant, l'introduction par les compagnies pétrolières et d'autres compagnies étrangères de nouvelles innovations technologiques, telles que des machines à additionner comptables et des ordinateurs, a aidé les comptables libyens à améliorer leurs pratiques.

4.2. Influence environnementale économique

Le processus du changement environnemental économique a certainement laissé sa marque sur l'évolution de la comptabilité en Libye. Pendant la domination turque et sous la colonisation italienne, l'économie libyenne était primitive, axée principalement sur l'agriculture de subsistance et la production animale. Ainsi, la comptabilité a été confinée à la comptabilité simple afin de calculer la zakat, ou l'impôt sur le revenu, pendant la colonisation italienne. En conséquence, la comptabilité était très faible et basée sur la comptabilité d'entreprise plutôt que sur le gouvernement ou la comptabilité nationale.

La croissance rapide de l'économie libyenne au lendemain de la découverte pétrole a profondément bouleversé la comptabilité en Libye. La consommation, l'investissement, l'épargne, le revenu, l'importation, l'exportation, la planification de développement, l'expansion de l'industrie, l'agriculture ont augmenté en raison du revenu produit par les exportations de pétrole et ainsi, les acteurs économiques (entreprise, gouvernement) , ont eu besoin d'une comptabilité plus performante.

Cependant, les Libyens n'ont pu ni fournir un niveau amélioré de comptabilité, ni compter sur l'aide étrangère pour fournir le service de comptabilité ou aider à la formation. En conséquence, les comptables, les cabinets d'expertise comptable et les professeurs étrangers ont été nécessaires pour combler le vide. Les cabinets d'experts-comptables ont commencé à auditer des compagnies d'affaires, et l'Office Général des Auditeurs a été établi pour auditer des services gouvernementaux et les entreprises. C'est ainsi que l'enseignement de la comptabilité a vu ses débuts et des étudiants envoyés à l'étranger pour apprendre la comptabilité. Au total, le changement environnemental économique a mené au développement de la comptabilité en Libye (Abouzied, 1988).

Chapitre 2 : l'évolution de l'environnement de la nationalisation et son influence sur la comptabilité en Libye

Introduction du chapitre 2

Ce chapitre concerne l'histoire de la comptabilité en Libye. Nous verrons que l'influence de l'Italie a duré pendant une période plus longue que celle de la Grande-Bretagne. Cependant, l'impact de son influence sur le commerce est tout à fait différent et moins important sur la pratique en matière de comptabilité.

L'aperçu de la documentation comptable implique jusqu'ici qu'« il y a un besoin de découvrir les origines et la structure de base du plan comptable dans chaque pays, de sorte que la comptabilité puisse être exécutée en fonction des conditions économiques, politiques, sociales, et culturelles » (Wallace et Gernon, 1991). En outre, un arrangement de la structure du plan comptable dans un pays est une première étape pour le développement et l'exécution du plan comptable dans ce pays.

Ainsi, ce chapitre vise à étudier les facteurs principaux qui ont contribué au développement et à la formation du plan comptable en Libye, en particulier la comptabilité d'entreprise et son état actuel.

La comptabilité inclut la comptabilité d'entreprise, la comptabilité publique et la comptabilité nationale. Ce chapitre couvrira le développement historique de la comptabilité en Libye depuis la période turque jusqu'au début des années 2000. Ce chapitre traitera ainsi :

1. la comptabilité d'entreprise pendant le Califat Ottoman, c'est-à-dire la période turque, en Libye
2. la comptabilité d'entreprise pendant la colonisation italienne.
3. la comptabilité d'entreprise de l'indépendance en 1952 jusqu'au début des années 2000.

La comptabilité concernant les entreprises publiques et l'Etat, de même que la comptabilité nationale, seront étudiées séparément dans les chapitres suivants.

La période de 1952 jusqu'au début des années 2000 a été témoin de la participation des entreprises étrangères dans l'économie libyenne et ceci a certainement influencé l'évolution de la comptabilité pendant cette période. Par conséquent, ce chapitre inclura également une section sur l'influence des entreprises étrangères sur l'évolution de la comptabilité en Libye.

1. Comptabilité d'entreprise pendant le califat turc

La Libye a été sous le règne du Califat de 1551 à 1911. Pendant cette période, le pays était trop pauvre pour avoir une quelconque forme significative d'entreprise ou de comptabilité comme on l'identifie de nos jours ou même comme il a été reconnu au début du vingtième siècle. L'économie était primitive et la majeure partie du peuple a vécu grâce à la production animale et les petites fermes de famille.

La Turquie elle-même, qui avait le pouvoir en Libye, ne mit en place aucun type de système légal de comptabilité jusqu'en 1850, quand le premier code commercial a été adopté. C'était une traduction littérale du code commercial français de 1807; cependant, même après 1850, la seule activité commerciale venait du fait que la Libye était un itinéraire commercial pour le reste de l'Afrique. D'autres activités économiques étaient celles qui concernaient l'armée, par conséquent, on ne devrait pas compter que le code commercial turc a eu un quelconque apport sur la Libye.

Le fait qu'aucune entreprise ou activité industrielle ou de fabrication n'a existé, suggère qu'aucune expertise comptable de la direction ou comptabilité analytique n'a été pratiquée en Libye pendant le règne du Califat. On peut conclure ainsi que la seule pratique en matière de comptabilité en Libye pendant le règne du Califat était une certaine pratique primitive en matière de comptabilité financière pour collecter le Zakat des Libyens et le transférer au gouvernement central à Istanbul. Pour les musulmans libyens, toute la richesse, y compris la terre, est « la propriété de Dieu ». Le propriétaire humain est simplement vu comme agent lui faisant confiance pour la richesse, et il est responsable de la manière dont il l'emploie. La

récompense de la propriété ne peut pas être sans propriétaire utilisant ses ressources d'une manière socialement salubre. Tous les individus ne sont pas également dotés en ressources. Sous le système islamique d'héritage, la volonté des défunts est exécutoire seulement sur un tiers de son domaine. Pour les deux-tiers, si l'individu n'exerce pas sa puissance discrétionnaire, la loi islamique prévoit la comptabilité de distribution par une formule fixe. Celle-ci décrète que tous les fils et filles ont droit à une part du domaine dans l'héritage des parents, les fils recevant deux fois plus que les filles. L'Islam déclare également qu'un veuf ou une veuve devrait hériter d'un quart du domaine de son conjoint en cas de décès, le reste allant aux enfants, à moins que les grands-parents maternels ou paternels soient vivants.

Le deuxième principe sur l'accumulation de la propriété est l'impôt sur les grandes fortunes (zakat). Dans la comptabilité selon la loi islamique, un musulman doit contribuer à hauteur de 2,5% de la valeur totale de son revenu tous les ans (la zakat) (Ibid). Cet impôt est rassemblé par l'Etat. Le Califat rassemblait les impôts de ses différentes provinces et les envoyait à Istanbul. La Libye n'a eu aucun autre système fiscal que celui de la zakat.

2. La Zakat : sa signification et son objectif

La Zakat est l'un des « cinq piliers de l'Islam ». Elle signifie la purification et la croissance. C'est la purification du débiteur de la zakat et tout bon musulman donne généreusement une partie de sa richesse pour l'épurer. La Zakat est également la purification de la propriété, parce qu'elle signifie payer ce qui est dû sur la propriété, après quoi sa possession devient méritée selon la loi islamique.

La Zakat est adoptée dans le cadre des objectifs modernes de l'imposition : elle favorise un degré d'égalité dans la distribution du revenu et de la richesse aussi bien que dans la consommation.

La Zakat implique également la croissance, parce que cet impôt touche la richesse détenue pendant une année complète sans être investie d'une manière ou d'une autre, décourageant le fait de laisser l'argent « dormir » ; en effet, la richesse à vide ne contribue pas à la croissance de l'économie, elle ne peut l'être que lorsqu'elle permet la création de nouveaux emplois et qu'il y a des augmentations de la production et de l'économie.

Selon l'enseignement du Coran, la zakat est divisée en deux types : zakat sur la richesse et zakat sur le revenu :

2.1 Zakat sur la richesse

La Zakat est prélevée sur la richesse en monnaie ou en nature, elle s'élevé à 2,5% de la richesse.

2.2 Zakat sur le revenu

Ceci inclut la Zakat sur le produit et le commerce :

1. le prélèvement est de 10% de la production agricole. Il est évalué sur le produit agricole brut et peut être payé comptant ou en nature. Cependant, si la terre est irriguée par la machine ou le travail, la zakat est de cinq pour cent. La différence entre les deux taux est la prise en charge des dépenses de l'opération.
2. la zakat commerciale peut être classée en deux groupes: en premier la Zakat sur le revenu qui consiste à employer des capitaux pour faire vendre des marchandises et procurer ainsi un revenu (elle est à 2,5% du revenu réalisé) ; en second, la Zakat sur le revenu des capitaux utilisés dans une unique finalité financière de production de revenus.

Par ailleurs, les collectes d'impôts étaient développées pendant le règne ottoman (EL Horeir, 1981). Sous le premier système fiscal, pendant le Califat, des instructions ont permis d'envoyer des percepteurs (Qaim-Maqam) aux pratiques arbitraires. Les chefs de tribu essayaient d'influer sur la décision des percepteurs en préparant de somptueux festins.

Le deuxième système fiscal a été appliqué en utilisant la concurrence parmi des Multazims³ (choisis par une offre publique), quand le Pacha (gouverneur) annonçait l'impôt minimum exigé de chaque secteur, les Multazims répondaient en faisant des appels d'offres à l'autorité centrale. Les plus hauts soumissionnaires pouvaient alors recevoir la fonction de Pacha.

Le troisième système fiscal était exploité directement par le cheik au nom de Pacha après que la somme de l'impôt à rassembler ait été fixée par les percepteurs (Qaim maqam) ; les cheiks la répartissaient entre leurs tribus. La quantité d'impôt à rassembler n'était basée sur un taux fixe de la richesse ou de la production du débiteur, mais plutôt sur le besoin du califat. Par

³ Personne chargée par le Calife de collecter les impôts, et désigné après un appel d'offre public

exemple, il a été rapporté par EL Horeir (1981) que le Qaim-maqam a demandé à vingt Cheiks de rassembler un paiement annuel de 12.750 moutons comme impôt, ce que les Cheiks ont répartis sur leurs tribus.

Le quatrième système fiscal a été appliqué en raison d'un déficit de gouvernement et pour permettre le paiement des dettes extérieures aux commerçants et aux investisseurs étrangers. Le Pacha a trouvé que la seule manière de payer les dettes du gouvernement était par des programmes de placement de secours qui ont été mis en application par des délégués spéciaux en collaboration avec les gouverneurs locaux.

Pendant le Califat, il n'y eu aucun système d'imposition organisé ou fixé : la plupart des systèmes fiscaux (méthodes comme bases) ont été imposés selon le jugement personnel de Pacha ou du Cheiks. Depuis ces lois fiscales, on n'a incorporé aucune disposition spécifique au sujet des pratiques en matière de comptabilité, il pourrait être dit que des systèmes modernes tels qu'un plan comptable n'ont pas été employés pour des impôts.

Les Turcs étaient principalement intéressés par la maximisation de la quantité d'impôt rassemblé, avec peu de considération pour l'amélioration de l'état du pays. Les indigènes ont été laissées incultes, s'occupant des secteurs agricoles isolés, menant une vie traditionnelle avec des activités économiques traditionnelles aussi, telles que l'agriculture, l'industrie laitière, l'élevage, le petit commerce et de petits produits industriels traditionnels (Ghanem, 1982).

Pour conclure, selon Farley (1971), les ottomans ont régné essentiellement sur la côte, et les affaires du pays pendant cette administration ont été dirigées d'une façon traditionnelle ; il n'y eu aucune infrastructure établie pendant la période de Califat : selon Sergre (1982), le pays n'a eu « aucune route, aucun port, aucune voix ferrée, aucun bâtiment, rien, rien, rien ». Ceci a eu comme conséquence une ère de stagnation pendant laquelle il y eu un retard dans le développement du pays. Le pays dépendait fondamentalement de ses maigres ressources, le niveau de vie était très bas et l'économie résultait directement des précipitations, très imprévisibles. Le secteur industriel fut principalement composé des industries traditionnelles (petite fabrication de textile, poterie pour l'échange sur les marchés locaux) qui étaient possédés par le propriétaire et sa famille. En dehors des villes principales, l'économie était non-monétaires, les marchés étaient très limités et fondés sur le troc (Ghanem, 1982).

Pendant la période ottomane, il n'y eut pas de signes forts indiquant si la comptabilité moderne étaient mise en application ou pas.

3. Comptabilité d'entreprise pendant la colonisation italienne

La commande italienne en Libye s'étend de 1911 à 1943.

Le 3 octobre 1911, les Italiens prennent la place des Ottomans. Ils ont colonisé la Libye jusqu'en 1943. (Les colons italiens sont restés jusqu'aux années 70).

Dans une réponse à la question concernant ce que les Italiens ont réalisé en Libye, Sergre, (1982, p.82), a rapporté qu'« au commencement le contour était clair. Les détails des programmes et des techniques spécifiques ont changé au cours des années ».

Pour arriver à réaliser leur but dans le cadre de la colonisation, des centaines de milliers d'italiens ont emménagé en Libye pour y résider (Banque Internationale pour Reconstruction et Développement, 1960). Pour rendre la vie possible et faciliter les conditions de vie des nouveaux colons, la Lire italienne était devenue la monnaie d'usage, ce qui a permis de développer l'infrastructure. L'agriculture et l'affermage étaient les secteurs principaux choisis pour absorber les colons italiens. Le développement de l'agriculture a mené au développement de quelques activités et industries basées sur les produits agricoles tels que l'usine de tabac établie en 1923, la vinification, des usines de transformation des produits alimentaires, un certain nombre d'usines de textile (Ghanem,1982). Ceci a marqué l'établissement des premières entreprises modernes en Libye. Barker (1982), déclare que « les Italiens étaient les premiers pour présenter l'industrie moderne en Libye pendant la période de la commande 1911-1943 ». Selon EL-Mehdawi (1981) en 1938, environ 789 établissements de fabrication fonctionnaient dans le pays et la plupart d'entre eux était commandée par des Italiens. Gurney (1996) a également rapporté que la plupart de ces entreprises était possédée par des Italiens. Les Italiens ont considéré que la Libye devait ressembler politiquement et économiquement à l'Italie. Le plan comptable n'était pas une exception.

3.1 La profession comptable italienne.

Par suite de la vision italienne de la Libye comme prolongation de leur terre-mère, on peut indiquer que la profession comptable italienne a été apportée en Libye principalement par les services gouvernementaux italiens, mettant en application de ce fait une copie de la profession comptable en Italie Il n'y a aucune information indiquant l'établissement des plans comptables spécifiques pour la Libye.

Les colons italiens sont restés en Libye jusqu'en 1970, et Nyhoom (1976) signale que les comptables italiens ont continué à y pratiquer la comptabilité selon des lignes de leur profession. La branche principale de la comptabilité appliquée par les Italiens en Libye était la comptabilité financière et il n'y a aucune information de pratique d'audit pendant la période italienne (Al kilani, 1988).

Pendant la période de 1911 à 1943, les Italiens ont établi des entreprises, qui vont de l'affermage, à la fabrication et à l'industrie légère. Le gouvernement italien s'est également impliqué dans des activités économiques. On a estimé que pendant la période 1911-1943, le gouvernement italien dépensait environ cinquante millions de dinars libyens sur des travaux publics, et sur le développement agricole (Farley, 1971). Pendant cette période, la Libye a été témoin du début de l'évolution de la comptabilité à un niveau significatif.

En 1932, la Libye fut soumise pour la première fois à la loi fiscale italienne. De plus, les entreprises italiennes avaient apporté avec eux les comptables italiens. Cependant, il n'y a aucune preuve que les Libyens aient pratiqué la comptabilité pendant cette période, car les Italiens ont gardé leurs pratiques en matière de comptabilité pour eux-mêmes.

Néanmoins, la profession comptable italienne et la loi fiscale italienne ont clairement influencé l'évolution de la comptabilité d'entreprise en Libye. Beaucoup d'Italiens ont travaillé avec les services gouvernementaux et des sociétés privées comme comptables, longtemps après l'indépendance en 1951. En outre, la loi fiscale italienne de 1923 est restée effective jusqu'en 1968, date à laquelle la première loi fiscale libyenne a été décrétée. La première banque établie en Libye fut une banque italienne, la « banca de Roma », qui a été ouverte en Libye pour aider les colons italiens à financer leurs entreprises.

L'extrême pauvreté du peuple a limité l'approvisionnement en capital monétaire. De plus, l'Islam a pris une forme « démodée » en Libye avec l'observation stricte de la prohibition de l'anatocisme, souvent interprétée comme interdiction de tout genre d'intérêt bancaire. Tout ceci a fait que le nombre des entreprises en Libye est resté très limité.

Le facteur le plus dominant qui a pu influencer l'évolution de comptabilité fut la loi fiscale italienne de 1923. Il n'y eut aucune grande entreprise industrielle pour augmenter le développement de l'expert comptable de la direction ou même de la comptabilité financière, et les activités du gouvernement n'étaient pas assez étendues pour développer la comptabilité publique, car la plupart des activités de gouvernement étaient traitées en Italie.

Même la loi des fiscale 1923 n'était pas liée à l'environnement libyen car il s'agissait d'un simple transfert de compétence de la loi fiscale italienne appliquée comme en Italie.

Deux des trois catégories du revenu (voir le tableau 2) avaient trait au revenu de l'intérêt d'investissement sur les activités financières et les activités commerciales ou industrielles qui n'existent pas en Libye. La loi traitait également des parts et des polices d'assurance, alors que ni les sociétés d'assurance, ni la bourse des valeurs n'existait en Libye.

En conséquence, très peu de gens connurent la loi en détail, et il s'agissait de gens formés en Italie (Barker, 1982).

Cependant, la loi a été effective jusqu'en 1968 et a été employée pour prélever des impôts sur les compagnies pétrolières et d'autres compagnies, quoiqu'elle n'ait prévu aucun l'impôt sur les sociétés.

Tableau .2 : loi fiscale de 1923 (taux d'imposition fiscaux) ⁴

Type	Description	Taux d'imposition fiscal
A	Revenu des prêts et des dépôts en banque, ou investissements de capital d'équipement à l'exclusion d'investissement dans des projets commerciaux et industriels.	15%
B 1	Revenu d'intérêt, de bénéfices, etc. sur des parts, de liens de film publicitaire et de polices d'assurances d'assurance.	10%
B 2	Revenu des affaires commerciales et industrielles.	10%
B 3	Revenu de l'agriculture qui n'est pas sujette à l'impôt agricole.	10%
C	Revenu des salaires et des salaires :	
C1	Revenu des professions.	10%
C2a	Revenu des salaires aux entreprises privées publiques et anonymes.	8%
C2b	Revenu des salaires aux agences de secteur public	4%
Da	revenu des salaires aux agences gouvernementales.	8%
D b	revenu des salaires aux agences non gouvernementales	4%

⁴ Source : le tableau a été compilé par l'auteur de la loi italienne d'impôts de 1923, pp7-49, logé avec le service fiscal dans Sebha, Libye.

Selon la loi fiscale de 1923, tous les contribuables, individus ou sociétés sont appelés à soumettre au service fiscal un rapport annuel concernant leur revenu. Même après l'indépendance, les Libyens et les étrangers préparaient toujours leurs feuilles d'impôt selon la loi fiscale de 1923 (Ibid, p 96).

Des traces de comptabilité, de quelques relevés des comptes financiers (principalement les comptes de profits et de pertes) ont été trouvés, et le service fiscal à Tripoli garde toujours quelques rapports d'impôts remontant aux années 30 et aux années 40 (Nyhoom, 1976).

La loi fiscale de 1923 peut être considérée comme le facteur le plus influent dans l'évolution de la comptabilité en Libye pendant la colonisation italienne, la comptabilité financière fut la seule branche de comptabilité à exister. Ce manque de développement en matière d'audit et de comptabilité peut être expliqué par la forme du développement industriel en Italie ; la croissance de l'industrie italienne n'a pas été accompagnée de l'utilisation étendue des relevés de comptes financiers certifiés ou du profit potentiel des sociétés ; les banques italiennes exigeant la certification des relevés des comptes financiers comme base pour accorder les prêts, donnés seulement sur la base de la garantie, cette même politique a été suivie par la banque de Rome en accordant des prêts pour des entreprises italiennes et libyennes.

En outre aucune loi n'a exigé des sociétés italiennes de soumettre un rapport audité à la bourse des valeurs italienne. De plus, la Libye n'avait pas, et n'a toujours pas, de bourse des valeurs. Il est à noter que dans les deux pays, l'Italie et la Libye, les entreprises familiales représentaient la forme d'activité dominante, de sorte qu'il est compréhensible que l'audit ait été de peu d'intérêt.

Pour résumer, la profession de comptabilité et la loi italienne ont eu une influence forte sur l'évolution de la comptabilité en Libye, et quelques aspects continuent à influencer la comptabilité libyenne actuelle.

4. La comptabilité sous le règne britannique

La Grande-Bretagne et la France, qui ont administré le pays de 1943 à 1952, n'ont apporté aucun changement par rapport à l'administration italienne précédente, exceptées la fermeture de toutes les branches des banques italiennes et l'ouverture de la banque Barclay's de Grande-Bretagne. À cet égard, Murabet (1964) dit: « *La France et la Grande-Bretagne ont laissé courir la situation du pays (Libye), le but étant de continuer d'imposer les lois et les méthodes de l'administration italienne précédentes* ».

Puisque aucun changement majeur n'est intervenu dans les aspects économique ou politique pendant la période des Anglais et des Français, les Italiens ont continué à diriger la plupart des entreprises du pays et les lois fiscales italiennes de 1923 sont restées en vigueur dans le pays. Ainsi, il y eut peu de changements dans la profession comptable avant l'indépendance du pays en 1950.

5. L'évolution de la comptabilité d'entreprise en Libye après l'indépendance.

Après la fin de la deuxième guerre mondiale, la Libye a dépendu de la commande commune de la Grande-Bretagne et de la France, et ce jusqu'à l'indépendance le 24 décembre 1950. Pendant cette période de transition courte, la majeure partie du temps a été consacrée à préparer le pays pour l'indépendance et pour réparer les dommages de la guerre. Par conséquent, il n'y eut, comme nous l'avons expliqué, aucun développement de comptabilité notoire pendant cette période.

Sur le plan politique, le pays a été un royaume fédéral, divisé en trois provinces ; Tripolitaine, Cyrénaïque et Fezzan, de 1950 à 1963. En 1964, le pays est devenu un royaume unitaire, divisé en dix zones administratives avec un gouvernement central dirigé par un Conseil de Ministres. Le 1er septembre 1969, à la suite d'une révolution militaire, un conseil révolutionnaire de commande a pris le pouvoir et a proclamé la République Arabe Libyenne. En 1977, le « pouvoir absolu du peuple » a été proclamé et le conseil général du peuple (CGP) a été établi pour remplacer le conseil révolutionnaire de commande.

Sur le plan économique, la Libye figurait parmi les pays les plus pauvres, et ce avant la découverte du pétrole en 1959. Pendant cette période, son économie était une économie de déficit, équilibrée seulement par les aides américaines, britanniques, des Nations -Unies et

l'aide économique d'autres nations. La deuxième période qui s'étend de 1960 à 1969 a été caractérisée par le passage de la stagnation à la croissance rapide, suite aux découvertes pétrolières.

Étonnamment, en quelques années, la Libye est passée d'une nation de déficit à une nation de bénéfice, d'un destinataire d'aide à un pourvoyeur d'aides.

Pendant cette période, l'économie était principalement capitaliste, le gouvernement prenait en charge l'éducation, la santé, l'infrastructure routière et le bon fonctionnement des équipements collectifs publics, alors que le secteur privé avait la main libre pour ses propres affaires. C'était également une période où les compagnies pétrolières et les entreprises ont afflué dans le pays, des compagnies particulièrement américaines et britanniques, et des banques étrangères.

La troisième période (de 1969 à nos jours) est associée à l'Etat actuel, et a vu la fin du gouvernement « laisser-faire » dans les activités économiques. Elle a également été témoin de l'établissement des entreprises de secteur public, de la disparition rapide du secteur privé, de la croissance rapide de l'économie, de la création d'un éventail d'entreprises publiques et finalement du remplacement du secteur privé par le secteur public.

C'est sur ce fond que nous devons regarder l'évolution de la comptabilité d'entreprise en Libye pendant cette période.

5.1. Agences d'aide et sociétés multinationales

Comme cité précédemment, la situation économique du pays s'est détériorée en raison des dommages sérieux infligés pendant la deuxième guerre mondiale (Simons, 1993). Alors que le pays devenait indépendant en 1952, les perspectives pour son économie et son développement social ont été décrites par Higgins (1959) comme décourageantes pour investisseurs libyens et étrangers. Présentant ses observations sur l'état de la Libye, Higgins (1959) déclare :

«La Libye combine tous les obstacles au développement, qu'ils soient d'ordre géographique, économique, politique, sociologique ou technologique. Si la Libye peut passer à une étape de croissance soutenue, il y a espoir pour chaque pays dans le monde. »

Le conseil social et économique des Nations -Unies a publié une résolution au début des années 50 déclarant que la Libye était dans un besoin pressant d'aide pour améliorer son économie et il a également invité toutes les institutions spécialisées à prendre promptement toutes les mesures nécessaires Ghanem (1982).

Le pays a bien progressé d'un point de vue économique mais aussi social : le taux d'analphabétisme était haut (94 %) avec une main-d'œuvre qualifiée très limitée (Wright, 1982 et EL Fathaly, 1977). Le pays s'est appuyé sur les enseignements des conseillers étrangers, y compris des techniciens britanniques, américains et des Nations- Unies en établissant ses différents systèmes (Abbas, 1987). Par exemple, beaucoup d'agences étrangères principalement de Grande-Bretagne et des Etats-Unis ont émergé dans le pays, telle que l'Agence Publique Libyenne de Développement et de Stabilisation, la CALR, le Service Commun Américain Libyen et le Service Américain Libyen d'Assistance Technique. Selon Abbas (1987) les libyens n'ont joué aucun rôle dans l'administration de ces agences, qui étaient toutes administrées par des non- Libyens. On s'attendait à ce que des plans comptables, outil de gestion principal de ces agences, soit britannique soit américain voient le jour, marquant une nouvelle orientation occidentale de comptabilité dans le pays. Magdoff (1982) a précisé que le « L'attribution des aides ou des prêts a une grande influence sur les rapports de force entre un pays et le monde extérieur»

La Grande-Bretagne et l'Amérique ont influencé la comptabilité en Libye par ces agences d'aide, en mettant en application leur propre plan comptable et les Libyens ont été soumis à la comptabilité britannique et américaine en travaillant dans ces organismes.

La dépendance du pays à l'égard de l'aide étrangère a continué jusqu'à la découverte du pétrole en 1959, ce qui a provoqué des changements remarquables sur tous les aspects de la vie en Libye. Le pays est devenu l'un des pays les plus riches au monde. L'aide monétaire n'était plus nécessaire. Cependant, la dépendance à l'égard de l'aide étrangère a été remplacée par la dépendance à l'égard des sociétés pétrolières étrangères qui se sont précipitées dans le pays, principalement venues d'Amérique et de Grande-Bretagne (Bait et al. 1973). La loi libyenne de pétrole de 1955 a visé à encourager toutes sortes de société, y compris de grandes et petites sociétés pétrolières, privées ou propriété de l'Etat, à explorer et effectuer des opérations de développement pétrolières en Libye (Abbas, 1987). Selon Waddams (1980), la loi elle-même a été formulée par les conseillers occidentaux.

Les compagnies pétrolières n'étaient pas seules à se précipiter en Libye après la découverte du pétrole. Il y avait beaucoup d'autres compagnies internationales exerçant dans différents domaines en Libye. Il est rapportée par Jensen (1976) qu'en 1969 il y avait plus de 2.000 usines de fabrication enregistrés, dont seulement 213 employaient plus de 20 personnes. La plupart de ces usines ont été construites et dirigées par des étrangers.

En plus des agences d'aide étrangère, les banques étrangères étaient dominantes dans le pays. Quatre banques sur cinq exerçant en Libye étaient des filiales de banques étrangères, telles que la Banque De Rome, la banque Barclay's, la Banque de Naples et la Banque Arabe. En raison de la domination des sociétés étrangères à orientation capitaliste, le pays lui-même est devenu davantage intégré dans l'économie mondiale capitaliste (First 1974, p.250).

« L'exploitation pétrolière a fait de la Libye un partenaire dans l'économie capitaliste mondiale. De même, une grande partie de l'économie libyenne est restée fondamentalement capitaliste, dans la mesure où les moyens de production, par exemple sont de nature capitaliste et liés directement aux intérêts de sociétés multinationales installées aux Etats Unis et en Europe. »

Le pays a souffert d'un manque de comptables qualifiés et l'Americana National Standard travaillait à un certain nombre de normes en matière de comptabilité. Ceci a été renforcé par l'absence des lois ou du règlement relatifs au sujet des normes et des méthodes de comptabilité. Ceci pourrait suggérer que des compagnies étrangères aient été laissées entièrement libres pour appliquer leurs normes et les mettre en pratique en Libye. Bait et al. (1973) argue du fait que « les sociétés ou les branches (en Libye), étrangères, américaines et anglaise en particulier, suivent les règles comptables de leurs pays d'origine ».

Ainsi, les compagnies étrangères ont sensiblement contribué en développant et en formulant les plans comptables et les pratiques en Libye. Par conséquent, le plan comptable a été influencé par une orientation anglo-saxonne.

Les cabinets d'experts comptables internationaux sont un autre facteur ayant influencé le plan comptable en Libye vers une orientation anglo-saxonne. Ces sociétés étaient responsables d'auditer des agences d'aide étrangère aussi bien que les sociétés internationales qui opéraient en Libye. Selon Bait et al. (1973), il y a « quelques années (en Libye, avant 1973) toutes les sociétés de comptabilité libyennes étaient des branches des sociétés étrangères commandées en grande partie par les sièges sociaux étrangers ».

Quand des comptables publics ont été questionnés sur la comptabilité courante et les normes d'audit en Libye, leur réponse unanime était qu'il n'y avait aucun accord de la sorte. Ceci peut expliquer pourquoi les processus d'audit étaient basés sur les normes du pays.

Après la révolution de 1969, la structure de l'économie libyenne a de nouveau changé. Plusieurs mesures ont été prises par le nouveau gouvernement pour réformer la situation économique existante. Des compagnies internationales et étrangères qui opéraient en Libye ont été vues par le nouveau régime comme exportatrices et devraient, par conséquent, être nationalisées. Dès la première année de la révolution, le gouvernement a nationalisé les banques étrangères et toutes leurs branches en Libye telle que la Banque de Rome, la banque de Naples, la Banque Barclay's, et la Banque Arabe. Jusqu'en 1977, toutes les banques en Libye étaient des entreprises d'Etat (Abdulssalam, 1985).

Bien que les banques et quelques sociétés étrangères fonctionnant en Libye aient été nationalisées, les normes comptables qui ont été appliquées à ces sociétés, n'ont pas été changées. Il n'y avait aucune loi ou règlement qui interdisait à ces sociétés de continuer l'application des mêmes enregistrements statistiques ou à les modifier selon le nouvel environnement. Les directeurs locaux et les comptables qui ont assuré la responsabilité ont continué à appliquer la même pratique de comptabilité d'entreprise, une pratique occidentale. Une discussion avec un fonctionnaire parmi les comptables de l'Association Libyenne des Auditeurs, qui avait fonctionné en tant que comptable public avant l'établissement de cette association, indique qu'il n'y a aucune vraie différence entre les plans comptables d'une société avant et après leur nationalisation. Ce rapport a été renforcé par les résultats postérieurs à cette recherche.

5.2. Code Commercial Libyen (CCL)

5.2.1 Organisation de l'entreprise en Libye.

Plusieurs types d'organisations d'entreprises existent en Libye. Ces organismes indiqués par le CCL, le type de contrat et selon le registre de commerce sont:

1. la société en nom collectif
2. la société en commandite simple
3. la société en commandite par action
4. la société anonyme
5. la société à responsabilité limitée

En 1963, il y avait seulement 152 sociétés anonymes et 492 négociants différents (ministère de l'Economie, 1970). En 1980, le nombre de sociétés anonymes était de 3.782 et de négociants enregistrés de 16.378 selon le registre de commerce (Ibid, 1980).

Un des dogmes principaux d'un pays socialiste est que la richesse du pays devrait être sous la commande du peuple. Dès les années 50, les compagnies américaines et britanniques ont été impliquées en mettant en application des programmes de secours fournis par leurs gouvernements respectifs. De nos jours, il y a un éventail de sociétés : Américains, Britanniques, Français, Japonais, Italiens, Allemands, Grecs, de l'Europe de l'Est, des Coréens du Nord et du Sud, Turcs, etc..., possèdent des sociétés et, en 1985, il y avait 1.007 sociétés étrangères en Libye, représentant cinquante-cinq nationalités différentes.

De ces dernières, 526 ont été enregistrées et 481 ne sont pas apparues sur le registre de commerce (Ibid, 1986).

Les CCL et la loi N° 65 de 1970 pour les sociétés commerciales ont indiqué quelles sociétés étrangères pouvaient être autorisées pour établir des branches ou pour opérer en Libye pendant une période renouvelable de cinq ans. Ces sociétés doivent être engagées dans les activités suivantes :

1. technologie de consultation
2. activités techniques soutenant le pétrole et le gaz produit par les compagnies pétrolières
3. d'autres secteurs qui peuvent être déterminés par décision du comité général des personnes (autrefois le Conseil de Ministres).

5.2.2 La société en nom collectif

Ce type de société est semblable à ses homologues dans d'autres pays, parce qu'il est actionné par les associés qui sont conjointement responsables de leurs dettes d'affaires, selon les articles 445 et 451 du CCL. Au moins un nom d'un associé doit être inclus dans le nom de l'entreprise (article 446).

L'accord d'association doit contenir :

1. les noms et les adresses de tous les associés ;
2. le nom de l'entreprise ;
3. les noms des directeurs ;
4. les branches de l'entreprise, les sièges sociaux éventuels ;
5. le but de la société ;

6. le capital total et la part de chaque associé ;
7. le type de service offert par chaque associé ;
8. les règles de la distribution du bénéfice ;
9. la durée proposée du contrat ;

Sous l'article 448 du code commercial, les associés peuvent être (1) des apporteurs de capitaux ou (2) des industriels, contribuant par des services.

5.2.3 Société en commandite simple

Ce type de société possède des caractéristiques de la société en nom collectif et de la société de responsabilité limitée. Selon l'article 466 du CCL, une société peut être formée par un ou plusieurs associés actifs qui ont la responsabilité illimitée pour les dettes d'affaires et par un ou plus des commanditaires dont les engagements sont limités à leurs apports en capital. L'article empêche également le capital d'être divisé en parts.

Le nom d'au moins un associé actif doit apparaître dans le nom de la société et si les commanditaires acceptent d'inclure leur nom au titre de la société, ils seront responsables des dettes de la société, en commun avec les associés actifs (article 467, CCL).

5.2.4 Société en commandite par actions

Celles-ci sont organisées selon les mêmes exigences indiquées dans le CCL pour les sociétés en nom collectif et la loi N° 65 de 1970 pour les sociétés commerciales, l'article 3, paragraphes 1, 2, 3, (voir les conditions additionnelles pour des sociétés par la même loi, 4, 5, 7 et 13).

5.2.4.1 Sociétés anonymes

Celles-ci correspondent très étroitement aux sociétés américaines et britanniques et sont constituées par les actionnaires, dont la responsabilité est entièrement limitée (article 478). Le nom de la société doit toujours indiquer le type d'affaires dans lequel elle est engagée et doit toujours être suivi d'une mention indiquant qu'il s'agit bien d'une société.

Aucune société ne peut être formée sans contrat formel. Le contrat de l'incorporation doit contenir :

1. le nom et l'adresse de la société et de ses branches éventuelles ;
2. le but de la société ;
3. les noms et les adresses des associés, leur nationalité et le nombre de parts détenues ;
4. le montant du capital souscrit et du capital libéré ;
5. la valeur réelle des parts et leur nombre ;
6. la valeur et les droits de toute souscription payés dans n'importe quelle forme autre que l'argent et la base de leur évaluation ;
7. les règles de distribution du bénéfice ;
8. la part des fondateurs dans le bénéfice éventuel ;
9. le nombre et les noms de directeurs, leur autorité et la personne habilitée à représenter la société ;
10. le nombre et les noms des administrateurs ;
11. la durée de la société ;

Pour toute société, les conditions suivantes doivent être réunies :

1. le capital de la société est entièrement souscrit.
2. au moins 3/10 du capital doit être payé comptant aux directeurs peu après l'enregistrement de la société dans le registre de commerce, et si la société n'est pas enregistrée dans un délai d'un an après le dépôt du capital, des montants doivent être remboursés aux associés (Seidler, 1967).

En plus de ces conditions, la loi des sociétés commerciales N° 65 de 1970 a ajouté les conditions suivantes :

1. les fondateurs seront entièrement qualifiés et n'incluent pas moins de cinq Libyens.
2. le capital de la société sera suffisant pour réaliser ses objectifs.
3. on utilisera une comptabilité d'objectifs
4. le capital libéré à l'heure de la création de la société ne sera pas inférieur à 30.000 dinars libyens.
5. on observera les dispositions des articles 4, 5, et 7 à l'heure de la création

Les articles 4, 5 et 7 déclarent ceci :

1. le pourcentage de participation au capital des sociétés par les Libyens ne doit pas être de moins de 51 pour cent ;
2. le capital peut inclure des parts payées en nature qui viendraient l'augmenter,
3. les parts de la société seront enregistrées et les sociétés existantes modifieront leur pratique conformément à ceci, dans un délai d'un an à partir de la date à laquelle la loi est entrée en vigueur.

Les parts de toute personne ne doit pas excéder 10% du capital et les parts prises par une même famille ne doit pas dépasser 30 % du capital.

Dans le cadre de ces formes d'organisations sociales, le CCL et la loi sur les sociétés commerciales prévoient dans les sociétés anonymes et les sociétés à responsabilité limitée selon, le nombre d'associés n'excédera pas 25 et ne doit pas être inférieur à 3 lorsque le capital est inférieur à 130.000 dinars libyens et les parts des libyens ne doivent pas être de moins de 51%. Le capital sera divisé en parts égales de valeur nominale pour de 120 000DL.

5.3 Influence du code de commerce sur la comptabilité

5.3.1 Dossiers des sociétés requis par les Lois

Les articles 58.64 du CCL, concernant les registres comptables des commerçants, stipulent ce qui suit :

1. le journal, doit inclure toutes les transactions reliées à l'activité économique courante du négociant ainsi que les montants dépensés pour des affaires personnelles ou de famille.
2. l'inventaire et le bilan doivent inclure : une copie du rapport d'inventaire, du bilan et du compte de résultat au moins une fois par an. L'article 59 stipule que chaque société doit archiver ses dossiers spéciaux concernant les correspondances relatives à son activité économique.

Tous ces livres et dossiers doivent être tenus exempts d'espaces vides, de notes marginales, d'effacements et d'insertions entre les lignes (article 60).

La loi exige également que les pages des registres doivent être numérotés avant toute utilisation et signés par un fonctionnaire du tribunal de commerce. Ceci implique d'emboutir toutes les pages des livres concernant son contenu (article 60). Tous les livres doivent être gardés pendant cinq années.au sein de la société.

La loi a conféré à ces registres une valeur juridiquement probante tant qu'ils ont été gardés selon les conditions indiquées par loi (article 62).

En sus, la société, selon le CCL, doit garder les registres suivants :

1. registre des actionnaires, qui doit contenir le nom, le prénom des actionnaires, le nombre de parts détenues par chacun d'eux ainsi que tous frais auxquels les parts peuvent être sujettes.
2. le registre des engagements contenant les engagements échus ainsi que ceux en liquidation, le nom, le prénom des actionnaires ainsi que tous frais auxquels les engagements peuvent être sujets.
3. le registre de déroulement des assemblées générales qui doit contenir le détail des actionnaires, les assemblées générales et leurs résolutions.
4. le registre de déroulement du conseil d'administration réunions et résolutions.afféentes.
5. le registre de déroulement du comité des contrôleurs et leurs résolutions.
6. le registre de déroulement des réunions du comité de direction (si tel existe).
7. le registre de déroulement de réunions d'engagements de prêts et de leurs résolutions, (encyclopédie de Lois du libyen moderne, 1972 articles 570.643)

Le CCL déclare qu'il est de la responsabilité du conseil d'administration de garder les numéros 1.2.3 et 4 des registres, tandis que le Comité⁵ des contrôleurs sera responsable de garder le registre N°.7 Les registres N° 5 et 6 relèveront de la responsabilité des conseils d'engagement de prêts.

Selon les deux lois, tous ces registres doivent avoir des numéros de série et devraient être approuvés annuellement.

Ni les CCL, ni la fiscalité ne prévoient de méthodes d'enregistrement dans des ces registres ou ces livres.

⁵ Le comité de contrôleurs s'est composé de trois ou cinq fonctionnaires ou membres non travaillants (article 575 de CCL). Sa responsabilité est d'observer la gestion de la compagnie et s'assurer qu'une telle gestion effectue ses activités selon la loi, ce plan comptable est gardé conformément aux règles et aux procédures de comptabilité comme indiqué par loi que le bilan et le compte de profits et pertes sont conformes aux résultats inclus dans les disques de la compagnie

5.3.2 Relevés des comptes financiers

Les deux lois (CCL et la loi fiscale) exigent des entreprises de préparer un bilan et un compte de résultat au moins une fois par an.

Cependant, les petites entreprises ne peuvent répondre à ces exigences en raison du manque de personnel

Pour mettre en application les exigences des lois. L'article 572 du CCL et les lois d'impôts de 1923, de 1968 et de 1973 déclarent qu'il est de la responsabilité des directeurs de préparer les états financiers (bilan et compte de résultat) au moins une fois par an.

Le bilan représentant la situation financière de la société, alors que le compte de résultat énonce le revenu pendant la période financière.

5.3.2.1 Bilan

Situation patrimoniale de la société à une date bien déterminée (généralement fin d'exercice)

Le CCL a exigé que le bilan doit être établi en deux volets, sous une forme de compte. D'un côté les capitaux et de l'autre les engagements, le tout indiqué au coût historique.

Du côté de l'actif, le bilan doit inclure :

- les comptes d'immobilisations
- les comptes de stocks et encours
- les comptes de tiers
- comptes financiers
- autres

Du côté du passif, les éléments suivants soient énoncés :

- les comptes de capitaux
- les comptes de tiers
- les comptes financiers
- autres

La loi stipule qu'aucune compensation ne doit figurer entre les postes du bilan.

5.3.2.2 Règles d'évaluation

Le CCL exige des entreprises de suivre certaines règles quant aux détails du bilan de son évaluation :

1. les biens immobiliers ne doivent pas être surévalués au-delà de leur coût et leur dépréciation doit être constatée par une provision. Le CCL n'indique ni la méthode de dépréciation ni le taux d'amortissement annuel. Cependant, la loi fiscale N°.64 de 1973 stipule que cette dépréciation doit figurer dans le compte de résultat.
2. les stocks et matières premières doivent être évalués au coût ou au prix du marché, selon la valeur inférieure.
3. les brevets industriels, les concessions et les marques déposées enregistrées ne doivent pas être évalués au-delà de leur prix d'achat ou de leurs coûts, car ils seront amortis avec le temps.
4. les parts et les garanties à revenu fixe doivent être évalués par les responsables financiers aux conditions du marché boursier .Ils doivent informer le conseil de la méthode d'évaluation utilisée. Ce dernier doit mentionner ces règles dans son rapport.
5. les groupements d'intérêts doivent être évalués à une valeur ne dépassant pas celle à l'heure du dernier bilan.
6. les comptes recevables doivent être évalués à leur valeur réalisable.
7. les engagements de primes peuvent être en registrées en tant qu'articles spéciaux sur le bilan, et dans ce cas-ci, les primes doivent suivre des méthodes de dépréciation

Si pour une raison, la société ne peut pas appliquer les règles ci-dessus, les directeurs ainsi que le conseil d'administration devraient en expliquer les raisons dans leur rapport annuel à l'Assemblée générale.

5.3.2.3 Réserve légale

L'article 577 du CCL stipule qu'un vingtième des bénéfices annuels soit mis de côté comme « réserve légale ». Les sociétés libyennes peuvent ne pas distribuer de dividendes à moins que les réserves légales aient atteint le niveau exigé.

5.3.2.4 Réserves discrétionnaires

Cette réserve s'appelle « une réserve discrétionnaire », car les fonds peuvent être employés pour n'importe quel but spécifiquement indiqué dans les statuts de la société.

L'utilisation de cette disposition par le CCL diffère largement entre les sociétés. Dans beaucoup de cas ces réserves ont atteint des montants si élevés qu'elles dépassent les capitaux.

5.3.2.5 Capital social

Le dispositif le plus important des dispositions dans le CCL au sujet du capital social est que les sociétés libyennes doivent avoir un capital défini à l'heure de la constitution. Cependant, le capital peut être augmenté si le capital initial a été entièrement libéré

Il peut également être augmenté si les équilibres de réserves atteignent un niveau plus haut que celui exigé par loi. Dans ces cas, de nouvelles parts doivent être distribuées gratuitement aux anciens actionnaires, selon leur part du capital.

Le capital peut également être augmenté en soulevant la valeur nominale des parts.

Le CCL a limité la diminution du capital à deux situations :

1. le capital dépasse le nécessaire.
2. pertes persistantes diminuant le capital au-delà du tiers.

Dans ce dernier cas, les directeurs doivent inviter les actionnaires à une réunion générale pour approuver la décision.

Si cependant, les pertes représentent toujours un tiers ou plus du capital versé pendant la deuxième année, les directeurs demandent à l'assemblée l'autorisation pour la diminution du capital. La décision de l'Assemblée générale doit être mentionnée par les directeurs dans le registre de commerce.

Selon les dispositions de l'article 486 du CCL et de l'article 5 de la loi N° 65 de 1970 des sociétés commerciales, l'issue de la valeur des actions en nature des sociétés faisant appel public à l'épargne ne sera définitive qu'après admission par la majorité des actionnaires tenant au moins deux tiers de la valeur des actions, exception faite des actions possédées par souscription en nature. Les actions au porteur enregistrées peuvent être publiées.

Toutes les parts doivent être enregistrées jusqu'à ce qu'elles soient entièrement payées. Cependant, la loi N° 65 de 1970 limite la question des parts aux parts enregistrées et exige des sociétés existantes à l'heure du décret de la dite loi de modifier leur pratique conformément à celle ci dans un délai d'un an de la date de son entrée en vigueur.

Une pratique intéressante en Libye est que les sociétés n'ont pas le droit d'acheter leurs propres parts sans consentement de l'Assemblée générale et le prix doit être payé entièrement du bénéfice net.

5.4 Lois fiscales sur le revenu et l'évolution de la comptabilité en Libye

L'importance des influences légales sur les lois fiscales et de comptabilité en particulier, a été citée par beaucoup de chercheurs tels que (Taylor et Turley, 1986), et (Nobes et Parker, 1995). Selon Watts (1996) « sous un tel système, la comptabilité est susceptible d'être une branche de droit des sociétés plutôt qu'une discipline en soi ».

Bien que le pays soit passé par de différents changements politiques, sociaux et économiques, les lois ont demeuré relativement constantes. Les lois qui sont en place en Libye et qui ont influencé l'évolution de la comptabilité sont des lois fiscales libyennes, le code commercial, les lois liées au bureau de comptabilité d'état et la loi libyenne de pétrole.

5.4.1 Les lois fiscales en Libye

La première loi fiscale décrétée dans le pays était la loi de 1923 mise en place par les Italiens. Comme nous en avons parlé précédemment, cette loi a été mise en application en Italie et en Libye, et a continué à être en vigueur jusqu'à 1968.

En raison de la situation économique précaire dans Cyrénaïque après la deuxième guerre mondiale, l'administration britannique a suspendu la loi fiscale de 1923 Italienne dans Cyrénaïque jusqu'en 1952, le nouveau gouvernement libyen a décrété une nouvelle loi fiscale confinée.

Le 25 janvier 1954, le gouvernement libyen a publié une deuxième loi fiscale, qui a été confinée à la province de Fezzan. Selon Bait-Elmal (1981) les nouvelles lois fiscales de Cyrénaïque et de Fezzan ont eu les mêmes caractéristiques que la loi fiscale de 1923.

Pendant la période de 1952 à 1968, il y avait trois lois différentes qui furent décrétées en même temps en Libye. Pour surmonter les conflits qui avaient surgi par suite de ces lois, le gouvernement a publié une nouvelle loi fiscale en 1968.

5.4.1.1 Loi fiscale. N°21 de 1968

Cette loi est devenue le premier impôt unifié dans tout le pays (El-Sharif, 1981). La loi fiscale de 1968 a compris les six titres principales suivantes :

- les dispositions générales ;
- les impôts spécifiques ;
- l'impôt général sur le revenu ;
- l'impôt sur les sociétés ;
- les pénalités ;
- les dispositions finales.

Selon Bait et al. (1973), la loi fiscale de 1968 a eu une grande influence sur la pratique en matière de comptabilité du fait que beaucoup de sociétés ont adopté des directives d'impôts pour le rapport externe général. Afin d'avoir de la perspicacité dans l'impact de la loi fiscale de 1968 sur l'évolution de la comptabilité en Libye, les sections appropriées de la loi mentionnée ci-dessus, seront passées en revue.

1. Dispositions générales. Selon la loi tous les revenus qui sont produits en Libye, indépendamment de la façon dont ils sont produits, sont soumis à cet impôt. article n° 2 de la loi fiscale de 1968, à l'exception des revenus des organismes à but non lucratif tels que les organismes sociaux, des charités et des organismes religieux. Le revenu produit à l'extérieur du pays est soumis au traitement spécial.

L'article n°3 de la loi fiscale de 1968 déclare que chaque contribuable devrait soumettre une déclaration d'impôts à l'administration fiscale à défaut ou si l'administration fiscale n'est pas satisfaite de sa déclaration, l'autorité a le droit d'évaluer le revenu imposable lorsqu'elle juge cela nécessaire.

2. impôts spécifiques. Les impôts spécifiques se composent de différents types d'impôts pour différentes sources de revenu, classées par catégorie dans six groupes.

Dans cette catégorie, n'importe quel revenu produit du commerce, de l'industrie ou des affaires, est soumis à l'impôt après avoir déduit toutes les dépenses payées pour produire ce revenu. Bien que la loi n'ait pas défini la signification du revenu qui devait être soumis à l'impôt ni les règles comptables et les normes de comptabilité qui devraient être adoptés en déterminant le revenu imposable, elle a fourni une liste de quelques dépenses déductibles et non déductibles.

3. impôt sur le revenu de la corporation. Cet impôt a été imposé pour la première fois aux sociétés séparées de l'entité personnelle de leurs propriétaires. l'article n° 93 de la loi fiscale stipule que le revenu produit pendant une année fiscale de l'opération d'une société à l'intérieur de la Libye est soumis à cet impôt après avoir déduit toutes les dépenses qui sont liées à la production de ce même revenu. Le revenu imposable des branches des sociétés étrangères est défini comme revenu brut produit par des opérations à l'intérieur de la Libye.

5.4.1.2 Loi fiscale N° 64 de 1973

L'actuelle loi fiscale sur le revenu n°64 de 1973 annule la précédente loi fiscale sur le revenu n° 21 de 1968. Selon (Bait-Elmal, 1981).

Cette nouvelle loi ne présente aucune différence significative avec les précédentes. Passer en revue les deux lois indique qu'elles sont extrêmement semblables, comprenant les mêmes six titres, avec des changements très mineurs de certains articles comme suit :

- un nouvel impôt spécifique a été ajouté à la partie 2 au sujet de l'impôt sur l'intérêt des dépôts en banque et de l'épargne ;
- l'article 83 a été ajusté pour inclure les dividendes aux actionnaires. Ils étaient précédemment exempts en vertu de la loi des impôts 1968 ;
- l'article 39 a exclu les dépenses d'assurance de l'impôt, dans des conditions prédéterminées réglées explicitement par cette loi. Ces dépenses sont devenues déductibles du revenu imposable.
- l'article 44 de la loi fiscale de 1973 a changé le pourcentage d'allocation pour les dépenses d'entretien immobilier de 15 à 20 %.

En ce qui concerne les documents et les livres des comptes qui sont exigés par la loi, il y a peu de différences. La nouvelle loi affirme les mêmes conditions de 1968, qui sont :

- livre de journal
- inventaire et bilan.
- cartes d'inventaire.

Cette recherche est limitée à la comptabilité des entreprises libyennes, qui sont soumises principalement à la partie 4 de la loi des impôts 1973 (impôt sur les sociétés).

Selon l'article 93 de 1973, un impôt sera appliqué aux revenus importants en Libye et à l'étranger, aux compagnies et aux branches des sociétés étrangères peu importe la nature ou l'objet de leurs activités. Dans l'application des dispositions de cette loi, les « sociétés » signifient toute entité sujette aux dispositions du droit commercial de la Libye, y compris les sociétés anonymes, tout en excluant les associations.

En définissant le revenu imposable et la période d'imposition, l'article 97 déclare que l'impôt sera fixé annuellement sur la base de la quantité de revenu net accumulé pendant l'année fiscale. Le revenu imposable sera déterminé sur la base des résultats des opérations, quelle que soit leur nature. Selon cette loi, tout le revenu produit des activités ordinaires ou extraordinaires est soumis à l'impôt.

La loi ne définit pas la signification du revenu qui doit être soumis à l'impôt, elle n'indique pas non plus les règles comptables et les normes de comptabilité qui devraient être adoptées en déterminant le revenu imposable. Elle fournit des conseils sur les dépenses déductibles et les dépenses non déductibles du revenu imposable.

Selon la loi, les sociétés soumettront une déclaration annuelle de leurs revenus, sur le formulaire spécial, dans un mois de la date de l'approbation du bilan et au cours d'une période n'excédant pas sept mois de la fin de l'exercice. Les sociétés sont également appelées à soumettre les documents suivants avec leur déclaration annuelle :

1. le bilan ;
2. le compte de résultat ;
3. le programme de dépréciation ;
4. le rapport détaillé de toutes les dépenses incluses dans les comptes de résultat.

Bien que la loi actuelle exige que tous les documents d'une société soient préparés selon des concepts de comptabilité et signés par un représentant juridique du contribuable, elle ne définit pas les procédures, le format et le contenu d'enregistrement, ni les règles comptables et les normes de comptabilité qu'un comptable devrait suivre.

5.4.2 Loi Libyenne de Pétrole

L'autre loi prévue pour avoir l'influence sur l'évolution et le développement de la comptabilité en Libye, en particulier dans le secteur pétrolier, est la loi de pétrole, qui a été décrétée en 1955. Selon Waddams (1980), pour encourager les compagnies pétrolières internationales à investir et explorer du pétrole en Libye, la loi libyenne de pétrole était tolérante et généreuse. Bien qu'elle accepte la plupart des registres comptables et des relevés des comptes financiers, dans beaucoup de cas elle n'interdit pas les compagnies pétrolières internationales (principalement Britannique et Américaines) d'appliquer leurs pratiques en matière de comptabilité de pétrole du pays d'origine.

En Libye, le manque de comptables qualifiés et expérimentés et ou de professions organisées par lesquels le pays pourrait auditer et imposer les plans comptables Libyens, a mené toutes les compagnies pétrolières à continuer à mettre en application les plans comptables qui ont été appliqués dans leurs pays d'origine.

5.4.3 Influences des lois sur la comptabilité en Libye.

L'examen général des lois et de la comptabilité en Libye indique que les lois d'impôts et le droit commercial ont joué un rôle significatif dans la révolution et le développement du plan comptable actuel. Les lois ont provoqué pour la première fois quelques pratiques en matière moderne de comptabilité mises en application par les sociétés Libyennes. EL-Sharif (1981) a précisé que les contributions les plus importantes apportées par ces lois, étaient d'encourager les contribuables libyens à garder les registres comptables appropriés par les conditions suivantes :

1. chaque fois où il n'y a aucun registre comptable approprié, le revenu imposable peut être surestimé par un fonctionnaire de l'administration fiscale.
2. les plaintes concernant les impôts et basées sur des évaluations, ne sont pas acceptés par l'administration fiscale sans appui des livres appropriés et des enregistrements statistiques.
3. chaque individu responsable de la gestion des sociétés d'affaires qui ne maintient pas les enregistrements statistiques exigés par loi est exposé à une amende maximale de 1.000 dinars libyens.
4. quiconque falsifie les comptes, les livres, les rapports, ou le bilan court une peine d'un an d'emprisonnement ou une amende de 500 dinars libyens, ou les deux pénalités ensemble.

L'examen général du développement des lois du pays montre la participation limitée du gouvernement. Selon Abbas (1978), le pays s'est fortement appuyé sur des conseillers, des techniciens, britanniques, américains et des Nations Unies, pour établir les différents systèmes comptables, pour plus de détails voir le Waddams (1980); en second lieu il y a peu de différence avec la loi fiscale italienne. Plusieurs articles dans la loi fiscale Italienne de 1923 n'ont pas été changés. Tout ceci suggère que les lois actuelles n'ont pas répondu sensiblement aux facteurs environnementaux, au contraire elles ont maintenu les lourdes influences externes.

5.4.4 L'influence des entreprises étrangères sur l'évolution de la comptabilité en Libye

L'influence des entreprises étrangères sur l'évolution de la comptabilité en Libye est basée sur deux facteurs :

1. les sociétés étrangères (ou leurs filiales) faisant des affaires en Libye ;
2. la formation en comptabilité des ressortissants libyens par ces sociétés ;

Les sociétés étrangères sont entrées en Libye pour la première fois pendant la colonisation italienne (1911-1945). Pendant cette période la plupart des entreprises ont été conduites par les ressortissants italiens et par les sociétés italiennes, qui ont apporté avec elles leur loi fiscale et leurs pratiques en matière de comptabilité. La préparation des comptes systématiques et des relevés des comptes financiers (particulièrement le compte de résultat) a commencé pour la première fois en Libye pendant cette période, en conséquence des activités

des sociétés italiennes et des exigences de la loi fiscale. Tous les enregistrements statistiques ont été écrits en italien, parce que tous les comptables et entreprises étaient italiennes, même après l'indépendance en 1952 et jusqu'aux années 60, beaucoup de registres comptables ont été écrits en italien, parce qu'ils appartenaient à des compagnies italiennes ou à des sociétés libyennes contrôlées par un personnel italien, quelques entreprises et détaillants libyens avaient eu affaire à des sociétés italiennes comme distributeurs ou comme associés, notamment les marchands de voiture et les fabricants d'appareils électroniques.

Malgré le fait que les italiens eux-mêmes n'aient eu aucune profession bien établie en comptabilité, les pratiques italiennes en matière de comptabilité ont influencé l'évolution de la comptabilité en Libye pendant cette période. En conséquence, les pratiques de comptabilité en Libye ont été confinées à la simple comptabilité de calcul des bénéfices pour les impôts. La comptabilité double a été appliquée seulement aux grandes compagnies, alors que les petites entreprises employaient l'entrée simple à trier plus tard par les comptables extérieurs pour le bénéfice calculateur et le paiement de l'impôt. (Bail El-mal, al. 1973, p.89).

Les premières années après l'indépendance de la Libye, les sociétés britanniques et américaines ont commencé à s'installer en Libye. Ces compagnies sont entrées en Libye comme entrepreneurs avec leurs gouvernements respectifs. Ces derniers venaient en aide pour développer l'économie libyenne. Plus tard ces compagnies deviendront des entrepreneurs avec le gouvernement libyen. Beaucoup de grandes compagnies britanniques et américaines ont des filiales en Libye et les statistiques de 1985 montrent qu'il y avait 1.007 compagnies étrangères faisant des affaires en Libye. (Al-zahef Al-Akhade, 1985).

Quatre banques de commerce sur cinq en Libye sont des filiales des banques étrangères et elles suivaient les mêmes pratiques en matière de comptabilité. La banque d'Umma, par exemple, emploie les mêmes pratiques en matière de comptabilité que ceux suivies par la banque de Roma, alors que la banque de Jamahiriya suit les pratiques de comptabilité de la banque de Barclays.

Un décalage important a eu lieu dans l'influence des sociétés étrangères sur la comptabilité en Libye depuis la découverte de pétrole dans les années 60. Aujourd'hui, en dépit des sanctions économiques américaines contre la Libye depuis 1980, des compagnies américaines sont encore très fortement impliquées dans des entreprises libyennes par leurs filiales en Europe et ailleurs.

La seconde influence sur l'évolution de la comptabilité en Libye a été la formation en comptabilité. L'enseignement de la comptabilité à l'université n'a commencé qu'au milieu des années 50 et ne s'est accéléré qu'au début des années 70. Les seuls moyens engagés en termes de formation en comptabilité étaient les programmes de formation enseignés par les compagnies étrangères, à l'étranger ou en Libye.

Les compagnies étrangères les plus influentes étaient les cabinets d'expert comptable internationaux. Jusqu'à présent, certaines de ces sociétés exercent en Libye en tant qu'auditeurs externes pour les compagnies étrangères fonctionnant en Libye.

Les cabinets d'experts comptables étrangers ont influencé l'évolution de la comptabilité en Libye de deux manières :

l'exécution d'audits pour les sociétés libyennes et étrangères ;
l'emploi des ressortissants libyens comme auditeurs

Peters. Robin du cabinet d'expert comptable Touche Rosse, qui audita récemment les opérations d'une compagnie des Anglais en Libye, a déclaré:

« D'une manière générale, les pratiques britanniques et américaines en matière de comptabilité sont encore largement suivies par les compagnies travaillant en Libye et dans la majeure partie du temps, l'administration fiscale accepte ces relevés des compte financier qui ont été préparés et certifiés selon des pratiques américaines et britanniques de comptabilité en tant que rapports valides pour des impôts. » (Conférence de Peters R., donnée à l'université de Hull, 1986)

Un exemple clair de l'influence des cabinets d'expert comptable étrangers sur l'évolution de la comptabilité en Libye est cité dans le rapport de l'auditeur libyen suivant pour une des compagnies libyennes : « Je certifie que j'ai examiné le bilan de National Compagnie pour les approvisionnements médicaux le 31 décembre 1984 et les rapports des bénéfices marchands, de profits et pertes et maintenus pendant l'année alors finie. Notre examen a été fait selon des normes auditant courantes et a en conséquence inclus de tels essais de tous les enregistrements statistiques et d'autres procédures auditant que nous avons considérés nécessaires dans les circonstances.

À mon avis, le bilan de compagnie et les rapports des bénéfices marchands, de profits et pertes restent conformes aux règles comptables de comptabilité courants.» (National Compagnie pour approvisionnements médicaux 1984)

La terminologie est celle d'un rapport typique des USA. L'on pourrait se demander quelles sont les normes et règles comptables d'audit, clairement elles ne sont pas libyennes puisque la Libye n'a pas eu de telles normes ou procédures et n'en a toujours pas. La seule interprétation logique c'est qu'il s'agit de principes américains et de normes professionnelles. Standards

La banque mondiale et d'autres établissements de développement exigent habituellement l'utilisation d'une société internationale des comptables pour auditer les projets qu'elles financent (Briston, 1978).

L'histoire nous montre également que la comptabilité internationale évolue. Un exemple d'une telle pratique a été donné récemment par .Maurice, Moule, un conseiller financier auprès de la banque mondiale, qui a déclaré cela :

« La banque mondiale a passé cinq ans essayant de convaincre le directeur général et le conseil d'administration d'une certaine autorité dans un pays en voie de développement qu'ils devraient réévaluer les capitaux. Et à la fin ils ont établi une nouvelle valeur des actifs. Un jour le directeur du projet est arrivé à mon bureau et dit, nous avons effectué un contrôle positif du rapport Cependant l'auditeur qui était une société étrangère a déclaré que la présentation de la valeur des capitaux n'était pas conforme aux règles de comptabilité courantes. Nous leur avons demandé quelles étaient les règles de comptabilité courantes, et ils en ont indiqué, qu'ils avaient employé les normes des Etats-Unis GAAP. » Par conséquent, les relevés des comptes financiers ne sont pas acceptables (Moule, 1983)

Au total, les compagnies étrangères, que ce soit des compagnies d'affaires ou des cabinets d'expert comptable, ont fortement influencé l'évolution de la comptabilité en Libye. Leur influence a commencé dès les années 50 et a continué jusqu'à nos jours, une influence exercée par leurs pratiques en matière de comptabilité et par leur formation en comptabilité des ressortissants libyens.

Conclusion du chapitre 2

Depuis la période de l'influence islamique, la Libye a connu divers types de lois et de règlements qui ont influencé l'évolution de la comptabilité en Libye. La Zakat et les lois de transmission en étaient les premiers. Elles ont été suivies par la loi fiscale italienne de 1923 qui est restée en vigueur jusqu'en 1968, lorsqu'un nouvel impôt libyen a été promulgué, en parallèle avec le code commercial de 1953 qui a organisé toutes les activités commerciales.

La loi fiscale N°21 de 1968, était la première loi fiscale libyenne. La loi N°64 de 1973 a été décrétée et l'impôt progressif a été présenté en Libye pour la première fois. La seule loi fiscale spéciale la loi N° 25 de 1955 qui a été confinée aux compagnies pétrolières. Vint enfin, la loi N° 79 de 1975 qui a donné le pouvoir à l'auditeur général pour auditer tout le service gouvernemental aussi bien que toutes les entreprises publiques libyennes, notamment celles où la Libye possède 25% ou plus du capital ; la loi N° 116 de 1973 des comptables et de l'association libyenne d'auditeurs. (Lois Nos.79 de 1975, et 116 de 1973).

Ces lois et règlements ont certainement influencé l'évolution de la comptabilité en Libye. En raison de l'absence de n'importe quel corps formel, des lois et des règlements de comptabilité étaient la seule influence libyenne sur la comptabilité. La comptabilité simple a commencé par l'introduction de la zakat, alors que la préparation de divers relevés de comptes financiers doit regarder diverses règles et procédures de comptabilité dont le produit du code commercial libyen, la loi de pétrole et les diverses lois et règlements d'impôts

Cependant, en raison de la simplicité de ces lois et règlements, la majorité des sujets de comptabilité n'ont pas été considérés ou n'ont pas été normalisés. En conséquence, des compagnies étrangères, des cabinets d'experts comptable, et des comptables ont été laissés libres pour pratiquer leurs propres règles et normes de comptabilité.

En raison de cette orientation (de normalisation et étrangère) il y a eu un espace large entre les besoins d'informations comptables de l'environnement libyen et les informations comptables fournies par la comptabilité en Libye. Tandis que l'emphase était mise sur les règlements de comptabilité d'entreprise, le gouvernement et la comptabilité nationale ont été la plupart du temps négligés, parce que tous les règlements et lois ont été affectés par la comptabilité financière et le reportage externe.

L'importance du développement socio-économique du pays devrait être identifiée et les lois et règlements de comptabilité devraient être ajustés, pour refléter la réalité économique et sociale du pays

Dans le chapitre suivant nous allons présenter l'histoire de l'enseignement de la comptabilité avant et après l'indépendance. Ensuite, nous aborderons le rôle et l'importance de cet enseignement dans le développement économique et comptable

Chapitre 3 : l'enseignement de la comptabilité et la profession comptable en Libye

Introduction du chapitre3

Pour que n'importe quel plan de développement économique soit réussi, il doit être fondé, entre autres, sur l'information qui est proportionnée, précise et appropriée. L'enseignement de la comptabilité est le moyen par lequel un tel système peut s'établir. A côté des moyens naturels d'une société, l'information économique appropriée est probablement la condition la plus importante pour le développement de l'économie, et le rôle de la comptabilité a été rapidement augmenté. (Bedford, 1976)

Partant de là, l'importance de l'enseignement en comptabilité pour le développement économique devient évidente. Mais, pour qu'un tel enseignement soit utile, il doit être lié à l'environnement socio-économique et politique pour n'importe quel pays donné. (Enthoven, A. 1981).

En outre, si un système d'enseignement doit d'être approprié, ses composants doivent l'être aussi.

1. L'enseignement de la comptabilité

1.1. Historique.

L'enseignement de la comptabilité en Libye a commencé en 1953, l'école de l'administration publique a été fondée pour former des employés du gouvernement dans le domaine de la comptabilité (Secrétariat de AJALPS de travail et de fonction publique, 1977, p.171).

En 1957, en coordination avec l'ONU, l'école d'administration publique a été créée dans l'institut de l'administration publique et a inclus une nouvelle section pour la formation administrative. En 1968, l'institut a été promu institut national d'administration publique incluant neuf départements différents, notamment celui de la comptabilité.

Pendant les quinze premières années depuis le début de l'enseignement en comptabilité à l'école d'administration publique en 1953, le nombre de comptables qui ont reçu un diplôme de cette école, et plus tard des instituts, a atteint 271 étudiants. Un degré d'université des sciences économiques de corps enseignant (ou de l'équivalent) est exigé pour enseigner à ce niveau de l'enseignement de la comptabilité.

Les manuels sont principalement des annuaires de commerce écrits en arabe, mais ce sont des traductions des manuels anglais.

L'enseignement de la comptabilité au niveau universitaire a commencé en Libye en 1957, après la création de la faculté des sciences économiques et du commerce. Le service comptable était l'un des trois départements dans ce corps enseignant. En 1985 une faculté de comptabilité a été ouverte dans la ville de Gharyan.

Les manuels de comptabilité, les professeurs de comptabilité et le programme d'études de comptabilité sont la plupart du temps semblables puisque les professeurs de comptabilité aux deux niveaux ont suivi les mêmes cursus. Cependant, la comptabilité dans les instituts les plus élevés suit un programme de trois ans, tandis que dans les universités suivent un programme de quatre ans.

Le niveau bas de la comptabilité exige son enseignement à l'école primaire et prépare des étudiants à être des aides-comptables et des comptables. C'est un programme de quatre ans. Le niveau intermédiaire est également un programme de quatre ans, mais il exige l'enseignement à l'école préparatoire.

1.2. L'enseignement comptable avant l'indépendance

L'histoire de la Libye indique que pendant la période de la colonisation, il n'y avait aucun enseignement ou programme de formation efficace à la population locale. Par exemple, pendant la période turque, le système d'enseignement en Libye a consisté seulement en quelques écoles islamiques traditionnelles qui se sont concentrées sur l'enseignement du Coran (institut de recherche de Stanford, 1969). Pendant la colonisation italienne, le système d'enseignement pour les libyens a continué comme pendant le Califat ottoman. Quelques écoles italiennes ont été ouvertes en Libye pour les Italiens et un nombre restreint de Libyens a pu accéder à ces écoles. Selon Zarrugh (1959), la politique éducative italienne était discriminatoire.

1.3. Enseignement de la comptabilité après l'indépendance

Lorsque le pays est devenu indépendant en 1952, les perspectives pour l'économie et le développement étaient décourageantes. Le mémorandum sur l'assistance technique reçue par le gouvernement Libyen (1955) a précisé qu'il manquait du personnel qualifié pour remplir les positions de secrétaires et de techniciens dans les services publics administratifs et constituait l'un des handicaps les plus sérieux du pays.

Selon Agami et Alkafaji (1987) en Libye, la profession et la pratique en matière de comptabilité étaient toujours assez archaïques. Ainsi, c'était la mission des Nations Unies qui a souligné l'importance de l'enseignement de la comptabilité pour la première fois en Libye, en recommandant l'établissement de la première école de l'administration publique en 1953 (mémorandum sur l'assistance technique reçue par le gouvernement de la Libye de l'ONU 1955). Le système d'enseignement, y compris l'enseignement en comptabilité, a été établi conformément à l'avis des agences étrangères. L'enseignement en comptabilité a été concentré entièrement sur le niveau intermédiaire visant à développer les commis et les comptables gradués. L'enseignement en comptabilité au niveau universitaire a commencé en Libye en 1957, après l'ouverture de la faculté des sciences économiques et du commerce avec un département de comptabilité dans l'université de Garyounis.

Inévitablement, l'enseignement en comptabilité était influencé par les systèmes de comptabilité étrangère.

Agami et Alkafaji, (1987) ont rapporté que « en dépit des différences entre les pays développés et en voie de développement, beaucoup de ces derniers ont pris la manière facile de créer leurs systèmes d'enseignement de la comptabilité en copiant des systèmes des pays développés ». C'était le cas en Libye, où le système et les livres d'enseignement ont été apportés des pays occidentaux, principalement de Grande-Bretagne et d'Amérique, par les Nations Unies. Par exemple, le mémorandum sur l'assistance technique reçue par le gouvernement libyen de la part des Nations Unies (1955) a signalé que l'administration technique d'aide des Nations Unies a fourni des instructeurs de comptabilité. Les professeurs et les conférenciers étaient des étrangers, principalement de l'Égypte qui a été déjà influencée par les plans comptables britanniques. (Bait-Elmal et al. 1973). La Grande-Bretagne et l'Amérique étaient également les endroits principaux pour des étudiants envoyés à l'étranger pour étudier la comptabilité.

Les bonnes relations politiques qui existaient entre la Libye et la Grande-Bretagne pendant les premières années de l'indépendance, ont joué un rôle significatif en transférant le système d'enseignement de comptabilité à partir de la Grande-Bretagne vers la Libye.

Agami et Alkafaji (1987) ont fait un aperçu des systèmes d'enseignement dans un certain nombre de pays arabes, y compris la Libye, et affirment que la politique a joué un rôle essentiel en formant l'enseignement de la comptabilité dans ces pays étudiés. Ce fait est renforcé par Bait-Elmal et al. (1973) qui ont rapporté que le programme d'économie et de commerce à l'université libyenne (le premier corps enseignant pour enseigner la comptabilité) était complètement orienté vers le système anglais.

Après la découverte du pétrole au début des années 60, et en raison de la croissance économique, le besoin de comptables et de commissaires aux comptes se fit de plus en plus ressentir en Libye. Généralement l'enseignement de la comptabilité en Libye peut être divisé en deux niveaux : intermédiaire et de plus haut niveau.

Le niveau intermédiaire se compose des instituts commerciaux et des instituts commerciaux secondaires. Les étudiants doivent avoir fini l'école préparatoire pour pouvoir accéder à ces instituts. La plupart des instituts ont un programme de quatre ans et sont conçus pour produire des diplômés qui deviendront commissaires aux comptes ou des comptables. Ces institutions peuvent s'appeler de différentes manières et proposent des cursus plus ou moins longs, toutefois ils suivent le même programme d'études de l'institut de l'administration publique (qui a été établi sous la surveillance de l'ONU) et l'enseignent des mêmes manuels.

Le plus haut niveau d'enseignement en comptabilité se compose de plus hauts instituts et universités. Il a été commencé en 1957 par l'établissement de la faculté des sciences économiques et du commerce à l'université de Garyounis. Le service comptable dans ce corps enseignant est le facteur le plus influant dans le développement de la comptabilité et l'enseignement de la comptabilité en Libye. C'était dû au fait que le corps enseignant était pendant plus de vingt-cinq années (de 1957 à 1981) le seul institut pour offrir l'enseignement de comptabilité au niveau universitaire, et plusieurs des comptables influents locaux tels que les comptables professionnels en Libye sont diplômés de la faculté des sciences économiques et du commerce à l'université de Garyounis.

Un examen des cours actuellement offerts par le corps enseignant démontre une augmentation significative de comptabilité financière dans le secteur privé. En raison de la structure économique de la Libye, cet équilibre reflète peu le changement puisque le programme d'études britannique original a été présenté.

La demande croissante en comptabilité dans le début des années 80 a créé le besoin d'avoir un nombre d'instituts plus élevé, en plus de l'université de Garyounis. Celles-ci incluent la faculté des sciences économiques à l'université EL-Fateh, et la faculté de comptabilité à l'université d'Al-jabal Al-Gharbi. Un autre ensemble de nouveaux hauts instituts et universités était créé au début des années 90 et beaucoup de nouveaux corps enseignants et départements de comptabilité ont été ouverts comme la faculté des sciences économiques à l'université de Tahaddi, la faculté des sciences économiques à l'université de Sabha, et la faculté des sciences économiques Omar Elmukhtar. Il y a maintenant plus de 15 services comptables universitaires répartis entre les universités et les instituts les plus élevés en Libye. La comptabilité sur la maîtrise universitaire de niveau supérieur en particulier a également commencé à l'université de Garyounis, à la faculté des sciences économiques à l'université EL-Fatkeh, et à la faculté de la comptabilité à l'université d'Al-Jabal Al-Gharbi.

Le nombre limité de personnel d'université, en particulier dans la comptabilité, en plus de l'augmentation rapide des nombres d'étudiants, a mené à un manque crucial de personnel universitaire de comptabilité. Pour surmonter ce problème, des conférenciers de différents pays ont été invités à enseigner dans ces départements. En outre, un certain nombre de personnel disponible a été encouragé à enseigner à temps partiel dans d'autres départements dans différentes universités ou instituts. Jusqu'ici il n'a pas été rare de trouver un service comptable avec seulement un ou deux conférenciers à temps plein et le reste du personnel

fonctionnant à temps partiel dans d'autres universités. Les conférenciers initiaux sont venus de l'université de Grayounis et il n'est pas étonnant de constater que le système d'enseignement, du programme d'études de comptabilité et les manuels sont une copie au carbone de ceux de l'université de Garyouins.

La majorité de ces universités et des instituts plus élevés n'ont fait aucun changement crucial au système d'enseignement original. La plupart des cours en vente ne sont pas liés à l'environnement libyen et n'ont jamais été soumis à aucune tentative sérieuse d'adaptation. Des comptables en Libye ont été alimentés des idées occidentales et les systèmes ne remettent pas en cause sa pertinence. Ils ont appris que la comptabilité occidentale est un plan comptable moderne établi selon des règles comptables courantes de comptabilité et valides pour être appliqués universellement. Le moindre écart à ses règles et normes, est considéré comme une violation de la profession et de la position de la profession de comptabilité dans le pays.

Selon Enthoven (1982) il n'est pas très salubre de copier simplement des systèmes d'enseignement venus de l'étranger sans les évaluer à la lumière des conditions d'un pays. Il vaut mieux se référer ici aux enquêtes récentes de Belkaoui (1988) (un expert qui donne une commande approximative d'importance appropriée aux problèmes principaux de pratique et d'enseignement de la comptabilité et de leurs causes dans les pays en voie de développement). Cet aperçu a indiqué que plusieurs problèmes importants de la comptabilité ont des causes profondément enracinées dans son enseignement. Donc, pour que l'enseignement de la comptabilité soit utile au développement socio-économique, il doit être intégré dans les besoins environnementaux de la Libye, détournés pour inclure plus de cours sur la comptabilité nationale et la comptabilité de gouvernement, et les étudiants devraient être exposés aux problèmes commerciaux réels afin d'apprendre comment les résoudre.

2. Profession comptable en Libye

Kohler Eric L. a défini la « profession » comme « vocation »

1. A été généralement reconnu par des universités en tant qu'exigence de la formation spéciale menant à un degré distinct à partir des degrés habituels dans les arts et les sciences ;
2. Exigeant un travail mental plutôt qu'une compétence manuelle ou artistique.
3. Identifiant l'engagement du service public et d'intérêt public ;
4. Ayant un code de l'éthique courante en tant qu'attache sur ses membres. (Kohler, E.L. 1983 p.399)

En un sens plus général, Cogan a écrit la définition suivante : « une profession est une vocation dont la pratique est fondée sur un arrangement de la structure théorique d'un certain département de l'étude ou de la science et sur les capacités assistant à un tel arrangement. Cet arrangement et ces capacités sont appliqués aux affaires pratiques essentielles de l'homme. Les pratiques de la profession sont modifiées par la connaissance à caractère généralisé et par la sagesse et l'expérience accumulées de l'humanité qui sert à corriger ses erreurs. La profession, servant les besoins essentiels de l'homme, considère comme étant son premier impératif moral, service altruiste au client. (Cogan, .1953 pp 35-50) »

La profession de comptabilité a été définie par Buckley comme suit : « la comptabilité est une profession multidisciplinaire définie par rapport aux problèmes qu'elle rencontre. D'une manière plus générale, cette profession cherche à optimiser l'efficacité en partant d'une certaine ressource ».

D'autres problèmes peuvent surgir :

1. assistance technique dans la formation politique ;
2. la conception et la gestion du système d'information
3. l'évaluation des résultats, personnel, opérations, systèmes financiers, objectifs sociaux ;
4. évaluation de l'exécution par rapport aux normes, systèmes de concurrence et changement des conditions ;
5. aide à la conception et évaluation de l'efficacité des activités de planification et de contrôle ; (Buckley, J. et Buckley, M. 1974p15).

Dans l'identification de cette profession, les aspirants offrent un ensemble unique de la connaissance et affirment qu'il sera employé dans l'intérêt public. Le public répond en accordant l'autonomie à la profession que cet échange mène à l'autorité dans laquelle l'état ou le gouvernement accorde des privilèges, tels que le besoin d'autorisation, à la profession. (Ibid, p.89)

2.1. Historique de la Profession de comptable en Libye

La définition de la profession de comptable comme indiquée dans la dernière section, est le produit de changements économiques du monde occidental notamment des Etats-Unis pendant la révolution industrielle.

Le mouvement vers la production en série pendant la révolution industrielle a mené à la séparation de la propriété et de la gestion des entreprises. En conséquence, le besoin des comptes significatifs d'être présenté par la gestion aux propriétaires est devenu une nécessité. En outre, la nouvelle situation a mené des gouvernements à décréter la législation, qui a exigé l'audit des comptes de ces entreprises par les comptables publics afin de protéger le public, et pour évaluer les impôts. Ainsi, le Royaume Uni, et les Etats-Unis exigent des compagnies publiques d'éditer des relevés des comptes financiers audités. En conséquence la profession de comptable est devenue graduellement organisée aux Etats-Unis et l'Europe, et a établi des règles de conduite pour leurs membres et a publié des déclarations sur des questions techniques.

La fin du dix-neuvième siècle et le début du vingtième siècle était témoin de la naissance de la gestion scientifique, les pionniers ont identifiée le rôle important que la comptabilité peut jouer dans la mesure du coût et l'évaluation de l'exécution de gestion. Les outils de comptabilité de gestion tels que le coût standard, l'analyse indiciaire, étaient clairs dans l'analyse de ce nouveau phénomène. En outre la pression extérieure créée par les utilisateurs externes tels que des actionnaires, des créanciers, des investisseurs potentiels, et l'administration fiscale a pris une partie des ressources de comptabilité.

A la fin du vingtième siècle, on assiste également à une interaction entre la profession de comptabilité et d'autres professions et disciplines telles que le droit, les statistiques, le marketing, les finances et les sciences économiques.

En revanche, le développement historique de la connaissance de comptabilité et la profession en Libye est le produit de l'intervention des pays étrangers et des compagnies dans ses affaires internes, parce que l'histoire de la Libye se résumait à environ 3000 ans de colonisation: les phéniciens, les vandales, les Byzantins, les Espagnols, les Turcs, les Italiens et finalement les Britanniques et les Français ont établi leurs centres commerciaux en Libye.

Il est possible que la comptabilité comme pratique formelle ait commencé pendant le califat. Pendant que l'impôt de la zakat était évalué, rassemblé et fourni au gouvernement central ottoman par ses gouvernements locaux, le gouvernement central a eu besoin des moyens de vérifier son exactitude. Il n'y a aucune évidence d'aucun règlement ou loi qui a organisé la comptabilité en tant que telle mais la loi de la zakat inclut certainement des clauses pour la mesure, qui implique la comptabilité. Après l'effondrement du califat, la Libye a été occupée par les Italiens entre 1911 et 1945 et des entreprises se sont établies en Libye. Ces entreprises ont apportés leur comptabilité italienne. Mais, malgré le fait que c'était le premier pays pour donner naissance à la comptabilité, L'Italie elle-même n'a pas une profession bien établie de comptabilité. Certaines des raisons qui ont entravé l'établissement de la profession de comptabilité en Italie sont :

1. la plupart des cabinets d'experts comptables en Italie étaient des sociétés internationales rendant un service de conseil en gestion avec la conviction qu'un tel service permettrait la croissance de l'audit ;
2. les banques italiennes n'ont pas considéré le bénéfice potentiel ou les relevés des comptes financiers certifiés comme facteur important en accordant des prêts à leurs clients ; la garantie était le facteur principal pour accorder des prêts ;
3. les entreprises familiales étaient le type de sociétés dominant en Italie et en Libye ; par conséquent aucun audit n'a été exigé ;
4. la révolution industrielle n'a eu lieu qu'après la deuxième guerre mondiale. (Ibid P. 112)

Pendant la période de la colonisation italienne les Italiens ont gardé leurs procédures de la connaissance et de gestion à eux-mêmes. Dans les mots de la banque internationale pour le rapport du développement :

« Les Italiens ont peu ou pas du tout préparé les libyens à l'autonomie » (Banque internationale de reconstruction et de développement, 1960)

En conséquence, seules les pratiques primitives en matière de comptabilité ont existé en Libye au lendemain de l'indépendance. Les seules exceptions étaient les pratiques en matière de comptabilité des compagnies internationales, principalement britanniques Américaines implantées en Libye. Ces sociétés ont dû nommer les cabinets d'expertise comptable internationaux pour certifier leurs relevés des comptes financiers selon les exigences légales de leurs pays respectifs.

Depuis l'indépendance, le développement de la profession de comptable a été largement influencé par plusieurs facteurs : l'enseignement de la comptabilité par des comptables venant d'autres pays, le retour des étudiants libyens en comptabilité de l'étranger (principalement les Etats-Unis et le Royaume-Uni), le changement rapide de l'environnement politique, économique, social et légal en Libye.

Depuis le début des années soixante, les plans de développement économique ont commencé et les entreprises dans les secteurs publics, privés se sont développées. En conséquence, les investisseurs, les créanciers et les organismes de gestion, aussi bien que des organismes gouvernementaux, ont eu besoin d'information beaucoup plus fiable (dans la théorie au moins) afin de prendre des décisions essentielles concernant leurs activités économiques. En vertu de ce fait, le rôle de la profession de comptabilité a dû être identifié, et, depuis le début des années soixante, il est devenu nécessaire d'obtenir un permis du ministère des finances pour pratiquer la profession de comptable en Libye. (AL kilani, 1988)

Avec la croissance rapide de l'économie libyenne, de plus en plus les services de comptabilité virent le jour tel que les cabinets d'experts comptables (Américains, Britanniques, Egyptiens, Italiens, Libyens) en Libye.

Depuis le début des années 70, chaque rapport annuel général d'auditeur souligne la nécessité d'organiser la profession de comptabilité en Libye. En conséquence, la loi N°.116 de 1973 a été décrétée le 20 décembre 1973 pour organiser la profession de comptable en Libye et a établi l'Association des comptables et Auditeurs Libyens. Avant que cette loi n'ait été votée, il n'existait aucune loi spécifique exigeant des relevés des comptes financiers des entreprises pour être certifiées par un auditeur indépendant. Différentes lois fiscales ont seulement exigé des relevés des comptes financiers du contribuable comme d'autres documents joints, signés par le représentant juridique du contribuable, qui pourrait être un comptable public. (Loi N° 64 de 1973).

En attendant, le C.C.L de 1953 a exigé de toutes les sociétés libyennes de nommer un comité de contrôle de cinq personnes, desquelles au moins une personne devrait avoir l'expérience en matière de comptabilité. Ce comité devrait présenter un rapport annuel à la réunion annuelle de l'Assemblée générale, exprimant son avis au sujet des résultats des opérations de la société et de l'exactitude de ses comptes et de son bilan (qui devraient être certifiés par le comité).

Ces différentes lois d'impôts et le code commercial libyen de 1953 demeurent les seules déclarations légales qui exigent n'importe quel genre de certification des relevés des comptes financiers des sociétés libyennes. Cependant, en 1970, les sociétés libyennes ont été priées de former des comités d'audit par la Loi N° 65 de 1970. Néanmoins, on n'a pas exigé que tous les membres du comité doivent être des comptables qualifiés; la loi a simplement déclaré qu'au moins un des membres devrait être expérimenté dans les affaires et la comptabilité financière. (Loi N° 65 d'article 1970 13)

Loi N° 116 de 1973

Le 20 décembre 1973, la première loi pour réguler et organiser la profession comptable en Libye a été décrétée. Cette loi se compose de huit chapitres :

1. l'établissement des comptables et de l'association libyenne des auditeurs
2. l'enregistrement des comptables
3. l'exercice de la profession ;
4. les Honoraires ;
5. les Fonds de pension et de contribution,
6. les engagements des comptables et des auditeurs ;
7. les pénalités
8. Les dispositions générales et transitoires.

Les comptables et l'association d'auditeurs libyens ont dû remplir les objectifs suivants :

- organiser et développer tous les sujets qui sont reliés à la profession de la comptabilité et améliorer les normes comptables et d'audit d'un point de vue professionnel, scolaire, culturelle et sociale
- établir des fonds de pension de vieillesse pour ces membres
- augmenter la coopération entre ces membres afin de protéger leurs droits ;
- agir contre les membres qui violent les traditions et l'éthique de la profession.

Selon la loi il y a deux classifications d'adhésion.

La première inclut les comptables et les auditeurs en activité qui elle même se décompose en deux groupes celui des comptables et des comptables auxiliaires.

La deuxième classification est celle des comptables et des auditeurs qui ne sont pas en activité et qui aident les auditeurs.

La loi a également installé certaines conditions pour tous les comptables voulant être enregistré en tant que comptables.

Selon les articles 24.26 et 28 de la loi, les comptables qui le souhaitent doivent répondre aux exigences suivantes :

- avoir la nationalité libyenne ;
- avoir le diplôme de licence en comptabilité ;
- apprécier les droits politiques et civiques ;
- avoir la bonne conduite, la réputation et la respectabilité nécessaires pour la profession ;
- avoir cinq années d'expérience dans un bureau de comptabilité après la formation universitaire ;

Les comptables qui ont un degré de formation supérieur à la licence en comptabilité sont exempts de la condition d'expérience. Les comptables qui ont un degré de licence en comptabilité sans expérience peuvent être enregistrés dans le groupe d'aides, et après une expérience de deux ans, ils ont le droit de pratiquer la profession avec quelques limitations. Les comptables qui ont une licence en comptabilité et n'ont pas l'intention de pratiquer la profession sont considérés comme des comptables n'exerçant pas leur activité.

Selon EL-Sharif (1981), la loi 116 de 1973 a eu un impact significatif sur le développement de la profession comptable en établissant l'association libyenne d'auditeurs. C'était la première tentative pour organiser et développer la profession de la comptabilité en Libye.

L'étude Abouzied (1998) sur le développement comptable de la Libye a mis sous lumière un des objectifs principaux de la profession de comptabilité ; celui de développer un plan comptable qui est approprié à l'environnement libyen.

En réalité, la profession semble jouer un rôle significatif en maintenant des influences externes et en prêtant peu d'attention au développement des plans comptables appropriés.

Ceci peut être lié à beaucoup de facteurs :

1. la limitation du rôle joué par la profession en développant des normes locales de comptabilité comme solutions de rechange à l'occidental
2. le développement de la profession de comptable a été influencé par beaucoup de facteurs la faisant suivre le même chemin que ses contreparties aux USA et au UK. Ces facteurs incluent : compagnies internationales (principalement des USA et du UK), cabinets d'expert comptable internationaux (principalement des USA et du UK), enseignement de la comptabilité, comptables d'autres pays, et étudiants libyens venant de l'étranger (principalement des USA et du UK).

L'étude d'Abouzied (1998) montre que la comptabilité libyenne est principalement inspirée des pays développés tels que le Royaume-Uni et les USA. Il n'y a eu aucun grand changement dans les plans comptables adoptés.

Les plans comptables du Royaume-Uni et des USA sont caractérisés comme étant principalement orientés vers l'audit externe et le rapport financier externe, de même que le plan comptable courant en Libye.

La loi ne peut exiger des sociétés que la préparation des rapports de comptabilité et du compte de résultat.

Conclusion du chapitre 3

Les facteurs internes, tels que les lois et les règlements du pays, la profession de comptable et l'enseignement de la comptabilité ont joué un rôle dans l'évolution et le développement de la comptabilité en Libye. Bien que les lois du pays aient évolué sensiblement, elles sont exprimées en termes généraux, et semblent être fortement influencées par une orientation historique basée sur les administrations coloniales précédentes.

Avant l'indépendance, l'enseignement de la comptabilité a été négligé en Libye. Il a seulement commencé au début des années 50 sous l'influence anglaise et américaine. Après l'indépendance, la Libye a réussi de manière relativement aisée à créer son système d'enseignement de la comptabilité en copiant les systèmes des pays développés. Le système d'enseignement de la comptabilité et les manuels ont été apportés des pays occidentaux, principalement de la Grande-Bretagne et de l'Amérique. D'une manière générale, les enseignements sont basés sur le fond anglo-saxon et jusqu'ici il n'y a aucune preuve de n'importe quelle tentative sérieuse de développer ou changer l'enseignement de la comptabilité pour être plus « libyenne ». L'influence des USA et du Royaume-Uni sur la comptabilité en Libye est renforcée par le fait qu'ils étaient les destinations principales des étudiants libyens, étudiants la comptabilité à l'étranger.

La profession de comptable en Libye s'avère relativement nouvelle et son influence sur le développement de la comptabilité en Libye est très limitée. Elle a sensiblement maintenu l'approche anglo-saxonne et n'a joué aucun rôle évident dans le développement de la comptabilité en Libye.

Il était évident que les lois, le programme d'études et la profession de comptable en aient sensiblement maintenu les formes, le format, et les mots originaux des influences externes. Il est important de préciser que bien que les compagnies et la profession italiennes de comptabilité aient été les premières à apporter la comptabilité moderne en Libye, leur influence sur l'orientation de la comptabilité est limitée comparée à l'UK et aux USA, elle ne concerne que les compagnies spécifiques. Ceci est peut être dû à des raisons telles que :

1. la comptabilité professionnelle italienne n'était pas assez forte pour maintenir sa propre profession de comptabilité en Italie et à l'étranger (Nobes et Parker, 1991).

2. les politiques discriminatoires mises en place par les italiens dans le travail et l'éducation ont eu comme conséquence de réduire le nombre de comptables locaux.
3. l'enseignement de la comptabilité en Libye n'a jamais été soumis aux influences italiennes par l'éducation ou le programme d'études.
4. les lois fiscales italiennes n'étaient pas assez détaillées pour déterminer des normes et des méthodes de comptabilité.
5. la croissance économique d'après-guerre était relativement grande et donc, la plupart des entités économiques ont été créées sous les anglais et des influences d'Américains.

Ceci semble être conforme aux résultats des études de Scott qui affirma que « l'influence britannique de la comptabilité a suivi des intérêts britanniques en Afrique, le Moyen-Orient, et dans beaucoup de parties de Sud-est asiatique. Avant la deuxième guerre mondiale, la comptabilité britannique a certainement eu plus d'influence dans le monde entier, que la comptabilité de n'importe quelle autre nation ».

Dans le chapitre suivant nous allons d'abord présenter le rôle des entreprises dans le développement économique, pour passer ensuite à une présentation du plan comptable des entreprises libyennes.

Chapitre 4 : système Comptable des Entreprises Publiques Libyennes (EPL).

Introduction du chapitre 4

Ce chapitre se concentrera sur la façon dont la comptabilité en Libye mesure et communique l'information économique pour permettre aux agents économiques de prendre des décisions raisonnables et d'augmenter le bien-être social. Mais pour ce faire, il faut d'abord brièvement rappeler l'environnement dans lequel les entreprises fonctionnaient en Libye.

Le socialisme est l'un des dogmes de la révolution libyenne de 1969. En conséquence, les entreprises publiques et les branches de quelques entreprises internationales sont la seule forme d'entreprises fonctionnant en Libye, l'entreprise privée anonyme n'opérant pas à cette époque dans le pays.

La Libye, comme d'autres pays en voie de développement, a choisi la planification centrale de l'économie pendant sa période de développement économique et social (secrétariat de planification, 1980). Cette information est nécessaire pour prendre des décisions économiques réussies aux niveaux micro et macro économiques.

Cependant, en raison de la manière dont la comptabilité a évolué en Libye, la comptabilité d'entreprise est orientée vers les plans comptables britanniques et américains. Par conséquent, au niveau des EPL les plans comptables sont décentrés en faveur des besoins du secteur privé plutôt que les besoins de secteur public et vers le reportage externe plutôt que de la prise de décision interne. Cette polarisation suggère que les décideurs économiques, aux niveaux micro et macro économiques soient non informés ou mal informés, et par conséquent leurs décisions économiques pourraient être sub-optimales.

Le but de ce chapitre est d'évaluer si les plans comptables courants des EPL fournissent les informations requises pour la prise de décision micro et macro-économiques au niveau de l'entreprise et au niveau de l'Etat.

1. Entreprises en Libye

Grandes ou petites, privées ou publiques, les entreprises dans n'importe quel pays sont les instruments principaux par lesquels des activités économiques sont conduites. En Libye, selon Bait-Elmal et al (1973), les divers types d'organisation des sociétés ont existé. Ceux-ci incluent l'entreprise individuelle, société en nom collectif, société à responsabilité limitée, société anonyme. Le code commercial libyen CCL exige que toutes les entreprises fonctionnant en Libye soient enregistrées dans le registre de commerce. Selon le ministère de l'économie, en 1980, le nombre d'entreprises enregistrées était de 3782.

Généralement, les entreprises en Libye peuvent être divisées en entreprises privées et publiques.

1.1. Entreprises publiques indépendantes.

L'économie libyenne est dominée par un grand nombre d'entreprises d'Etat. Ceci a été mis en place par des vagues de nationalisations des entreprises privées. En Libye, la dominance du secteur public est également marquée par la création de nouvelles entreprises financées par l'état ou l'investissement des sociétés d'état ou les joint-ventures en participation dans lesquels l'état possède 51% ou plus du capital social (la compagnie libyenne de tracteurs qui est un joint-venture en participation entre la Libye et l'Italie). Ces compagnies sont entièrement commandées par le gouvernement.

Il y a plus de 350 entreprises publiques en Libye, y compris les diverses activités économiques (par exemple, voies aériennes libyennes, banques de commerce, compagnie de tabac, compagnie de développement industriel, excepté les compagnies pétrolières).

Chaque entreprise publique doit être établie par une résolution du congrès de généraliste. La résolution indique habituellement le nom, l'endroit, le capital, les parts et les objectifs de compagnie. Chaque entreprise est dirigée directement ou indirectement par le secrétariat respectif (ministère) selon le champ de ses activités. Par exemple, les entreprises industrielles sont sous la commande du secrétaire industriel, les banques de commerce sont sous la

commande du secrétaire du trésor, les compagnies pétrolières sont sous le secrétaire de l'énergie et ainsi de suite.

Les entreprises publiques se distinguent des autres entreprises nationales du fait que chacune d'entre elles est un corps indépendant légalement constitué et considéré comme une société à responsabilité limitée avec tout leur capital social possédé par l'état (AL kilani, 1988). Elles sont essentiellement établies selon le CCL de 1953 et l'acte des compagnies de 1970.

Bien que le congrès de généraliste (1981) ait stipulé que les objectifs principaux de ces entreprises est d'offrir des services et des marchandises au public plutôt que de faire un bénéfice, en réalité un niveau acceptable de bénéfice est encouragé par l'Etat.

1.1.1. Histoire et caractéristiques des EPL

Le système administratif Libyen est divisé en deux niveaux principaux. Au niveau supérieur, il y a le Comité Populaire Général (CPG) qui agit en tant que Conseil des Ministres dans d'autres pays. Le CPG se compose d'un certain nombre de Comités Spécifiques du Général Populaire (CSGP). Chaque comité de CSGP est semblable à un ministère dans d'autres pays. Ces deux comités (GPC et CSGP) actionnent partout le pays. Au niveau inférieur, il y a quatorze Comités Municipaux du Général Populaire (CMGP), chacun se compose des Comités d'un certain nombre de Populaire Spécifiques (CPS). Chaque comité au niveau municipal est commandé par son comité respectif au niveau national, aussi bien que son CMGP.

Historiquement, EPL est apparu en Libye au début des années 70. Un des dogmes de la révolution de 1969 était le socialisme, qui a été mis en application par la nationalisation des entreprises privées. EPL a commencé au début des années 70, et s'est accéléré au milieu des années 70, et a atteint son apogée en 1980 où chaque affaire est possédée et commandée par le secteur public.

Il y a eu une tendance à la nationalisation des établissements en tant que sociétés anonymes par actions contrôlées par l'Etat. En effet, les entreprises récemment formées s'appellent sociétés et beaucoup d'anciennes ont été retirées. Dans beaucoup de cas, EPL ont fourni des services et des marchandises subventionnés par l'Etat, jusqu'au début des années 80. D'une part, des sociétés sont censées fournir le service et les marchandises au public au plein coût ou majorer un niveau acceptable de marge bénéficiaire sans subventions d'état.

Il n'y a aucun nombre fixe d'EPL, parce que la politique d'Etat envers la diversification des EPL offrant les mêmes services et marchandises n'est toujours pas claire, même après environ dix-sept ans d'opérations. Au début, l'Etat a préconisé la politique de la concurrence limitée entre deux EPL. Le nombre avait atteint environ 350 EPL (Bricault, 1985).

Quand l'état a conclu que la concurrence entre les EPL était un gaspillage de ressources sans signification, il a décidé de fusionner toutes les EPL semblables dans une grande entreprise. Par conséquent, le nombre a été réduit à 248 EPL, avec le capital investi d'environ 1.400 millions de dinars libyens (EL-Arabi, 1984).

Sans compter que parmi ces EPL, l'Etat possède quelques sociétés avec des parties étrangères où la Libye possède 51 pour cent ou plus du capital social et un pourcentage non spécifié du capital social de ces sociétés qui sont basées en dehors de la Libye, telle que l'Arabian Insurance Company et Libyan, Spanish Fishing Company. La gestion des EPL est totalement libyenne, alors que la gestion des joint-ventures en participation et d'autres compagnies est partagée entre les libyens et les étrangers.

D'une manière générale, les EPL sont organisés selon le code de commerce libyen de 1953 CCL et l'acte des compagnies de 1970. Cependant, quelques usages spéciaux différencient les EPL de ces sociétés anonymes et par conséquent quelques changements au niveau des lois ci-dessus ont été nécessaires.

Les caractéristiques spéciales des EPL peuvent être récapitulées comme suit :

1. la propriété est publique
2. la gestion semi autonome désignée par la main-d'œuvre de chaque EPL sous forme de comité du personnel ;
3. la personnalité juridique séparée de l'entité ;
4. les objectifs, engagements et champs d'activités statutairement définis ;
5. le motif principal est d'offrir des services et des marchandises au public plutôt que de faire du bénéfice. (Le congrès populaire général, 1981)

En raison de l'immense diversité des opérations des EPL, elles sont classées par catégorie selon leurs activités qui incluent l'importation, l'exportation, le marketing, les services, et la fabrication. Chaque EPL est commandée par un secrétariat (ministère) selon son niveau

d'opération. Toutes les EPL sont des sociétés à responsabilité limitée avec tout leur capital social possédé par l'Etat.

1.1.2. Objectifs des EPL.

La désignation de l'objectif de n'importe quelle décision d'investissement est un facteur fondamental d'évaluation et de suivi. À moins que les facteurs à maximiser, ne soient maintenus ou réduits au minimum et qu'ils soient clairement indiqués, il n'y aura aucune base justifiant le choix. (Webb, 1973)

Cependant, la question du choix des objectifs des entreprises publiques est complexe. Aucune liste complète ne pourrait être dressée pour tous les objectifs directeurs de toutes les entreprises publiques. Les contrôleurs, partout dans le monde ont énuméré les objectifs et les buts auxquels une entreprise publique pourrait être prévue à contribuer. Pourtant la liste n'a pas été prévue pour être approfondie, et dans beaucoup de cas les objectifs indiqués se contredisent (Jones, 1975).

Dans le cas de la Libye, la question tend à être plus difficile, parce que bien que les objectifs des EPL soient présentés aux divers statuts de leur établissement, aucune liste approfondie n'a jamais été produite. Les EPL ont différents objectifs. Cependant, un rapport très large et général des objectifs des EPL peut encore être élaboré.

D'une façon générale, les objectifs indiqués des EPL, selon les statuts de leur établissement, s'entendent de réaliser l'efficacité dans leur rendement à subventionner les besoins essentiels du public, les distinguant de ce fait du comportement des entreprises privées, à savoir la maximisation du bénéfice et l'exploitation du public.

Un regard sur certains statuts des EPL, a rendu la liste suivante des objectifs possible :

1. servir de véhicule au développement économique et social ;
2. identifier les objectifs de planification de développement de l'économie ;
3. fournir des marchandises et des services au public à un coût raisonnable ;
4. éviter la duplication des équipements qui peuvent résulter d'autres EPL ;
5. fonctionner efficacement;
6. agir dans le meilleur intérêt du public ;

7. augmenter le prestige des ressortissants et contribuer à l'auto approvisionnement du pays ;
8. subventionner les besoins essentiels du peuple ;

En conséquence, ils ajoutent à la confusion concernant les objectifs des EPL.

Par exemple, aucune tentative n'a été faite pour définir ce qui est « coût raisonnable » ; est-ce un coût variable, ou une marge bénéficiaire de coût majoré ? En 1983, les Congrès des Populaire de Base (CPB) ont été invités à approuver l'augmentation des prix d'essence de 50 à 120 Dinar Libyen par litre pour couvrir le coût selon les objectifs de Brega Company. Cependant, les gens ont observé un doute sur ce coût car il est difficile de croire que le coût d'un litre d'essence pourrait atteindre ces dimensions dans un pays producteur de pétrole tel que la Libye. La compagnie n'était pas en mesure de répartir tout le coût sur ses composants (réunion des congrès populaires de base, décembre 1982).

Un autre objectif d'EPL est de « fonctionner avec efficacité et efficience », mais aucun critère n'a été jamais placé en Libye pour mesurer cela. Même l'Office général des auditeurs n'a jamais exprimé une opinion sur l'efficacité et l'efficience des EPL, en outre, l'objectif d'éviter la duplication des équipements entre EPL ajoute plus de confusion quand l'autre EPL fonctionne déjà dans les mêmes activités.

Tandis que le bénéfice raisonnable est considéré nécessaire pour maintenir et augmenter le nombre des entreprises publiques, les EPL se trouvent sollicitées pour être plus généreuses envers le public. De ce fait, les EPL ne seront ni bénéficiaires ni généreuses envers le public. Par exemple, la ligne aérienne arabe libyenne ne peut concurrencer ses rivales internationales, et se trouve fortement subventionnée par l'état. (AL kilani, 1988) d'autres exemples peuvent être trouvés dans la compagnie nationale d'habillement, le General Company pour le marketing de produit agricole, etc.

La direction de la révolution a critiqué de telles compagnies et bon nombre d'entre elles ont été portées à la connaissance des congrès des populaires. (Les congrès populaires de base, décembre 1984)

La liste de confusions peut être énumérée indéfiniment, mais en général les autorités libyennes doivent fonctionner plus dur si elles souhaitent résoudre ces confusions. L'unique voie pour cela est de se concentrer sur l'évaluation des performances et d'établir des priorités parmi les objectifs économiques. (Jones, 1975)

1.1.3. Financement des EPL

Les entreprises publiques de financement peuvent prendre diverses formes, selon leur nature, objectifs, et l'environnement dans lequel elles fonctionnent. Leur financement s'étend de la complète dépendance de l'Etat à l'autofinancement total. (Shisami, et Dean, 1984)

Les EPL sont financés pour beaucoup d'entre elles de différentes manières, selon leurs objectifs et leurs moyens. En termes d'objectifs financiers, on distingue deux groupes.

Le premier groupe consiste à faire un bénéfice et d'actionner comme n'importe quelle entreprise privée anonyme. Par conséquent, on s'attend à ce que ces compagnies fassent un bénéfice inférieur au bénéfice commercial maximum ou au moins atteignent leur point d'équilibre. Les exemples de telles entreprises en Libye sont la ligne Aérienne Arabe Libyenne (AAL), les Libyen Insurance Company et l'Elkyam et les compagnies EL-Gezira pour les hôtels et le tourisme. Une telle entreprise est censée être totalement indépendante pour financer ses opérations et réaliser sa croissance.

Le second groupe consiste à fournir des services et des marchandises au public au coût ou à des prix subventionnés. On pourrait prendre comme exemple l'entreprise nationale pour la grande distribution, ou encore la Nationale des Médicaments. Ces compagnies dépendent partiellement ou totalement des subventions d'Etat en tant que moyens de financement de leurs opérations de croissance.

Le rôle de l'Etat est de s'assurer que les méthodes de financement sont appropriées aux caractéristiques des EPL, conformément aux objectifs définis par l'Etat et selon les besoins économiques du pays, comme interprété dans la condition existante de l'économie. Cependant, l'objectif de faire ou de ne pas faire un bénéfice comme critère pour les méthodes de financer les EPL reste confus. Au début les EPL étaient créées pour des fins non lucratives, principalement établies pour arrêter l'exploitation du public par le secteur privé. La direction de la révolution a souvent souligné ceci, et les prix de la plupart des marchandises et services étaient très bas comparés aux prix du secteur privé. En conséquence, la plupart des EPL faisaient des pertes et dépendaient nécessairement de l'Etat. Mais, avec des prix de pétrole en chute et un déclin du revenu national, les décideurs politiques ont souligné que toutes les EPL devraient faire des bénéfices afin de pouvoir continuer à fonctionner. Récemment les EPL qui faisaient une perte ont été portés à la connaissance des congrès des populaires et bon

nombre d'entre eux ont été assurés par une autre EPL ou liquidés. D'ailleurs, plusieurs des organismes publics qui fournissaient le service au sein de leurs circonscriptions ont été changés en sociétés anonymes avec des actions contrôlées par l'Etat pour atteindre un point d'équilibre. Les exemples de tels organismes sont l'agence de la poste et des services téléphoniques, l'agence de l'électricité et l'agence de logement.

Un autre facteur qui dicte la méthode de financement des EPL est la manière dont l'entreprise a commencé. Une EPL est soit une entreprise récemment créée soit le résultat de la nationalisation d'une société anonyme. Dans les deux cas, c'est l'Etat qui décide de la méthode de financement. L'Etat pourrait être généreux envers une entreprise qui était précédemment une société anonyme en évaluant ses capitaux au coût historique et en prenant le fardeau du paiement de toutes ses dettes précédentes, ou être moins généreux avec les nouvelles EPL en évaluant leurs capitaux à une valeur à jour en s'acquittant du paiement des dettes.

Dans la plupart des cas l'Etat Libyen a pris une position de compromis. L'état évalue habituellement les capitaux à la valeur comptable, mais le paiement des anciens restes à la responsabilité de la nouvelle entité.

L'état peut financer les EPL de plusieurs manières :

1. les ressources obligataires des marchés
2. les capitaux en actions propres
3. l'emprunt de l'Etat
4. les ressources internes de l'entreprise, telles que des excédents non distribués
5. l'emprunt des banques et d'autres institutions financières
6. les cadeaux, privés et du gouvernement (Webb, M.G 1973)

Les statuts établissant les EPL indiquent la méthode de financement par l'Etat, par leurs capitaux en actions propres totalement possédés par l'état, par des prêts des banques de commerce fonctionnant en Libye, par des subventions directes de l'état et finalement par ses ressources internes. En outre, dans la pratique, un certain nombre d'EPL est financé par concessions pures et par découverts. Il n'y a aucune directive formelle sur la façon dont les EPL devraient chercher l'aide financière.

Cependant, dans la pratique, les informations suivantes sont nécessaires à l'état pour accorder n'importe quelle aide financière :

1. les derniers comptes certifiés
2. le budget de l'année en cours
3. les raisons de l'aide financière
4. la quantité d'aide financière requise
5. la marge brute du financement prévu pendant l'année en cours.

Les procédures pour financer les EPL impliquent l'évaluation des performances pour décider ou non de les subventionner. Lors d'une réunion récente du congrès des populaires générales, une forte critique a été exprimée à l'égard de la société anonyme du marketing de produits d'agriculture. (Journal d'Al-zahef Al-Akhader, 1987, p 7) en ce qui concerne ses opérations, les subventions ont été pourtant accordées à la compagnie. En outre, pendant les dix-sept dernières années, les banques de commerce libyennes ont accordé aux EPL des prêts généreux, indépendamment de leur exécution. Les relevés des comptes financiers ont été exigés pour accorder de tels prêts, mais ces rapports étaient arriérés de trois à cinq ans. La décision d'accorder des prêts était politique plutôt qu'économique, avec la pleine garantie du secrétariat du trésor. Le résultat final est que la majorité des EPL ont des dettes énormes envers les banques de commerce sans la possibilité de les payer, particulièrement après que le secrétariat du trésor a informé les banques de commerce qu'il ne se porte plus garant pour les prêts impayés des EPL. (AL kilani, 1988)

Cependant, emprunter aux banques de commerce avec des taux d'intérêt préférentiels reste la source de financement la plus commune pour les EPL. D'autres sources, telles que des ressources obligataires du marché, restent possibles.

1.1.4. Gestion des Compagnies de secteur Public (GCP)

Bien que quelques différences dans les objectifs des entreprises et leurs rapports avec l'Etat existent, la manière dont ces entreprises sont administrées est susceptible d'être semblable, indépendamment de leurs secrétariats respectifs.

La plupart des compagnies en Libye sont contrôlées par le Comité d'un Populaire (CP). Il y a des exceptions pour quelques compagnies qui ont le statut spécial dans le pays tel que les banques et quelques compagnies pétrolières. Ces compagnies sont contrôlées par un conseil d'administration ou un Comité d'administration.

Selon la loi 13 de 1981 et la résolution 1980 du GCP, une des responsabilités du GPC est d'examiner tous les rapports périodiques libyens d'entreprises publiques liés à leurs opérations et d'évaluer leur succès en atteignant leurs cibles. Les CP des entreprises libyennes sont exigés pour suivre tous les ordres et directives fournis par leurs secrétariats respectifs. Ils doivent également fournir à leurs secrétariats respectifs tous les rapports et information au besoin, et soient directement responsables d'effectuer et d'atteindre tous les objectifs d'entreprises. Par exemple, le secrétariat pour l'industrie (ministère) est responsable de diriger les compagnies industrielles, qui alternativement devraient rencontrer les ordres du secrétariat d'industrie. L'objectif principal de l'administration est de distribuer les ressources financières aux compagnies et aux usines selon le budget annuel (Lind, 1990).

Le conseil d'administration (ou le comité de populaire) est responsable du contrôle de chaque compagnie, d'appliquer ses politiques générales, et d'installer les systèmes administratifs et financiers (plans comptables y compris) nécessaires pour ses opérations et la commander. Cependant, l'intervention du gouvernement est commune aux compagnies libyennes. Le contrôle des prix est exercé aux niveaux nationaux en Libye pour la plupart des marchandises et services. Par exemple, pour les compagnies industrielles, le prix des produits (importés ou localement fabriqués) sont fixés par le secrétariat de la planification économique sur une base de coût majoré, et dans la théorie, la plupart des prix des produits couvrent entièrement les coûts. Les compagnies font seulement des recommandations concernant le prix. Cependant, elles sont placées par le gouvernement en vue de l'acceptabilité sociale (UN, 1994).

Comme dans beaucoup d'autres pays en voie de développement, la plupart des compagnies du secteur public en Libye sont confrontées aux problèmes de financement et de structure d'administration. Par exemple, un nombre significatif de ces compagnies ont fait des pertes pendant plus de deux ou trois années (Naur, 1981).

La plupart des sociétés anonymes souffrent d'un manque de personnel qualifié et expérimenté, ainsi leur qualité de gestion est insatisfaisante. Les relations personnelles et l'entourage familial affectent souvent les décisions de gestion. Par conséquent, la majorité des compagnies sont mal gérées. Ces problèmes, combinés avec les rapports insatisfaisants entre les compagnies et le gouvernement, ont souvent causé l'incapacité du gouvernement d'exercer la commande proportionnée, ce qui a fait que beaucoup d'entreprises soient inefficaces et sujettes à la corruption.

1.1.5. Plans comptables d'EPL

Selon les statuts de toutes les EPL, ces dernières doivent remplir toutes les conditions du CCL de 1953 et de l'acte de compagnies de 1970, à condition que les lois ne soient pas en conflit avec de tels statuts. Les exigences de ces lois traitent, entre autres choses, de l'enregistrement des entreprises dans le registre de commerce, les enregistrements statistiques, les comptes, les relevés des comptes financiers, la distribution du bénéfice, les réservations, l'ajustement du capital et la liquidation. Cependant, certaines de ces conditions sont différentes des statuts des EPL. Par exemple, les réserves légales des entreprises privées sont limitées à 5 % du bénéfice annuel et ne doivent pas excéder 20% du capital payé de l'entreprise. Dans le cas des EPL il est laissé à différentes entreprises de choisir le pourcentage de ces réservations à condition qu'elles n'excèdent pas le capital payé.

Une autre différence est la distribution des bénéfices. En 1972, l'Etat a décidé que 25% de tous les bénéfices des EPL, excepté les compagnies pétrolières, soient assignés aux employés et le reste transféré au trésor public. Toutes les deux attributions devaient être faites après transfert aux réserves légales et générales. Cependant, depuis 1980 l'Etat avait essayé de définir certains critères par lesquels des bénéfices des EPL devraient être répartis entre la main-d'œuvre, l'entreprise et l'Etat.

Toutes les EPL sont priés de préparer des budgets au moins un an à l'avance, une condition non indiquée par le CCL. En plus des enregistrements statistiques, les comptes et les relevés de compte financiers exigés par diverses lois, la majeure partie des EPL ont d'autres livres de comptes. Il n'est pas possible de les énumérer toutes, parce que les EPL ont différents plans comptables (auditeur Office Général, 1984)

Dans un certain nombre d'EPL, on peut trouver un plan comptable qui inclut un diagramme des comptes, et des relevés de comptes financiers structurés. Par exemple, le plan comptable de Sebha Company pour les routes et la construction est étroitement lié au plan comptable uniforme égyptien.

D'une certaine façon, le fait qu'il y a une diversité de plans comptables peut être prévu pour autant que les EPL ont différents objectifs et activités. Cependant, on pourrait ajouter qu'il y aurait des dispositifs minimums communs entre leurs plans comptables au moins pour celles qui ont des activités similaires.

Briston et Enthoven tous les deux ont appelé à ce que les entreprises dans les pays en voie de développement devraient adopter une certaine uniformité, ce qui rendrait la comptabilité macro-économique plus facile (Briston, 1984), (Enthoven, 1973). En outre, Shisami et Dean (1984) ont énuméré quelques conditions communes pour les plans comptables d'entreprises publiques indépendamment de leurs objectifs, cela devrait inclure:

1. la présentation de données suffisantes et détaillées, opportunité et fiabilité pour permettre de prendre les bonnes décisions économiques et aider au bon fonctionnement dans tous les aspects de l'entité.
2. la conformité à la législation.
3. la présentation de l'information nécessaire pour les auditeurs afin d'avoir un avis de professionnel sur les enregistrements statistiques.
4. la définition et règlement par un manuel comptable illustrant son fonctionnement détaillé.
5. la concordance entre la nature de l'entité avec les besoins de sa gestion. (Shisami et Dean, 1984)

En résumé, le plan comptable d'une EPL devrait être conforme aux lois et aux règlements en vigueur, et devrait avoir un degré d'uniformité dans le rapport externe afin de faciliter la prise de décision économique aux niveaux micro et macro-économiques (Briston, 1984).

1.2. Entreprises privées

Des changements de politique économique ont été suggérés à la Libye. Le 5/9/1992, l'acte numéro 9 a été publié en indiquant que l'économie libyenne serait basée sur la propriété commune, le socialisme populaire et les différentes capacités et initiatives (rapport africain de développement, 1994). Selon l'article (2) dans l'acte numéro (9), l'exécution de ces activités privées peut être entreprise de diverses formes, telles que les sociétés par action et les sociétés anonymes. Une recommandation du GCP, l'article (9) a déclaré que des entreprises publiques ou communes pourraient être privatisées conformément à l'article (2).

Le gouvernement observe le procédé de privatisation comme un moyen pour distribuer équitablement les ressources, et pour éviter l'exploitation par le gouvernement ou par les individus, l'article (5) ou l'acte 1992 détermine les plafonds pour le nombre de parts que les individus peuvent posséder dans une compagnie. Par exemple, aux compagnies à 0.5 million DL de capital social, ceci ne devrait pas excéder 12% de toutes les parts. Aux sociétés par actions avec plus que le 0.5 million DL et moins que le 1.0 million, DL ceci ne devrait pas excéder 10% de toutes les parts. Aux compagnies communes avec le capital social du DL 1.0 million et moins que le 2.0 millions, DL il ne devrait pas excéder 8% et aux compagnies avec le capital social de plus de 2.0 millions, DL l'exploitation ne devrait pas excéder 5 % de toutes les parts.

En dépit de l'acte 1992 le secteur privé en Libye reste toujours dans ses débuts. Jusqu'à nos jours, il y a seulement quelques entreprises privées anonymes qui ont commencé à opérer en Libye. Il s'agit dans la plupart du temps d'entreprises familiales, ou d'entreprises possédées par des particuliers. Le gouvernement a une influence indirecte sur ces compagnies qui doivent opérer en harmonie avec sa politique.

Cependant, ce sont les sociétés anonymes qui contribuent à la majeure partie de l'économie et qui sont les principaux pourvoyeurs d'emploi, dans la mesure où elles sont généralement des entités économiques beaucoup plus grandes que celles du secteur privé.

D'une manière générale, la plupart des plus grandes entreprises de production, de financements ou de construction sont possédés par le gouvernement. Ainsi, ce sont les compagnies du secteur public qui fournissent les revenus au gouvernement.

Il est aussi important de mentionner que la comptabilité ne peut pas résoudre tous les problèmes en Libye. Cependant, elle peut jouer un rôle dans le développement de l'économie libyenne. Ceci peut être justifié par le consensus général que la comptabilité peut contribuer au développement économique d'un pays (voir par exemple ; Mahon, 1965, Seiler, 1966 ; Samuels et Piper, 1985 ; Belkaoui, 1974 ; Scott, 1970 ; Qureshi, 1975). Seiler (1966) argue que «la force et l'ampleur du système d'information dans un pays détermine le taux du développement économique, et que les plans comptables assument ainsi un rôle important dans le développement de la nation naissante ». Ceci est renforcé par l'étude de l'association américaine de comptabilité (1976), qui donne comme preuve le rôle essentiel de la comptabilité dans les pays économiquement avancés. La conclusion est que la comptabilité est un facteur nécessaire, mais pas suffisant pour le développement économique en Libye.

Conclusion du chapitre 4

Nous avons défini dans ce chapitre les problèmes auxquels sont confrontés les EPL tout en soulignant le besoin de se fixer des objectifs et de les considérer par la suite, comme critères pour apprécier l'efficacité de la gestion de ces EPL.

Nous avons aussi mis en valeur le fait que les systèmes de comptabilité actuels ne fournissent pas les informations qui puissent aider à prendre les décisions adéquates sur les deux plans micro et macro-économiques.

Ensuite nous avons insisté sur l'urgence du remplacement de ces systèmes par un système de comptabilité orienté vers le secteur public autant que vers la prise de décision économique.

Enfin, nous avons fait savoir que la résolution des problèmes du système de comptabilité actuel passe autant par le changement de la nature du système lui-même que par la modernisation de la façon avec laquelle la comptabilité est enseignée en Libye.

Conclusion de la première partie

Dans cette partie, nous avons présenté l'impact des facteurs environnementaux sur la comptabilité Libyenne. Puis, nous avons indiqué le rôle de l'environnement dans le développement de la comptabilité à travers la genèse de la comptabilité libyenne. Enfin, nous avons montré le rôle des facteurs environnementaux dans son développement. Les variables prises en compte lors de cette étude sont l'environnement socio-économique et politique en Libye, l'évolution de l'environnement de la nationalisation et son influence sur la comptabilité en Libye, l'enseignement de la comptabilité et la Profession comptable en Libye.

Ces variables sont choisies en se basant sur une revue de la littérature très variée et sur les caractéristiques de l'environnement libyen.

La littérature de la comptabilité a montré l'importance de la relation entre la comptabilité et les facteurs environnementaux. Ainsi, les études de l'évolution historique du système comptable libyen a démontré que le système comptable n'a pas évolué en conséquence des interactions environnementales intérieures, mais il a été importés des pays occidentaux anglo-saxons.

Dans le chapitre suivant nous allons présenter les études antérieures qui se sont intéressées aux systèmes comptables dans les pays en voie de développement. Pour cela, nous allons prendre en compte les facteurs économiques, politiques et culturels susceptibles d'influencer ces systèmes comptables.

Deuxième partie : état de la comptabilité dans les Pays en Voie de Développement et cadre théorique de la recherche : facteur culturel et le système comptable.

Chapitre 5 : les changements de l'environnement et leur influence sur la comptabilité dans les Pays en Voie de Développement

Introduction du chapitre 5

Dans ce chapitre, nous tenterons d'expliquer la nature du système comptable dans les pays en voie de développement, dont la Libye est un très bon exemple.

Nous commencerons par l'exposé du mode de fonctionnement des systèmes comptables de ces pays, en prenant en compte les facteurs environnementaux susceptibles d'influencer ces systèmes comptables, notamment les facteurs économiques, politiques, culturels...

Nous verrons ensuite dans quelle mesure les normes internationales sont compatibles avec les systèmes de comptabilité adoptés dans ces pays.

Nous essaierons, enfin, de passer en revue les difficultés que ces pays risquent de rencontrer lors des tentatives d'application de ces normes internationales à leur économie.

1. L'impact de l'environnement sur le développement comptable

Au delà de la description et de la comparaison des systèmes comptables qu'elles apportent, les études de classification permettent de présenter la logique se cachant derrière une politique d'harmonisation et les difficultés qui y sont liées. Elles présentent également les différents systèmes comptables à disposition des Pays en Voie de Développement (PVD) ; ce qui est intéressant pour la profession et les législateurs qui peuvent, de ce fait, essayer de prédire les problèmes auxquels ils auront à faire face, et qui peuvent trouver des solutions pertinentes dans l'observation des pays les plus proches dans les classements.

L'évolution des études comparatives présentées s'est faite à travers l'analyse des éléments communs et des caractéristiques distinctives de façon à fournir une explication à ces différences et similitudes, grâce à des facteurs environnementaux identifiés. Nous exposerons, dans ce qui suit, les facteurs environnementaux et culturels contribuant à distinguer les systèmes comptables de par le monde.

1.1. Les facteurs environnementaux et culturels.

Pour Meek et Saudagaran (1990), les différences entre systèmes comptables s'expliquent par cinq facteurs : le système juridique, le mode de financement des entreprises, la fiscalité, le niveau d'inflation et les liens politiques et économiques entre pays.

1.1.1. Le système juridique

Il est habituel d'opposer les systèmes juridiques de droit coutumier aux systèmes juridiques de droit codifié. L'influence du système juridique sur le système comptable semble évidente en Europe, dans la mesure où tous les membres de la branche (micro) de la classification de (Nobes, 1983,1998). À l'exception des Pays-Bas, sont des pays de droit coutumier, tandis que ceux d'Europe continentale ont un droit codifié (Raffournier, 2000). Dans les premiers pays, les systèmes juridiques ne cherchent pas à donner des règles comptables détaillées applicables à des problèmes particuliers que pourraient rencontrer les entreprises, mais formulent plutôt des règles générales applicables à un grand nombre de cas de figure. C'est le système en vigueur dans tous les pays anglo-saxons. Les pays de droit codifié, en revanche, se caractérisent par une législation particulièrement détaillée qui laisse beaucoup moins de place

à l'interprétation des juges. Dans ces pays, les systèmes comptables sont fondés sur le droit. Ce sont des codes de commerce qui établissent dans le détail les obligations comptables légales.

En France ; les obligations sont prévues dans le code du commerce. Dans les pays anglo-saxons, le rôle de l'Etat est moins important. C'est le secteur privé qui définit les principes comptables généralement admis et les règles applicables à la comptabilité. La responsabilité de l'élaboration des normes est en fait laissée aux organisations professionnelles (Finance Accounting Standards Board (FASB) aux Etats-Unis, Accounting Standards Board (ASB) au Royaume-Uni).

Lawrence (1996) a ainsi indiqué que le système légal constitue une contrainte au développement des normes comptables internationales, notamment dans pays où les règles comptables sont promulguées par une législation détaillée. Cela constitue par conséquent l'un des plus grands problèmes pour les organismes comptables internationaux qui recherchent à accroître l'harmonisation comptable.

1.1.2. La fiscalité

Différentes études⁶ ont montré que la fiscalité influence le système comptable. Dans certains pays, la législation fiscale détermine les pratiques comptables. En demandant aux entreprises leurs revenus et leurs dépenses, le montant de la taxe à payer peut être calculé. Dans d'autres pays, nous trouvons une séparation entre la fiscalité et la comptabilité financière. Dans les pays où il existe une relation étroite entre la fiscalité et la comptabilité, les entreprises tendent à adopter des pratiques comptables très prudentes (conservatrices) afin de minimiser leurs dettes fiscalité. Ainsi, plus la relation entre la fiscalité et la comptabilité est étroite, plus les entreprises tendent à adopter des pratiques comptables très prudentes (conservatrices) afin de minimiser leurs contributions fiscales.

En Europe continentale, la fiscalité influence fortement les pratiques comptables : dans ces pays, seules les charges effectivement comptabilisées sont fiscalement déductibles. Les entreprises ont donc tendance à aligner leur comptabilité sur les règles fiscales les plus favorables ; même si cela aboutit à constater des amortissements ou des provisions non

⁶ Seidler (1967), Radebaugh (1975), Bursal (1984), Nobes (1987), Hagigi et Williams (1993), Douppnik et Salter, (1995), Lawrence (1996), Radebaugh et Gray (1997).

économiquement justifiés. En Libye, la loi fiscale différente de la loi fiscale anglo-saxonne pour ce qui concerne la déduction de certaines charges. En effet, seules les charges comptabilisées sont fiscalement déductibles. Par conséquent, nous pouvons nous attendre à ce qu'une majorité de comptables libyens appliquent les règles fiscales pour bénéficier de la déduction des charges comptabilisées. Dans. Pays anglo-saxons, en revanche, le résultat fiscal se calcule, à quelques exceptions près, indépendamment du résultat comptable. La fiscalité conditionne ainsi les pratiques comptables dans certains pays (par exemple : Europe continentale, Libye etc..), alors que son influence est beaucoup moins importante dans les pays anglo-saxons (Raffournier, 2000).

1.1.3. Le mode de financement des entreprises.

Certains chercheurs ont confirmé que la structure de propriété des entreprises constitue une des causes majeures de différences entre les pratiques comptables Mueller (1968), Nobes (1983,1998). En effet, dans les pays où le marché financier est structuré, celui-ci constitue la première source de financement. Le système comptable appliqué a alors pour objectif de satisfaire les intérêts des investisseurs ; la qualité d'information comptable publiée est, par conséquent, meilleure (Roberts et al, 1998). Cependant, dans les pays où la famille, l'Etat ou les banques constituent la source principale de financement, la comptabilité est présumée assurer le rôle de la protection des intérêts des créiteurs ; le niveau de publication d'information est alors faible (Doupnik et Salter, 1995). Des pratiques de mesure conservatrices sont alors adoptées afin de protéger les intérêts des créiteurs (Roberts et al, 1998).

Radebaugh et Gray (1997) ont noté que la structure de propriété est plus diversifiée aux Etats-Unis qu'en France. Aux Etats-Unis, le groupe d'actionnaires est dominé par les investisseurs privés Nobes et Parker (1981) ; ces derniers demandent des informations pertinentes, fiables et publiées en temps utile. Une situation similaire existe en Angleterre, où le groupe principal est composé des investisseurs institutionnels, comme les fonds de pensions et les sociétés d'assurance. Ces investisseurs ont, à travers le marché des valeurs mobilières, une influence sur la formation des principes comptables aux Etats-Unis.

Quant aux PVD, nous soulignons que les gouvernements de plusieurs pays ont souvent investi dans les entreprises, afin de tenter d'éliminer le déséquilibre dans l'économie causé par les entreprises étrangères et familiales. Radebaugh (1975) a constaté qu'il en a résulté un plus

fort degré de normalisation et une orientation plus prononcée envers les informations reliées aux statistiques socio-économiques.

Ainsi, la plupart des grandes entreprises dans les PVD sont publiques. D'autres sont soit contrôlées ou influencées par des propriétaires étrangers, soit contrôlées par des groupes locaux représentant les familles les plus riches (Scott, 1970). Les banques sont moins susceptibles de jouer un rôle important, car le système bancaire dans ces pays n'est pas très développé et le marché des valeurs mobilières est généralement inexistant ou à ses débuts.

Sur le continent européen, le marché des valeurs mobilières a moins d'influence sur la formulation des pratiques comptables (Nobes, 1983). En Allemagne, les banques alimentent ou contrôlent l'ensemble du financement des entreprises, tandis qu'en France, ce sont les holdings familiaux et l'Etat (Hopwood et Schreuder, 1984). Plusieurs des sociétés concernées sont privées et ne sont pas inscrites à la bourse. Il y a donc moins de publicité faite autour des activités de ces dernières qu'aux Etats-Unis et en Angleterre ; de plus, les états financiers tendent à divulguer peu de détails, juste assez pour satisfaire les exigences minimales (Dussault, 1993).

Les pays anglo-saxons privilégient ainsi la réalité économique des informations financières, l'importance du compte de résultat sur le bilan, un résultat le plus élevé possible ainsi qu'une reconnaissance de l'ensemble des actifs de l'entreprise ; alors que les pays d'Europe continentale vont privilégier la réalité juridique et patrimoniale des informations financières, l'importance du bilan sur le compte de résultat et une sous-évaluation des actifs et du résultat (Walton, 1996).

Cependant, des changements importants ont eu lieu avec l'harmonisation comptable internationale. En effet, toutes les entreprises européennes cotées sur un marché réglementé sont contraintes de préparer des états financiers consolidés, conformément aux normes comptables internationales (depuis 2005). Par conséquent, les besoins de financement des entreprises sont devenus plus importants, même dans les pays traditionnellement réticents à l'idée d'obtenir des financements sur les marchés financiers. Nous pouvons citer l'étude empirique de Glaum (2000), menée entre 1994 et 1997, montrant l'évolution des mentalités face aux normes anglo-américaines, et le passage d'une attitude négative des dirigeants allemands vis-à-vis de ces normes à une reconnaissance du côté faiblement informatif des rapports annuels allemands.

L'explication des différences de systèmes comptables par des modes de financements différents risque de s'estomper pour les entreprises internationales cotées et établissant des comptes consolidés (Glaum, 2000).

1.1.4. L'inflation.

Différentes recherches⁷ ont reconnu depuis longtemps l'influence de l'inflation sur les pratiques comptables (Gensse, 1985)⁸. Celle-ci est toujours associée à la croissance économique et a une influence sur le système comptable (Radebaugh et Gray, 1997).

L'impact de l'inflation se manifeste essentiellement au niveau des méthodes d'évaluation (Raffournier, 2000). Pour les entreprises situées dans les pays où l'inflation est faible, l'évaluation au coût historique est la règle. En revanche, les entreprises situées dans les pays qui, structurellement, connaissent une inflation importante (Amérique du Sud notamment) ont tendance à pratiquer des réévaluations d'actifs. Ces réévaluations sont des pratiques courantes et sont recommandées par les normes comptables internationales dans les économies qui ont à faire face à des taux d'inflation élevés.

1.1.5. Le système politique et économique.

Le système politique du pays constitue l'un des facteurs les plus importants influençant la réglementation, les normes et les pratiques comptables (Radebaugh, 1975). Les différences dans les systèmes politiques sont reflétées dans les différences de la manière d'organiser et de contrôler l'économie. Ceci par conséquent influence les objectifs et le rôle de la comptabilité.

Les régimes politiques, comme les systèmes économiques, varient d'un extrême à l'autre. Les systèmes économiques varient de la presque dépendance totale des forces du marché (Etats-Unis), jusqu'à un contrôle central (Chine). Entre ces deux extrêmes, il y a divers degrés d'intervention des gouvernements. Ces différences d'implication dans l'économie entraînent des besoins différents en informations, d'où des systèmes de comptabilité différents.

Selon Ainajjar (1986)⁹, le type de régime politique influence les pratiques comptables ; ainsi il est normal que les normes comptables appropriées pour les économies de marché soient

⁷ Seidler (1967), Radebaugh(1975), Douplik et Salter (1995) et Roberts et al. (1998)

⁸ Gensse (1985) a suggéré un modèle normatif, envisagé comme un système de mesure différencié, conçu pour être adapté aux variations monétaires c'est-à-dire à l'élévation du niveau général des prix accompagnée d'une modification de la structure des prix

différents de celles qui seraient optimales pour les économies centralisées. Dans ces dernières, les principes, les méthodes et les techniques d'évaluation comptables sont rigides et contrôlés par l'Etat. Ces types de pratiques ont pour objectif de faciliter la planification et les procédures de contrôle.

Les régimes communistes sont profondément impliqués dans le développement des systèmes comptables, pour mieux contrôler leurs économies. Les régimes socialistes le sont aussi, mais leurs exigences envers la comptabilité sont moins rigides. Par contre, les régimes capitalistes sont moins susceptibles de contrôler les pratiques comptables pour atteindre les objectifs politiques (Berry, 1982).

Chamisa (2000) a montré dans sa recherche que la pertinence des normes internationales dépend du régime politique du pays. En effet, les normes internationales ne sont pas pertinentes pour les PVD communistes où le secteur public domine l'économie et où le marché financier n'est pas développé. Celles-ci sont cependant considérées pertinentes pour les pays capitalistes où le secteur privé domine l'économie et où le marché financier est développé.

Par ailleurs, nous soulignons l'intensité de la gestion de l'économie par l'Etat et l'importance accordée au développement économique national, généralement perçus comme éléments affectant le degré d'interférence de l'Etat sur les pratiques comptables. Plus le gouvernement accorde de la primauté au développement, plus il sera souhaitable de normaliser la comptabilité (Alhashim et Garner, 1973).

Dans les économies planifiées, le rôle de la comptabilité est plus important que dans les économies de marché. Le système entier des prix et des coûts est établi par des méthodes comptables, plutôt que par les forces de marché. Dans un tel contexte, les rapports et statistiques comptables sont sous forme de système uniforme, à l'exemple de l'ancienne URSS. Le but d'une telle rigidité dans les systèmes comptables est de faciliter un meilleur contrôle ainsi qu'une meilleure planification centrale.

Les politiques gouvernementales, ayant trait à la stabilité macro-économique, imposent des contrôles sur les activités des entreprises. Ces contrôles sont souvent appliqués par les gouvernements des PVD. Par exemple, ils interviennent dans le domaine des systèmes comptables, dans leurs efforts pour contrôler l'inflation (Doupnik, 1982).

⁹ Cité par Dussault (1993)

Dans les économies de marché, la comptabilité est utilisée pour la gestion des entreprises commerciales, la productivité économique, la distribution des produits et services.

Notons enfin que le niveau de développement économique a également une influence sur le système comptable. En effet, ce dernier contribue au développement économique et l'absence d'un système comptable développé agit comme une barrière au développement économique dans les pays en voie de développement (Charderton et Taylor, 1993).

Rostov (1963) a proposé une formule qui considère que toute société doit passer dans son développement économique par l'une des cinq étapes suivantes : la société traditionnelle, les conditions préalables au démarrage, le démarrage, le progrès vers la maturité et l'ère de consommation. Les PVD, qui sont aux premiers stades du développement économique tels que définis par Rostov, n'ont pas les mêmes besoins et pratiques comptables que les pays développés, dont l'économie est hautement complexe et diversifiée (Dussault, 1993). En revanche, il est utile de souligner que des pratiques comptables sont parfois imposées dans les pays du tiers monde par les pays développés (Hove, 1986) en raison des aides économiques données par organisations internationales, tels que la banque mondiale et le fonds monétaire international. Les comptables des PVD doivent, par conséquent, se conformer aux concepts et aux intentions comptables et préparer des états financiers périodiques, en accord avec les principes comptables généralement admis dans les pays développés.

1.1.6. Le colonialisme

Dans un grand nombre de pays, la réglementation comptable s'est développée en réponse à des accidents de l'histoire. En France, l'adoption d'un plan comptable est due à l'occupation allemande pendant la seconde guerre mondiale. Les liens créés pendant les périodes de colonisation entre pays colonisateurs et pays colonisés ont conduit ces derniers à adopter les réglementations comptables des pays colonisateurs : ainsi les pays du Commonwealth ont adopté le modèle britannique et les pays colonisés par France essentiellement les pays d'Afrique francophone, ont adopté le modèle français.

La colonisation constitue donc un facteur important de transfert de systèmes comptables dans les pays en voie de développement (Engelmann, 1962 ; Hove, 1986 ; Chaderton et

Taylor¹⁰, 1993). Selon Hove (1986), la comptabilité a été non seulement exportée à travers la colonisation, mais elle a été également imposée aux pays les moins développés, sans prendre en considération les besoins de ces pays. L'imposition d'un système comptable par le pouvoir colonial dans les pays en voie de développement pourrait être inappropriée et préjudiciable au développement économique de ces pays. Les chercheurs le confirment, en effet, dans le cas où les pays en voie de développement adopteraient ou appliqueraient les systèmes des pays développés sans modification et adaptation de celui-ci aux besoins de leurs pays (Briston, 1978 ; Hagigi et Williams, 1993).

1.1.7. La profession comptable

La compétence, le nombre, la force des praticiens et l'histoire de la profession comptable d'un pays ont un effet sur la pratique de la comptabilité. Une profession déficiente peut amener le gouvernement à intervenir (Gray, 1988).

Bloom et Naciri (1989) ont constaté que, dans certains pays, le secteur privé, et plus spécifiquement la profession comptable, est le principal acteur de normalisation (c'est le cas des Etats-Unis où le FASB, organisation privée indépendante, établit les normes de comptabilité) ; alors que dans d'autres pays, tels que la France, le processus de normalisation est un combiné de réglementation privé et gouvernementale.

Roberts et al. (1998) ont associé la profession comptable au système juridique. Ils ont montré que la réglementation comptable est établie par le gouvernement dans les pays de droit codifié. Dans ces pays, la profession assure toujours sa mission. Elle peut donner ses avis au gouvernement sur certains points, publier des normes ou des recommandations sur des sujets pour lesquels il n'y a pas un vide légal.... (Le Conseil National de Comptabilité (CNC) constitue un bon exemple pour cette approche). Cette tâche est cependant attribuée à un organisme professionnel indépendant dans les pays de droit coutumier.

¹⁰ "The main vehicle through which western accounting method was introduced to former colonies was the colonial administration, as they established their forms of social and economic control. Accounting was a vital link in the recording, measurement, planning and reporting of the results of their exploitive organisations"

1.1.8. Les facteurs culturels

La relation entre la comptabilité et la culture a été un sujet de débat pour plusieurs chercheurs de l'ancienne décennie. Différentes études¹¹ ont montré que la culture constitue un facteur environnemental important, ayant une influence sur le système comptable et pouvant être considérée comme l'un des facteurs de fond des différences comptables (Nobes, 1998).

Certaines recherches ont montré que la culture a également une influence sur le processus d'harmonisation des normes comptables au niveau européen et à l'échelle internationale. Macharzina (1988) a indiqué que les normes européennes ne reflétaient pas les différentes cultures comptables. Il suggère de créer un cadre conceptuel permettant de prendre en compte les diversités contextuelles existantes, au travers desquelles les obligations comptables sont fixées, notamment les environnements sociaux, politiques, économiques, légaux, culturels, d'enseignement et le contexte historique dans lequel les obligations comptables sont développées. Un alignement de la culture et des normes comptables est alors utile.

McComb (1979) a précisé que l'harmonisation comptable internationale dépend de la prise de conscience, et que les raisons culturelles expliquent des différences dans la philosophie des pratiques de mesure comptable et de publication d'information de chaque pays. Violet (1983) a d'ailleurs souligné que le succès des International Accounting Standard (IAS), International Financial Reporting Standards (IFRS) est limité par des variables culturelles. Il espérait qu'au point de vue anthropologique, une perspective de relativisme culturel viendrait stimuler la recherche culturelle, ce qui aurait permis l'élaboration de systèmes comptables internationaux.

Différentes études se sont efforcées de prendre en compte cette dimension en s'inspirant, pour la plupart, des travaux de Hofstede (1980). Gray (1988) a tenté d'établir une correspondance entre les variables culturelles et caractéristiques des systèmes comptables nationaux, en particulier le type de réglementation (professionnel ou légal), le degré d'uniformité, de prudence et de transparence. Belkaoui (1989) a par ailleurs montré l'existence d'une relation significative entre le degré d'auto réglementation de la profession et trois des quatre dimensions culturelles d'Hofstede (aversion pour le risque, individualisme et masculinité).

¹¹ Mueller (1967), Jaggi (1975), McComb (1979), Nair et Frank (1980), Nobes (1983), Choi et Mueller (1984), Belkaoui (1985), Harrison et Mackinnon (1986), Gray (1988), Soeters et Schreuder (1988), Perera (1989), Fechner et Kilgore (1994), Doupnik et Salter (1995), Salter et Niswander (1995), Zarseski (1996), Lawrence (1996), Radebaugh et Gray (1997)

S'inspirant des travaux de leurs prédécesseurs, Douppnik et Salter (1995) ont proposé un modèle général de développement des systèmes comptables qui s'efforce de combiner les facteurs environnementaux, institutionnels et culturels. Les résultats du test de ce modèle ont permis à ces chercheurs de conclure que les systèmes comptables nationaux sont le résultat d'interaction entre toutes sortes de facteurs.

Plusieurs recherches se sont ainsi intéressées à l'influence de la culture sur les systèmes comptables et ont justifié empiriquement la relation entre culture et système comptable (modèle de Gray (1988)).

Patel et Psaros (2000) ont cependant indiqué que, dans de nombreuses études, la culture est utilisée comme une catégorie « fourre-tout » ; sans description de la façon dont elle peut influencer les pratiques ni explication des différentes dimensions à prendre en compte selon les pays étudiés.

Aucune théorie n'a, en effet, étudié la relation qui existe entre le système comptable et ces différents facteurs. La recherche de Gray (1988) constitue la première à avoir étudié la relation qui existe entre les valeurs culturelles et les valeurs comptables. Le cadre de Douppnik et Salter (1995) a cependant étudié la dynamique d'évolution entre le système comptable et ces différents facteurs étudiés, culturels et environnementaux.

Dans le cadre des études d'harmonisation comptable internationale, d'autres recherches se sont intéressées aux études de conformité d'IAS/IFRS afin de déterminer les facteurs relatifs à l'explication de l'application ou de la non-application, des normes internationales par certaines entreprises ou certains pays

Nous signalons, cependant, qu'aucune recherche n'a étudié les facteurs qui déterminent l'application des IAS/IFRS par les entreprises des pays en voie de développement. Malgré le fait que l'International Accounting Standard Committee (IASC) ait noté que plusieurs PVD ont adopté les normes comptables internationales, plusieurs recherches se sont intéressées au contexte des pays développés. L'étude d'Al-Basteki (1995) est la première à avoir étudié les facteurs qui déterminent l'application des normes comptables internationales par les entreprises de ces PVD. L'échantillon obtenu est composé de 26 entreprises cotées Al-Basteki (1995) a étudié l'influence de cinq facteurs supposés être associés à la décision d'appliquer les IAS : l'influence des auditeurs externes, le type d'industrie, la taille des entreprises, les opérations réalisées avec l'étranger, le niveau de dépendance des entreprises

face aux financements externes. Les résultats ont montré que seuls les facteurs « type d'industrie » et « auditeurs externes » ont une influence sur la décision d'adopter les IAS. Ces résultats ne sont pas étonnants ; néanmoins, nous pouvons noter qu'à la différence des précédentes recherches, le facteur « opérations réalisées avec l'étranger » n'a pas une influence significative sur la décision d'appliquer les IAS dans les pays en voie de développement.

Nous pouvons noter également que la majorité des recherches déjà présentées ont évalué l'effort d'harmonisation comptable internationale de l'IASC au niveau des pratiques et des normes comptables des pays développés. Néanmoins, peu d'études ont été réalisées dans le contexte des pays en voie de développement, avec pour objectifs :

- de déterminer les entreprises qui appliquent les normes IAS
- de déterminer l'impact des normes IAS sur les pratiques de mesures et de divulgation des entreprises des PVD.

Selon Chamisa (2000), la majorité des professions comptables des PVD manque d'organismes de normalisation développés, conduisant ainsi cette majorité à adopter les normes comptables internationales.

Ces normes comptables internationales sont-elles réellement appliquées par les PVD ?

Ces normes sont-elles pertinentes pour les PVD ?

Nous proposons de présenter maintenant les principales études qui se sont intéressées au contexte des pays en voie de développement dans l'objectif de répondre à ces interrogations.

2. Pertinence des normes comptables internationales pour les pays en voie de développement

Depuis sa création, le nombre des pays membres de l'IASC/IASB a largement augmenté. En 1973, l'IASC compte 16 membres provenant de 9 pays. En septembre 1999, le nombre des membres a atteint 143, provenant de 104 pays. La proportion des pays membres provenant des pays en voie de développement a augmenté de 6% en 1973 à 84% en septembre 1999. La majorité de ces pays en voie de développement et membres de l'IASC/IASB a adopté les normes comptables internationales (Cairns, 1990).

Les arguments quant à l'harmonisation et l'adoption des normes comptables internationales par les PVD sont, cependant, controversés (Rivera, 1989 ; Meek et Saudagaran, 1990). Certaines recherches jugent ces normes non appropriées aux PVD (Briston, 1978 ; Samuel et Oliga, 1982 ; Perera, 1989) et suggèrent qu'il n'existe aucune opportunité générale pour l'harmonisation, ni d'avantages particuliers pour l'adoption des normes comptables internationales ; d'autres, au contraire, prétendent la pertinence de ces normes pour les PVD. Malgré le fait que ces différentes positions aient été bien argumentées, aucune n'ont fourni de preuves empiriques (Gray et Roberts, 1995). Certains modèles ont inclus la comptabilité comme une variable indépendante dans la croissance économique, ainsi que le développement des marchés financiers des PVD (Larson, 1993, 1995).

Les normes internationales sont-elles appropriées aux PVD ?

La question reste encore sans réponse. Dans l'objectif d'y répondre, nous discuterons des problèmes rencontrés par ces pays, puis nous présenterons les différentes recherches qui se sont interrogées sur la pertinence des normes comptables internationales pour les PVD.

2.1. Adaptation ou adoption des normes comptables internationales par les PVD ?

La question de pertinence des normes comptables internationales pour les pays en voie de développement a suscité l'intérêt de plusieurs chercheurs. Hove (1990) a confirmé que les normes comptables internationales sont inappropriées aux PVD et que la cause de cette non-appropriation est due à l'existence de certaines différences socio-économiques entre les pays en voie de développement et les pays développés. Ces normes internationales, en effet, n'ont

pas été développées dans l'optique des besoins particuliers des PVD (Amenkhienan, 1986). L'adoption des normes internationales par les PVD pourrait être non seulement non pertinente, mais pourrait également avoir des conséquences néfastes. Samuel et Oliga (1982) suggèrent alors aux professionnels de ces pays de choisir et d'adopter un système utile pour leurs prises de décisions, au lieu de choisir un système utile pour le commerce et les échanges internationaux.

Ainsi les PVD, qui n'ont pas encore de normes comptables propres, selon Amenkhienan (1986), devraient adopter la stratégie qui consiste à développer leurs propres normes comptables. Selon lui, la solution idéale est la stratégie qui tiendrait compte adéquatement de l'environnement socio-économique, légal et politique, dans lequel la comptabilité opère.

Contrairement aux précédentes recherches citées, Cairns (1990) pense que les normes internationales sont pertinentes pour les PVD. En effet, la meilleure stratégie valable pour les pays en voie de développement, selon Belkaoui (1994) est « soit d'adopter les normes comptables internationales IAS, soit d'adopter l'ensemble du dispositif et les normes des autres organismes internationaux. les principes sous-jacents derrière une telle stratégie sont de réduire les coût de production et de mise en place des normes comptables, de suivre l'harmonisation internationale, de faciliter la croissance des investissements étrangers dont ils ont besoin, de permettre à la profession d'imiter des normes professionnelles de comportement et de conduite bien établies et de légitimer son statut comme un pays membre à part entière d'une communauté internationale »

Le choix d'adoption des normes comptables par les PVD pourrait aussi améliorer leur croissance économique (Larson et Kenny, 1995). Larson (1993) a montré qu'il existe une corrélation positive entre la croissance économique et la décision d'adoption des normes internationales par les PVD. Ses résultats ont également montré que les pays qui ont adopté les normes internationales en les modifiant (afin de prendre en compte leurs facteurs environnementaux locaux), ont un niveau de croissance plus élevé que les pays qui n'ont pas adopté les IAS ou qui les ont adoptées sans modification. Ce qui confirme les résultats des études de Dussault (1993) et Chamisa (2000). Ces dernières études ont permis de conclure que les normes internationales sont pertinentes pour les PVD, qui les adaptent à leurs conditions environnementales : économiques, culturelles, politiques. Ainsi, toute tentative d'harmonisation devrait inclure une analyse approfondie de l'environnement du pays concerné (Chamisa, 2000).

A partir de cette brève revue, nous pouvons conclure que les arguments en faveur et contre l'application des normes comptables internationales sont contradictoires. Certains prétendent que l'application des normes internationales est bénéfique aux PVD. Alors que d'autres ont montré que ces pays rencontrent plusieurs difficultés constituant des barrières à l'adoption des IAS et, par conséquent, ils ont affirmé que ces normes comptables internationales sont inappropriées à ces pays. Plusieurs suggèrent cependant l'adaptation de ces normes à leurs contextes économiques et culturels.

Nous commencerons par présenter les différents problèmes rencontrés par les PVD, qui constituent souvent des barrières à l'harmonisation comptable. Ensuite, nous examinerons les différentes recherches qui se sont intéressées à la question de la pertinence des IAS/IFRS pour les PVD.

2.2. Problèmes rencontrés par les PVD

Le choix de normes comptables pour certains pays, leur harmonisation pour d'autres n'est pas neutre. Dans les pays en voie de développement, résulte, en outre, de nombreux intérêts en présence d'influences dues principalement aux systèmes hérités du passé, à savoir l'ancien statut de colonie. Des différences évidentes entre niveaux de développement économique sont constatées. Ces dernières peuvent constituer une barrière à l'harmonisation des normes comptables puisque les priorités et modalités de développement économiques ne sont pas les mêmes suivant les stades de développement. Larson (1993) a confirmé dans sa recherche réalisée dans 35 pays africains l'existence d'une corrélation entre la croissance économique et l'infrastructure comptable existante.

L'absence d'un système comptable fort empêche la planification financière, le contrôle et la surveillance des dépenses, le contrôle de gestion et la gestion des projets. Des pratiques comptables pauvres ont entraîné un gaspillage des ressources et ont gêné les programmes de développement dans le passé.

Le besoin d'une infrastructure forte devient de plus en plus pressant car certains pays en voie de développement commencent à signer des pactes entre eux et des accords commerciaux avec les pays développés afin d'attirer des investissements étrangers. Plusieurs pays en voie

de développement¹² se sont alors impliqués dans le processus d'harmonisation comptable afin d'améliorer leur infrastructure comptable. Mais de nombreux problèmes et des barrières à l'harmonisation sont à signaler :

- des objectifs différents pour l'établissement des rapports financiers. Dans certains pays les rapports financiers sont établis uniquement à des fins fiscales (dont plusieurs parmi les PVD), alors que dans d'autres pays (dont les pays anglo-saxons), ils le sont pour faciliter les prises de décisions des investisseurs ;
- des utilisateurs différents. Selon les pays, les groupes d'utilisateurs des rapports financiers, leurs importances et leurs pouvoirs sont différents ;
- des différences culturelles...

A partir de la revue des travaux de recherches menés dans ces pays en voie de développement, nous proposons un tableau suivant de synthèse des différents problèmes qu'un pays en voie de développement pourrait rencontrer et qui pourrait constituer une barrière à l'adoption des normes comptables internationales.

¹² Comme la Tunisie, l'Égypte et aussi la Libye.....

Tableau N°3 : Les différents problèmes des PVD

Les différents problèmes	Auteurs
<p>Compétence</p> <ul style="list-style-type: none"> • Il y a un manque de compétence • les techniciens comptables sont peu qualifiés • Les professionnels de haut niveau ont une expérience • Les exécutifs ne sont pas conscients des objectifs et de l'importance des informations collectées et du système de rapport. ils ne reconnaissent pas la compétence des comptables. • Il y a un manque de professionnels compétents. • les entrepreneurs ne possèdent pas les compétences nécessaires pour établir leur propre comptabilité. 	<p>-Kantor et al 1995, AAA 1976, Ollier 1999. -Ollier 1999. -Bloom et al 1989 -Lelievre T.W.et Lelievre C.C. 1978</p> <p>-ISAR¹³</p>
<p>Pratiques</p> <ul style="list-style-type: none"> • Beaucoup de PME ne tiennent pas de comptabilité ni de registres financiers appropriés. • Les informations comptables ne sont pas adéquatement utilisées pour des objectifs internes de gestion. • Certaines normes ne sont pas appliquées de manière appropriée. • La comptabilité est utilisée principalement comme un moyen de réduire les impôts et de modifier les rapports financiers. • Il y a un manque de coordination entre les institutions éducationnelles, d'une part, et les pratiques dans le secteur public et privé d'autre part ; ce qui permettrait de mieux gérer les stages de formation des comptables et la demande de ces derniers, afin de répondre aux besoins du pays. 	<p>-ISAR</p> <p>-Kantor et al.1995</p> <p>-AAA 1977</p>
<p>Profession</p> <ul style="list-style-type: none"> • La profession comptable varie grandement selon les pays en voie de développement. Dans certains pays , la profession est bien établie., dans d'autres, elle n'en est qu'à ses balbutiements, même si les comptables sont nombreux ; dans d'autres encore, elle est quasiment inexistante. • Il y a absence d'associations comptables dans les PVD. 	<p>-ISAR</p> <p>- AAA1977</p>
<p>Enseignement</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le degré d'instruction des entrepreneurs est relativement bas. • Les opportunités de développements professionnels pour les éducateurs et praticiens comptables manquent • L'enseignement comptable des managers n'est pas bonne. • Il y a un manque d'instructeurs comptables qualifiés. • Le programme d'enseignement de la comptabilité est inadéquat. • Il y a un manque de manuels comptables. • Les personnes qui sont capables d'écrire sont très occupées. 	<p>-ISAR, AAA 1976 -Kantor et al 1995, AAA 1977, Enthoven 1983</p> <p>-Oiller 1999 -Lelievre T.w. et LelievreC.C 1978, AAA, 1977 Kantor et al 1995</p>
<p>Culture</p> <ul style="list-style-type: none"> • Beaucoup de PME ne sont pas conscientes ou pas convaincues de l'utilité des règles de comptabilité ni de celle de registres financiers appropriés ; 	<p>-ISAR</p>

¹³ ISAR Intergovernmental working group of experts on international standards of accounting and reporting: cellule de l'ONU qui s'occupe de la comptabilité des entreprises commerciales.

<ul style="list-style-type: none"> • La majorité des PME n'ont pas besoin d'avis pointus en matière de comptabilité, de fiscalité et d'audit, mais de conseils peu onéreux et facilement compréhensibles pour leur comptabilité et leur gestion ; • Les entrepreneurs considèrent que la comptabilité ne sert qu'à recouvrer des impôts ; • La comptabilité apparaît comme une contrainte administrative supplémentaire ; • Les entrepreneurs ne possèdent généralement pas de connaissances suffisantes en matière de comptabilité et de gestion commerciale et, par conséquent, ils ne sont pas convaincus de l'utilité de disposer d'informations comptables pour gérer leurs affaires 	
<p>Moyens</p> <ul style="list-style-type: none"> • Faute de posséder les compétences, l'infrastructure et les autres ressources nécessaires, ces pays n'ont pas les moyens d'appliquer les normes comptables internationales. • La comptabilité est coûteuse, mais puisqu'ils sont tenus de produire des états financiers, certains préfèrent recourir à des comptables peu qualifiés. • Les PVD n'ont pas les moyens pour appliquer et développer les normes internationales. 	<p>-ISAR</p> <p>-Hassan (1998)</p>
<p>Environnement</p> <ul style="list-style-type: none"> • L'économie des PVD est simple, il n'y a pas de secteur privé important en comparaison avec les pays développés. • L'application des normes internationales n'est pas obligatoire. • Les marchés financiers des PVD ne jouent pas le même rôle que dans les pays développés. Dans certains pays, ils sont inexistantes. 	<p>-Hassan (1998)</p>
<p>Infrastructure</p> <p>Dans certains pays l'infrastructure comptable et les systèmes d'information sont déficients et le nombre des comptables qualifiés insuffisants.</p>	
<p>Fiscalité</p> <ul style="list-style-type: none"> • Si les PME pouvaient disposer de systèmes simplifiés de comptabilité et de publication et s'ils possédaient du personnel qualifié pour appliquer ces systèmes, beaucoup hésiteraient encore à tenir une comptabilité adéquate, de crainte que la transparence les expose à des impôts • Excessifs. • Les entrepreneurs pensent en général qu'il est plus économique de manipuler un fonctionnaire des impôts que de tenir une comptabilité. • Une confiance excessive dans les règles fiscales pour l'établissement des rapports financiers au lieu de l'utilisation de principes comptables internationalement reconnus. 	<p>-ISAR</p> <p>-Ollier 1999</p>
<p>Général</p> <ul style="list-style-type: none"> • La comptabilité est un des principaux obstacles qui freine le développement des micro-entreprises et crée des difficultés aux petites entreprises. • Beaucoup de PME ont du mal à accéder à des services comptables abordables qui correspondent à leurs besoins. 	<p>-ISAR</p>

<ul style="list-style-type: none"> • Les services extérieurs sont, soit trop onéreux, soit peu fiables. • Les exigences en matière de comptabilité sont différentes selon les utilisateurs. • Les perspectives comptables sont négligées dans le développement des plans des PVD • Il y a plusieurs obstacles structurels et culturels à une croissance de la comptabilité. 	<p>-Wallace (1993)</p> <p>-Hassan (1998)</p>
---	--

Source : adapté de Besme (2005)

L'analyse de ces différents problèmes montre que ceux-ci pourraient constituer des barrières à l'harmonisation comptable internationale dans les PVD. Selon les comptables de ces pays, le choix des normes comptables internationales est dû aux pressions des marchés internationaux, au manque de normes comptables nationales, de ressources ou de compétences pour les développer (Hassan, 1998)

2.3. Les recherches portant sur la pertinence des normes comptables pour les PVD

Différentes recherches comptables se sont portées sur la question de la pertinence des normes internationales pour les pays en voie de développement (Briston, 1978, Samuel et Oliga 1982, Perera, 1989, Hove, 1986). Certains auteurs ont discuté la question de la pertinence d'une perspective générale (Perera, 1989, Cairns, 1990). D'autres ont essayé de généraliser les conclusions à partir de l'étude d'un groupe de pays en voie de développement (Hove, 1986) ou ont tenté de généraliser leurs conclusions sur la base de l'examen spécifique d'un pays en voie de développement (Briston, 1978, Samuel et Oliga 1982, Perera, Chamisa).

Ces différentes études sont une contribution importante pour le débat sur la pertinence des normes comptables pour les pays en voie développement. Toutefois, elles présentent certaines limites. Le groupe des PVD étant hétérogène, les résultats de ces travaux de recherches, relatifs à la pertinence ou non des normes comptables internationales, ne peuvent être alors généralisés. Le groupe des PVD présente effectivement plusieurs différences : au niveau des zones géographiques (en Afrique, en Asie, en Amérique latine, au Moyen-Orient, en Europe occidentale), au niveau de l'évolution historique et économique, il regroupe des pays ayant été colonisés antérieurement (exemple du Zimbabwe ou de la Tunisie), et d'autres ayant connu différentes évolutions dont un passage d'une économie communiste à une économie de marché (exemple de l'Egypte) ; ces pays ont également différents niveaux de développement économique. Ils incluent par exemple des pays nouvellement industrialisés, tels que

Hongkong et Singapour et des pays moins développés, des pays ayant des grandes richesses naturelles (l'exemple du Koweït et la Libye) et des pays pauvres.

Des chercheurs ont reconnu de manière explicite l'ampleur des différences qui existent entre les pays en voie de développement. Selon Scott (1968), les conclusions de sa recherche « doivent être radicalement modifiées afin de correspondre à un environnement particulier des PVD ». Il suggère par ailleurs que certaines conclusions peuvent ne pas avoir de validité pour certain PVD. Peasnell (1993) a également prévenu de ne pas généraliser les conclusions des recherches réalisées en comptabilité dans les PVD, les environnements nationaux et les besoins comptables étant différents d'un pays à l'autre. Une analyse approfondie de l'environnement du pays en question est alors recommandée.

Nous exposerons des études de perspective générale qui ont tenté de déterminer la pertinence des normes internationales à partir d'un groupe de PVD. Nous présenterons ensuite des recherches s'intéressant à un seul PVD.

2.4. Etudes portant sur un groupe de PVD

Certains chercheurs ont montré que l'harmonisation comptable internationale facilitait les transactions commerciales et favorisait le niveau de développement économique des pays respectifs. Belkaoui (1988) a souligné que les IAS constituent un système approprié qui facilite la croissance économique des PVD. Cette hypothèse n'a pas fait l'objet de validation empirique. Larson (1993) a alors proposé de tester cette hypothèse dans le cadre des PVD, afin de déterminer la relation qui existe entre l'adoption des IAS et le niveau de développement économique des PVD.

L'échantillon choisis par Larson (1993) regroupe 35 pays africains, selon trois catégories : les pays ayant choisi d'adopter les normes IAS sans modifications, les pays les ayant adoptées avec modification et les pays n'ayant pas adopté ces normes. Les résultats de cette recherche ont confirmé l'idée que les normes comptables sont le reflet des conditions sociales, économiques et politiques du pays.

Les résultats de Larson (1993) ont prouvé, comme l'ont suggéré Scott (1968) et Talaga et Ndubizu (1986), que les IAS pourraient être considérées comme un moyen de développer la

croissance économique des pays de la seconde catégorie, ceux qui ont adopté les IAS avec modifications, afin de refléter leurs conditions environnementales et locales. Ces résultats rejoignent ainsi l'affirmation de Cairns (1990) qui a noté que les normes internationales ne sont pas pertinentes pour les pays qui ne les adaptent pas à leurs environnements culturels et économiques. Les résultats de Larson (1993) ont par ailleurs montré qu'il existe une relation entre la colonisation et l'adoption des normes comptable internationales. Ainsi, les pays anciennement colonisés par des Anglo-Saxons ont plus de probabilité de modifier les IAS afin de les adapter à leur environnement économique. Cette relation peut néanmoins être négative pour les pays colonisés par les Français. En effet, ces derniers, disposant du Plan Comptable Général, n'éprouvent pas l'utilité d'adopter et de modifier les IAS (Larson, 1993). Il y a lieu de souligner que ce résultat ne peut être généralisé à l'ensemble des PVD.

La croissance économique ne constitue pas le seul facteur déterminant l'adoption des normes comptables internationales par les PVD, d'autres facteurs sont à prendre en considération. Dans cette perspective de recherche, Larson et Kenny (1995) ont pris en considération, outre le facteur croissance économique, le facteur développement des marchés financiers. Les résultats de l'analyse empirique des données relatives à 27 pays en voie de développement, ont montré qu'il n'existe pas de relation significative entre le développement du marché financier, la croissance économique et l'adoption des IAS. Ainsi, Larson et Kenny (1995) ont pu conclure que l'adoption des normes comptables internationales par les PVD ne garantit pas le développement du marché financier et la croissance du niveau de développement économique du pays. La prise en considération par l'IASC des besoins des pays en voie de développement est alors utile (Larson et Kenny, 1995).

Aux recherches précédemment citées, nous pouvons ajouter celle de Hassan (1998), qui a réalisé une étude de perception avec les experts comptables des pays en voie de développement afin de déterminer les principales caractéristiques d'un système comptable pertinent pour ces pays. Des questionnaires ont été établis et envoyés à 250 experts en comptabilité, se trouvant dans 35 pays en voie de développement. L'analyse des réponses montre une certaine préférence des experts de ces pays pour un système comptable uniforme. Ceci pour différentes raisons :

- le système comptable uniforme est compatible avec les systèmes économique et politique des pays les moins développés ;
- ce système facilite la planification économique nationale de ces pays ;
- la liste des comptes dans un système comptable uniforme permet de spécifier plus clairement la définition des comptes ;
- le système uniforme nécessite des comptables moins formés et moins coûteux...

Selon ces experts, les pays en voie de développement ont besoin, en effet, d'un système comptable simplifié, répondant aux besoins des planificateurs nationaux et des investisseurs privés (Hassan ,1998). Ils ont par ailleurs affirmé que les normes comptables internationales ne sont pas pertinentes pour les besoin et problèmes des pays en voie de développement. Ces normes sont plutôt conçues pour répondre aux besoins des pays industrialisés. Ce qui confirme les résultats des précédentes recherches, dont celle de Hove (1990). Hassan (1998) a noté que ces résultats sont relatifs aux préférences des comptables des PVD entre 1995 et 1996 et propose d'actualiser cette recherche dans les années à venir, car la situation de ces pays change constamment.

2.5. Les études spécifiques dans le pays en voie de développement

D'autres recherches ont été menées dans un seul PVD, notamment les études de (Samuel et Oliga 1982 en Egypte, Al Rai et Dahmash, 1998 en Jordanie, et Chamisa 2000) au Zimbabwe. Ces études ont tenté d'examiner l'environnement économique et culturel propre au pays, afin de déterminer la pertinence des normes comptables internationales.

2.5.1. Etude de Samuel et Oliga (1982) : cas de l'Egypte

L'harmonisation des normes comptables internationales présente des avantages certains pour les pays développés. Ceci n'est pas le cas pour les pays en voie de développement, selon Samuel et Oliga (1982). Un examen des systèmes comptables existants dans les pays en voie de développement révèle que ces systèmes ont été, soit imposés par les investisseurs, soit étendus à travers les entreprises multinationales ou les aides données par les organisations

internationales. Briston (1978) a noté que l'institut des comptables indonésien a adopté des normes comptables et d'audit similaires à celles qui existent aux Etats-Unis. Ce système comptable, en effet, est le résultat des influences des entreprises multinationales, des cabinets d'audit internationaux ainsi que des aides données par les Etats-Unis.

Dans leur recherche, Samuel et Oliga (1982) ont argumenté qu'il existe une relation dynamique entre le système comptable et l'environnement dans lequel il se développe. Le système comptable peut être défini en « terme de contrôle social ». Celui-ci a pour fonction de répondre aux besoins économiques et sociaux du pays. Comme l'a affirmé Enthoven (1983), « la comptabilité joue un rôle fondamental dans la société. Elle doit répondre aux besoins et objectifs économiques du pays ». Et d'ajouter « ce qui constitue une bonne comptabilité pour les pays développés, ne pourrait être automatiquement considéré comme une bonne comptabilité pour les pays en voie de développement ainsi que les pays émergents ».

Etant donné qu'il existe des différences économiques et sociales entre les pays développés et les pays en voie de développement, les besoins comptables de ces derniers présentent alors des différences. Samuel et Oliga (1982) se sont interrogés sur la pertinence des normes comptables internationales pour les PVD. A travers l'étude du contexte égyptien, ces chercheurs ont argumenté d'une part, que les normes comptables internationales ne répondent pas aux besoins des PVD, et, d'autre part, qu'elles présentent des conséquences néfastes pour ceux-ci. Rejoignant ainsi l'idée de Wallace (1990), qui affirme que la meilleure stratégie à adopter est le développement de nouvelles normes comptables répondant aux problèmes et aux besoins des PVD. Charderton et Taylor 1993 partagent cet avis en partant des résultats de leur recherche réalisée sur les pays des Caraïbes.

Dans le même sens, Jaruga (1993) a souligné, en étudiant le cas de la Pologne, que des précautions sont à prendre lors de l'adoption des normes comptables internationales. Selon lui, il est difficile de passer à une économie de marché sans un changement au niveau de la culture. L'évolution de la culture nécessite nécessairement un certain temps. Récemment, Points et Cunningham (1998) ont, de même, insisté sur l'importance de la prise en compte de l'élément culture dans le développement des normes comptables destinées aux pays de l'Union soviétique.

2.5.2. Etude d'AL Rai et Dahmash (1998) : cas de la Jordanie

Le manque de compatibilité des rapports financiers entre les différents pays a attiré l'attention de certains chercheurs, qui se sont interrogés sur l'utilité des normes comptables internationales pour les PVD, ainsi que sur les avantages d'un tel choix. Ainsi, dans l'objectif de déterminer l'état d'application des normes comptables internationales en Jordanie- ses avantages, inconvénients ainsi que les difficultés rencontrées suite à l'adoption de ces normes Al Rai et Dahmash (1998) ont conduit une recherche empirique dans le contexte jordanien. Ils ont réalisé des questionnaires avec des auditeurs jordaniens et des professeurs universitaires en comptabilité. Les résultats des questionnaires ont montré l'utilité de l'application des normes comptables internationales dans le contexte jordanien ; ces normes doivent cependant être adaptées au contexte économique et culturel. Certains résultats ont montré que l'inférence du gouvernement est par ailleurs nécessaire afin de garantir l'applicabilité des normes.

2.5.3. Etude de Chamisa (2000) : cas du Zimbabwe.

A la même époque, Chamisa (2000) a également analysé la pertinence des normes comptables internationales pour les pays en voie de développement, en examinant les entreprises qui se conforment aux normes internationales. Pour réaliser cette étude, il a choisi le cas du Zimbabwe.

Afin d'analyser l'environnement du Zimbabwe, Chamisa (2000) s'est fondé sur des éléments clés, pouvant aider à déterminer la pertinence des normes comptables internationales : les besoins comptables du pays, la présence des entreprises privées par rapport aux entreprises publiques, l'importance du marché financier et l'environnement classique des PVD (celui-ci englobe les autres facteurs : économiques, politiques, légaux...) Chamisa (2000) à également examiné les rapports annuels d'un échantillon de 40 entreprises cotées au Zimbabwe, dans l'objectif de déterminer l'état d'application des normes comptables internationales dans ce pays.

A partir des résultats obtenus, Chamisa (2000) a conclu que la pertinence des normes comptables internationales dépend des objectifs et des besoins auxquels ces normes sont sensées servir, ainsi que du contexte spécifique national dans lequel ces normes vont être appliquées. Cette étude a également montré, d'une part, que les normes internationales ne sont

pas pertinentes pour les PVD communistes où il y a absence du marché financier et où le secteur public est dominant ; d'autre part, que les normes internationales sont considérées comme pertinentes au Zimbabwe et pour les PVD capitalistes similaires où le secteur privé domine l'économie, où le marché financier est développé, et où l'on privilégie l'idée de la présentation d'une image fidèle aux actionnaires, contrairement à l'idée d'une présentation conservatrice aux crédateurs et à l'administration fiscale.

A partir de la revue de ces différentes études, nous en déduisons que pour adopter les normes comptables internationales, certains facteurs importants sont à prendre en considération, dont l'environnement économique et culturel.

2.6. Positionnement théorique et cadre théorique

Nous faisons ici un point sur l'ensemble des études réalisées, ainsi que sur le cadre théorique qu'elles ont mobilisé, pour tenter de répondre à la question de pertinence des systèmes comptables à un contexte donné. Nous présenterons ensuite le cadre théorique retenu pour éclairer notre problématique de recherche.

2.6.1. Positionnement théorique

A partir de ces différentes études réalisées dans le contexte des PVD, nous avons conclu que la pertinence des normes comptables internationales pour les PVD dépend des conditions environnementales et culturelles du pays en question. Ces différentes études souffrent néanmoins d'une absence de cadre théorique.

Sans se référer à un cadre théorique, Samuel et Oliga (1982), Chamisa (2000), ont en effet, analysé l'environnement du pays en question pour juger de la pertinence des normes IAS. De même pour Hassan (1998) et Al Rai et Dahmash (1998), qui se sont prononcés sur la pertinence des IAS pour les PVD à partir de questionnaires réalisés avec des professionnels de la comptabilité.

Outre les travaux de recherche réalisés dans les pays en voie de développement, nous pouvons nous référer aux études réalisées dans d'autres contextes, qui ont eu pour objectif d'analyser, à partir d'un cadre théorique, la pertinence des IAS à un contexte donné. Des travaux ont été menés dans certains pays dont l'économie est en transition : par exemple, c'est le cas de la

Chine, qui a intéressé nombre de chercheurs. Suite à la réforme économique et à l'ouverture du pays, la Chine s'est aussi engagée dans le processus d'harmonisation comptable internationale. Il est utile de souligner à cette occasion que cette réforme, largement financée et influencée par la Banque Mondiale et par l'IASC, tend sans doute vers l'adoption des IAS. Pour déterminer la pertinence du nouveau système comptable chinois, Ding (2000) en a analysé sa structure : lois, normes et autres dispositifs complémentaires. A partir de cette analyse descriptive, Ding (2000) a montré l'existence d'incompatibilités entre ce nouveau système et les réalités économiques et professionnelles du pays. Par ailleurs, il a déterminé les risques encourus dans les domaines à la fois de la réglementation et des pratiques de la comptabilité.

Xiang (1998) a analysé la réforme comptable chinoise dans l'objectif de déterminer la pertinence des normes internationales au contexte chinois. Il a montré l'existence de différences entre l'environnement chinois et celui auquel sont destinées les normes internationales, particulièrement les pays anglo-saxons. Il s'est interrogé sur la pertinence de l'application des normes internationales aux pays en voie de développement et aux économies en transition. Selon lui, des précautions sont à prendre par ces pays sur le sujet de l'harmonisation comptable.

Les résultats de Xiang (1998) et Ding (2000) rejoignent ceux de Chow et al. (1995). Cependant, à la différence des deux précédentes recherches, Chow et al. (1995) se sont inspirées du cadre théorique de Hofstede (1980) et de Gray (1988) pour analyser la réforme comptable en Chine. En prenant conscience de l'importance des facteurs environnementaux et culturels dans le développement du système comptable, Chow et al. (1995) ont choisi d'analyser cette réforme comptable dans une perspective culturelle et ont mobilisé le cadre théorique de Hofstede (1980) et de Gray (1988).

Hofstede (1980) a identifié quatre dimensions définissant la culture d'un pays : l'individualisme ou le collectivisme, la grande ou la petite distance hiérarchique, le fort ou le faible contrôle d'incertitude, la masculinité ou la féminité. Gray (1988) s'est référé au modèle de Hofstede en comptabilité et a identifié le mécanisme par lequel les valeurs culturelles sont associées aux valeurs comptables, lesquelles influencent les pratiques comptables. Ces valeurs comptables sont : professionnalisme – régulation par la loi, uniformité – flexibilité, conservatisme – optimisme et secret – transparence.

Chow et al. (1995) se sont fondés sur les dimensions culturelles définies par Hofstede (1980) pour analyser l'environnement culturel chinois. Le cadre théorique de Gray (1988) a été considéré comme un cadre de référence pour examiner la relation entre les valeurs et les pratiques comptables dans l'environnement culturel chinois.

L'analyse de l'environnement culturel chinois s'est également accompagnée d'une analyse des rapports publiés et des interviews réalisées avec des académiciens comptables, des comptables et des normalisateurs comptables qui ont participé à cette réforme dans ses différentes phases.

Les résultats de l'étude de Chow et al. (1995) ont montré que l'influence de la culture sur les pratiques comptables en Chine est très grande. De plus, l'adoption du système comptable anglo-saxon pourrait rencontrer des difficultés en raison de la culture des comptables chinois, différente de celles des comptables anglo-saxons. La culture comptable chinoise constitue, par conséquent, une contrainte à l'application du nouveau système comptable inspiré des normes comptables anglo-saxonnes.

2.6.2. Cadre théorique retenu

La revue des différentes recherches réalisées dans le contexte des PVD a montré que ces études souffrent d'une absence de cadre théorique. L'étude de Chow et al. (1995) réalisée en Chine a montré cependant que le modèle de Hofstede (1980) et de Gray (1988) pourrait constituer un cadre théorique de référence pour analyser la pertinence d'un système comptable à un contexte donné.

Le cadre théorique de Hofstede (1980) et de Gray (1988) a été adopté par d'autres études pour analyser la pertinence des systèmes comptables occidentaux aux pays en voie de développement. Nous pouvons citer l'étude de Baydoun et al. (1995) qui a analysé la pertinence du système comptable français au contexte libanais à partir de ce cadre théorique. Baydoun et al. (1995) ont analysé l'environnement culturel libanais sur la base des valeurs culturelles de Hofstede (1980). Ils ont utilisé les hypothèses de Gray (1988), reliant les valeurs comptables aux valeurs culturelles pour analyser la notion de pertinence d'un système comptable. La même démarche d'analyse de Chow et al. (1995) a été ainsi adoptée par Baydoun et al. (1995) pour analyser l'environnement culturel libanais, de même pour les

valeurs comptables libanaises. A partir des résultats de recherches obtenus, Baydoun et al. (1995) ont pu montrer que le cadre théorique de Hofstede (1980) et de Gray (1988) constitue « une structure dans laquelle nous pourrions examiner la notion de pertinence d'un système comptables».

Nous proposons alors d'emprunter le cadre théorique de Hofstede (1980) et de Gray (1988) pour analyser la pertinence du système comptable des entreprises au contexte libyen.

Conclusion du chapitre 5

A partir des différentes études réalisées dans le contexte des PVD, nous pouvons affirmer que ces derniers présentent des environnements socio-économiques et culturels différents de ceux des pays développés.

L'adoption des normes comptables internationales par les PVD pourrait ainsi être pertinente si ces normes sont adaptées à leurs contextes économique et culturel.

Ces différentes études souffrent néanmoins d'une absence de cadre théorique pour répondre à la question de la pertinence des normes comptables internationales aux pays en voie de développement.

En raison des différences qui existent entre les environnements économiques des PVD et celui des pays anglo-saxons auxquels sont destinées les normes comptables internationales, plusieurs auteurs (dont Talaga et Ndubizu (1986) et Chamisa (2000)) se sont interrogées sur la pertinence des normes comptables internationales aux PVD. Ces études ont suggéré à ces pays d'adapter les normes internationales à leurs contextes, afin que ces normes soient pertinentes. D'autres ont, cependant, montré que ces normes comptables internationales sont inappropriées à ces pays et ne répondent pas aux besoins et aux exigences des utilisateurs des PVD (Hove, 1990).

Le propos de notre recherche est d'étudier la pertinence du système comptable des entreprises au contexte libyen. Mais au préalable, pour mener à bien cette étude, il nous faut concevoir un cadre permettant d'analyser la pertinence de ce système comptable inspiré de pays anglo-saxons pour le contexte libyen.

L'un des plus importants paradigmes théoriques de recherche utilisé pour analyser la question de pertinence des systèmes comptables anglo-saxons aux PVD est le cadre théorique de Hofstede (1980) et de Gray (1988). En effet, différentes recherches, dont les études de Chow et al. (1995) et Baydoun et al. (1995), ont argumenté que ce cadre théorique constitue un cadre de référence pour analyser la nation de pertinence d'un système comptable. Ce cadre analyse l'influence de la culture sur les valeurs et pratiques comptables. Nous l'empruntons dans cette recherche pour analyser la pertinence du système comptable libyen au contexte culturel. Outre la culture, il faut prendre en considération d'autres facteurs environnementaux qui ont une influence importante sur les pratiques comptables.

Nous avons noté, dans le cadre d'étude, qu'outre la culture, certains facteurs, tels que le système légal ou les systèmes politique et économique, influencent le développement du système comptable. Ce dernier, en effet, est en interaction avec l'environnement culturel et institutionnel. Douppnik et Salter (1995) ont proposé un modèle général de développement des systèmes comptables qui s'efforce de combiner les facteurs environnementaux, culturels et institutionnels.

Dans le chapitre suivant nous allons présenter le modèle que nous avons utilisé dans notre recherche (modèle de Gray 1988) ; cette théorie de Gray a montré la relation qui existe entre la culture et le système comptable.

Chapitre 6 : cadre théorique de Hofstede (1980) et de Gray 1988

Introduction du chapitre 6

L'objectif de ce chapitre en évidence la relation qui existe entre la culture et le système comptable.

A cette fin, nous proposons de définir le concept de culture et de déterminer les différentes dimensions culturelles qui caractérisent une culture donnée. Nous exposerons dans ce cadre le modèle théorique développé par Hofstede (1980) et ses principaux résultats.

Puis, nous présenterons aussi une application des travaux de Hofstede en recherche comptable. Gray (1988) a identifié quatre valeurs comptables et a développé des hypothèses reliant ces valeurs comptables aux valeurs culturelles de Hofstede (1980). Ces hypothèses n'ont pas été validées empiriquement par Gray (1988).

Nous analyserons, à la fin de ce chapitre, les différentes études théoriques et empiriques qui ont tenté de valider ce modèle.

1. Contexte culturel : modèle de Hofstede (1980)

Les études précédemment réalisées pour présenter et expliquer les différences et similitudes des systèmes comptables, entre pays ou groupes de pays, s'intéressaient à des facteurs environnementaux qu'ils soient économiques, politiques, démographiques ou sociaux. Le facteur culture était plus ou moins considéré comme faisant partie de ces facteurs environnementaux, sans qu'il soit vraiment défini ou quantifié. A l'exception de l'utilisation d'une variable langage, souvent nommée « variable culturelle », la culture n'était pas prise en compte à part entière comme un facteur permettant de montrer les différences et similitudes des systèmes comptables, notamment sur les pratiques de gestion. Ce facteur est depuis considéré comme un facteur déterminant de l'analyse et de l'explication des systèmes comptables.

Selon Hofstede (1980), la culture est définie comme étant la programmation collective de l'esprit qui distingue les membres d'un groupe ou d'une catégorie de personnes d'un autre groupe ou d'une autre catégorie de personnes¹⁴. De façon à décrire les programmes mentaux et à mettre en évidence des phénomènes observables, Hofstede précise que nous avons besoin de modèles, de constructions : ce sont les valeurs et la culture. Les valeurs sont les attributs des individus et des collectivités alors que la culture suppose qu'il existe une collectivité.

La culture est intéressante dans la mesure où elle différencie les catégories de gens, elle est, en effet, considérée comme l'apanage d'une catégorie sociale bien déterminée. Perea, (1994)

Hofstede (1980) a noté que la culture est enracinée dans les valeurs. Selon cette définition de la culture, les valeurs ont un niveau collectif – par exemple, organisationnel, professionnel, et sociétal par opposition au niveau individuel représentant la culture. Hofstede (1980) a montré que les valeurs (celles qui nous intéressent le plus dans le cadre de notre recherche) changent difficilement dans une culture, et que les différences de comportements institutionnels peuvent être expliquées par les différences dans les valeurs. Cependant, il a argumenté que la méthode consistant à déduire les valeurs de comportement est à la fois fastidieuse et ambiguë dans le domaine de la recherche.

¹⁴ Trois niveaux de programmation mentale sont distingués : un niveau universel qui provient de nos gènes et est commun à l'espèce humaine (la programmation mentale est alors partagée par tous ou presque tous), un niveau collectif (une grande part de la programmation mentale au niveau collectif est apprise, elle est partagée par certains mais pas par tous les groupes ou catégories de personnes) et un niveau individuel (dans ce cas la programmation mentale est propre à chaque individu). (1980, p. 15)

Voyons plus en détail les quatre valeurs culturelles identifiées par Hofstede, dans ses premières études réalisées chez IBM

1.1. Les valeurs culturelles de Hofstede (1980)

Hofstede appuie ses travaux sur une étude réalisée en 1980, à partir de données mondiales. Ces données concernent les citoyens de 50 pays et 3 régions regroupant plusieurs pays (pays arabophones, Afrique de l'Est et Afrique de l'Ouest). A l'issue des travaux effectués, 60 000 salariés d'IBM occupant des postes identiques dans les différents pays étudiés ont répondu à des questions concernant leurs valeurs. Ces salariés étaient considérés comme « révélateurs des différences entre les systèmes des valeurs nationaux ». Hofstede indique que « les échantillons se correspondent presque parfaitement d'un pays à l'autre : hormis leur nationalité, ils n'ont que des points communs. L'incidence de la nationalité est donc parfaitement facile à détecter ».

L'analyse statistique des réponses a montré l'existence de problèmes communs, mais des solutions différentes selon les pays, dans les domaines suivant :

1. les inégalités sociales, y compris les relations avec l'autorité ;
2. les relations entre l'individu et le groupe ;
3. les concepts de masculinité et de féminité : les conséquences de l'appartenance sociale à l'un ou l'autre sexe.
4. les façons de gérer l'incertitude, liées à la maîtrise de l'agressivité et à l'expression des émotions.

Ces quatre catégories de problèmes représentent les dimensions des différentes cultures ; c'est-à-dire que des aspects de ces cultures peuvent être comparés à ceux d'autres cultures.

Ainsi, Hofstede (1980) a dégagé quatre variables culturelles permettant, selon lui, de caractériser toute culture dont :

1. l'individualisme ou le collectivisme ;
2. la grande ou la petite distance hiérarchique ;
3. le fort ou le faible contrôle d'incertitude ;
4. la masculinité ou la féminité ;

Nous nous intéresserons aux quatre dimensions identifiées par Hofstede (1980). Les principaux traits caractéristiques de ces quatre dimensions sont décrits comme suit :

1. Individualisme-collectivisme

Hofstede définit cette dimension de la façon suivante : *« l'individualisme caractérise les sociétés dans lesquelles les liens entre les personnes sont lâches ; chacun doit se prendre en charge, ainsi que ses parents les plus proches. A l'opposé, le collectivisme caractérise les sociétés dans lesquelles les personnes sont intégrées, dès leur naissance, dans des groupes forts et soudés qui continuent de les protéger tout au long de leur vie, en échange d'une loyauté indéfectible » (1991,p.76)¹⁵*

La richesse nationale, la latitude géographique et la taille de la population sont à l'origine des différences entre individualisme et collectivisme. Ainsi, les Etats-Unis, la Grande-Bretagne, les Pays-Bas sont des pays très individualistes alors que la Colombie, le Pakistan et Taiwan sont des pays très collectivistes. A des niveaux intermédiaires sont classés le Japon, l'Inde, l'Autriche et l'Espagne.

2. Distance hiérarchique

Hofstede définit la distance hiérarchique comme *« la mesure du degré d'acceptation par ceux qui n'ont pas le pouvoir dans les institutions ou les organisations d'un pays d'une répartition inégale du pouvoir. Les « institutions » sont les éléments fondamentaux d'une société, tels la famille, l'école et la communauté ; Les « organisations » sont les différents lieux de travail »(1991,p.47)¹⁶*

¹⁵ La dimension individualisme- collectivisme est liée aux facteurs suivants :

- pour l'individualisme : le temps pour soi (avoir un travail qui laisse suffisamment de temps pour la vie personnelle et familiale), la liberté (avoir une très grande liberté pour organiser le travail comme on l'entend), le challenge (avoir un travail stimulant, qui donne le sentiment de se réaliser).
- pour le collectivisme : la formation (avoir des possibilités d'apprendre ou de se perfectionner), les conditions de travail (avoir de bonnes conditions matérielles de travail), l'utilisation des capacités (avoir la possibilité d'utiliser pleinement ses aptitudes et ses capacités).

¹⁶ La dimension distance hiérarchique est déterminée grâce aux opinions des employés aux éléments suivants : la perception de la peur qu'éprouvent les employés en cas de désaccords avec leurs dirigeants ; la perception du style décisionnaire de leur employeur : autocratique ou persuasif / paternaliste ; la préférence des employés en terme de style décisionnaire de leur employeur : autocratique, persuasif/ paternaliste, consultatif ou démocratique.

Hofstede explique les origines des différences de distance hiérarchique par l'histoire des pays et les langues qui y sont parlées. La relation langue - programmation mentale actuelle lui semble forte. Il indique que les pays de langue romane (espagnol, portugais, italien, français) ont un indice de distance hiérarchique relativement élevé alors que les pays de langue germanique (allemand, anglais, néerlandais, danois, norvégien, suédois) ont un indice de distance hiérarchique plutôt faible... Il souligne également que l'appartenance à un groupe de langues découle de l'histoire d'un pays (1991, p.65).

L'indice de distance hiérarchique peut être également estimé à partir de la latitude (plus le pays est éloigné de l'équateur, plus l'indice de distance hiérarchique est faible), de la taille de la population (une forte population correspond à un indice de distance hiérarchique élevé) et de la richesse (plus un pays est riche, plus son indice de distance hiérarchique est faible) (1980, p.121).

Les indices de distance hiérarchiques sont élevés dans les pays latins européens et ceux d'Amérique latine, en Asie et en Afrique, et plus faibles aux Etats-Unis, en Grande-Bretagne et dans ses anciennes colonies et dans les pays d'Europe non latins (excepté l'Europe de l'Est non testée) (1991, p.45).

3. Contrôle d'incertitude

La troisième dimension est le « contrôle d'incertitude ». Celle-ci a été définie de la manière suivante :

« Le problème fondamental en cause est la manière dont la société répond au fait que le temps n'avance que dans un sens. C'est à dire que nous sommes tous captif de la réalité du passé, du présent et de l'avenir, que nous avons à vivre dans l'incertitude parce que l'avenir nous est inconnu et le sera toujours ».

Certaines sociétés conditionnent leurs membres à accepter cette incertitude et à n'en être pas obsédés. Les membres de ces sociétés tendent à accepter chaque jour comme il vient. Ils prennent assez facilement des risques personnels. Ils ont moins d'ardeur au travail. Ils sont relativement tolérants à l'égard de comportements et d'opinions qui diffèrent des leurs, car ils n'en éprouvent pas de menaces. Ces sociétés peuvent être appelées « sociétés à faible contrôle de l'incertitude » ; leurs membres ont une tendance naturelle à se sentir en sécurité relative.

Dans d'autres sociétés, les individus sont élevés dans l'idée de chercher à vaincre l'avenir, fondamentalement imprévisible. La population de ses sociétés présente un plus haut degré d'anxiété, se manifestant par une plus grande nervosité, une émotivité et une agressivité plus forte. Il s'agit là de sociétés «à fort contrôle d'incertitude», dont les institutions cherchent à créer la sécurité et à éviter les risques (Hofstede, 1987, p.14). Cette valeur peut expliquer le degré relativement élevé de planification des activités économiques dans les sociétés «à fort contrôle d'incertitude»

La sécurité peut être créée de trois manières par la technologie, par la loi et par la religion. La technologie nous aide à nous défendre contre les incertitudes causées par les forces de la nature. La loi nous aide à nous défendre contre les incertitudes causées par le comportement des hommes et la religion nous aide à nous défendre contre les autres types d'incertitude, davantage métaphysiques.

Les valeurs de l'indice de contrôle d'incertitude calculées ont montré que la France dispose d'un indice élevé, de 86. Plus faibles sont les indices des pays arabophones qui ont un indice de 68 et ceux des pays anglo-saxons (45 pour les USA et 35 pour la Grande Bretagne).

Selon Hofstede (1980), dans les pays à fort degré de contrôle d'incertitude, non seulement les systèmes seront plus détaillés, mais ils se targueront d'un fondement théorique, prétendant s'inspirer de principes économiques cohérents et universels. Dans les pays à faible degré de contrôle d'incertitude, le système comptable sera plus pragmatique et adapté aux circonstances. Aux Etats-Unis par exemple, la tendance à accepter les habitudes comptables existantes l'a emporté sur le besoin de fonder un système sur des postulats généraux. En Allemagne au contraire, où l'indice de contrôle d'incertitude est plus élevé, les rapports annuels aux actionnaires doivent utiliser la même évaluation des actifs de l'entreprise que la déclaration fiscale. Les systèmes américain et britannique prévoient pour l'administration fiscale une déclaration complètement différente de celle présentée aux actionnaires.

4. La féminité et la masculinité

« Sont dites masculines les sociétés où les rôles sont nettement différenciés (où l'homme doit être fort, s'imposer et s'intéresser à la réussite matérielle, tandis que la femme est censée être plus modeste, tendre et concernée par la qualité de la vie) ; sont féminines celles où les rôles sont plus interchangeables (hommes et femmes sont supposés être modestes, tendres et préoccupés de la qualité de la vie) » (1991, p.113)

A partir des résultats de Hofstede (1980), nous pouvons affirmer que les premiers sur l'échelle de la masculinité sont le Japon et quelques pays européens (l'Autriche en 2^{ème} position ; l'Italie en 5^{ème} position et l'Allemagne en 10^{ème} position). Les pays anglo-saxons se situent un peu au-dessus de la moyenne : la Grande-Bretagne (9/10^{ème} position), les Etats-Unis (15^{ème} position). En fin de liste se trouvent la Belgique (22^{ème} position) et les pays arabophones (23^{ème} position). La France constitue un pays à culture relativement féminine (36^{ème} position).

La combinaison des quatre dimensions définies par Hofstede (1980) permet de former des groupes de pays, grâce à une méthode de groupement hiérarchique qui montre, plus ou moins, une grande proximité ou distance entre les cultures des différents pays étudiés. La tentation est donc grande d'appliquer ces dimensions à ce qui peut apparaître comme une construction culturelle : les systèmes comptables.

Hofstede a fourni un cadre – dont le schéma est illustré dans la figure (2) dans lequel les sociétés sont influencées par les facteurs environnementaux et technologiques, développant par conséquent différentes valeurs sociétales. Ce qui pourrait alors influencer les processus institutionnels, dont les besoins d'informations... Ceci apparaît ainsi comme l'argument de base, permettant d'affirmer que chaque culture développe son propre système comptable afin de répondre aux différents besoins.

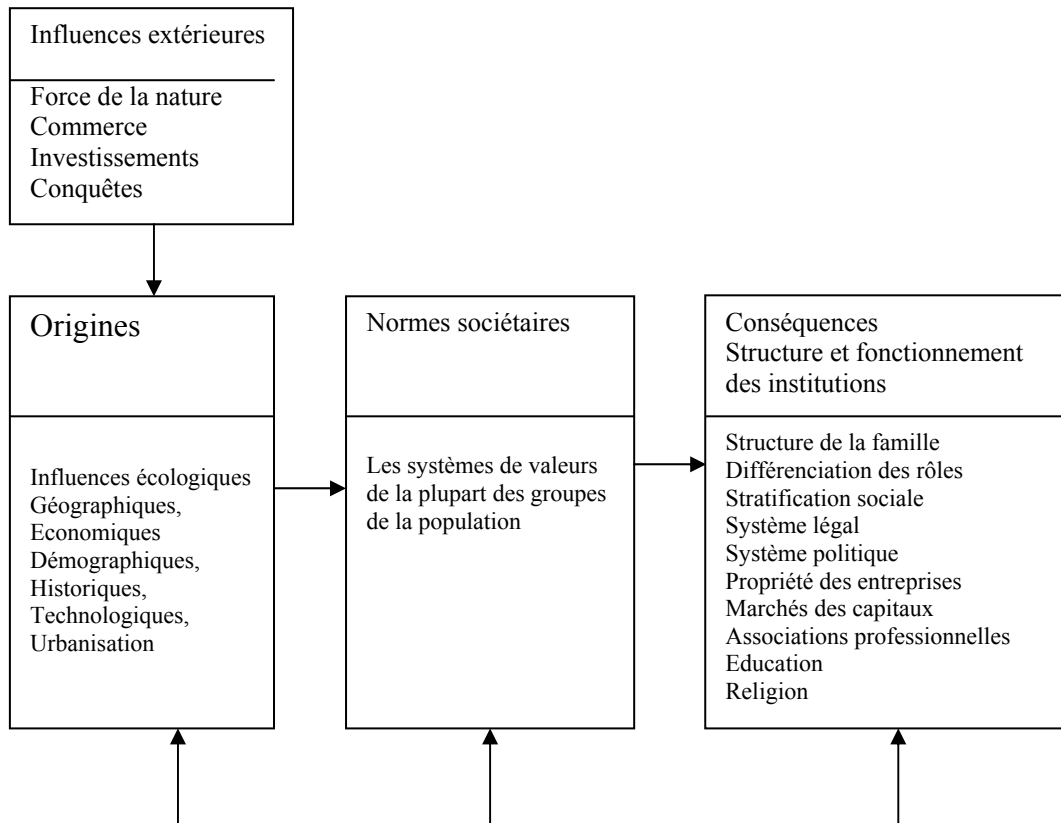


Figure (2) : cadre théorique de Hofstede
 Source : Hofstede 1980

1.2. Les autres modèles culturels

Peu d'études, autres que celle d'Hofstede, ont été menées sur la culture. Certaines sont restées purement intuitives, d'autres ont permis de mettre à jour des dimensions testées empiriquement. Un reproche que nous pouvons faire aux dimensions révélées par d'autres chercheurs est qu'elles restent très similaires à celles mises en évidence par Hofstede (1980). Ainsi sous des appellations différentes, elles font référence à des notions équivalentes à celles présentées par Hofstede.

Nous pouvons citer, parmi ces recherches, l'étude de Schwartz (1999) qui constitue une confirmation des valeurs culturelles définies par Hofstede. Nous présenterons ensuite les autres études empiriques.

1.2.1. *Le modèle de Schwartz (1994)*

L'étude qui suit est à notre sens, et avec celle d'Hofstede, la plus pertinente. Les dimensions qu'elle met en évidence sont cependant relativement identiques à celles d'Hofstede et constituent en fait une confirmation des dimensions qu'Hofstede avait définies.

Schwartz (1994 -1999) présente des catégories de valeurs à partir desquelles les cultures peuvent être comparées. Les données de 49 pays sont utilisées dans un test empirique. Sept catégories de valeurs sont identifiées et représentées sur trois dimensions bipolaires :

- Conservatisme opposé à Autonomie intellectuelle et affective.
- Hiérarchie opposée à Egalitarisme ;
- Domination opposée à Harmonie.

Schwartz fait apparaître des regroupements de pays culturellement significatifs, obtenus à partir de leurs valeurs fondamentales. Les analyses lui permettent de faire ressortir des valeurs culturelles sur la base des différences de signification du travail, perçues dans deux types d'échantillons : enseignants et étudiants.

Les valeurs sont définies comme des conceptions du désirable qui guident la façon dont les acteurs sociaux sélectionnent les actes, évaluent les individus et les événements, et expliquent les actions et les évaluations. Les catégories de valeurs sont révélées grâce aux problèmes auxquels doivent faire face les sociétés de façon à réguler l'activité humaine.

Le premier problème concerne la relation entre les individus et le groupe. Cette dimension correspond à la dimension individualisme /collectivisme de Hofstede. Le premier pôle de cette dimension, selon Schwartz (1999), décrit une culture dans laquelle l'individu est considéré comme une entité incorporée dans une collectivité, qui trouve un sens à la vie à travers les relations sociales, à travers l'identification au groupe et la participation à une façon de vie commune. Un pôle de cette dimension peut être défini par son *conservatisme* : l'accent est mis sur le maintien du statu-quo, la bienséance, et la restriction des actions ou des inclinations qui pourraient perturber la solidarité du groupe ou l'ordre traditionnel.

Le pôle opposé de cette dimension décrit une culture dans laquelle l'individu est vu comme une entité *autonome*, avec des limites, qui trouve un sens dans son individualité, qui cherche à exprimer ses propres attributs, ses préférences, ses traits de caractère, ses sentiments et motivations, et est encouragé à le faire. Deux types d'*autonomie* culturelle peuvent être distingués : une *autonomie* intellectuelle et une *autonomie* affective.

L'*autonomie* intellectuelle s'explique par l'accent mis sur la réalisation des désirs des individus, qui vont poursuivre en toute indépendance leurs propres idées et inclinations intellectuelles exprimées par la curiosité, la créativité... L'*autonomie* affective s'explique par l'accent mis sur la réalisation des désirs des individus, qui vont poursuivre en toute indépendance une expérience positive affectivement traduite en termes de plaisir, de vie passionnée et variée.

Le second problème identifié, qui constituer un problème auquel toutes les sociétés sont confrontées, est de garantir un comportement responsable préservant le tissu social. Les individus doivent considérer le bien être d'autrui, agir en interaction et donc gérer les inévitables interdépendances sociales. Une solution consiste à utiliser les différences de pouvoir, à compter les systèmes hiérarchiques pour assigner des rôles, de façon à assurer un comportement socialement responsable. Les individus sont socialisés et sanctionnés s'ils n'obéissent pas aux obligations et règles liées à leurs rôles. Le premier pôle de cette dimension est nommé *hiérarchie* : il met l'accent sur la légitimité d'une distribution inégale du pouvoir, des rôles et des ressources (richesse, pouvoir social, autorité, etc.). Le rôle opposé de cette dimension est l'*égalitarisme* : il met l'accent sur le dépassement des intérêts propres en faveur d'un engagement volontaire à promouvoir le bien être des autres.

Le troisième et dernier problème identifié auquel toutes les sociétés sont confrontées est la relation du genre humain au monde social et naturel. Une réponse consiste à maîtriser et changer le monde, revendiquer le contrôle, se soumettre à sa volonté et l'exploiter pour favoriser les intérêts personnels et de groupe. Le premier pôle de cette dimension est la **maîtrise** : il met l'accent sur la réussite par l'affirmation, l'ambition, l'audace, les compétences... Son opposé consiste à accepter le monde tel qu'il est, essayer de s'en accommoder plutôt que de la changer ou de l'exploiter. Le pôle opposé de cette dimension est **l'harmonie** : la culture met l'accent sur l'intégration harmonieuse à l'environnement. Cette dimension est sensiblement identique à celle décrite par Hofstede sous l'intitulé masculinité/féminité

Les sept catégories de valeurs forment trois dimensions bipolaires qui expriment les contradictions entre les solutions alternatives à chacune des trois problématiques décrites : **Autonomie/Conservatisme ; Hiérarchie/Egalitarisme ; Maîtrise/Harmonie**. Il est possible que plusieurs types de valeurs se retrouvent au sein d'une même culture : il existe donc des relations dynamiques en contradiction ou compatibles entre les sept valeurs qui mènent à une structure intégrée des systèmes de valeurs¹⁷, schématisée dans la Figure (3)

¹⁷ Les paires de types de valeurs qui sont en opposition partent du centre dans des directions opposées. Celles qui sont compatibles sont situées à proximité. Ainsi, les valeurs Hiérarchie et Maîtrise sont liées positivement ; Autonomie intellectuelle (plus spécifiquement que Autonomie affective) et Egalitarisme sont liées positivement ; Maîtrise et valeurs d'Autonomie également, alors que Conservatisme et Maîtrise ne s'opposent pas forcément ; Maîtrise et Hiérarchie sont aussi liées positivement alors que Maîtrise et Egalitarisme (tout comme Hiérarchie et Egalitarisme) s'opposent.

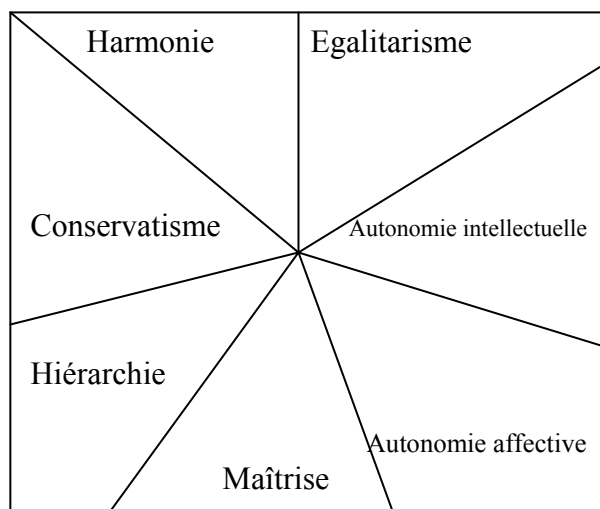


Figure (3) : Structure théorique des catégories de valeurs culturelles

Source : Schwartz (1999)

En vue de tester la validité du contenu et de la structure théorique définie par Schwartz (1999), une analyse des similarités a été réalisée sur des données collectées entre 1988 et 1993 auprès de plus de 35 000 personnes appartenant à 122 échantillons, dans 49 pays.

L'étude a été réalisée dans la langue natale de chaque pays, évaluant l'importance de 56 valeurs : les principes fondamentaux dans la vie des personnes interrogées. Les réponses sont classées de 7 première importance, en passant par 3 important, et 0 pas important jusqu'à -1 opposé à mes valeurs. 45 des 56 valeurs ont été intégrées à l'étude ; les autres, n'ayant pas la même signification pour les personnes interrogées, ont été supprimées.

La fiabilité des résultats est testée grâce aux réponses des étudiants d'université de 40 pays¹⁸

Il est à noter que les valeurs d'un groupe démographique particulier sont, non seulement différentes en raison de leurs différences culturelles, mais aussi des expériences individuelles auxquelles chacun est exposé dans sa localisation sociale. Ainsi, des échantillons ont été sélectionnés à partir d'un groupe culturel dominant dans chaque pays : les enseignants d'écoles urbaines (dans 44 pays)

¹⁸ Pour chacun des 122 échantillons, l'importance moyenne de chacune des 45 valeurs a été calculée. Il est supposé que les scores moyens pour chacune des valeurs sont différents selon les échantillons. Par contre, l'ordre des pays au regard des valeurs moyennes est supposé être relativement similaire.

Les 44 profils identifiés suggèrent l'existence de larges groupes culturels de pays. (Ces groupes sont liés à la proximité géographique mais, ils sont fondés sur des histoires partagées, une religion, un niveau de développement, un contact culturel ou d'autres facteurs). Sont groupés dans des régions séparées les échantillons des pays de l'Europe de l'Ouest, des pays arabophones, des pays de l'Extrême Orient, des pays de l'Europe de l'Est et des pays de l'Amérique Latine. Les pays islamique forment un groupe séparé.

En vue de tester la robustesse des conclusions obtenues à partir de l'échantillon des enseignants, les résultats ont été vérifiés grâce aux réponses des étudiants des universités de 40 pays : les situations des pays et des régions culturelles sur les vecteurs pour les types de valeurs qui sont relativement similaires.

Les résultats de cette étude ont permis à Schwartz (1999) de conclure sur l'existence d'une justification empirique à l'utilisation des catégories de valeurs culturelles obtenues pour comparer les cultures nationales.

Smith et Bond (1993) ont présenté les relations possibles entre les concepts de Hofstede et ceux de Schwartz :

Table (4) : Les relations possibles entre les concepts de Hofstede et ceux de Schwartz :

Hofstede	Schwartz
Individualisme	Autonomie affective
Collectivisme	Collectivisme (renommée conservatisme)
Grande distance hiérarchique	Hiérarchie
Faible distance hiérarchique	Egalitarisme
Faible contrôle de l'incertitude	Autonomie intellectuelle
Masculinité	Maîtrise
Féminité	Harmonie

Source Smith et Bond (1993)

Smith et Schwartz (1997) ont par ailleurs noté une similitude remarquable entre les domaines culturels de Hofstede et de Schwartz¹⁹. Il existe toutefois certaines différences, et celles-ci reflètent sans doute la diversité des échantillons. Les autres différences peuvent refléter les changements culturels intervenus depuis, telle que l'homogénéité culturelle croissante des pays d'Europe de l'Ouest.

¹⁹ il existe des régions communes aux deux études. Ces régions sont au nombre de 6 : l'Europe de l'Ouest, les pays anglo-saxons, l'Europe de l'Est, les pays islamiques, les pays d'Asie de l'Est et de l'Amérique latine.

1.3. Les autres modèles culturels : validations empiriques des valeurs culturelles de Hofstede

Les valeurs culturelles de Hofstede ont été utilisées en tant que paradigmes dans des études interculturelles. L'étude de Hofstede (1980) a été citée sur la période 1981-1992 dans 583 études relatives à différents domaines (sociologie, littérature, comptable, stratégie, etc) (Sudarwan et Fogarty, 1996). Plus récente, l'étude de Schwartz n'a pas donné lieu à autant d'écrits et n'a pas reçu de validation des dimensions et des scores obtenus.

Nous pouvons citer l'étude de Hall (1989), Hoppe (1990) et Fernandez, Carlson, Stepina et Nicholson (1997). Ces études ont tenté de valider les dimensions culturelles en interprétant les différences par rapport aux scores obtenus par Hofstede (1980).

En effet, Hall (1989) a renouvelé l'étude de Hofstede (1980) dans son ancienne entreprise IBM dans les années 1984-1985. Il a trouvé peu de changements dans les scores par rapport à ceux de Hofstede. Les changements obtenus dans les dimensions culturelles sont les suivants : contrôle d'incertitude : + 7 points, individualisme : +6 points, distance hiérarchique +5 points et masculinité :- 2 points.

Hoppe (1990) a renouvelé cette recherche au cours de la même période en 1984. Il a administré les questionnaires d' Hofstede à 1544 administrateurs d'entreprises, membres de gouvernements et des organisations sans but lucratif et à des universitaires de 17 pays de l'Europe de l'Ouest, de la Turquie et des Etats-Unis. L'analyse des corrélations entre les scores des pays, que Hoppe a obtenu pour chaque dimension, et les scores de Hofstede, ont permis de suggérer que l'ordre des pays, obtenu par ce dernier, n'est pas déterminé par l'utilisation des données d'IBM et que cet ordre reste stable, sur une période de plus de dix ans. Sur le plan culturel, Hoppe (1990) a réalisé une analyse factorielle de façon à faire émerger quatre facteurs ; au résultat, seulement trois ont émergé, qui ne correspondent pas à ceux d'Hofstede. Ce test indépendant ne réussit pas à faire ressortir les dimensions de Hofstede.

La classification des pays, réalisée par Hofstede, a été revue 25 ans après par Fernandez, Carlson, Stepina et Nicholson (1997). Les questionnaires ont été proposés à 7201 professionnels et étudiants en gestion dans 9 pays. L'analyse des résultats de cette recherche fait ressortir de nombreux changements dans les pays communs aux études : le contrôle d'incertitude est faible pour le Mexique, le Japon, l'Allemagne et la Yougoslavie alors qu'il

est plus élevé pour les Etats-Unis. Les résultats sont ainsi différents de ceux mis en évidence par Hofstede. Nous pouvons ainsi nous interroger sur la validité des données du cadre de Hofstede dans le temps.

En général, il n'y a pas de raison, selon Mead (1994), de supposer que la grande majorité des cultures étudiées change radicalement. Les changements réels dans la culture nationale peuvent prendre des générations, à la différence de la culture d'organisation qui est beaucoup plus sensible au changement (Laurent, 1989). D'autres recherches ont noté que le modèle de Hofstede comporte certaines limites, Bessieux (2002). Sudarwan et Fogarty (1996) s'interrogent sur la possibilité de généraliser un modèle culturel à diverses nations. Ils considèrent qu'il est probable que certaines dimensions, ayant des différences qualitatives nécessaires, sont importantes pour décrire la culture dans différents pays : les dimensions des valeurs culturelles définies par Hofstede (1980) pourraient être insuffisantes.

Nous pouvons enfin souligner que, dans le cadre de cette recherche, nous avons choisi le modèle de Hofstede (1980) pour deux raisons majeures : d'une part, ce modèle a été utilisé et validé par plusieurs études empiriques ; d'autre part, et c'est la raison principale d'un tel choix, des études en gestion ont montré le lien entre les dimensions culturelles définies par Hofstede (1980) et les valeurs comptables. Un tel cadre nous permettra de définir la notion de pertinence d'un système comptable à un contexte culturel défini. Ce cadre est celui de Gray (1988), il fera l'objet de ce qui suit.

2. Application des travaux de Hofstede par Gray (1988) en recherches comptables

Antérieurement, l'importance de la culture dans l'influence et l'explication du comportement dans les systèmes sociaux a été largement reconnue, spécifiquement dans les littératures psychologiques, sociologiques et anthropologiques (Parsons et Shils, 1951 ; Kluckhohn et Strodtbeck, 1961 ; Inkeles et Levinson, 1969 ;²⁰ et Hofstede, 1980). L'importance de la culture n'a été reconnue que récemment dans la littérature comptable. En effet, peu de recherches de classifications internationales ont montré l'importance de la culture dans l'explication de la diversité des systèmes comptables. Harrison et Mackinnon (1986) sont les premiers à avoir proposé un cadre théorique incluant la culture ; ils ont montré son importance dans le développement du système comptable. Ils ont argumenté dans leur recherche réalisée au Japon, que la culture constitue un élément essentiel dans l'explication du changement des pratiques des rapports financiers.

Harrison et Mackinnon (1986) ont par ailleurs montré que le développement de la comptabilité, comme tout autre processus social, est affecté par la culture nationale et l'environnement institutionnel, dès que la culture influence :

1. les normes et valeurs de chaque système ;
2. le comportement des groupes dans leurs interactions dans et à travers les systèmes ;

En s'inspirant de l'approche suivie par Harrison et Mackinnon (1986) et en partant du cadre théorique développé par Hofstede (1980), Gray (1988) a proposé un modèle théorique incluant la culture. Ce modèle a pour objectif de déterminer l'étendue dans laquelle les différences culturelles pourraient expliquer les différences dans les systèmes comptables internationaux.

²⁰ Etudes citées par Gray (1988)

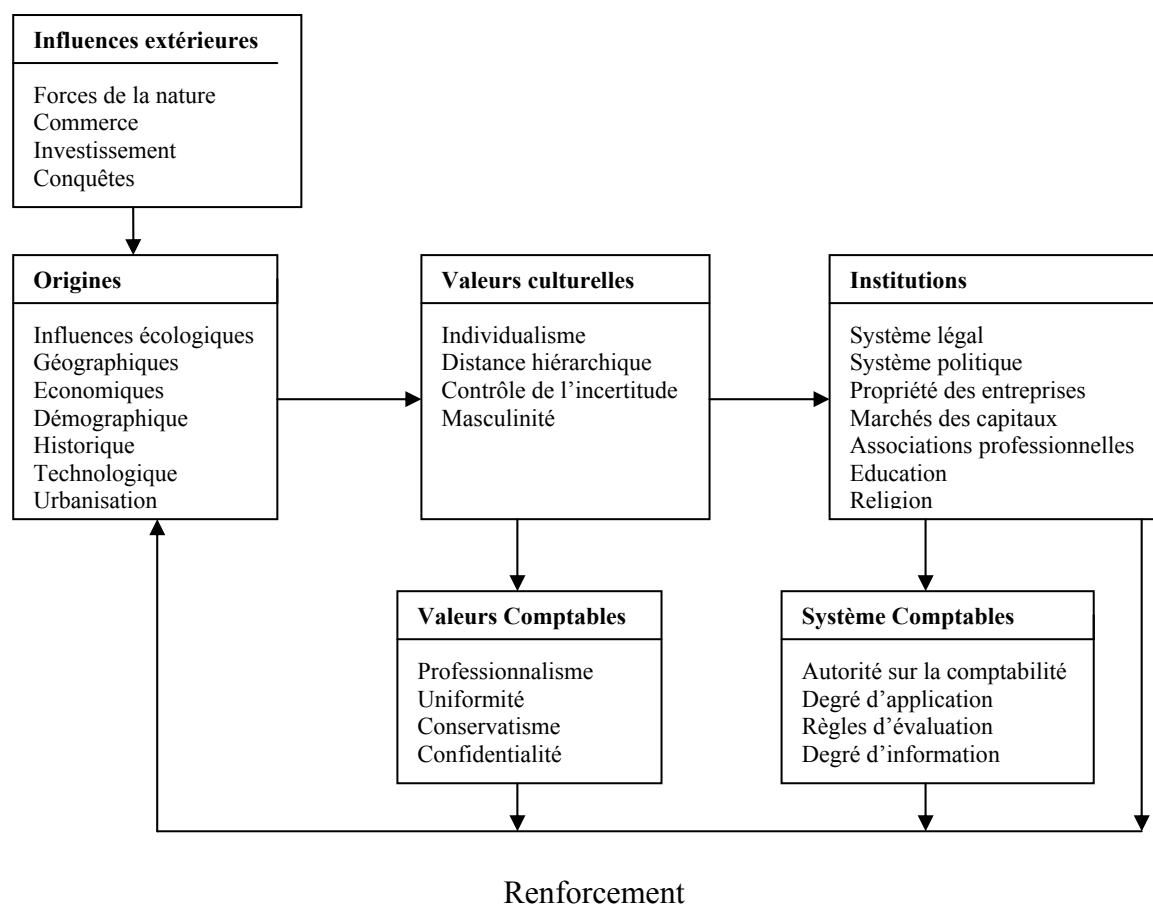
2.1. Modèle de Gray (1988)

Dans le modèle de Hofstede (1980), les valeurs culturelles sont déterminées par facteurs environnementaux (géographie, économie, démographie...). Ces derniers sont modifiés par les influences externes (force de la nature, commerce...). A leur tour, les valeurs culturelles influencent la composition des institutions, c'est-à-dire le système légal, le système politique, la structure des marchés de capitaux, les associations professionnelles, la propriété des entreprises.

Gray (1988) a étendu le modèle de Hofstede (1980). Selon lui, d'une part, les attitudes des comptables ou les valeurs comptables sont supposées avoir une relation ou dérivent des valeurs sociétales et, d'autre part, ces valeurs comptables à leur tour affectent le système comptable et la manière dont la comptabilité est pratiquée.

Voici de manière schématique, comment Gray (1988) voit ces relations :

Figure (4) : culture et comptabilité



Source : Gray (1988)

Gray (1988) a tenté, en fait, de théoriser la relation entre les valeurs culturelles de Hofstede (1980) et les valeurs comptables. Ce faisant, il a fourni une description de la manière dont le système comptable peut différer comme résultat des variations culturelles.

Nous proposons d'examiner la relation existante entre la culture et le système comptable afin d'identifier le mécanisme par lequel les valeurs culturelles sont associées aux valeurs comptables ; et d'identifier l'influence des valeurs culturelles sur les pratiques comptables.

2.2. La relation entre les valeurs culturelles de Hofstede et les valeurs comptables de Gray.

Gray (1988) a étudié dans quelles mesures les variables culturelles identifiées par Hofstede (1980) peuvent expliquer les différences internationales entre systèmes comptables. A ce titre, il a mis en évidence le mécanisme par lequel les valeurs culturelles sont liées aux valeurs comptables et a examiné si elles ont une influence directe sur le développement des systèmes comptables.

Pour ce faire, Gray (1988) a identifié quatre valeurs comptables, représentant les caractéristiques des systèmes comptables, et a proposé quatre hypothèses de causalité reliant ces valeurs comptables aux valeurs culturelles d'Hofstede (1980).

Les valeurs comptables identifiées sont décrites ci-après :

2.2.1. Professionnalisme- régulation par la loi

Le « professionnalisme » - ou la « régulation par la profession » - montre une certaine préférence pour l'exercice du jugement professionnel individuel et le maintien d'une profession autonome qui crée ses propres règles. A l'opposé, la « régulation par la loi », incarne l'importance attachée aux prescriptions légales et aux contrôles statutaires.

Le professionnalisme est considéré comme une valeur comptable essentielle, les comptables étant toujours appelés à donner leurs jugements professionnels en ce qui concerne l'évaluation de certains éléments des états financiers ou la divulgation d'informations (Chanchani et Willett, 2004).

Gray a insisté sur l'importance du rôle des associations professionnelles et la portée du jugement individuel de la profession comptable dans certains pays tels que les Etats-Unis ou le Royaume-Uni ; rôle bien moins important dans les pays d'Europe continentale où il est accordé une place plus grande au contrôle légal et à la législation.

Gray (1988) a montré que le professionnalisme est associé aux dimensions culturelles « individualisme », « contrôle d'incertitude » et « distance hiérarchique ».

En effet, selon le même auteur, « l'individualisme » d'une société est associé au poids du jugement individuel dans cette même société. Par extension, le jugement des professionnels et des organismes professionnels est plus porteur de sens dans des contextes culturels où l'individualisme est élevé. Ainsi, la régulation par la profession semble davantage le fait des pays montrant une préférence pour le jugement individuel, respectant les décisions et les comportements individuels.

Inversement, le « professionnalisme » est négativement associé au « contrôle d'incertitude », où toutes les pratiques (et non les règles) sont importantes, et où une variété de jugements professionnels est facilement tolérée

Le « professionnalisme » est aussi négativement associé à la « distance hiérarchique ». En effet, le « professionnalisme » est plus porteur de sens dans les sociétés marquées par une faible « distance hiérarchique », dans lesquelles on préserve l'égalité des droits, les individus se sentant moins menacés à différents niveaux de pouvoir et plus enclins à faire confiance aux autres et dans lesquelles on croit au besoin de justifier l'idée d'imposer des codes et des lois.

Il n'existe pas de relation significative entre la « masculinité » et le « professionnalisme »

Ainsi, Gray (1988) a formulé l'hypothèse suivante :

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

2.2.2. Uniformité- Flexibilité

La valeur « uniformité » montre une préférence pour l'application des procédés comptables uniformes entre les entreprises et pour l'application de ceux-ci tout au long de la durée des entreprises.

La valeur « flexibilité » fait référence à une certaine souplesse dans l'utilisation des pratiques comptables, en fonction des circonstances ou des situations perçues.

Nobes (1984) a montré que certains pays avaient une tendance à l'uniformité et les a classés sur une échelle, de 0 à 3.

Gray insiste sur l'importance de l'uniformité dans des pays comme la France. En effet, un plan comptable uniforme a été longtemps appliqué, avec une imposition de certaines mesures fiscales, ceci dans le but de faciliter la planification nationale et de poursuivre les objectifs macro-économiques (Gray, 1988). La situation est différente aux Etats-Unis, ainsi qu'au Royaume-Uni, où une certaine souplesse et une certaine flexibilité sont accordées aux entreprises.

Des chercheurs- dont Arpan et Radebaugh (1985), Choi et Mueller (1984), Nobes et Parker (1995) ont démontré que « l'uniformité constitue » un concept de base dans les pratiques comptables.

Selon Gray (1988), une préférence pour « l'uniformité » est positivement associée au « contrôle d'incertitude ». Ceci est le cas des sociétés dans lesquelles domine l'intérêt pour les lois, le maintien d'un certain ordre, le besoin d'une réglementation écrite, le respect pour la conformité et la recherche des valeurs et de la réalité ultime et absolue.

Cette valeur comptable est aussi positivement associée au « collectivisme », à l'opposé de « l'individualisme », qui est plus porteur de sens dans un cadre social où l'on croit à l'organisation et à l'ordre ainsi qu'au respect des normes de groupe, facilitant le principe « d'uniformité ».

En outre, il existe également une relation entre « l'uniformité » et la « distance hiérarchique », « l'uniformité » étant plus facilitée dans les sociétés où la « distance hiérarchique » est grande et dans lesquelles l'imposition des lois et des codes uniformes semble la mieux acceptée.

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

Suite à ces analyses, Gray (1988) a proposé l'hypothèse suivante :

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

2.2.3. Conservatisme – Optimisme

La valeur « conservatisme » montre une préférence pour une approche prudente lors de l'évaluation des postes du bilan et de la détermination des résultats. Cette attitude reflète le besoin de s'accommoder de l'incertitude des événements futurs.

L'opposé, c'est une attitude plus optimiste, un laisser faire et une manière plus risquée d'aborder les problèmes.

La prudence dans la mesure des actifs et des résultats est perçue comme une attitude fondamentale de la part des comptables du monde entier. Toutefois, le niveau de prudence peut varier selon les pays : très élevé dans les pays d'Europe continentale comme l'Allemagne et la France ou plus faible au Royaume-Uni et aux Etats-Unis (Nobes, 1984)

Certaines recherche empiriques ont montré que de telles différences semblent être renforcées par le niveau de développement des marchés financiers, la pression des groupes d'utilisateurs et l'influence des règles fiscales sur la comptabilité (Gray, 1980 ; Choi et Mueller, 1984)

Selon Gray (1988), il existe une relation significative entre le « conservatisme » et le « contrôle d'incertitude ». Une préférence pour des mesures conservatrices du résultat est associée à un niveau élevé de « contrôle d'incertitude ». En effet, dans le but de se prémunir contre le risque des événements futurs incertains et d'assurer une certaine sécurité, certaines approches prudentes sont adoptées.

Il existe également une association positive entre « l'individualisme » et la « masculinité » et négative avec le niveau de « contrôle d'incertitude », dans des contextes culturels où l'on

insiste sur l'atteinte des acquis et des performances individuelles et où il y a plus de probabilité d'entretenir une approche de mesure moins conservatrice.

Cependant, il n'existe pas de relation significative entre le « conservatisme » et la « distance hiérarchique ». L'hypothèse proposée par Gray (1988) est alors la suivante :

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

Dussault (1994) a montré qu'entre les deux méthodes d'évaluation de stocks, le FIFO et le LIFO, la méthode LIFO est la plus conservatrice. Cette dernière sous-estime les bénéfices et les actifs. Ainsi, pour un pays ayant un fort indice de « contrôle d'incertitude » elle semble le mieux s'harmoniser avec cet environnement culturel.

2.2.4. Secret – Transparence

La valeur « secret » - ou « confidentialité » - montre une préférence pour la restriction des informations à ceux qui sont impliqués dans la gestion et le financement de l'entreprise. L'opposé, c'est une plus grande « transparence », une ouverture et une approche qui rendent compte de la gestion à un public beaucoup plus vaste.

L'importance du « secret » varie selon les pays : les pays d'Europe continentale ont des niveaux de transparence assez élevés, contrairement à d'autres pays où cette transparence est faible mais qui pourra être renforcée suivant le niveau de développement des marchés financiers et la nature des entreprises

Selon Gray (1988), une préférence pour la « confidentialité » est associée avec un niveau élevé de « contrôle d'incertitude » dans l'objectif de restreindre l'information, afin d'éviter l'effet concurrentiel et de préserver la sécurité.

Il existe aussi une relation significative entre la « confidentialité » et la « distance hiérarchique ». Dans les sociétés marquées par une grande distance hiérarchique, il y a une forte probabilité de restriction de l'information, afin de préserver les inégalités de pouvoir.

La « confidentialité » est positivement associée au « collectivisme », par opposition à « l'individualisme » où l'on s'intéresse davantage à ceux qui constituent des membres impliqués dans la société par rapport à ceux qui sont externes à la société. Cependant, il existe une association moins significative avec la « masculinité ». Les sociétés dans lesquelles la qualité de vie et l'environnement sont préservés, tendent à être plus ouvertes en ce qui concerne la divulgation de l'information sociale.

Gray (1988) a alors fait l'hypothèse suivante :

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

L'analyse du lien entre les valeurs comptables et les valeurs culturelles a ainsi permis à Gray (1988) de fournir des hypothèses qui peuvent servir de cadre, permettant de prévoir la nature des systèmes comptables dans des contextes de comparaisons internationales.

Toutefois, ces hypothèses n'ont pas été vérifiées empiriquement par Gray (1988) et à ce titre, constituent des propositions.

Le tableau ci-dessous nous résume la relation entre les valeurs culturelles de Hofstede et les valeurs comptables se Gray

Tableau (5) : Relation entre les valeurs culturelles de Hofstede et les valeurs comptables de Gray

Valeurs culturelles	Professionalisme	Uniformité	Conservatisme	Secret
Distance Hiérarchique	-	+	?	+
Contrôle de l'incertitude	-	+	+	+
Individualisme	+	-	-	-
Masculinité	?	?	-	-

- Relation négative

+ Relation positive

? Absence de relation

Prenons, par exemple, comme valeur culturelle l' « individualisme ». Selon Gray, l' « individualisme » d'une société est associé avec le poids du jugement individuel dans cette même société. Par extension, le jugement des professionnels et des organismes professionnels est plus porteur de sens dans des contextes culturels où l' « individualisme » est plus grand. Inversement, l' « individualisme » sera négativement associé au secret, à l' « uniformité » et même au « conservatisme ». L' « uniformité » est un affaiblissement de l'opinion individuelle, de même pour le secret. Enfin, le « conservatisme » étouffe les possibilités d'être différent.

Un pays dont la culture a tendance à se prémunir contre l'incertitude, où l' « uniformité » est très forte, où règne une forte distance par rapport au pouvoir, et où l' « individualisme » est moyen, connaîtra un système comptable conservateur, basé sur le statut social et tenant moyennement compte des avis des professionnels. Pour certains auteurs, c'est typiquement le cas français (Baydoun et Willett 1995)

Gray (1988) a suggéré des classifications en fonction de combinaisons de valeurs. Ainsi, il propose d'établir une distinction entre :

- l'autorité des systèmes comptables. Il s'agit de déterminer dans quelles mesures les systèmes comptables sont déterminés et renforcés par un jugement professionnel ou par des obligations légales. Selon Gray, les valeurs des systèmes comptables les plus pertinentes pour présenter l'autorité des professionnels et de la loi sont les dimensions « régulation par la profession » et « uniformité »
- les caractéristiques d'évaluation et de publication d'information des systèmes comptables. Les dimensions « secret » et « prudence » semblent les plus pertinentes pour les caractériser.

Les corrélations entre les caractéristiques des comptables et les groupes de pays identifiés par Hofstede ont permis à Gray (1988) d'élaborer des cartes présentant l'avantage de situer les pays les uns par rapport aux autres et de comprendre ce qui les différencie.

Arapan et Radebugh (1985) ont aussi apporté une contribution très utile dans ce domaine de recherche. En effet, ils ont identifié un ensemble de valeurs culturelles ayant une influence directe sur les pratiques comptables tels que le conservatisme, la confidentialité, l'attitude vers le commerce et le professionnalisme. Toutefois, ces derniers n'ont pas fourni une analyse systématique de la relation entre la culture et les pratiques comptables.

2.3. La relation entre les valeurs culturelles, les valeurs comptables et les pratiques comptables

En utilisant les analyses de Gray (1988), Perera et Mathews (1990) ont pu identifier une relation directe entre les valeurs comptables et certaines valeurs culturelles. L'individualisme et le contrôle de l'incertitude constituent des valeurs culturelles ayant une influence importante sur les valeurs ainsi que sur les pratiques comptables. Nous présentons dans le tableau suivant la relation directe entre les valeurs comptables et les valeurs culturelles.

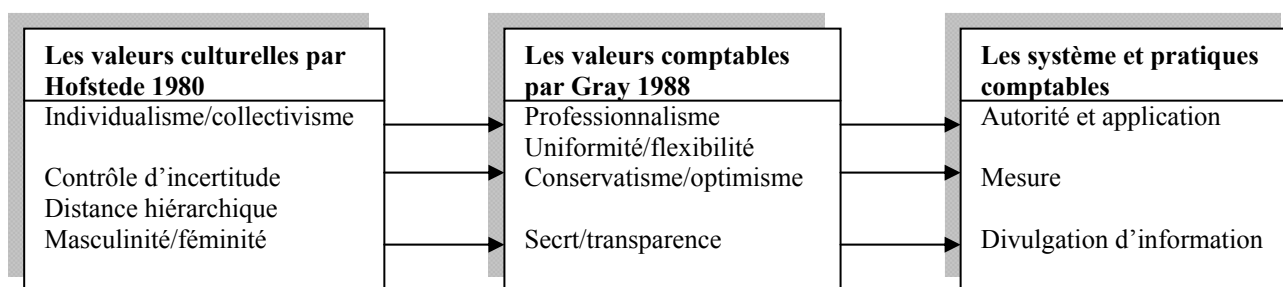
Tableau (6): Relation entre valeurs comptables et valeurs culturelles

Les valeurs comptables	la relation avec valeurs culturelles	
	Positive	Négative
Professionalisme	Individualisme	Contrôle d'incertitude
Uniformité	Contrôle d'incertitude	Individualisme
Conservatisme	Contrôle d'incertitude	Individualisme
Confidentialité	Contrôle d'incertitude	Individualisme

Source Gray (1988)

Après avoir déterminé la relation entre les valeurs culturelles et les valeurs comptables, mise en évidence par Gray, les chercheurs Perera (1989) et Perera et Mathews (1990) ont montré que ces valeurs comptables ont à leur tour une influence sur certaines pratiques, sans pour autant les avoir testées empiriquement. Perera (1989), Fechner et Kilgore (1994) et Radebaugh et Gray (1997) ont, par ailleurs, adapté le modèle de Gray (1988) pour tenter de relier les valeurs comptables plus spécifiquement aux pratiques comptables. Le cadre reliant les valeurs culturelles aux valeurs comptables et pratiques comptables est illustré dans la figure suivante.

Figure (5) La relation entre les valeurs culturelles, les valeurs comptables et les pratiques comptables. (Gray, 1993)



Selon ce cadre, les valeurs comptables influencent certains aspects des pratiques comptables dont :

- l'autorité du système comptable ;
- la qualité d'application ;
- les pratiques de mesures utilisées ;
- l'étendue de l'information divulguée ;

Nous étudions le cadre culturel comptable libyen par référence aux différentes valeurs comptables définies par Gray (1988) : le professionnalisme, l'uniformité, le conservatisme et la discrétion.

En particulier, le degré de professionnalisme a une influence sur la nature de l'autorité du système comptable. Plus le degré de professionnalisme est élevé, plus grande est l'auto-réglementation, moindre est le besoin de l'intervention du gouvernement.

Le degré d'uniformité dans une culture comptable va avoir un effet sur la manière dont le système comptable est appliqué. Plus le degré d'uniformité est élevé, plus faible est l'étendue du jugement professionnel, meilleure est la qualité d'application des règles et des procédures comptable

Le degré de conservatisme dans une culture comptable peut avoir une influence sur les pratiques de mesures utilisées. Plus élevé est le degré de conservatisme, plus grand est le lien avec les pratiques de mesures traditionnelles.

Le degré de confidentialité dans une culture comptable a une influence sur l'étendue de l'information divulguée dans les rapports comptables. Plus le niveau de confidentialité est élevé, plus l'étendue de la divulgation d'informations est faible.

Le cadre théorique de Gray (1988) représente une contribution importante à la recherche interculturelle. Ce cadre a permis, en effet, de comprendre l'influence de la culture sur le système comptable et de déterminer la relation entre la culture, les valeurs comptables et les pratiques comptables.

2.4. Développement théorique et test empirique du cadre Hofstede et Gray

La théorie de Gray constitue l'une des approches la plus communément utilisée pour déterminer la relation qui existe entre la culture et la comptabilité. Peu de recherches ont tenté de valider empiriquement le cadre développé par Gray (1988) ; et la majorité des recherches réalisées dans ce cadre sont principalement théoriques. D'autres chercheurs Baydoun et Willett (1995) ; Chanchani et Willett (2004) se sont interrogés sur la possibilité de valider empiriquement une telle construction.

- **Développement théorique**

Différentes études dont Perera (1989), Perera et Mathews (1990), Fechner et Kilgore (1994), Baydoun et Willett (1995) et Chow, Chau et Gray (1995) se sont référées au modèle théorique de Hofstede et Gray pour étudier l'impact de la culture sur la comptabilité, mais aucune de ces recherches n'a validé empiriquement ce modèle.

Nous exposerons, dans ce qui suit, une synthèse des principales études qui ont analysé l'influence de la culture sur la comptabilité en se référant au cadre théorique Hofstede-Gray.

2.4.1. Les travaux de Perera (1989) et de Perera et Mathews (1990)

Pour analyser l'impact de la culture sur la comptabilité et expliquer les différences des pratiques comptables entre :

- les pays anglo-américains et les pays d'Europe continentale
- les pays anglo-américain et les pays en voie de développement

La première recherche- (Perera 1989) s'est référé au cadre théorique Gray et Hofstede. Perera (1989) s'est basé sur le cadre théorique de Gray (1988) en suggérant qu'une combinaison des dimensions culturelles a une influence considérable sur les pratiques comptables. Il a expliqué les relations entre les valeurs comptables et les pratiques comptables par le fait que les orientations des valeurs des préparateurs sont formées par les valeurs culturelles ; En d'autres termes, les comptables sont plus le produit de leur environnement que de leur formation académique.

Perera (1989) a étendu sa recherche aux pays en voie de développement en se reposant sur le modèle de Hofstede (1980). Selon lui, le transfert des compétences comptables des pays anglo-américains aux pays en voie de développement n'a pas de forte probabilité de réussite, du fait que ces pays disposent d'une culture professionnelle inadéquate pour développer et accepter les normes de compétences comptables. Par ailleurs, selon Perera (1989), le gouvernement de ces pays prend en charge le rôle de formuler les principes comptables et de fournir l'autorité légale pour assurer l'établissement des informations financières, publiées avec une grande fiabilité.

Perera (1989) a pu conclure, à partir de sa recherche, que le cadre Hofstede et Gray constitue un cadre théorique pour analyser l'impact de la culture sur la comptabilité et pour expliquer les différences dans les pratiques comptables internationales.

Perera et Mathews (1990) se sont également intéressés à l'impact de la culture sur les pratiques comptables et plus spécifiquement, sur les rapports sociaux. Ils ont analysé les différences entre les pratiques comptables des pays anglo-américains et ceux des pays de l'Europe continentale, sur la base des valeurs culturelles identifiées par Hofstede, et des valeurs comptables déterminées par Gray (1988). La différence observée dans les approches de publication des rapports sociaux est alors expliquée par l'impact de la culture sur les pratiques comptables.

En conclusion, selon Perera et Mathews (1990), le cadre de Hofstede et Gray (1988) constitue un cadre de référence pour analyser l'impact de la culture sur la comptabilité.

2.4.2. Les travaux de Chow, Chau et Gray (1995)

La République Chinoise a longtemps appliqué un système comptable uniforme et rigide, au moment où l'économie était planifiée. En 1980, une réforme comptable a été mise en place dans le but d'établir un nouveau cadre conceptuel, constituant un guide pour l'élaboration des états financiers et adapté à la nouvelle économie de marché. Cette réforme comptable suivie en Chine avait une orientation anglo-saxonne.

Pour évaluer l'influence de la culture sur la réforme comptable chinoise, Chow et al. (1995) se sont référés au cadre théorique de Hofstede et Gray (1988). Ils ont examiné l'environnement comptable chinois, avant et après la réforme comptable, afin d'en déterminer l'impact. Puis, ils ont fourni une analyse et une évaluation des pratiques, ainsi que des

problèmes comptables et de leurs perspectives d'avenir dans le cadre du contexte culturel chinois.

L'examen de l'environnement chinois s'est fondé sur les rapports publiés, des interviews réalisées avec des académiciens comptables, des comptables, et des normalisateurs comptables qui ont participé à cette réforme dans ses différentes phases.

Chow et al. (1995) se sont basés également sur les dimensions culturelles définies par Hofstede (1980) afin d'analyser l'environnement culturel chinois. Concernant l'examen des pratiques et des valeurs comptables et leurs relations avec l'environnement culturel, ils se sont référés au cadre théorique de Gray (1988). Une comparaison des valeurs comptables chinoises avec les valeurs comptables anglo-saxonnes était alors d'une grande utilité pour justifier leurs résultats.

L'analyse des résultats a montré que l'influence de la culture sur les pratiques comptables en Chine est très grande et que l'adoption du système comptable anglo-saxon nécessite un certain degré de professionnalisme et de jugement individuel. Ceci est difficilement réalisable en pratique, en raison de la culture des comptables chinois. La culture comptable chinoise constitue donc une contrainte à l'application du nouveau système comptable, inspiré des normes comptables anglo-saxonnes (Chow et al. 1995).

Le cadre théorique de Hofstede (1980) et de Gray (1988) représente selon Chow et al. (1995) un cadre de référence pour analyser la pertinence du système comptable dans le contexte culturel chinois.

2.4.3. Les travaux de Baydoun et Willett (1995)

Différentes recherches comptables ont montré la non-pertinence des systèmes comptables anglo-saxons aux pays en voie de développement, en raison des différences culturelles qui existent entre les deux contextes Baydoun et Willett, (1995)

La littérature comptable relative à l'évaluation des aspects des systèmes comptables anglo-saxons et à leur pertinence face aux besoins des pays en voie de développement, est vague. Baydoun et Willett (1995) ont alors choisi de se référer aux valeurs culturelles de Hofstede (1980) et au cadre théorique de Gray (1988) pour définir la notion de pertinence d'un système comptable.

Ils ont analysé le contexte culturel libanais en comparaison avec celui de la France, sur la base du cadre de Hofstede et Gray qui constitue une bonne structure pour l'analyse de la pertinence des systèmes comptables aux valeurs culturelles. Toutefois, ce dernier demeure insuffisant, en raison du manque de précision de certains aspects comptables, dont les techniques de mesure et de divulgation d'informations. Par conséquent, ils ont étendu le modèle de Gray et Hofstede pour redéfinir les concepts d'uniformité, de conservatisme et de confidentialité en des termes plus concrets caractéristiques des états financiers.

2.4.4. Les travaux de Pourjalali et Meek (1995)

Pourjalali et Meek (1995) ont analysé l'environnement iranien, avant et après la révolution de 1979. Pour tester la validité du cadre théorique Hofstede et Gray, Pourjalali et Meek (1995) ont proposé dans leur recherche le postulat suivant : la révolution de 1979 en Iran a causé de grands changements dans les valeurs culturelles du pays, qui ont elles-mêmes influencé certaines valeurs comptables associées à la culture (par référence aux travaux de Gray). Les différentes valeurs culturelles telles que définies par Hofstede (1980), identifiées suite à la révolution de 1979, sont les suivantes :

- moins d'individualisme, dû aux mouvements révolutionnaires et en raison de l'influence de la guerre ;
- la distance au pouvoir est plus grande, sous l'effet des taux élevés d'inflation et en raison de l'apparition de différentes classes sociales (riches et pauvres) après la guerre ;
- plus de contrôle d'incertitude en raison des taux élevés d'inflation, et sous l'effet de la crise ;
- la masculinité est plus grande sous l'influence de la religion musulmane ainsi que de la guerre.

Pourjalali et Meek (1995) ont examiné ensuite les différentes valeurs comptables qui sont :

- niveau faible de professionnalisme ;
- grande uniformité ;
- grand conservatisme ;
- niveau élevé de confidentialité ;

Ils ont alors comparé le changement culturel qu'ils ont identifié avec le changement attendu, sur la base des propositions de Gray (1988). Pourjalali et Meek (1995) ont pu conclure que leur recherche a validé la théorie qui associe les valeurs culturelles aux valeurs comptables, proposée par Gray (1988).

2.4.5. Les travaux de Amat, Blake Wraith et Oliveras (1999)

Amat, Blake Wraith et Oliveras (1999) ont répliqué la démarche de Pourjalali et Meek (1995) dans le contexte espagnol, suite à la transition de l'Espagne vers la démocratie.

En se fondant sur les hypothèses développées par Gray (1980), les valeurs culturelles identifiées par Hofstede (1980), sur la base d'une revue de certains tests empiriques des hypothèses du cadre de Hofstede et Gray (1988) et sur la base du cadre théorique de (Hofstede et Gray 1988, Amat, Blake Wraith et Oliveras 1999) ont :

1. proposé des hypothèses envisageant le changement des dimensions culturelles en Espagne, suite à la transition vers la démocratie.
2. identifié les changements prévus dans les états financiers comptables espagnols suite aux changements dans les valeurs culturelles, et ceci en appliquant le cadre théorique de Gray.

Enfin, ils ont comparé les changements comptables en Espagne après la transition vers la démocratie avec les hypothèses développées sur la base du cadre de Hofstede et Gary 1988.

Les résultats de cette recherche ont montré que ces hypothèses coïncident avec celles des changements comptables en Espagne, suite à la transition. Cette recherche a également validé les propositions du cadre théorique de Hofstede et Gray (1988).

A partir de l'examen de ces différentes recherches théoriques nous pouvons noter que le cadre théorique de Hofstede et Gray (1988) constitue un modèle de référence pour étudier l'impact de la culture sur les pratiques comptables. Pour étudier la culture d'un pays, ces différentes recherches se sont basées sur les valeurs culturelles identifiées par Hofstede (1988), ainsi que sur les scores obtenus à partir de sa recherche empirique, réalisée dans plusieurs pays.

3. Les validations empiriques du modèle de Hofstede et Gray (1988)

Des chercheurs ont tenté de valider empiriquement les relations définies par Gray (1988), entre valeurs culturelles et valeurs comptables, et ont cherché à opérationnaliser le lien entre pratiques comptables et caractéristiques des systèmes comptables.

Dans la majorité des cas, l'impact de la culture sur le système comptable apparaît. Et même si les études empiriques ne trouvent pas une association parfaite entre culture et caractéristiques des systèmes comptables, Robert, Weetman et Gordon (1998) soulignent que le plus important est le fait que ces études apportent un soutien empirique à une relation entre les systèmes comptables et les valeurs culturelles.

Le modèle de Hofstede et Gray (1988) a été notamment testé de façon empirique par plusieurs auteurs ; nous citerons les études de Salter et Niswander (1995), Gray et Vint (1995), Dussault (1994), MacArthur (1996, 1999) et de Chanchani et Willett(2004).

3.1 Les études de Salter et Niswander (1995)

A partir de l'étude des rapports annuels des 1000 plus grandes entreprises provenant de 29 pays, Salter et Niswander (1995) ont montré que le modèle de Gray a un pouvoir statistiquement significatif et explique bien les pratiques comptables d'évaluation.

En utilisant les valeurs comptables de Gray comme variables dépendantes et les valeurs culturelles de Hofstede comme variables indépendantes, Salter et Niswander ont créé leur propre construction comptable, pour opérationnaliser les valeurs comptables de Gray et ensuite, tester le lien entre les valeurs culturelles de Hofstede et les valeurs comptables de Gary, en utilisant la technique de la régression linéaire.

Les auteurs ont établi une liste des pratiques à analyser à partir d'une étude de Doupnik et Salter (1993)

Les résultats ont montré que les valeurs culturelles expliquent les pratiques de rapports financiers. L'introduction des variables non culturelles, telles les structures des marchés de capitaux et le niveau d'imposition pourrait améliorer le pouvoir explicatif de modèle de Gray (Salter et Niswander, 1995). Ce résultat rejoint ainsi celui de Chanchani et Willett (2004) qui ont montré que le développement des marchés financiers, l'influence des lois fiscales ainsi que les autres facteurs environnementaux pourraient renforcer les facteurs qui peuvent influencer l'évolution de la comptabilité.

3.2 Les études de Gray et Vint (1995)

Gray et Vint (1995) ont vérifié l'impact de la culture sur la divulgation d'informations comptables en utilisant des techniques de régression linéaire sur un échantillon de 27 pays. Ils ont examiné l'élément « divulgation d'informations » et se sont focalisés sur la dimension « confidentialité transparence » identifiée par Gray.

Pour déterminer la relation qui existe entre la confidentialité et les pratiques de divulgation d'informations comptable, Gray et Vint ont utilisé nombre d'informations financières et non financières, obligatoires ou volontaires, qui sont divulguées par les entreprises. Ainsi, ils ont prouvé que plus le nombre d'informations divulguées est élevé, plus le degré de confidentialité dans la culture du pays est faible.

Gray et Vint (1995) ont tenté d'établir une autre classification des bases de données des pratiques de divulgation de Gray et Campbell (1984) l'a réalisé par des pourcentages qui classent les entreprises de celles qui ne divulguent pas d'informations à celles qui en divulguent. Ils ont ainsi calculé la moyenne des indices de divulgation qui synthétisent l'étendue de la divulgation d'informations dans un pays par rapport à la totalité des entreprises qui sont incluses dans l'échantillon.

L'impact de la culture sur la divulgation d'informations comptable a été évalué à travers l'analyse de régression linéaire, en utilisant la moyenne des scores de divulgation comme des variables dépendantes et les indices des valeurs culturelles de Hofstede (1980) comme variables indépendances.

Cette recherche a pu valider l'hypothèse selon laquelle la confidentialité et, par extension la divulgation d'informations, sont fonction des valeurs culturelles identifiées par Hofstede (1980), et que cette relation est plus significative par rapport à « l'individualisme » et au « contrôle d'incertitude » que par rapport aux valeurs culturelles « masculinité » et « distance hiérarchique ». Gray et Vint (1995) ont proposé d'ajouter au modèle des facteurs institutionnels, tels les systèmes de réglementation et les structures de marchés de capitaux qui peuvent fournir des explications alternatives possibles ou complémentaires des pratiques de publications. Ils soulignent qu'une limite à leur recherche existe puisque des facteurs tels que la taille des entreprises, le secteur d'activité et la cotation sur un marché financier n'ont pas été contrôlés.

3.3 L'étude de Dussault (1994)

Pour vérifier la relation qui existe entre les valeurs culturelles et les valeurs comptables, Dussault (1994) a testé empiriquement les hypothèses de recherche de Gray (1988).

Les résultats obtenus n'ont pas confirmé l'hypothèse : « la valeur culturelle « masculinité » a une incidence sur la comptabilité ».

Toutefois, Dussault a confirmé son hypothèse : « les différences observées dans les normes comptables à travers le monde peuvent s'expliquer par les différences dans l'environnement économique, politique et social, en d'autres mots, par la culture et les traditions du pays ».

Dussault (1994) a ainsi conclu que le cadre théorique de Gray (1988) peut à la fois, servir de base à l'élaboration des normes comptables internationales de l'IASB, être utile aux pays pour lesquels ces normes n'existent pas et vérifier l'articulation de ces normes quand elles existent.

3.4 Les études de MacArthur (1996,1999)

MacArthur (1996) a recherché l'impact des facteurs culturels sur les commentaires établis par les organisations membres de l'IASB.

A partir d'une analyse de contenu des différentes lettres de commentaires des membres de l'IASB provenant de 19²¹ pays, MacArthur a recherché :

- si chacune des régions présentait les dimensions identifiées par Hofstede ;
- si les caractéristiques des systèmes comptables étaient les mêmes que celles proposées par Gray
- et enfin, il a examiné les relations entre les dimensions culturelles et les caractéristiques des systèmes comptables, mises en évidence par Gray.

²¹ L'échantillon de départ a regroupé 27 organisations professionnelles représentant 23 différents pays dont : l'Australie, le Brésil, le Canada, Chypre, la France, l'Allemagne, Hongkong, l'Italie, le Japon, le Kenya, les Pays-bas, la Nouvelle-Zélande, le Nigeria, la Norvège, Singapour, l'Afrique du sud, la Suède, la Suisse, Trinidad et Tobago, le Royaume-Uni, Les Etats-Unis, et le Zimbabwe. En éliminant les pays suivants : Chypre, le Zimbabwe, Trinidad et Tobago pour la raison qu'ils n'ont pas fait l'objet d'étude par Hofstede et Gray, MacArthur a obtenu un échantillon qui regroupe 19 pays ;

Selon Mac Arthur (1996), sur la base des propositions de Gray (1988), les valeurs culturelles nationales ont une influence sur les commentaires relatifs au projet E2, adressés à l'IASB.

Les résultats ont montré que le positionnement des régions est validé en ce qui concerne les dimensions « distance hiérarchique », « individualisme » et « fort contrôle d'incertitude », et ce n'est que partiellement le cas pour les dimensions « collectivisme » et « masculinité - féminité ».

Les positionnements des régions en termes de contrôle d'incertitude ne correspondaient pas à ceux proposés par Hofstede. Les positionnements des pays anglo-saxons (dont les Etats-Unis), des pays germaniques et des pays latins les plus développés sont par contre cohérents avec ceux proposés par Hofstede.

Les régions et valeurs des systèmes comptables obtenus à partir des commentaires des organisations membres de l'IASB permettent de dire que les hypothèses formulées par Gray concernant les pays germaniques et latins les plus développés sont partiellement vérifiées.

3.5 Les études de Chanchani et Willett (2004)

L'étude de Gray (1988) constitue la recherche pionnière développant l'idée de l'influence de la culture sur les pratiques comptables. Plusieurs recherches ont appliqué le cadre théorique de Hofstede et Gray (1988). Toute fois, certaines limites ont été soulignées par Chanchani et Willett (2004) notamment le manque de disponibilité des données et le défaut d'opérationnalisation des valeurs comptables fondamentales identifiées par Gray (1988).

Selon Chanchani et Willett (2004), pour remédier à ces déficiences, il faut développer une méthode directe qui consiste à évaluer la validité et la fiabilité du modèle de Gray (1988).

Pour cela des questionnaires ont été administrés à un échantillon d'utilisateurs et de préparateurs des états financiers en Nouvelle Zélande et en Inde, dont les items se rapportent aux valeurs comptables de Gray (1988). Les données ont été étudiées à l'aide d'une analyse multivariée.

Les résultats ont validé l'utilité du cadre théorique de Gray (1988). Certaines valeurs comptables doivent être en revanche adaptées et reformulées. En effet, les dimensions

« professionnalisme » et « uniformité » constituent les concepts les plus clairement définis ; il faut noter cependant que la dimension « uniformité » constitue les concepts les plus clairement définis ; il faut noter cependant que la dimension « uniformité » est reliée au concept de confidentialité. La valeur « confidentialité » se rapporte au niveau du détail des informations publiées dans les états financiers, celle-ci semble être bien définie par les répondants aux questionnaires. Concernant le « conservatisme », ce concept est en rapport avec deux sous-dimensions : la mesure et la divulgation d'informations.

Chanchani et Willett (2004) proposent d'étendre cette recherche quantitative à d'autres pays, afin de déterminer la pertinence des facteurs culturels dans l'explication des pratiques comptables internationales. L'étude de Chanchani et Willett (2004) constitue une contribution à la recherche, elle est, en effet, la première étude empirique qui ait tenté d'opérationnaliser les valeurs comptables de Gray.

Conclusion du chapitre 6

Nombre de recherches ont appliqué le modèle théorique de Hofstede et Gray pour déterminer l'influence de la culture sur les pratiques comptables et expliquer les différences des pratiques comptables internationales.

Ces études ont confirmé la validité théorique et empirique du cadre de Hofstede et Gray. Par ailleurs, elles ont montré que ce cadre constitue un modèle théorique de recherche pour analyser la pertinence d'un système comptable dans le contexte culturel comme tout modèle primitif, il a cependant des limites, comme nous allons l'exposer.

Ce modèle a cependant été critiqué, pour différentes raisons. Selon Chanchani et MacGregor (1999), l'acceptation universelle des valeurs comptables de Gray (1988) est limitée. Ces auteurs se posent une série de questions: les quatre caractéristiques des systèmes comptables sont-elles les seules existantes ? S'il existe d'autres caractéristiques, quelles sont-elles ? Est-il possible d'identifier une caractéristique dominante dans une société ? Existe-t-il d'autres facteurs, à inclure dans ce modèle, autres que la culture ?

Les études menées par Salter et Niswander (1995) et Zarzeski (1996) ont proposé d'inclure dans le modèle reliant les valeurs culturelles aux caractéristiques des systèmes comptables, des facteurs autres que culturels (tels que les facteurs économiques, historiques, etc.) afin d'améliorer son pouvoir explicatif.

En nous inspirant des limites précédemment présentées, nous pouvons affirmer que la culture constitue un facteur déterminant dans le développement du système comptable. Toutefois, d'autres facteurs sont à prendre en considération tels que le système légal du pays, les facteurs économiques, l'influence des forces externes telle que l'harmonisation, ainsi que l'influence des différents utilisateurs des états financiers.

Nous allons présenter le modèle général de développement de la comptabilité de Douppnik et Salter (1995) dans le chapitre suivant

Chapitre 7 :l'environnement externe, la culture et le système comptable : modèle général de développement comptable de Doupnik et Salter (1995).

Introduction du chapitre 7

Nous présenterons le modèle général de développement de la comptabilité de Doupnik et Salter (1995), ainsi que les différents facteurs ayant une influence sur l'évolution du système comptable dans le cadre d'une nation.

Dans le modèle comptable, l'environnement (système scolaire, économie, politique) est déterminé par des facteurs institutionnels (entreprises, bourse, régulation), et par les décideurs (investisseurs, émetteurs) (Anderson et Lanen 1999). L'environnement et les institutions, dans le cadre d'une trame culturelle nationale, fournissent l'information au public, afin de livrer les meilleures décisions.

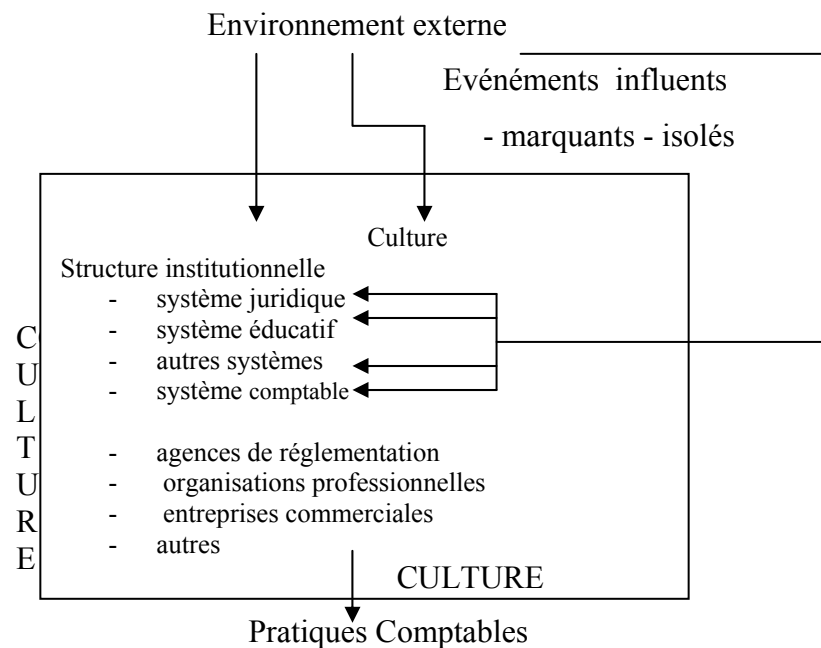
S'inspirant des travaux de leurs prédécesseurs, Doupnik et Salter (1995) ont proposé un modèle général de développement des systèmes comptables qui s'efforce de combiner les facteurs environnementaux, culturels et institutionnels. Nous proposons le modèle général de Doupnik et Salter (1995) afin d'étudier la dynamique d'évolution du système comptable.

1. Le modèle de Douplik et Salter (1995)

Propositions de ce modèle :

1. il existe dans chaque pays une structure institutionnelle qui comprend différents systèmes (comptable, juridique, éducatif, etc).
2. le système comptable est composé de plusieurs sous-systèmes (des agences de réglementation, des organisations professionnelles, des entreprises, etc). Les principes et la pratique comptable dérivent du système comptable du pays.
3. la structure institutionnelle de la société, incluant le système comptable, est déterminée par l'environnement externe, les normes et les valeurs culturelles.
4. les normes et les valeurs culturelles de la société, sont influencées par l'environnement externe.
5. l'environnement externe crée des événements liés qui agissent comme un stimulant pour l'action et la structure institutionnelle. Chaque intrusion est évaluée par un membre du système à l'intérieur de la société. Les normes culturelles et les valeurs se modifient en fonction de l'importance des événements.
6. un sous-système comptable interagit pour développer une réponse aux événements liés. Les normes culturelles et les valeurs affectent l'interaction parmi les différents systèmes.
7. le système comptable n'agit pas comme un évacuateur mais interagit avec d'autres systèmes afin de développer des réponses appropriées culturellement, face à des événements influents. La culture affecte l'interaction entre les différents événements.
8. les événements influents sont classés dans deux catégories :
 - la première catégorie de facteurs regroupe les événements marquants tel que la colonisation, l'inflation, le passage d'une économie planifiée à une économie de marché, les directives communautaires.
 - la deuxième catégorie regroupe les événements isolés, comme les dévaluations, les scandales.

La figure (6) suivante constitue le schéma représentatif du modèle général d'évolution de Doupnik et Salter (1995).



Source : Doupnik et Salter (1995).

Ce modèle est une synthèse développée par Doupnik et Salter (1995). Il s'agit de s'ajuster aux évolutions de l'environnement. Le changement comptable serait à la fois le produit du changement lié à la conjoncture et à l'interaction continue du système comptable et des systèmes connexes.

1.1. Les composantes du modèle de Doupnik et Salter (1995)

Selon le modèle développé par Doupnik et Salter (1995), les valeurs culturelles affectent la structure institutionnelle. Elles pilotent les interactions entre les composantes de la structure institutionnelle pour fournir des réponses appropriées aux stimuli externes. L'évolution du système comptable d'une nation s'opère donc à partir de trois éléments qui sont les valeurs culturelles, la structure institutionnelle et l'environnement externe.

1.1.1. Les valeurs culturelles

La culture permet aux différents systèmes formant la structure institutionnelle d'avoir un impact sur les pratiques comptables à travers les normes et valeurs détenues par les membres

du système comptable et les normes et valeurs détenues par les autres membres, avec lesquels le système comptable interagit (Douppnik et Salter, 1995).

Nous allons reprendre quelques éléments déjà vus, mais nécessaires à la suite de l'exposé.

La culture est définie comme étant « une programmation mentale collective qui distingue les membres faisant partie d'un groupe ou d'une catégorie des autres » Hofstede, (1980)

Pour tester la relation qui existe entre la culture et les pratiques comptables, Douppnik et Salter (1995) se sont inspirés du modèle de Hofstede et Gray. A partir des données collectées auprès des salariés d'IBM, Hofstede (1980) a dégagé quatre variables culturelles permettant de caractériser toute culture : l'individualisme, la distance hiérarchique, le contrôle d'incertitude, et la masculinité.

Pour sa part, Gray (1988) a montré que ces dimensions culturelles expliquent les différences dans les pratiques comptables et a supposé qu'il existe une relation directe entre la culture et les pratiques comptables.

Afin de mesurer les valeurs culturelles, Douppnik et Salter (1995) se sont référés aux scores obtenus par Hofstede (1980).

1.1.2. La structure institutionnelle et l'environnement externe

C'est à l'intérieur de la structure institutionnelle que les réponses et les adaptations sont élaborées. La structure institutionnelle de la société, incluant le système comptable, est déterminée par l'environnement externe et les normes et valeurs culturelles.

Selon ce modèle, l'environnement externe rassemble tous les éléments de la société autres que la structure institutionnelle que cette dernière a mis en place pour se réglementer ainsi que les normes et valeurs culturelles partagées par les membres de la société. Ce modèle est considéré comme regroupant différentes influences: les conditions économiques, la géographie, la colonisation, le climat, la technologie, les relations avec les autres sociétés et l'histoire du pays.

L'environnement externe affecte la culture de la société ainsi que sa structure institutionnelle et fournit des motivations externes provoquant le changement. Ce dernier est considéré comme affectant le système comptable d'une nation, soit indirectement par son impact sur la structure institutionnelle, soit directement, par l'émanation des facteurs ayant une influence sur la comptabilité et ceux des systèmes externes.

Certains aspects de l'environnement externe n'affectent pas la comptabilité ou l'affectent, mais d'une manière indirecte, car le lien n'est pas apparent. Ceci est le cas pour certains facteurs tel que la géographie et le climat Doupnik et Salter (1995).

Différentes recherches ont montré que certains facteurs environnementaux ont une influence sur les pratiques comptables (Mueller, 1968). Dans une revue de la littérature, Meek et Saudagaran (1990) ont souligné que les facteurs environnementaux tels que le système juridique, le mode de financement des entreprises, la réglementation fiscale, le niveau d'inflation et les liens entre l'économie et la politique, influencent la comptabilité. Afin de étudier l'influence de l'environnement externe et de la structure institutionnelle sur la comptabilité, Doupnik et Salter (1995) ont identifié, à partir de la littérature, certains facteurs qui semblent avoir une influence sur les pratiques comptables tels que :

1. le système juridique
2. le mode de financement des entreprises
3. la réglementation fiscale
4. le niveau d'inflation
5. le niveau de développement économique
6. le niveau d'éducation

1.2. Les facteurs environnementaux

Le système comptable est le résultat d'un processus complexe. Il influence et il est influencé par un certain nombre de facteurs : écologiques, institutionnels, politiques, économiques, légaux, fiscaux, éducationnels et financiers relatifs au pays en question (Roberts et al, 1998.)

Plusieurs chercheurs²² se sont intéressés à la relation qui existe entre la comptabilité et son environnement et les facteurs qui contribuent à la détermination du système comptable d'un pays et qui influencent l'offre et la demande d'informations comptables. L'utilisation de la liste des facteurs environnementaux influençant la comptabilité est une étape de maturité de la recherche en comptabilité internationale. La liste est bénéfique, car elle incite les chercheurs à

²² Seidler (1967), Mueller (1968), Radebaugh (1975), AAA (1977), Frank (1979), Choi et Mueller (1984), Arpan et Radebaugh (1985), Harrison et Mckinnon (1986), Gray (1988), Wallace (1990), Cooke et Wallace (1990), Salter et Doupnik (1992), Salter et Niswander (1995)

un examen rigoureux. Elle a maintenant été étendue pour inclure non seulement la comptabilité mais aussi les caractéristiques du système comptable (Carlson, 1997).

De même, l'identification des facteurs environnementaux, qui sont significativement reliés au système comptable d'un pays, peut agir sur la manière de procéder à l'harmonisation. En effet, sachant que le niveau de développement économique affecte les pratiques comptables, les efforts d'harmonisation doivent se concentrer sur les pays avec des niveaux de développement similaires (Salter et Niswander, 1995).

Le travail pionnier, qui a examiné les facteurs environnementaux déterminant le système comptable, est celui de Mueller (1968). Nobes et Parker (1991), Radebaugh (1975) ont fourni une discussion subséquente des facteurs qui sont censés affecter le type des systèmes comptables et qui peuvent être développés dans une nation, par exemple, le type de système légal, le taux de croissance économique, les facteurs sociopolitiques (voir le tableau suivant)

Schweikart (1986) et Harrison et Mackinnon (1986) ont fourni des éléments d'une théorie générale, sans avoir spécifié les facteurs qui influencent le plus les pratiques comptables.

Tableau N° (7) : facteurs qui influencent les pratiques comptables internationales

Marché financier et structure de propriété des entreprises
Colonisation
Fiscalité
Inflation
Niveau d'éducation
Taille et Age de la profession
Niveau de développement économique
Système légal
Culture
Histoire
Géographie
Langue
Influence de la théorie
Système politique et climat social
Religion
Accidents de l'Histoire

Source : Nobes (1998)

Douppnik et Salter (1995) se sont limités dans le cadre de leur recherche à l'étude des facteurs environnementaux suivants : le système légal, le marché financier, la loi fiscale, le niveau d'inflation, le niveau de développement économique, le niveau d'éducation.

D'autres facteurs, tels que le niveau d'éducation, sont définis par Douppnik et Salter (1995) comme étant influents ; le niveau d'éducation est considéré comme un facteur ayant une influence sur le système comptable, des lors que les pratique comptables sont développées dans les contraintes de l'environnement éducationnel Mueller (1968) ; Radebaugh (1975) ; AAA (1977). Le développement du système comptable dépend donc de l'existence d'une bonne infrastructure d'éducation et de recherche comptable. Dans son article pionnier, Scott (1968) a accordé une grande importance à l'éducation des comptables dans les pays en voie de développement afin qu'ils soient en mesure de développer un système comptable adapté à leurs besoins Hove, (1986).

Le facteur niveau de compétence a également été reconnu dans la littérature comme ayant une influence marquée sur les systèmes comptables Dussault, (1993). En effet, lorsque le niveau de compétence ou le nombre des comptables professionnels existants est déficient, il y a un argument en faveur d'un système comptable normalisé Alhashim et Garner, (1973). Le manque de professionnels indépendants a une profonde répercussion sur la formulation des normes comptables. Sans professionnels indépendants, l'application des normes comptables peut générer des états financiers qui ne reflètent pas une image fidèle Xiang, (1998).

Al Najjar (1986) a constaté que les PVD souffrent d'une pénurie de compétence en matière de comptabilité. Il a expliqué cette carence par le fait que leurs marchés de capitaux ne sont pas bien développés et que leurs besoins en informations sont limités. Les pratiques comptables doivent donc être formulées par la législation d'une façon détaillée. Ainsi, des précautions doivent être prises lors de l'exportation des normes comptables internationales dans les pays en voie de développement Xiang, (1998).

La taille des entreprises a fait l'objet d'intérêt de différentes recherches. Ce facteur influence de manière déterminante le développement du système comptable. Aitken et Islam (1984) ont noté que les organisations larges et complexes ont besoin de normes différentes de celles des petites. D'autres recherches ont montré que les normes comptables internationales sont plus pertinentes aux besoins des grandes entreprises qu'aux besoins des PME (ISAR, 2000).

La présence des entreprises multinationales ou des cabinets d'audits internationaux pourraient aussi influencer les systèmes comptables de certains PVD Briston (1978) ;

Le colonialisme s'étend et facilite l'implantation des entreprises multinationales dans les pays en voie de développement, nécessitant le développement d'une infrastructure organisationnelle ; la comptabilité est un des liens requis. Ces entreprises multinationales et leurs cabinets d'audit situés, pour ces derniers, dans les pays des entreprises mères établissent des filiales dans les pays en voie de développement. Ces cabinets d'audit internationaux établissent des pratiques comptables en accord avec celles des pays développés et font participer les comptables des PVD à ces pratiques Seidler (1967).

D'autres chercheurs ²³ ont reconnu, par ailleurs, l'influence des cabinets d'expertises comptables internationaux sur les pratiques et sur le développement des normes comptables, et ont souligné que ceux-ci ont un rôle déterminant dans l'harmonisation comptable internationale (Xiang, 1998 ; Ramcharran, 1999).

Outre ces différents facteurs, nous pouvons en définitive affirmer que les utilisateurs des informations comptables ont aussi une influence déterminante sur les règles et les pratiques comptables (Al-Najjar, 1986). Dans les pays communistes, ainsi que dans plusieurs pays du continent européen, l'importance du gouvernement, en tant que contrôleur de l'économie et percepteur d'impôts, a eu pour conséquence la domination de la loi des règlements fiscaux. Par ailleurs, en Grande Bretagne, le contrôle des pratiques comptables a été exercé par la profession comptable elle-même. ; es actionnaires privés, en qualité d'utilisateurs principaux, ont exercé une pression continue sur la profession comptable dans le développement des normes d'exercice. De cette pression sont nées des normes comptables flexibles. Ainsi, les comptes varient d'un pays à un autre car ils ont pour rôle de satisfaire les objectifs des différents utilisateurs (Blake, 1990, p30).

Dans le cas de l'entreprise, il y a plusieurs utilisateurs de l'information comptable. ; la quantité et la qualité de l'information fournie dépend du niveau de connaissance des utilisateurs ainsi que des compétences techniques des comptables (Radebaugh, 1975).

Ainsi, lorsque les utilisateurs ne disposent pas d'une grande connaissance comptable, il est requis de fournir des états financiers simplifiés (Lawrence, 1996). La quantité et la qualité de l'information fournie dépend également des objectifs et des besoins de ces différents utilisateurs des états financiers.

Les normalisateurs comptables, à travers le monde, prétendent qu'une hiérarchisation des utilisateurs serait inévitable pour un document qui s'adresse à une multitude d'utilisateurs aux besoins spécifiques. Il serait par conséquent, nécessaire d'identifier les utilisateurs des états financiers et leurs besoins en matière d'information comptable et financière.

²³ Seidler (1967), Briston (1978), Hill et Still (1986), Hove, (1986), Charderton et Taylor (1993), Lawrence (1996), Adams et Mcmillan (1997), Radebaugh et Gray (1997).

1.3. Examen du modèle général d'évolution de la comptabilité de Douppnik e Salter (1995)

Le modèle développé par Douppnik et Salter (1995) a été testé dans un grand nombre de pays dans l'objectif de :

- déterminer si des relations existaient entre les pratiques comptables et l'environnement externe et la structure institutionnelle (déterminée par les facteurs environnementaux identifiés).
- et également déterminer si des relations existaient entre es pratiques comptables et les valeurs culturelles (celles identifiées par Hofstede 1980), en se référant aux propositions du cadre théorique de Gray (1988) dont :
 - plus l'indice de « contrôle d'incertitude » est élevé, plus ceux de « l'individualisme » et de la « masculinité » sont faibles, et plus le « conservatisme » sera fort ;
 - plus un pays a un indice élevé en termes de « contrôle d'incertitude » et de « distance hiérarchique » et moins en termes d' « individualisme » et de « masculinité », et plus ce pays sera porté vers la « confidentialité ».

Douppnik et Salter (1995) ont identifié 100 pratiques comptables basées sur 45 pratiques de publications d'informations étudiées par des praticiens, universitaires et analystes financiers, qui devaient donner le pourcentage d'entreprises dans les pays utilisant de telles pratiques au 1^{er} janvier 1990. Au total, 174 personnes ont été interrogées dans 50 pays.

Les résultats des analyses statistiques ont montré que les pratiques comptables sont le résultat des interactions complexes entre l'environnement externe, les normes et valeurs culturelles et la structure institutionnelle. L'analyse statistique révèle, par ailleurs, des résultats identiques à ceux obtenus pas Nobes (1983). En effet, deux groupes apparaissent : un groupe « micro » et un groupe « macro » uniforme. La formation de ces deux groupes distincts est révélée par trois variables distinctes dont le système juridique, la dimension culturelle de contrôle d'incertitude et la capitalisation boursière.

Le groupe de pays « micro » est caractérisé par un droit coutumier prédominant, avec un faible score pour le contrôle d'incertitude et une capitalisation boursière importante.

L'hypothèse de Gray, selon laquelle des groupes ayant des scores faibles en termes de contrôle d'incertitude seraient moins prudents et moins secrets que les autres, est corroborée.

Douppnik et Salter (1995) ont ainsi montré dans un premier temps la validité empirique du cadre théorique de Hofstede et Gray. En outre, ils ont montré que la structure institutionnelle, l'environnement externe et la culture influencent le développement de la comptabilité ; la culture, quant à elle, a un pouvoir significatif explicatif des pratiques comptables.

2. Les changements d'environnement et l'harmonisation comptable internationale (HCI)

L'HCI, ainsi que les facteurs d'environnement comptable, se trouvent dans un processus continu d'évolution. Nous essayerons de présenter l'historique des liaisons entre le processus d'HCI et les facteurs d'environnement comptable dans l'étude suivante : HCI et environnement comptable (Elena Barbu, 2005).

Avant la naissance de l'HCI, les facteurs d'environnement comptable menaient aux différences comptables entre les pays et par conséquent, déterminaient le besoin d'HCI. La culture spécifique, le niveau différent du développement économique, l'éducation dans l'esprit national déterminaient ce besoin d'avoir un seul et unique système comptable. En outre, le développement des Investissements Directs à l'Etranger (IDE), le libre échange et le commerce international exigeaient une meilleure compréhension de la situation comptable et financière des entreprises multinationales.

Suite à la naissance de l'HCI, dans les années 1966- 1967, l'environnement comptable commence à l'influencer. Le facteur économique jouait un rôle très important à l'époque. Ainsi, pour développer le commerce international et pour réaliser des IDE, on poussait les acteurs de l'HCI à créer des normes comptables reconnues au niveau international. Il est en résulte donc, qu'à l'époque, les facteurs économiques et politiques influençaient le processus d'HCI.

Plus tard, l'HCI et son environnement comptable se trouveront en interaction. En effet, dans les années 1980, par la vague de déréglementations, par l'extension des marchés financiers et la diversification des produits financiers, le facteur financier deviendra le catalyseur d'un nouvel état du monde. C'est lui qui déterminera, par le biais du facteur politique, les changements au sein du processus d'HCI : la création de l'IASC et du FASB, du projet d'harmonisation comptable, l'accord entre l'IASC et l'IOSCO et plus récemment, l'implantation en Union Européenne des normes comptables internationales.

Durant ce processus, l'HCI a toujours dû tenir compte des exigences politiques et culturelles afin de faire accepter les normes comptables applicables dans tous les pays.

2.1. Les interactions entre l'HCI et les facteurs d'environnement comptable.

2.1.1. Facteur économique et HCI

Le libre échange et le progrès technologique sont les facteurs essentiels qui ont conduit au développement économique manifesté sous la forme de l'évolution des IDE et l'essor du commerce international. Pour accéder aux matières premières et aux sources d'énergie peu transportable, aux marchés, à une main-d'œuvre bon marché, aux législations permissives, les entreprises ont créé des usines de production à l'étranger. Ainsi, des filiales ont été créées partout dans le monde. La société mère a besoin d'une image fidèle des activités de ses filiales. Les multinationales ressentent donc de plus en plus le besoin d'avoir un seul référentiel comptable. Plusieurs raisons sont à la base de cette nécessité. Premièrement, pour bien appréhender et analyser la situation de leurs filiales ou d'autres entreprises étrangères, afin de choisir les meilleures places d'investissement. Deuxièmement, pour être cotées sur les marchés de capitaux. Troisièmement, pour attirer des investissements dans leur pays et enfin pour conquérir d'autres marchés.

Lors des années 70, l'HCI n'influçait pas le contexte de l'activité économique. Après l'implantation dans l'Union Européenne des normes comptables internationales (2005), l'harmonisation comptable va mener à une augmentation du commerce international et des IDE, elle aura donc une forte incidence sur le facteur économique.

2.1.2. Facteur financier et HCI

Selon Elena Barbu(2005), depuis trente ans, le facteur financier joue un rôle prépondérant dans le développement mondial et dans le processus d'HCI. Par les facilités du progrès technologique (Internet et le développement de la communication), par les « trois D » : déréglementation²⁴, décloisonnement²⁵ et désintermédiation²⁶ - les règles du jeu libéral mis en place par M. Thatcher au Royaume-Uni (1979) et R Reagan aux Etats-Unis (1980), et par la diversification des produits financiers, le facteur financier devient le principal facteur d'évolution de l'économie, de la société, et du monde en général.

²⁴ La déréglementation représente la libéralisation monétaire et financière. Elle a un double rôle : elle libère la concurrence entre les intervenants dans les espaces nationaux et supprime les limitations au mouvement international des capitaux et aux opérations sur les devises.

²⁵ Le décloisonnement suppose la suppression des barrières entre les différentes fonctions financières et les diverses sortes de marchés (changes, actions, obligations, crédit).

²⁶ La désintermédiation est l'ouverture du marché des prêts aux institutions financières non bancaires,.

La pression financière sur le système d'HCI a mené à la reconnaissance boursière des normes comptables internationales en 1995 et dix ans après, à l'implantation obligatoire de ces normes pour les entreprises européennes cotées. L'IOSCO, le plus important organisme financier au monde, exige une certaine qualité des normes comptables internationales afin de réaliser leur reconnaissance boursière. Le facteur financier influence et coordonne donc le processus de création des normes comptables internationales.

Entre les normalisateurs et le monde financier, il existe une interaction continue, mais en général l'harmonisation comptable doit respecter les demandes du système financier mondial.

2.1.3. Facteur politique et HCI

Le facteur politique est omniprésent dans le processus d'HCI. Les demandes économiques et financières voient le jour grâce aux acteurs politiques. Donc il y a une interaction entre les facteurs économiques, financiers et politiques. En même temps, le facteur politique influence l'HCI à travers des demandes économiques et financières.

Les normes comptables internationales provenant du processus d'HCI ont besoin d'une décision politique. Sous la forme de reconnaissance boursière ou d'implémentation au sein de l'Union Européenne (décision de la commission européenne), la décision politique est celle qui fait le lien entre le processus d'HCI et les entreprises.

2.1.4. Facteur culturel et HCI

La culture nationale a été un obstacle pour l'implémentation des normes comptables internationales. C'est pour cette raison que l'IASC a essayé de prendre en considération les paramètres culturels de chaque société afin d'en tenir compte pour établir et mettre en application les IAS. Après l'implantation obligatoire des normes comptables internationales, la culture nationale se trouve influencée par le processus d'HCI, par ses valeurs culturelles.

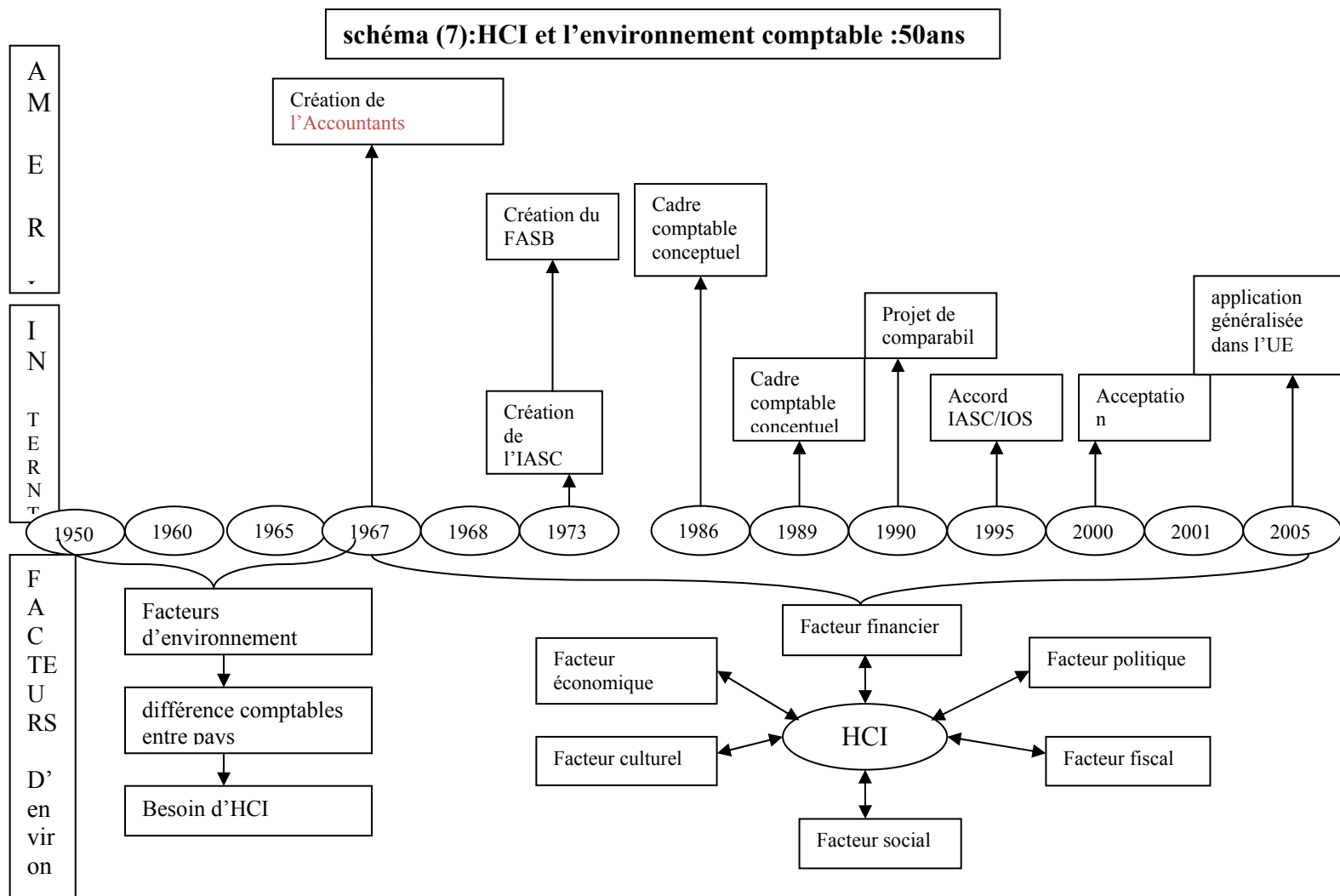
L'application généralisée des normes comptables internationales est un acte politique avec des conséquences sur la culture comptable de chaque pays. En outre, la culture nationale conduit à une réaction politique des organismes nationaux face à l'HCI. Donc le facteur culturel se trouve en interaction avec le facteur politique

2.1.5. Facteur social et HCI

L'évolution du niveau et de l'espérance de vie, ainsi que la récession démographique ont conduit au vieillissement de la société. Pour couvrir la réduction de la valeur réelle de leur revenu, les retraités doivent investir sur le marché de capitaux, où le rendement dépasse d'une façon considérable la rémunération de l'épargne. Il y a donc une interaction entre le facteur social et le facteur financier. Comme le facteur financier à une forte influence sur le processus d'HCI, par déduction, le facteur social influence l' HCI.

L'implantation d'un seul système comptable conduit à une cotation de plus en plus élevée sur le marché financier, ce qui conduit à une multitude de choix d'investissement pour la population.

Toutes ces interactions entre les facteurs d'environnement comptable et l'HCI sont schématisées dans le schéma N°(7)



Source Elena Bardu 2005

Conclusion du chapitre 7

Nous avons présenté dans ce chapitre le modèle du Douplik et Salter (1995), qui ont proposé un modèle général de développement des systèmes comptables qui s'efforce de combiner les facteurs environnementaux, culturels et institutionnels. Ils ont supposé, par ailleurs, qu'il existe une relation dynamique entre le système comptable, la culture et l'environnement.

Enfin, nous avons aussi présenté le rôle des facteurs environnementaux dans l'harmonisation comptable internationale.

Conclusion de la deuxième partie

Après avoir examiné la littérature, nous pouvons conclure que la culture a une influence notable sur le développement du système comptable ainsi que sur les pratiques comptables.

Différentes recherches se sont intéressées à l'étude de l'influence de la culture sur le développement du système comptable, ainsi que l'influence des autres facteurs contextuels d'un pays (Doupnik et Salter, 1995) ; le modèle de Hofstede et Gray (1988) présenté dans cette partie a constitué une référence théorique pour plusieurs recherches.

Nous mobilisons ces différents cadres théoriques présentés dans le cadre de cette partie pour répondre à notre objectif de recherche. Nous empruntons, en effet, le modèle de recherche de Hofstede et Gray (1988) pour analyser la pertinence du système comptable libyen dans le contexte culturel.

Dans le chapitre suivant nous allons présenter l'objet du cadre méthodologique général et décrire la méthodologie de la recherche

Troisième partie : étude empirique : méthodologie, analyse des données et interprétation des résultats

Chapitre 8 : méthodologie, Analyse des Données

En vue de définir le cadre méthodologique adopté pour répondre à la problématique de la recherche, il convient d'analyser les méthodes auxquelles le chercheur peut avoir recours, compte tenu des objectifs de sa recherche. Dans cette optique, nous définirons le modèle de recherche et méthodologie de recherche suivie.

1. Modèle général de la recherche

Nous présenterons d'abord le cadre théorique adopté pour définir notre problématique de recherche

1.1. Les termes du débat

Selon Hofstede (1991), l'expertise et les systèmes comptables sont des manifestations de la culture. Ils reflètent des suppositions essentielles, notamment la manifestation de la culture par des symboles, des héros, des rituels et des valeurs. La comptabilité étant un domaine pour lequel les impératifs techniques sont peu nombreux, Hofstede (1990) suppose qu'elle est réglée par des valeurs et donc très influencée par des différences culturelles. Ceci implique que les systèmes comptables sont différents tout comme les façons de les utiliser. Le produit de la comptabilité tels que les états financiers ou les rapports annuels, a parfois une orientation vers les planificateurs nationaux, d'autres fois une orientation ou vers les créateurs ou encore vers les actionnaires

La Libye constitue un pays en voie de développement avec une application des normes comptables internationales en 2005. Perera (1989) a démontré que le processus de normalisation des normes comptables IAS est très influencé par le modèle anglo-américain. Ces normes tendent à refléter les circonstances et la façon de penser des pays anglo-saxons. Par conséquent, elles ont plus de probabilité de rencontrer des problèmes de pertinence dans les pays où il y a un environnement culturel différent de celui en cours dans les pays anglo-américains (Perera, 1989).

L'objectif de définir la notion de pertinence culturelle du système comptable, nous sommes amenés à retenir le cadre théorique de Hofstede et Gray (1988). Nous décrirons ainsi le système comptable libyen et américain en fonction des valeurs culturelles de Hofstede (1980) et des valeurs comptables de Gray (1988).

1.1.1. Description des systèmes comptables libyen et américain en fonction des valeurs culturelles de Hofstede (1980) et des valeurs comptables de Gray (1988).

Afin de faciliter la comparaison entre les contextes culturels, Hofstede (1980) a attribué aux pays étudiés des indices pour chacune des valeurs culturelles déterminées dans sa recherche. Ainsi, pour déterminer les indices des valeurs culturelles de la Libye et des Etats-Unis, nous nous sommes référés aux résultats obtenus par Hofstede (1980).

La Libye n'a pas fait l'objet d'étude de manière individuelle par Hofstede, nous avons donc choisi de la classer dans la recherche qu'il a réalisée parmi les résultats des pays arabes. Ce groupe de pays constitue en effet celui le plus proche culturellement de la Libye.

Nous pouvons tracer le tableau suivant pour comparer les valeurs culturelles entre les pays arabes et les Etats-Unis :

Valeurs culturelles	Pays Arabes (Libye)	Etats-Unis
Individualisme	Collectiviste	Individualiste
Rang	26/27	1
Indice	38	91
Contrôle d'incertitude	Grand	Faible
Rang	27	43
Indice	68	46
Distance hiérarchique	Grande	Faible
Rang	7	38
Indice	80	40
Masculinité et féminité	53	62

L'analyse de ce tableau nous montre une différence entre les indices des valeurs culturelles de la Libye et ceux des Etats-Unis.

Dans les pays où il y a un niveau élevé d'individualisme, ce qui est le cas des Etats-Unis, le niveau de régulation pour la profession est élevé, les degrés d'uniformité sont faibles et il existe une préférence pour une approche optimiste du résultat et une transparence des informations. Les sociétés présentant des valeurs individualistes sont très sensibles aux informations données aux actionnaires ou investisseurs (Perera et Mathews, 1990) alors que les pays collectivistes (cas de la Libye) ont d'autres moyens plus subtils de s'informer sur la santé des organisations et le travail de leurs membres (Hofstede, 1980). Ils s'appuient donc moins sur l'information explicite et fournie par les services comptables.

Par conséquent, il y a un manque d'intérêt pour la pertinence et l'exactitude des informations publiées. Le gouvernement doit alors intervenir pour développer les principes comptables et imposer une certaine autorité légale, afin d'améliorer la qualité de la publication d'information financière ainsi que la confiance des investisseurs dans les entreprises de ces pays.

Si les systèmes comptables constituent des rituels de contrôle d'incertitude, Hofstede (1980) souligne l'importance des indices de contrôle de l'incertitude sur les méthodes comptables. Les sociétés à fort contrôle d'incertitude comme la Libye édictera plus de règles sur la façon de traiter les différents cas possibles, les systèmes seront plus détaillés. Le contrôle

d'incertitude est synonyme de comportements rigides, soit parce qu'il existe des règles écrites, soit parce qu'il existe des codes sociaux non écrits. La présence de ces règles satisfait les besoins d'ordre et de prévisibilité des individus ; les individus de ces sociétés présentent un plus haut degré d'anxiété dans des situations où il n'existe aucune règle. Dans de telles sociétés, il y a par conséquent un besoin pour la formalisation pour guider le comportement. Le gouvernement doit alors intervenir pour assurer une certaine protection légale et sauvegarder l'intérêt public. Dans ces sociétés, le degré de régulation par la profession est faible et les degrés d'uniformité, de prudence et de secret sont élevés.

Une plus grande formalisation des procédures est constatée dans les sociétés où il existe un contrôle de l'incertitude fort alors que les sociétés à faible indice de contrôle de l'incertitude ont des systèmes comptables plus pragmatiques adaptés aux circonstances, ce qui est le cas des Etats-Unis.

En outre, dans les sociétés qui ont une grande distance hiérarchique, le pouvoir tend à être inégalement réparti dans les PVD, ce qui est le cas en Libye. Cette situation favorise un grand besoin de dépendance de la part de ceux qui n'ont aucun pouvoir. Ainsi, cette situation semble être favorable pour un contrôle légal et gouvernemental en comptabilité. Le maintien d'un certain ordre est une nécessité et constitue également un facteur en faveur de l'uniformité. Dans les sociétés présentant une faible distance hiérarchique (cas des Etats-Unis), la dépendance des subordonnés par rapport à leurs supérieurs est limitée : il s'agit plutôt d'une interdépendance, les seconds consultent les premiers (Hofstede, 1980), ce qui favorise, contrairement à la Libye, un degré élevé de flexibilité.

Selon les résultats de recherche de (Hofstede 1980), dans les pays anglo-américains l'indice de la distance au pouvoir, le contrôle d'incertitude et l'individualisme sont faibles.

Ceci entraîne, dans les pays anglo-saxons et en Libye, des valeurs comptables différentes (voir tableau ci-dessous). Il existe une préférence pour le jugement professionnel individuel et une flexibilité en accord avec les situations perçues dans les systèmes comptables des anglo-américains, alors qu'il existe une préférence pour l'obéissance à des obligations légales et à un contrôle légal, le maintien de pratiques comptables uniformes entre entreprises, et l'application fidèle de telles pratiques au cours du temps, dans le système comptable libyen.

Valeurs comptables	Pays Arabes (Libye)	Etats-Unis
Professionalisme	Faible	Elevé
Uniformité	Elevé	Faible
Conservatisme	Elevé	Faible
Confidentialité	Elevé	Faible

En nous appuyant sur le cadre théorique de Hofstede et Gray (1988) et au vu du précédent tableau, nous pouvons affirmer que les valeurs comptables libyennes sont différentes des valeurs comptables américaines. Nous nous interrogerons donc sur la pertinence du système comptable libyen à orientation anglo-saxon au contexte libyenne.

1.2. Rappel de la problématique de recherche

Comme nous l'avons précisé précédemment, nous nous proposons de déterminer la compatibilité entre les normes comptables internationales au contexte culturel libyen.

La Libye constitue un PVD qui a longtemps appliqué le système comptable anglo-saxon. En 2005, elle a adopté les normes comptables internationales. Ces normes comptables sont destinées aux contextes culturels anglo-américains. La Libye a cependant un environnement culturel différent de ces derniers. La question à laquelle nous souhaitons répondre dans le cadre de recherche est la suivante :

le fait d'adopter les normes comptables internationales par la Libye est-il compatible avec la culture du pays ?

Nous soulignons toutefois qu'il n'existe pas de définition de la notion de pertinence culturelle dans la littérature et dans le contexte des analyses culturelles. Le terme utilité des décisions ne pourrait être appliqué dans ce contexte, celui-ci se rapportant aux décisions individuelles ; par conséquent il ne peut pas transférer à l'échelle de la société (macro social) au niveau culturel (Baydoun et Willett, 1995).

L'utilisation des hypothèses du cadre de Gray (1988) constitue une tentative de définition de la notion de pertinence culturelle ainsi :

- Chow et al. (1995) se sont intéressés au contexte chinois, la Chine a longtemps appliqué un plan comptable uniforme. Une réforme comptable a été mise en place dans le but d'établir un nouveau système comptable adapté au nouveau contexte économique chinois. Cette réforme avait une orientation anglo-saxonne. Pour déterminer la pertinence du nouveau système comptable au contexte culturel chinois, Chow et al. (1995) ont mobilisé le cadre théorique de Hofstede et Gray (1988), afin d'analyser l'environnement culturel chinois et les valeurs comptables ;
- De Baydoum et Willett (1995) ont pour objectif de déterminer la pertinence des systèmes comptables occidentaux aux pays en voie de développement. Ces chercheurs ont adopté le cadre théorique de Hofstede et de Gray (1988) pour déterminer la pertinence du système comptable français au contexte libanais.

1.3. Modèle de recherche

En nous appuyant sur le modèle de Douppnik et Salter (1995), nous supposons qu'il existe une évolution des valeurs culturelles pour s'adapter aux mutations économiques ainsi qu'à l'harmonisation comptable internationale. Ainsi, les valeurs culturelles vont connaître une évolution des valeurs culturelles libyennes pour s'adapter au nouveau système comptable international ; par référence au cadre théorique de Hofstede et Gray (1988) les valeurs comptables également connaîtront, par conséquent, une évolution.

L'évolution des valeurs culturelles se fait donc dans le sens suivant :

- la distance hiérarchique tend à être plus faible ;
- le contrôle d'incertitude tend à être plus faible ;
- l'individualisme tend à être plus élevé ;
- et la masculinité tend à être plus élevée ;

En nous appuyant sur le cadre théorique de Gray (1988) nous pouvons affirmer que les valeurs comptables connaîtront les changements suivants :

- un degré de professionnalisme plus élevé ;
- un degré d'uniformité plus faible ;
- un degré de conservatisme plus faible ;
- une discrétion plus faible ;

Ceci constitue en effet les caractéristiques d'un système comptable anglo-saxon.

D'où les caractéristiques suivantes du système comptable libyen

- Un degré de professionnalisme élevé ;
- Un degré d'uniformité faible ;
- Un degré de conservatisme faible ;
- Une discrétion faible ;

La conceptualisation des valeurs comptables de Gray (1988) est largement influencée par le construit des valeurs culturelles de Hofstede (1980). Gray (1988) s'est basé sur un raisonnement a priori et l'expérience générale des régimes comptables internationaux, non sur la base de techniques empiriques. Ainsi, il a exprimé ses valeurs comptables en termes de préférences. D'où la difficulté de conceptualisation de ces variables. Différentes recherches ont tenté de valider ce construit et de mieux opérationnaliser ces valeurs comptables.

Baydoun et Willett (1995) ont montré que le professionnalisme et l'uniformité influencent l'autorité et le degré d'application des aspects du système comptable ; alors que le conservatisme et la confidentialité sont en relation avec les pratiques de mesure et de divulgation et donc influencent plutôt les aspects techniques comptables. De même selon Chow et al (1995), le professionnalisme et l'uniformité sont en rapport avec le degré de normalisation du système comptable par le gouvernement, ainsi que le degré de préférence pour une application de méthodes comptables uniformes par rapport aux méthodes comptables flexibles.

Pour répondre aux objectifs présentés ci-dessus, des choix méthodologiques s'imposent. Dans ce cadre, il s'agit – compte tenu de l'objet de notre recherche – de réaliser des questionnaires.

Compte tenu de notre question de la recherche, de l'analyse de la littérature et du cadre théoriques retenus, nous pouvons présenter le modèle de la recherche en le schéma suivant.

Modèle de recherche

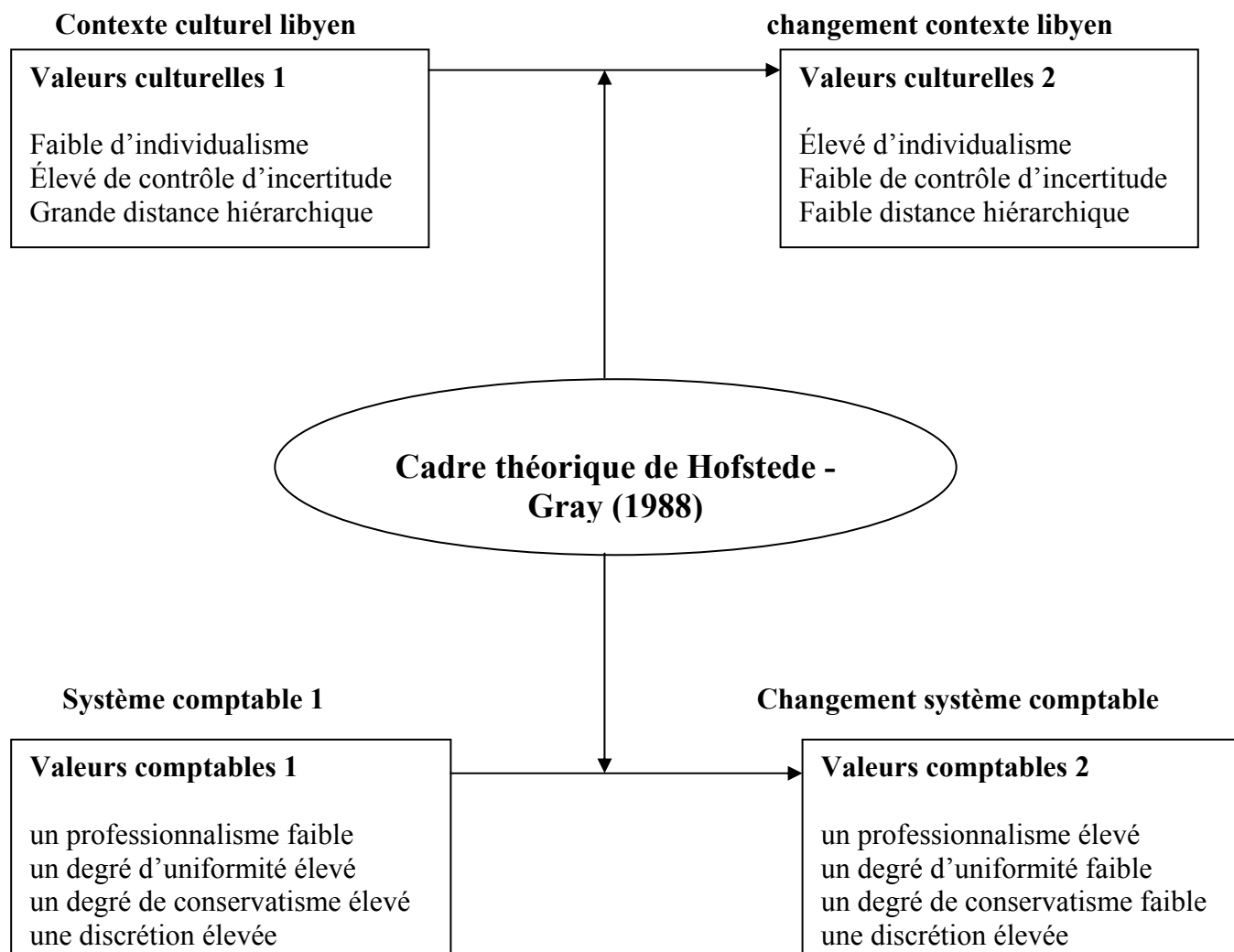


Figure (8) Modèle de recherche

Objectifs

Déterminer la compatibilité les normes comptables au contexte culturel libyenne implique :

- de déterminer le degré de professionnalisme et d'uniformité.
- de déterminer le degré de conservatisme et de confidentialité.

Méthode

Nous déterminons l'ensemble de ces valeurs comptables par le biais de questionnaires auprès des entreprises Libyennes et des experts comptables libyens :

1. Les experts comptables
2. Les entreprises Libyenne

Nous décrivons dans ce qui suit la méthodologie de recherche adoptée en vue de confronter le modèle de recherche à la réalité des faits.

2. Méthodologie de recherche

La problématique de recherche issue de la littérature doit être confrontée à la « réalité ». En effet, la pertinence de notre question de recherche peut être évaluée en fonction des résultats précédemment établis par d'autres chercheurs, mais aussi en fonction des particularités du terrain d'étude. C'est par un va-et-vient constant entre la littérature et les interactions avec les acteurs que le chercheur pourra maîtriser à la fois les aspects théoriques et les aspects empiriques de sa recherche. Nous optons pour une implication raisonnée entre la science et l'intervention (Louart et Penan, 2000). Pour cela, le chercheur doit développer une certaine familiarité avec l'objet de son étude. Il est donc nécessaire que le chercheur s'immerge dans le terrain d'étude, et entre en interaction avec les acteurs.

La valeur conservatisme montre une préférence pour une approche prudente lors de l'évaluation des postes du bien et de la détermination des résultats.

Le degré de conservatisme dans une culture comptable peut avoir une influence sur les pratiques de mesures utilisées.

Plus le degré de conservatisme est élevé, plus grand est le lien avec les pratiques de mesure traditionnelles.

La valeur confidentialité montre une préférence pour la restriction des informations à ceux qui sont impliqués dans la gestion et le financement de l'entreprise. A l'opposé, c'est une plus grande transparence, une ouverture et une approche qui rendent compte de la gestion à un public beaucoup plus vaste.

2.1. L'enquête par administration des questionnaires.

On a fini les questionnaires administrés aux différents acteurs de la comptabilité : les préparateurs des états financiers et les experts comptables.

Nous décrivons, dans un premier temps, la technique employée pour construire ces questionnaires puis, dans un second temps, nous présenterons le mode d'administration de ces questionnaires. Nous exposerons enfin la composition détaillée de notre échantillon obtenu.

2.1.1. Elaboration du questionnaire.

Deux exemples de questionnaire ont été administrés, un exemplaire de chaque se trouve en annexe²⁷. Un exemplaire a été administré à l'ensemble des entreprises quelle que soit leur taille.

La technique employée pour construire les questionnaires est la même pour les différents questionnaires administrés : technique dite de l'entonnoir, décrite par Evrard et al. (2003).

Il s'agit de poser au début du questionnaire des questions neutres et d'ordre général afin de familiariser le répondant.

La structure du questionnaire est néanmoins différente selon qu'elle est administrée aux responsables comptables préparateurs des états financiers ou les experts comptables.

²⁷ Voir les deux questionnaires administrés aux les entreprises libyenne et les experts comptables annexe N°1&2:

2.1.1.1. Les préparateurs des états financiers.

La composition du questionnaire respecte la nécessité de suivre un plan. En effet, toutes les questions sont rassemblées en thèmes qui suivent une progression logique.

Le questionnaire compte 23 questions. Il commence par une fiche signalétique sur laquelle apparaissent les caractéristiques de l'entreprise et celles du répondant.

L'objectif de ce questionnaire est d'avoir des réponses aux thèmes suivants :

- déterminer degré valeur comptable en Libye
- la relation culture et pratiques comptable
- l'application des normes comptables internationales

Des questions sont posées pour connaître l'avis du répondant sur la pertinence des normes comptables internationales au contexte des entreprises libyennes, ainsi que sur les attentes du normalisateur comptable.

Afin d'éviter la lassitude et la paresse du répondant, nous avons préféré alterner le sens des échelles de réponses ainsi que le type de questions posées.

Pour un certain nombre, les questions à poser sont de nature dichotomique et les réponses sont de type oui/non.

Certains types de questions sont constitués d'une série de propositions dont les réponses se font par un choix multiple ou un choix unique simple.

D'autres types de questions sont constitués d'une série de propositions qui sont notées à l'aide d'une échelle.

2.1.1.2. Les experts comptables.

Dans le questionnaire destiné aux experts comptables, nous avons respecté la règle de l'entonnoir décrite par Evrard et al. (2003) : les questions jugées neutres sont placées en début du questionnaire, les autres à la suite.

Nous avons également choisi de placer la fiche signalétique à la fin du questionnaire.

La structure du questionnaire administré aux experts comptables en Libye est moins longue que celle des questionnaires pour les responsables comptables des entreprises libyennes, en effet, le questionnaire administré à l'expert comptable compte 13 questions

L'objectif de questionnaire administré aux experts comptables est de connaître leurs jugements ainsi que leur niveau de satisfaction- ordre comptable.

Enfin, les mêmes questions administrées aux différents responsables comptables des entreprises libyennes ont été administrées aux experts comptables, en vue de connaître leur avis sur la pertinence de normes comptables internationales au contexte libyen.

Pour éviter la lassitude du chercheur, différentes sortes de questions ont été posées. Une première catégorie est constituée de questions à choix multiple pour lesquelles le répondant choisit la ou les propositions convenables.

Une deuxième catégorie est constituée par une échelle. Une troisième catégorie est de type dichotomique, les réponses sont de type (oui/non).

2.1.2. Sélection de l'échantillon

A fin d'examiner les pratiques comptables en Libye, on fait deux questionnaires à envoyer aux entreprises libyennes et les experts comptables libyennes.

Etant donné que le travail de recherche va être effectué dans le contexte libyen, le pourcentage de réponses aux questionnaires attendu est très faible. Aussi, il est recommandé d'administrer les questionnaires directement aux entreprises et aux experts comptables

2.1.2.1. Les préparateurs des états financiers

En ce qui concerne les préparateurs des états financiers, nous avons choisi de faire administrer le questionnaire auprès des responsables comptables des entreprises ou de toute autre personne responsable de l'établissement des états financiers.

Nous avons établi une distinction dans l'échantillon des entreprises, au niveau de leur taille : les grandes d'une part, les petites et moyennes d'autre part.

Il y a donc lieu de définir la notion de petites et moyennes entreprises (PME). La plupart des définitions donnent une mesure de la taille des entreprises en fonction du nombre de salariés, du bilan ou la capitale d'entreprise. Or ces indicateurs ne sont pas nécessairement transposables d'un pays à l'autre. Pour construire notre échantillon, nous avons choisi de nous

référer à la classification du groupe IASB, qui a réalisé sa recherche dans le contexte des PVD.

Notre échantillon est alors le suivant :

le groupe 1 regroupe les petites et moyennes entreprises.

le groupe 2 regroupe les grandes entreprises.

le groupe 3 regroupe les sociétés cotées.

En majorité ces structures sont des entreprises commerciales et industrielles. Nous avons choisi ce secteur pour la richesse de son cycle de production, de ses pratiques comptables et de son système d'information comptable.

2.1.3. Contrôle des biais induits par la formulation du questionnaire et description des traitements.

Tout au long du questionnaire, nous vérifions que le vocabulaire utilisé a été compris par les répondants. Nous constatons cependant des difficultés de compréhension de certains concepts de la part des petites et moyennes entreprises et aussi pour accepter le répondre sur le questionnaire. D'où l'avantage d'administrer le questionnaire directement, en face à face ; cette méthodologie permettant de nous assurer – plus ou moins – de la compréhension du vocabulaire employé dans le questionnaire.

Une fois les questionnaires administrés, nous suivons la procédure suivante : on regroupe les traitements des questionnaires. Les données sont entrées dans un fichier EXCEL. Nous attribuons pour chaque répondant un numéro en fonction de l'ordre chronologique d'établissement du questionnaire. Nous indiquons, outre les réponses aux questions, les commentaires obtenus pour chaque répondant.

Ces données sont ensuite transférées dans un logiciel statistique : QuestionData

2.1.4. Composition de l'échantillon.

Nous décrivons dans ce qui suit l'échantillon obtenu pour l'ensemble des préparateurs d'états financiers et des experts comptables.

2.1.4.1. Les préparateurs des états financiers.

Un échantillon total de 59 entreprises a été obtenu, il est composé de :

- 22 grandes entreprises
- 23 moyennes entreprises
- 14 petites entreprises

Le tableau récapitulatif de notre échantillon obtenu est le suivant :

Tableau (8) : Echantillon des entreprises

<i>La taille de l'entreprise</i>		
Non-Répondants	0	
Grande	22	37%
Moyenne	23	39%
Petite	14	24%
Total répondants	59	100%

Notre échantillon est constitué de 37% de grandes entreprises, de 39% de moyennes entreprises et de 24%, des petites entreprises.

Nous présenterons de manière plus détaillée l'échantillon obtenu par catégorie d'entreprise (32% de sociétés cotées et 68% de sociétés non cotées).

<i>L'entreprise est-elle cotée en bourse ?</i>		
Non-Répondants	0	
Oui	19	32%
Non	40	68%
Total répondants	59	100%

2.1.4.1.1. Caractéristiques des entreprises.

On présentera, outre les caractéristiques de l'entreprise contenues dans l'échantillon, les caractéristiques des personnes ayant répondu aux questionnaires adressés à ces entreprises ;

Les tableaux suivants présentent les caractéristiques de l'échantillon des entreprises enquêtées ;

Tableau n°(9) le type de l'entreprise

<i>Le type de l'entreprise</i>		
Non-Répondants	2	
Publique	31	54%
Privée	26	46%
Total répondants	57	100%

Cet échantillon regroupe 59 entreprises grandes, petites ou moyennes, dans ces entreprises, 54% sont des entreprises publiques et 46% des entreprises privées.

Tableau n(10) le nombre des salariés

<i>Nombre des salariés</i>	
Question	
Non Répondants	2
Répondants	57
Somme	62317
Moyenne	1093,3
Ecart-Types	2121,6
Minimum	9
Maximum	7000
Intervalle de Confiance	542.5 à 1644.1
25%	21
75%	830
Médiane	89

Cet échantillon regroupe 59 entreprises grandes, petites ou moyennes et le nombre de salariés varie entre 9 et 7000 ;

Tableau n°(11) de type d'activité

<i>Type d'activité</i>		
Non-Répondants	0	
Commerciale	18	31%
Industrielle	8	14%
Services	28	47%
Autres	5	8%
Total répondants	59	100%

Cet échantillon regroupe 59 entreprises grandes, petites ou moyennes, 31% appartiennent au secteur du commerce, 14% au secteur industriel, 47% au secteur de prestation de service et 8% dépendent d'un autre secteur

2.1.4.1.2. Caractéristiques des répondants.

La majorité des répondants est un niveau d'étude supérieure, ce qui nous donne le tableau suivant :

Tableau n°(12) études suivies par les répondants des entreprises.

<i>Niveau d'études</i>		
Non-Répondants	0	
Secondaire	5	8%
Supérieur	43	73%
Diplôme de Master	10	17%
Diplôme de PHD	1	2%
Autres	0	0%
Total répondants	59	100%

Cet échantillon regroupe 59 répondants, dont 8% ont niveau secondaire, 73% un niveau supérieur, 17% un niveau master et 2% de PHD.

L'ancienneté est variable, pour la majorité des répondants (66%), l'ancienneté totale dépasse 10 ans. Le tableau n°(13) reprend le détail de l'ancienneté des répondants.

Tableau n°(13) ancienneté des répondants des entreprises.

<i>Ancienneté totale</i>		
Non-Répondants	0	
De 0 à 5 ans	8	14%
De 5 à 10 ans	12	20%
plus 10 ans	39	66%
Total répondants	59	100%

L'échantillon obtenu pour les répondants par ancienneté est schématisé dans la figure suivante.

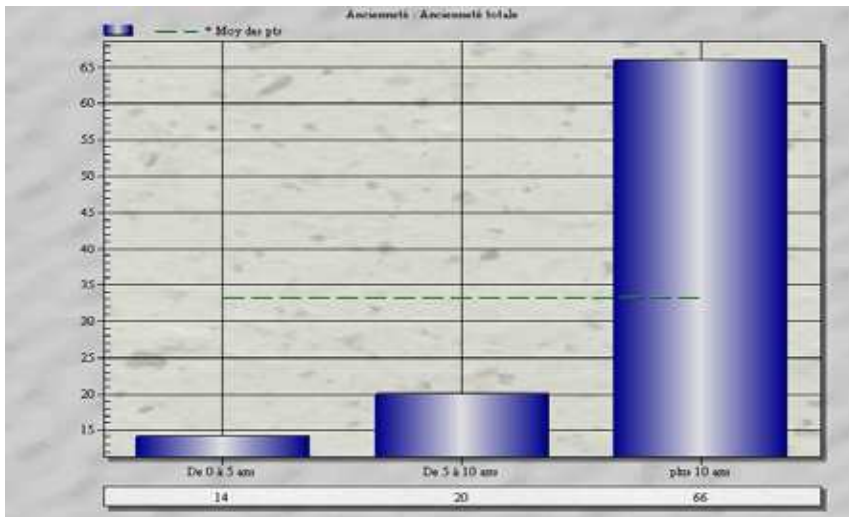


Figure (9) : ancienneté des répondants des entreprises libyennes

Plus de la moitié des répondants (66%) ont une ancienneté supérieure à 10 ans, un seul est jeune répondant 14% ont une ancienneté inférieure à 5 ans et 20% ont une ancienneté qui varie entre 5 et 10 ans.

2.1.4.2. Les experts comptables

2.1.4.2.1. Caractéristiques des répondants

Tableau n°(14), niveaux des études des experts comptables

<i>Niveau d'étude</i>		
Non-Répondants	0	
Secondaire	5	10%
Supérieur	34	65%
Diplôme master	11	21%
Diplôme PHD	2	4%
Autre	0	0%
Total répondants	52	100%

Plus de la moitié des répondants (65%) sont de niveau supérieur, (10%) de niveau secondaire, (21%) de niveau master et (4%) de niveau PHD

Tableau : n°(15) lieux d'étude des répondants

<i>Lieux d'étude</i>		
Non-Répondants	0	
Libye	42	81%
Grande Bretagne ou USA	4	8%
Pays arabes	5	10%
Autres	1	2%
Total répondants	52	100%

La majorité des répondants (81%) a pour lieu d'étude la Libye, 8% la Grande Bretagne ou les Etats-Unis et 10% d'autres pays arabes.

L'échantillon obtenu regroupe 52 répondants dont l'ancienneté est schématisée dans la figure et le tableau suivant :

Tableau : n°(16) ancienneté des répondants

<i>Depuis combien d'années exercez-vous ce métier (ancienneté totale) ?</i>		
Non-Répondants	0	
1 à 5 ans	9	17%
5 à 10 ans	14	27%
plus de 10 ans	29	56%
Total répondants	52	100%

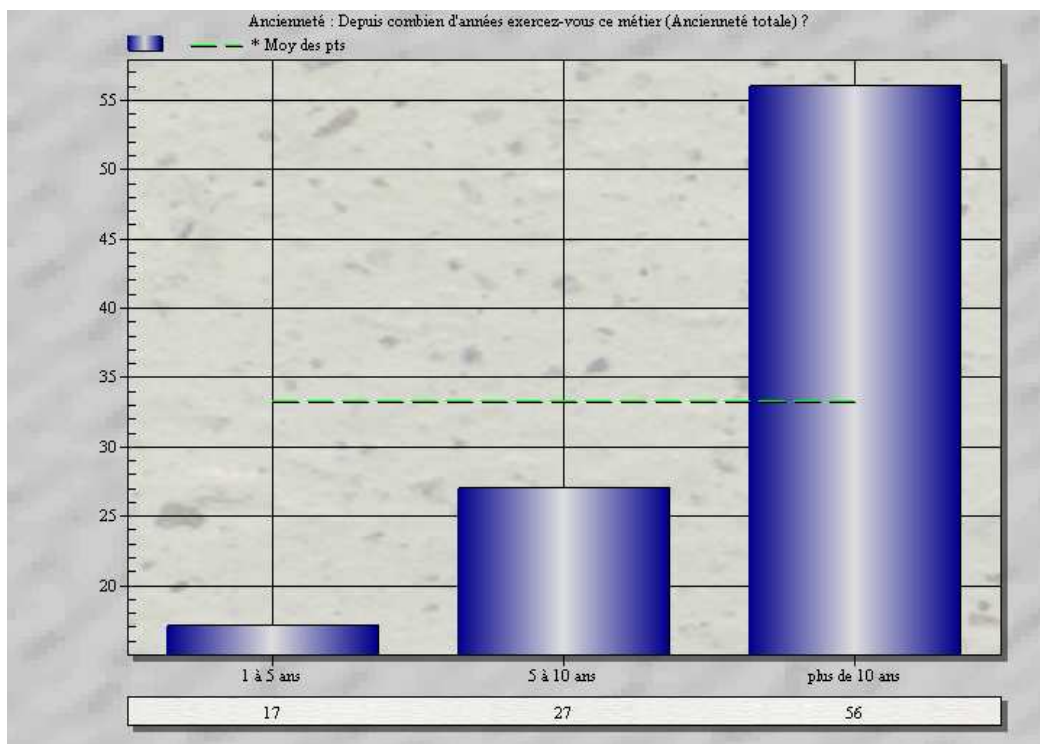


Figure (10) traitée de l'ancienneté répondants des experts comptables.

Plus de la moitié des répondants (56%) a une ancienneté supérieure à 10 ans, un seul est jeune répondant, 17% ont une ancienneté inférieure à 5 ans et 27% ont une ancienneté qui varie entre 5 et 10 ans.

Au total, 111 questionnaires ont été administrés auprès des différents acteurs de la comptabilité. Le tableau suivant récapitule les résultats par catégorie de répondant :

Tableau n°(17) récapitulatif des répondants aux questionnaires

Répondants	Nombre	Pourcentage
préparateurs des états financiers	59	53%
experts comptables	52	47%
Total	111	100%

2.1.5. Les sources documentaires

Outre les deux méthodologies empiriques réalisées dans le cadre de cette recherche, nous avons recueilli des documents de toutes sortes relatifs aux travaux de réforme, aux résultats obtenus, aux critiques, etc.

Nous avons collecté, les rapports annuels du Marché Financier Libyen, les rapports annuels des sociétés cotées publiés sur le site de la bourse libyenne de valeurs.

Chapitre 9 : traitement des données et analyse des résultats

Nous consacrerons ce chapitre au traitement des données et à l'analyse des résultats. Nous présenterons la méthode de traitement des données collectées ainsi que les méthodes statistiques utilisées pour déterminer degré chacune des valeurs comptables.

1. Analyse du cadre culturel comptable libyen

On analysera le cadre culturel comptable libyen par référence aux différentes valeurs comptables définies par Gray (1988) : professionnalisme, uniformité, conservatisme et discrétion.

Nous rappelons que le « professionnalisme » montre une certaine préférence pour l'exercice du jugement professionnel individuel et le maintien d'une profession autonome qui crée ses propres règles. A l'opposé, la régulation par la loi incarne l'importance attachée aux prescriptions légales et aux contrôles statutaires.

Le degré de professionnalisme a une influence sur la nature de l'autorité du système comptable.

Hy1 Plus le niveau de professionnalisme est élevé, plus grande est l'auto-réglementation

La valeur « uniformité » montre une préférence pour l'application de procédés comptables uniformes entre les entreprises et pour l'application de ceux-ci tout au long de la durée des entreprises.

Hy2 Plus le niveau d'uniformité est élevé, meilleure est la qualité d'application des règles et des procédures comptables.

La valeur « conservatisme » montre une préférence pour une approche prudente lors de l'évaluation des postes du bien et de la détermination des résultats.

Le degré de conservatisme dans une culture comptable peut avoir une influence sur les pratiques de mesures utilisées.

Hy3 Plus le niveau de conservatisme est élevé, plus grand est le lien avec les pratiques comptables traditionnelles.

La valeur « confidentialité » montre une préférence pour la restriction des informations à ceux qui sont impliqués dans la gestion et le financement de l'entreprise. L'opposé, c'est une plus grande transparence, une ouverture et une approche qui rendent compte de la gestion à un

public beaucoup plus vaste. Le degré de confidentialité dans une culture comptable a une influence sur l'étendue de l'information divulguée dans les rapports comptables.

Hy4 Plus le niveau de confidentialité est élevé, plus l'étendue de la divulgation est faible par rapport aux exigences des normes comptables internationales.

Nous pouvons schématiser ces relations par la figure suivante, afin de mieux appréhender les relations entre les valeurs comptables et les systèmes et pratiques comptables.

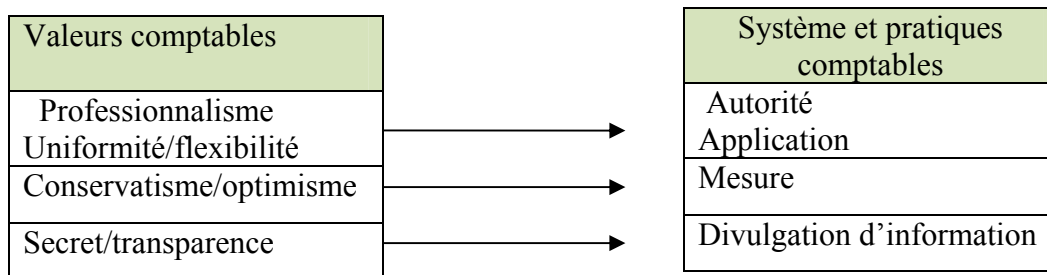


Figure n°(11) : Relation entre les valeurs comptable et les systèmes et pratiques comptables.

1.1. Exploitation des données et méthodes statistiques.

On analysera, dans les points suivants les valeurs comptables par le traitement statistique proposé et spécifié pour chacune des quatre valeurs comptables qui constituent le cadre d'analyse de l'environnement culturel comptable libyen.

Nous avons choisi d'analyser les valeurs comptables « professionnalisme » et « uniformité » ensemble, étant donné qu'elles influencent le degré d'autorité et d'application du système comptable ; nous analyserons les valeurs « conservatisme » et « confidentialité » en même temps; ces dernières sont en relation avec les pratiques de mesures et de divulgation, elles influencent plutôt les aspects techniques comptables.

1.1.1. Le professionnalisme et l'uniformité

Nous spécifierons pour chacune des valeurs comptables proposées la manière dont nous exploiterons les données obtenues et nous définirons les méthodes statistiques utilisés.

1.1.1.1 Le professionnalisme

Nous évaluerons le degré de professionnalisme dans le contexte libyen. Nous avons demandé l'avis des experts comptables sur la profession comptable en Libye et l'Ordre Comptable.

Nous accompagnerons l'analyse des questionnaires administrés aux experts comptables d'une présentation des lois et des textes réglementaires régissant la profession comptable en Libye.

1.1.1.2 L'uniformité

Baydoun et Willett (1995) ont montré que l'uniformité, en tant que caractéristique technique des états financiers, pourrait englober les deux qualités suivantes : la comptabilité et la cohérence des états financiers.

Nous avons ainsi demandé, dans le cadre de nos questionnaires administrés aux entreprises libyennes et aux experts comptables, leur jugement sur la comptabilité des états financiers.

1.1.2. Le conservatisme et la discrétion.

La connaissance des objectifs des états financiers ainsi que les destinataires des ces états, pourraient nous renseigner sur le degré de conservatisme et de discrétion des pratiques comptables libyennes

Ainsi, afin de déterminer les principaux utilisateurs de l'information comptable, nous avons demandé dans le cadre de notre questionnaire de déterminer le degré de discrétion entreprises libyennes.

Si les utilisateurs internes et l'administration fiscale constituent les principaux utilisateurs des états financiers des entreprises libyennes, nous pouvons nous attendre à un niveau élevé de conservatisme et de discrétion. Nous pouvons, en revanche, affirmer que le niveau de conservatisme et de discrétion est faible dans le cas où les principaux utilisateurs seraient les investisseurs et les bailleurs de fonds.

Si la tenue de comptabilité à l'ide normes comptables est un outil pour répondre aux besoins internes, et elle constitue également une obligation légale ou une contrainte fiscale ; nous pouvons affirmer qu'il y a un degré élevé de conservatisme et de discrétion. En revanche, si la comptabilité est un outil pour rendre compte de la gestion aux utilisateurs externes (bailleurs de fonds et investisseurs), nous pouvons supposer un niveau faible de conservatisme et de discrétion (ou une attitude optimiste et une grande transparence).

Nous examinerons certaines pratiques comptables des entreprises afin de déterminer le niveau de conservatisme. Nous analyserons les états financiers des entreprises libyennes afin de déterminer le niveau de transparence de l'information comptable publiée par les entreprises libyenne ;

1.1.2.1 Le conservatisme

Le conservatisme est une préférence pour des méthodes prudentes afin d'éviter le risque d'incertitude futur.

Nous analyserons les commentaires obtenus ainsi que les résultats des réponses aux questionnaires administrés aux préparateurs des états financiers des entreprises libyennes afin de déterminer le niveau de conservatisme.

Nous avons choisi d'analyser les réponses aux questions relatives aux pratiques comptables, dont :

- la détermination des taux liés aux types d'amortissement est l'application des taux d'amortissement économiques pour les immobilisations corporelles. L'application des taux fiscaux prévus au lieu des taux d'amortissement économiques prévu dans le système comptable des entreprises, montre un degré de conservatisme de la part des comptables libyens.

Par mesure de prudence, en vue d'éviter le risque de voir des charges non admises en déduction, le comptable libyen applique les taux fiscaux (pour ainsi garantir la déduction de ses charges). Il s'agit là d'une attitude conservatrice et une manière moins risquée d'aborder les problèmes.

- la détermination de la valeur des immobilisations : nous avons demandé aux comptables des entreprises si leur estimation des immobilisations se fait selon la valeur du coût historique ou selon la valeur récupérable ou de marché. L'application de la méthode du coût historique indique un degré élevé de conservatisme des pratiques comptables libyennes.
- la détermination de la valeur des immobilisations : nous avons demandé aux comptables des entreprises si leur estimation des immobilisations se faisait selon la valeur du coût historique ou selon la valeur récupérable. L'application de la méthode du coût historique indique un degré élevé de conservatisme des pratiques comptables libyennes

Le système comptable libyen a prévu la possibilité d'estimer les immobilisations constatées dans l'actif de l'entreprise à la valeur récupérable. Cette évaluation des immobilisations est une notion nouvelle pour les comptables des entreprises libyennes. Ainsi, étant donné que le comptable libyen noue de grands liens avec les pratiques de mesures traditionnelles, par mesure de conservatisme, il appliquera le coût historique

On explique de la même façon l'application du raisonnement du système comptable libyenne avant appliquent des normes comptables au lieu du raisonnement en normes comptables. Par conséquent, on considéra les pratiques comptables actuelles comme étant des pratiques conservatrices. Le raisonnement en normes comptables comporte, en effet, des notions nouvelles pour le comptable libyen. Etant donné que ce dernier est fortement attaché aux pratiques traditionnelles, il appliquera le raisonnement du système comptable libyen et les pratiques traditionnelles.

On considéra que la pratique est conservatrice si la majorité des répondants appliquent des pratiques conservatrices. Comme il s'agit d'une variable qualitative, on utilisera des méthodes de statistiques descriptives.

Il s'agit de calculer le pourcentage des répondants appliquant une pratique conservatrice.

1.1.2.2 La confidentialité.

Le degré de confidentialité dans une culture comptable a une influence sur l'étendue de l'information divulguée par les entreprises.

Les réponses relatives au questionnaire administré aux entreprises libyennes nous permirent de déterminer le niveau de confidentialité de l'information comptable :

Plus l'information est destinée aux utilisateurs internes, plus le niveau de discrétion est élevé.

Plus l'information est destinée aux utilisateurs externes, plus le niveau de discrétion est faible.

Pour déterminer le niveau de discrétion de l'information comptable en pratique, nous nous référons, par ailleurs, aux jugements des entreprises libyennes. L'analyse des commentaires et des résultats des questionnaires administrés aux entreprises libyennes indique le degré de discrétion des informations comptables publiées en Libye.

Nous utiliserons une méthode d'analyse descriptive. Nous essayerons de recenser le pourcentage des utilisateurs qui jugent le niveau de confidentialité de l'information comptable publiée par les entreprises libyennes. Nous considérons que l'information est confidentielle si la majorité des répondants affirment qu'il existe une grande discrétion de la part des entreprises libyennes, un manque de transparence comptable et un manque d'exhaustivité des informations comptables publiées.

Pour décider de l'importance de l'information comptable et du niveau de discrétion, on a interrogé demandé les entreprises libyennes sur les divulgations des informations comptables

Tableau n° (18) Récapitulatif de la démarche

Valeur comptable	Données	Méthodes
Professionalisme	Questionnaires expert comptable	Statistique descriptives
Uniformité	Questionnaires entreprises	Statistique descriptives
Conservatisme	Questionnaires entreprises	Statistique descriptives
Discrétion	Questionnaires entreprises	Statistique descriptives

2 Analyse des valeurs comptables et résultats

On analysera, dans les points suivants, chacune de ces valeurs comptables : professionnalisme, uniformité, conservatisme, discrétion. Dans un dernier point, nous récapitulerons les résultats obtenus pour l'ensemble des valeurs comptables, afin de discuter de la pertinence des normes comptables internationales au contexte culturel libyen.

Choix de la procédure statistique ;

Le choix de la procédure statistique a été réalisé en fonction des variables étudiées, des hypothèses à examiner et des outils à disposition. Nous avons utilisé le logiciel QuestionData pour réaliser l'ensemble des traitements statistiques qui suivent.

Dans un premier temps, on utilisera les analyses tris à plat, puis dans un second temps, l'analyse factorielle correspondance (AFC)

- Les analyses très à plat

2.1 Le professionnalisme :

HY1 : Plus le niveau de professionnalisme est élevé, plus grande est l'auto réglementation

Pour mesurer les variables de professionnalisme, nous commençons par analyse très à plat :

Le tableau suivant présenté les fréquences d'occurrence pour la variable « condition qui ont permis d'obtenir votre agrément pour pratiquer en tant que comptables publics »

<i>Quelles sont les conditions qui vous ont permis d'obtenir votre agrément pour pratiquer en tant que comptables publics ?</i>		
Non-Répondants	0	
Par l'obtention de l'examen	0	0%
Par le niveau d'ancienneté (5 ans d'expérience)	44	85%
Par l'obtention du diplôme de Master ou PHD	20	38%
Autres	6	12%
Total répondants	52	100%

On constate le tableau ci dessus représente les conditions qui ont permis d'obtenir d'agrément sont 85% par niveau d'ancienneté et 38% par l'obtention du diplôme ; et 0 % par obtention l'examen.

<i>Existe-t-il en Libye, un organisme de la comptabilité conventionné, avec des normes d'audits capables de fournir le cadre de pratique générale de la comptabilité ?</i>		
Non-Répondants	0	
OUI	21	40%
Non	31	60%
Total répondants	52	100%

Le tableau n° (19) montre que 60% de répondants disent ne pas utiliser des normes d'audits capables de fournir le cadre de pratique générale de la comptabilité alors que 40% des répondants disent qu'ils les utilisent.

Les autres tableaux des variables par analyses tris à plat sont présentés en annexe n°(5)

À partir d'une première analyse tris à plat du questionnaire administré aux experts comptables libyens, nous pouvons remarquer que le professionnalisme est faible.

- **Deuxième analyse afin de tester l'hypothèse : L'analyse factorielle des correspondances simples (AFC)**

L'analyse factorielle des correspondances simples.

C'est une approche différente de celle de l'analyse en composantes principales (ACP), il s'agit au départ de données de type nominal ou qualitatif. Le point de départ n'est pas un tableau d'individus en lignes et de variables quantitatives en colonnes.

Le point de départ de cette analyse est un tableau de contingence qui va croiser les modalités d'une ou plusieurs variables exprimant des comportements ou des préférences avec des variables censées les expliquer ; bien qu'on place traditionnellement dans un tri croisé la variable expliquée en ligne et la variable explicative en colonne, ce type de position n'a ici aucune importance et n'affectera pas le résultat, le traitement étant symétrique.

Il s'agit comme dans l'ACP de résumer l'information ou l'inertie contenue dans un tableau, ce qui ce était aisé avec les variables quantitatives. Ici nous disposons d'un tableau où, à chaque intersection se trouve l'effectif concerné. En fait le principe est relativement simple, à la distance métrique ou euclidienne, on va substituer une distance du χ^2 basée sur la différence entre l'effectif réel et l'effectif théorique. Si cette différence est élevée, elle exprime une proximité ou une opposition entre deux modalités.

Particularité de l'AFC :

C'est un double ACP ; pour la première, les modalités lignes jouent le rôle des individus et l'on aboutit à $m-1$ composantes principales ; dans la seconde, ce sont les modalités colonnes qui jouent ce rôle et l'on obtient $q-1$ composantes, mais on ne retient que celle qui aboutit au plus petit nombre de facteurs.

L'interprétation des axes est très voisine de celle de l'ACP, toutefois les coordonnées des points ne correspondent pas à des corrélations avec les facteurs comme dans l'ACP.

La contribution relative représente le poids d'une modalité sur un axe par rapport à la somme des variances de cette modalité sur tous les autres axes. Cette valeur permet de déterminer si une modalité est spécifique à un axe.

Les contributions absolues représentent le pourcentage de la variance d'une modalité par rapport aux autres modalités de la même ligne ou de la même colonne et on retiendra pour chaque facteur les points contribuant le plus.

La proximité sur un plan de deux points ligne : « ou de deux points » colonne concrétise un profil voisin ; de même deux points distants traduisent des profils différents.

Il est possible également, et c'est l'intérêt de l'AFC d'interpréter la proximité ou l'écart entre de point ligné et des « points colonne ».

Le modèle utilisé est l'analyse factorielle des correspondances, qui recherche la relation mathématique existant entre une variable dépendante (expliquée) et des variables indépendantes (explicatives),

Le modèle que nous proposons d'utiliser pour tester le lien entre les variables *professionnalisme* et les variables *auto réglementation* est exposé ci-après

- Les variables professionnalisme

SEUL : les conditions qui vous ont permis d'obtenir votre agrément pour pratiquer en tant que comptables publics.

Comesures : les comptables professionnels sont les meilleurs juges pour savoir comment mesurer la situation financière d'une entreprise

Sainformation : les comptables professionnels sont les meilleurs juges pour savoir les informations qu'il faut mentionner dans les états financiers.

Normeélévée : les comptables professionnels devraient maintenir des normes élevées d'éthique. Profession comptable.

Oecomtable : l'Ordre des Experts Comptables Libyen (OECL) doit se doter du pouvoir nécessaire pour renforcer l'application des normes de conduites professionnelle.

ROLE : rôle que joue l'Ordre la Comptabilité en Libye.

- Les variables auto réglementation

Autoréglementée : la profession comptable devrait être auto-réglementée

Notorganisation : notre organisation professionnelle (OECL) n'en fait pas assez pour les membres qui y sont moins impliqués.

Orgcomptabilité : existe-t-il en Libye, un organisme de la comptabilité conventionné, avec des normes d'audites capables de fournir le cadre de pratique générale de la comptabilité

Environnement : les normes comptables libyennes tiennent compte de l'environnement socio-économique, légal et politique du pays.

Par conséquent, nous avons créé une variable qualitative binaire PROFESSIONNALISME qui d'évaluer le degré de professionnalisme en Libye.

La modalité « 1 » : les experts comptables ont jugé le professionnalisme élève (**professionnalisme +**)

La modalité « 2 » : les experts comptables ont jugé le professionnalisme faible (**professionnalisme-**)

- **Analyse des questionnaires destinés à l'Ordre des experts comptables libyens par l'AFC**

Table n°(20) : contributions absolues et relatives des variables mesurant le professionnalisme comptable en Libye

		F1	F2	F3	F4
	Pourcentage d'information	68,735	20,986	10,278	0
	Contribution absolue				
SEUIL	lesconditions+	5,09	6,69	34,89	6,27
SEUIL	lescondition-	2,05	7,01	20,86	0,8
ComesurerRR	Comesurer+	8,74	0,24	0,19	25,73
ComesurerRR	Comesurer-	20,6	0,14	1,02	10,89
SainformationRR	Sainformation+	1,99	1,31	1,2	8,36
SainformationRR	Sainformation-	10,75	14,1	7,52	3,33
OecomtableRR	oecomtab+	0,85	11,36	1,41	3,13
ROLE	ROLE+	26,18	0,27	0,36	0,03
ROLE	ROLE-	7,21	0,19	0	34,31
Ancienneté	1 à 5 ans	6,71	35,79	18,44	0,3
Ancienneté	5 à 10 ans	2,34	22,29	14,11	6,55
Ancienneté	plus de 10 ans	7,47	0,61	0,01	0,31
AutoréglémentéeRRR	Autoréglémentée+	10,51	18,96	15,6	0
AutoréglémentéeRRR	Autoréglémentée-	12,81	23,11	19,01	0
NotorganisationRR	Notorganisation+	13,11	12,64	0,9	0
NotorganisationRR	Notorganisation-	36,09	34,79	2,47	0
Orgcomptabilité	Orgcomptabilité+	16,27	6,22	36,72	0
Orgcomptabilité	Orgcomptabilité-	11,21	4,28	25,3	0
	Relative Contribution				
SEUIL	lesconditions+	0,41	0,17	0,42	0
SEUIL	lescondition-	0,28	0,29	0,43	0
ComesurerRR	Comesurer+	0,99	0,01	0	0
ComesurerRR	Comesurer-	0,99	0	0,01	0
SainformationRR	Sainformation+	0,78	0,16	0,07	0
SainformationRR	Sainformation-	0,66	0,27	0,07	0
OecomtableRR	oecomtab+	0,19	0,77	0,05	0
ROLE	ROLE+	0,99	0	0	0
ROLE	ROLE-	0,99	0,01	0	0
Ancienneté	1 à 5 ans	0,33	0,54	0,14	0
Ancienneté	5 à 10 ans	0,21	0,6	0,19	0
Ancienneté	plus de 10 ans	0,98	0,02	0	0
AutoréglémentéeRRR	Autoréglémentée+	0,56	0,31	0,13	0
AutoréglémentéeRRR	Autoréglémentée-	0,56	0,31	0,13	0
NotorganisationRR	Notorganisation+	0,77	0,23	0,01	0
NotorganisationRR	Notorganisation-	0,77	0,23	0,01	0
Orgcomptabilité	Orgcomptabilité+	0,69	0,08	0,23	0
Orgcomptabilité	Orgcomptabilité-	0,69	0,08	0,23	0
	Coordonnées				

SEUIL Active	lesconditions+	-0,137	-0,087	-0,139	0
SEUIL Active	lescondition-	0,063	0,065	0,078	0
ComesurerRR Active	Comesurer+	0,129	0,012	-0,007	0
ComesurerRR Active	Comesurer-	-0,283	0,013	0,024	0
SainformationRR Active	Sainformation+	0,056	-0,025	-0,017	0
SainformationRR Active	Sainformation-	-0,267	0,169	0,086	0
OecomtableRR Active	oecomtab+	0,036	-0,072	-0,018	0
ROLE Active	ROLE+	0,417	0,024	0,019	0
ROLE Active	ROLE-	-0,107	0,01	-0,001	0
Ancienneté Active	1 à 5 ans	0,222	0,284	-0,143	0
Ancienneté Active	5 à 10 ans	0,105	-0,18	0,1	0
Ancienneté Active	plus de 10 ans	-0,131	0,021	0,001	0
AutoréglémentéeRRR Active	Autoréglémentée+	0,112	-0,083	-0,053	0
AutoréglémentéeRRR Active	Autoréglémentée-	-0,136	0,101	0,064	0
NotorganisationRR Active	Notorganisation+	-0,108	-0,059	0,011	0
NotorganisationRR Active	Notorganisation-	0,298	0,162	-0,03	0
Orgcomptabilité Active	Orgcomptabilité+	0,162	-0,055	0,094	0
Orgcomptabilité Active	Orgcomptabilité-	-0,111	0,038	-0,065	0

Le tableau ci-dessus nous permet de constater que le premier facteur restitue 67% de l'information alors que le second ne représente que 21%.

On peut remarquer que les contributions absolues se lisent en colonne et permettent de voir la contribution de chaque modalité à chaque axe. Cependant, les contributions relatives se lisent en ligne et permettent de voir l'apport relatif d'une modalité à un facteur.

Le graphique des valeurs propres indique le poids de chaque facteur :

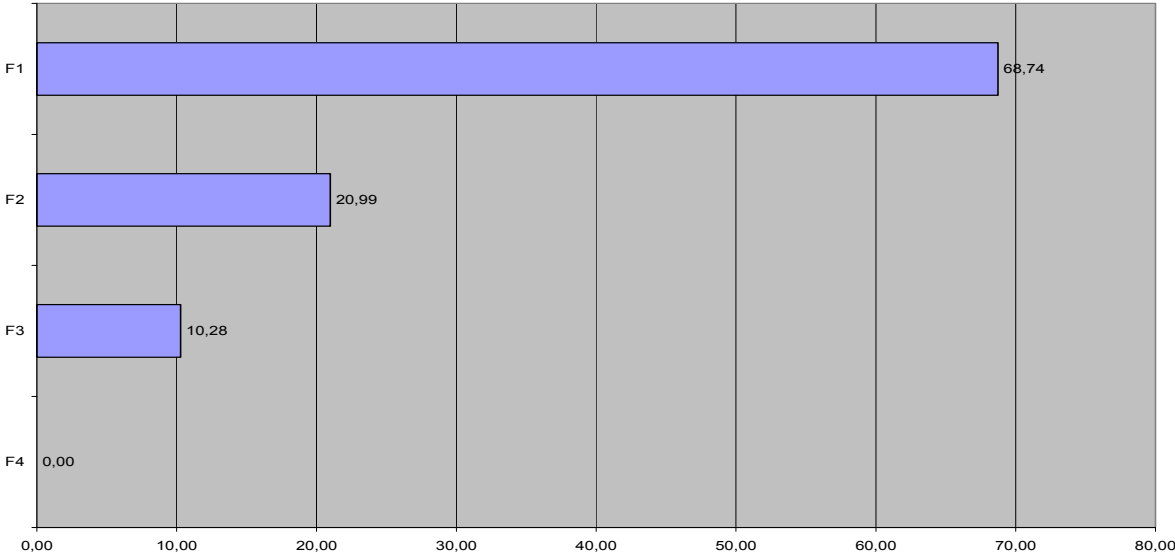
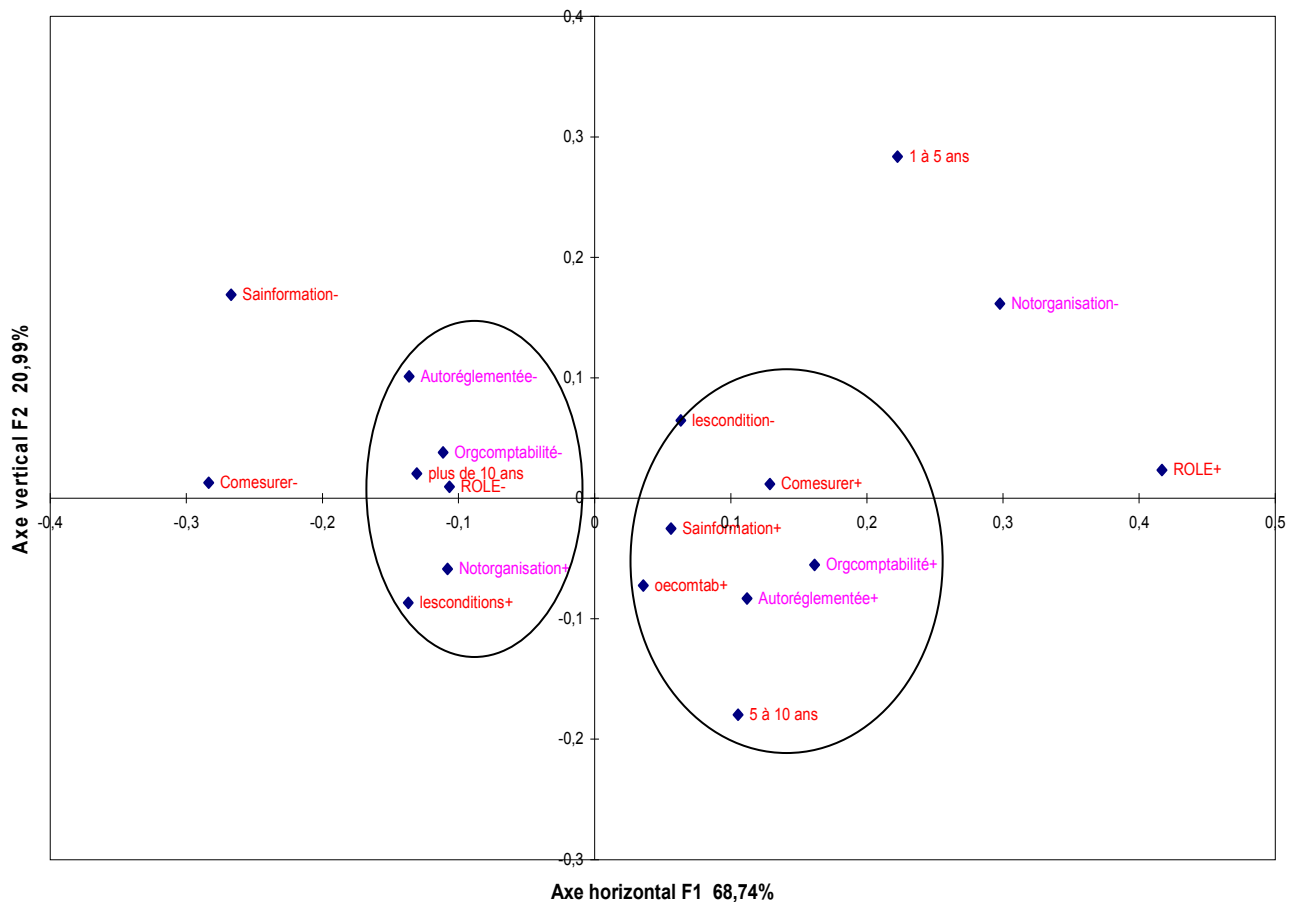


Figure n°(12) : représentation des variables de professionnalisme de la comptable en Libye.



Les axes peuvent s'interpréter en fonction des contributions relatives et absolues. On voit ainsi que l'axe 1 est lié aux variables qui concernent le professionnalisme élevé. L'axe 2 représente les variables du professionnalisme faible.

L'A.F.C nous a permis d'avoir deux facteurs : le facteur (1) qui représente 70% de l'information, et le facteur (2) qui représente 21% de l'information

Nous remarquons que deux groupes différents se distinguent :

- le premier groupe a six variables qui ont un lien positif avec le professionnalisme :

Variable	Question	Codage
Autoréglémentée +	La profession comptable devrait être auto-réglémentée	>2
Lescondtition -	les conditions qui vous ont permis d'obtenir votre agrément pour pratiquer en tant que comptables publics.	>2
Comesures +	Les comptables professionnels sont les meilleurs juges	>2

	pour savoir comment mesurer la situation financière d'une entreprise	
Sainformation+	Les comptables professionnels sont les meilleurs juges pour savoir les informations qu'il faut mentionner dans les états financiers.	>2
Oecomtable+	L'Ordre des Experts Comptables Libyen (OECL) doit se doter du pouvoir nécessaire pour renforcer l'application des normes de conduites professionnelle.	>2
Orgcomptabilité+	Existe-t-il en Libye, un organisme de la comptabilité conventionné, avec des normes d'audites capables de fournir le cadre de pratique générale de la comptabilité	=oui

- le deuxième groupe contient cinq variables qui ont un lien négatif avec le professionnalisme

Variables	Questions	Codage
Autoréglementée-	La profession comptable devrait être auto-réglementée	<2
Orgcomptabilité-	Existe-t-il en Libye, un organisme de la comptabilité conventionné, avec des normes d'audites capables de fournir le cadre de pratique générale de la comptabilité	<2
Lescondtition+	les conditions qui vous ont permis d'obtenir votre agrément pour pratiquer en tant que comptables publics	<2
Notorganisation-	Notre organisation professionnelle (OECL) n'en fait pas assez pour les membres qui y sont moins impliqués.	<2
ROLE-	Selon vous, dans lesquels des aspects suivants, l'Ordre la Comptabilité Libyenne joue-t-il un rôle	>2

Vérification de l'hypothèse 1 : Plus le niveau de professionnalisme est élevé, plus grande est l'auto réglementation

A partir d'analyses de tris à plat et de l'analyse AFC que nous avons menées, nous pouvons conclure que:

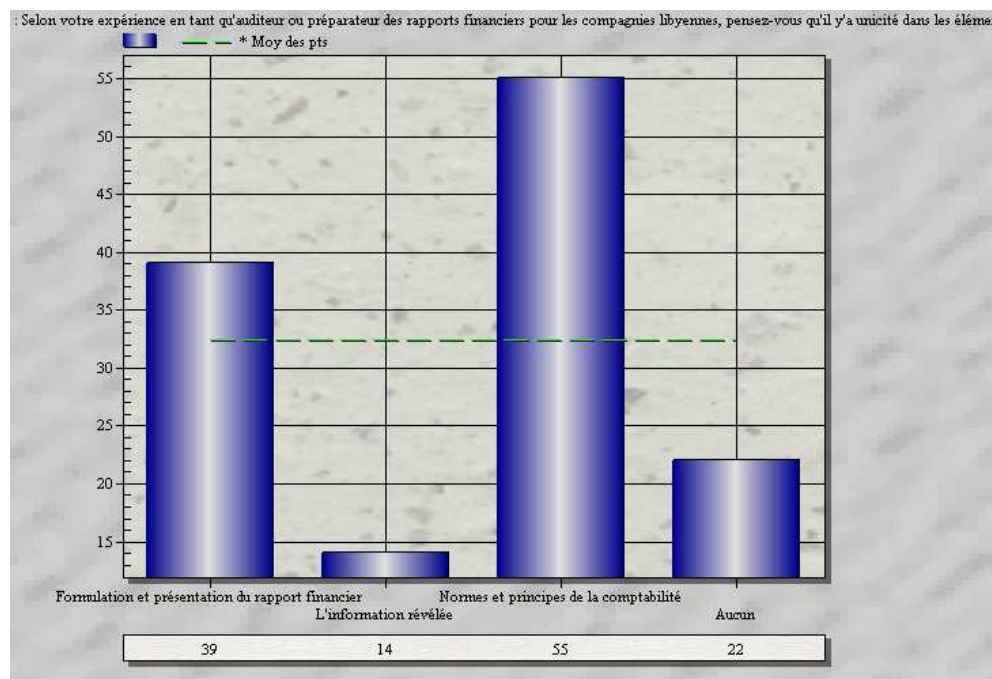
Le niveau de professionnalisme est faible et il existe une importance accordée aux prescriptions légales et aux contrôles statutaires.

Le résultat montre qu'il n'existe aucun lien entre le ***professionnalisme*** et ***l'auto réglementation***, c'est à dire que l'hypothèse n'est pas validée.

2.2 Uniformité

A partir d'une première analyse du questionnaire administré aux experts comptables libyens, nous pouvons remarquer que l'uniformité est élevée.

<i>Selexpérience Selon votre expérience en tant qu'auditeur ou préparateur des rapports financiers pour les compagnies libyennes, pensez-vous qu'il y'a unicité dans les éléments suivants ?</i>		
Non-Répondants	3	
Formulation et présentation du rapport financier	19	39%
L'information révélée	7	14%
Normes et principes de la comptabilité	27	55%
Aucun	11	22%
Total répondants	49	100%



L'analyse des résultats du questionnaire administré aux experts comptables nous permet de juger l'uniformité. Le tableau ci-dessus nous donne une première vue sur l'uniformité dans les entreprises libyennes.

Plus de 39% des entreprises libyennes utilisent la même formulation et présentation du rapport financier et plus de 55% des entreprises libyennes utilisent les mêmes normes et principes de comptabilité.

En analysant les rapports annuels publiés par les sociétés cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières en Libye, nous pouvons noter que toutes les entreprises présentent leurs états financiers de la même manière.

L'analyse des questionnaires destinés aux entreprises libyennes nous permet par ailleurs de juger l'uniformité des états financiers.

Hy 2 : Plus le niveau d'uniformité est élevé, meilleure est la qualité d'application des règles et des procédures comptables.

A partir de l'analyse des tris à plat, on peut déterminer le degré d'uniformité des états financiers établis par les entreprises libyennes.

Le tableau suivant indique clairement le nombre des variables et détermine le degré d'uniformité dans les entreprises libyennes.

<i>Tri au format Tableau en pourcentages</i>									
	Tout à fait en désaccord	Plutôt en désaccord	Neutre	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord	Non réponse	Total	Moyenne	Ecart-Type
Les états financiers de toutes les sociétés devraient avoir des formats normalisés. Etes-vous d'accord ?	7%	39%	7%	32%	15%	0	59	3,1	1,3
Le système comptable, une fois choisi, ne doit pas être changé. Etes-vous d'accord ?	3%	31%	8%	44%	14%	0	59	3,3	1,2
Il faut élever le niveau de normalisation dans les états les entreprises. Etes-vous d'accord ?	0%	15%	10%	54%	20%	0	59	3,8	0,9

Ce tableau présente les pourcentages de degré d'uniformité des états financiers des entreprises libyennes, la majorité des réponses ont indiqué que le degré d'uniformité est élevé (plus de 47% , 58%,74%)

Les autres tableaux des variables par l'analyse des tris à plat sont présentés en annexe n°(6)
 À partir d'une première analyse des tris à plat du questionnaire administré aux entreprises libyennes, nous pouvons remarquer que l'uniformité est élevée.

Deuxième analyse par AFC pour affirmer l'hypothèse

Le modèle que nous proposons d'utiliser pour tester le lien entre les variables *uniformité* et les variables *d'application des règles et des procédures comptables* peut être exprimé de la façon suivante :

- *Variables d'uniformité.*

Formnormalisé : les états financiers de toutes les sociétés devraient avoir des formats normalisés.

Nivnormalisation : il faut élever le niveau de normalisation dans les états des entreprises.

Syscomptable : le système comptable, une fois choisi, ne doit pas être changé.

- *Variables d'application des règles et des procédures comptables*

Etatfinanci : vos états financiers comprennent :

Métdépréciation : laquelle des méthodes de dépréciation pour les immobilisations fixes est-elle employée par votre entreprise ?

Montprovision : le montant des provisions à constituer se base sur :

Par conséquent, nous avons créé une variable qualitative binaire UNIFORMITE relative aux jugements à états financiers dans les entreprises libyennes.

On note :

modalité « 1 », si le degré uniformité est élevé dans les entreprises libyennes (**uniformité +**)

modalité « 2 », si le degré d'uniformité est faible dans les entreprises libyennes (**uniformité -**)

Tableau n°(21) : contributions absolues et relatives des variables mesurant l'uniformité dans les entreprises libyennes.

		F1	F2
	Pourcentage d'information	72,382	27,617
	Contribution absolue		
MétdépréciationR	métdépréciation+	0,66	0,12
MétdépréciationR	métdépréciation-	0,69	3,07
NivnormalisationRR	nivnormalisation+	13,52	3,22
NivnormalisationRR	nivnormalisation-	68,65	0,64
EtatfinanciR	étatfinanci-	0,15	17,12
EtatfinanciR	étatfinanci+	0,21	17,31
NivEt	Secondaire	8,22	1,45
NivEt	Supérieur	0,02	2,86
NivEt	Diplôme de Master	1,04	5,63
Ancienneté	De 0 à 5 ans	1,25	20,47
Ancienneté	De 5 à 10 ans	5,11	13,09
Ancienneté	plus 10 ans	0,48	15,03
FormnormaliséRR	formnomalisé -	19,54	47,13
SyscomptableRR	syscomptable-	22,83	52,55
SyscomptableRR	syscomptable+	57,63	0,32
	Relative Contribution		
MétdépréciationR	métdépréciation+	0,93	0,07
MétdépréciationR	métdépréciation-	0,37	0,63
NivnormalisationRR	nivnormalisation+	0,92	0,08
NivnormalisationRR	nivnormalisation-	1	0
EtatfinanciR	étatfinanci-	0,02	0,98
EtatfinanciR	étatfinanci+	0,03	0,97
NivEt	Secondaire	0,94	0,06
NivEt	Supérieur	0,02	0,98
NivEt	Diplôme de Master	0,33	0,67
Ancienneté	De 0 à 5 ans	0,14	0,86
Ancienneté	De 5 à 10 ans	0,51	0,49
Ancienneté	plus 10 ans	0,08	0,92
FormnormaliséRR	formnomalisé -	0,52	0,48
SyscomptableRR	syscomptable-	0,53	0,47
SyscomptableRR	syscomptable+	1	0
	Coordonnées		
métdépréciationR Active	métdépréciation+	0,03	-0,008
métdépréciationR Active	métdépréciation-	-0,066	0,087
nivnormalisationRR Active	nivnormalisation+	0,14	-0,042
nivnormalisationRR Active	nivnormalisation-	-0,598	0,036
étatfinanciR Active	étatfinanci-	0,018	0,117
étatfinanciR Active	étatfinanci+	-0,021	-0,116
NivEt Active	Secondaire	0,313	0,081
NivEt Active	Supérieur	-0,005	0,039
NivEt Active	Diplôme de Master	-0,082	-0,117
Ancienneté Active	De 0 à 5 ans	-0,097	0,243

Ancienneté Active	De 5 à 10 ans	0,174	0,172
Ancienneté Active	plus 10 ans	-0,027	-0,092
formnormaliséRR Active	formnomalisé -	-0,112	0,107
syscomptableRR Active	syscomptable-	-0,141	-0,132
syscomptableRR Active	syscomptable+	0,171	-0,008

Le tableau ci-dessus nous permet de constater que le premier facteur restitue 72% de l'information alors que le second ne représente que 27%.

On peut remarquer que les contributions absolues se lisent en colonne et permettent de voir la contribution de chaque modalité à chaque axe. Cependant, les contributions relatives se lisent en ligne et permettent de voir l'apport relatif d'une modalité à un facteur.

Le graphique des valeurs propres indique le poids de chaque facteur :

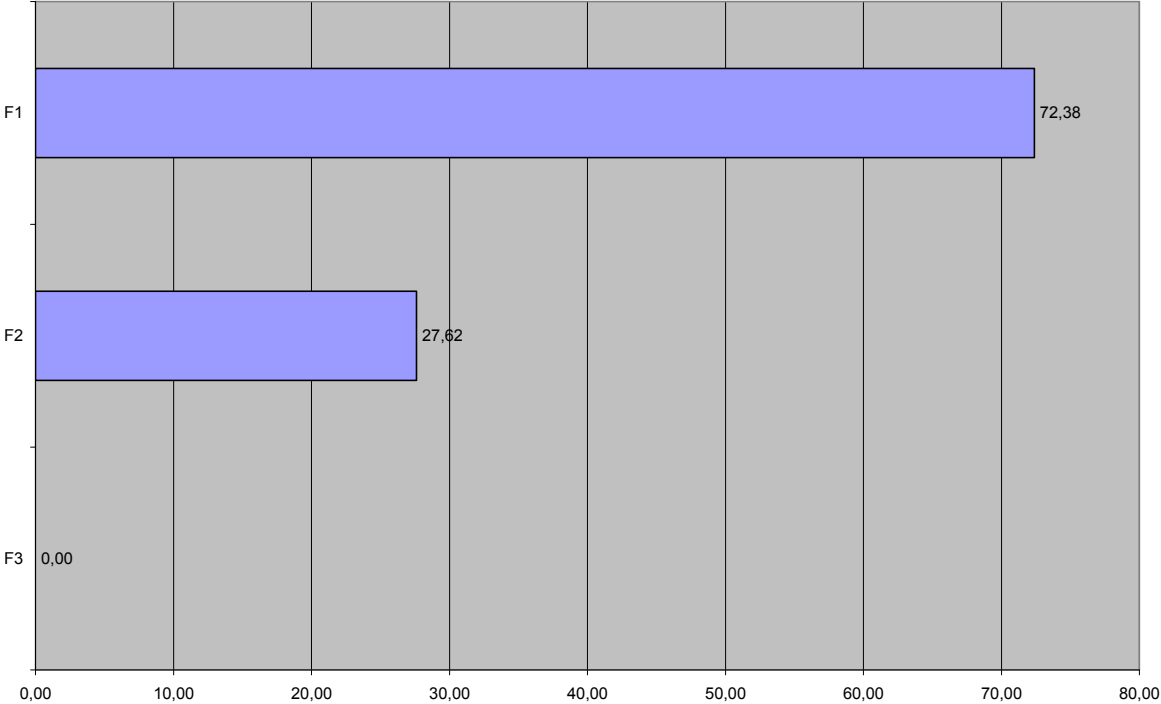
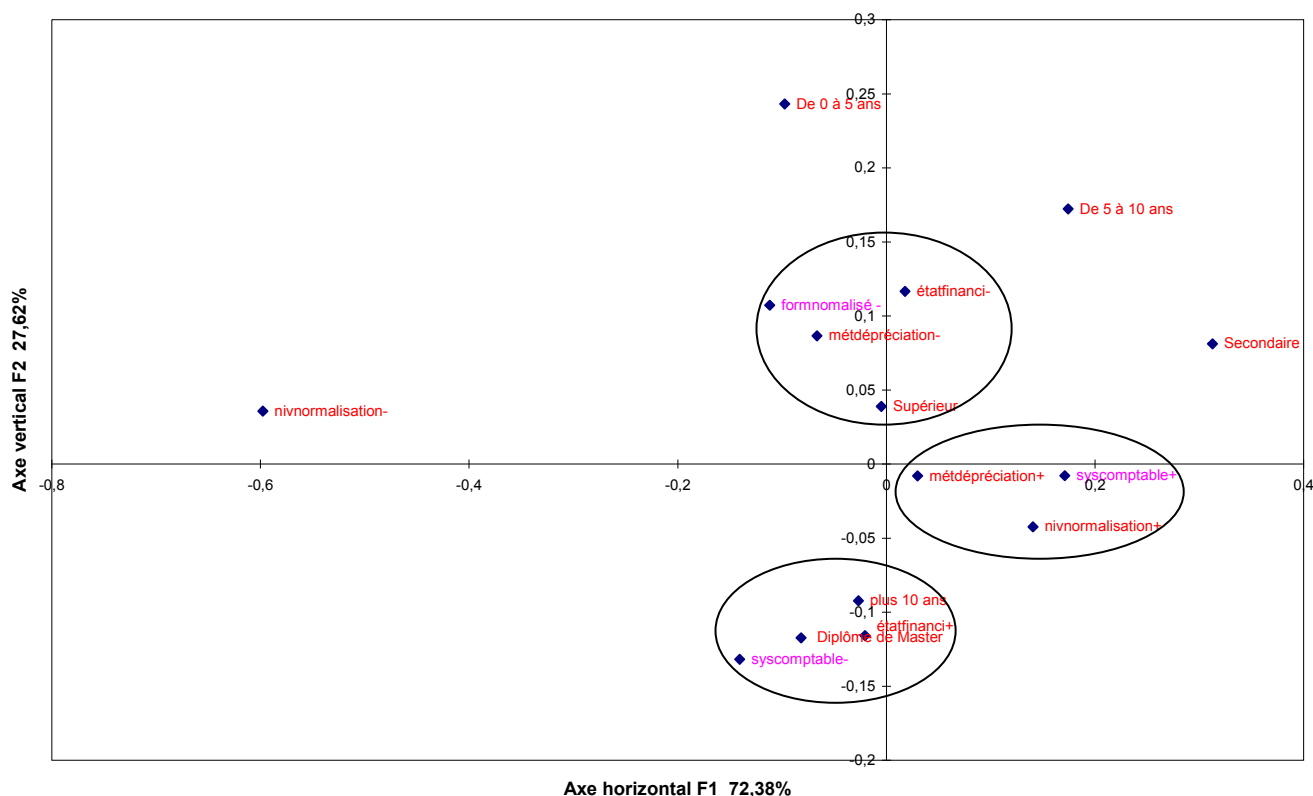


Figure n°(13) : représentation des variables d'uniformité dans les entreprises libyennes



Les axes peuvent s'interpréter en fonction des contributions relatives et absolues. On voit ainsi que l'axe 1 est lié aux variables en rapport avec l'uniformité élevée. L'axe 2 montre les variables relatives à l'uniformité faible

L'A.F.C nous a permis d'avoir deux facteurs : le facteur (1) représente 72% de l'information, le facteur (2) 27% de l'information

Nous remarquons que trois groupes différents se distinguent :

- le premier groupe contient trois variables. Il y a un lien positif entre les variables et l'uniformité élève :

Variables	Questions	Codage
Nivnormalisation+	Il faut élever le niveau de normalisation dans les états les entreprises.	>2
Syscomptable +	Le système comptable, une fois choisi, ne doit pas être changé.	>2
Métdépréciation +	les méthodes de dépréciation pour les 'immobilisations fixes suivantes est employée par votre compagnie	>2

- le deuxième groupe a trois variables qui ont un lien positif avec l'uniformité :

Variabes	Questions	Codage
Formnormalisé-	Les états financiers de toutes les sociétés devraient avoir des formats normalisés	<2
Etatfinanci-	Vos états financiers comprennent :	>2
Métdépréciation -	les méthodes de dépréciation pour l'immobilisation fixe suivantes est employée par votre compagnie	>2

- Le troisième groupe contient deux variables qui ont un lien négatif avec l'uniformité :

Variabes	Questions	Codage
Syscomptable-	Le système comptable, une fois choisi, ne doit pas être changé.	>2
Etatfinanci-	Vos états financiers comprennent :	>2

Vérification de l'hypothèse 2 : « Plus le niveau d'uniformité est élevé, meilleure est la qualité d'application des règles et des procédures comptables ».

L'analyse AFC montre que le niveau d'uniformité est élevé. On note aussi l'existence d'un lien positif entre *uniformité* et *application des règles et des procédures comptables*. C'est-à-dire que l'hypothèse est validée.

2.3 Conservatisme

Nous analyserons les résultats du questionnaire administré aux les entreprises libyennes afin de connaître le degré de conservatisme dans les entreprises libyennes.

Hy 3 : Plus le niveau de conservatisme est élevé, plus grand est le lien avec les pratiques comptables traditionnelles.

Pour mesurer les variables de conservatisme, nous commençons dans un premier temps par l'analyse des tris à plat :

Le tableau n°(22) montre que plus de 62% de répondants choisissent le coût historique pour évaluer les immobilisations fixes. Nous pouvons remarquer que les majorités des entreprises libyennes sont conservatrices

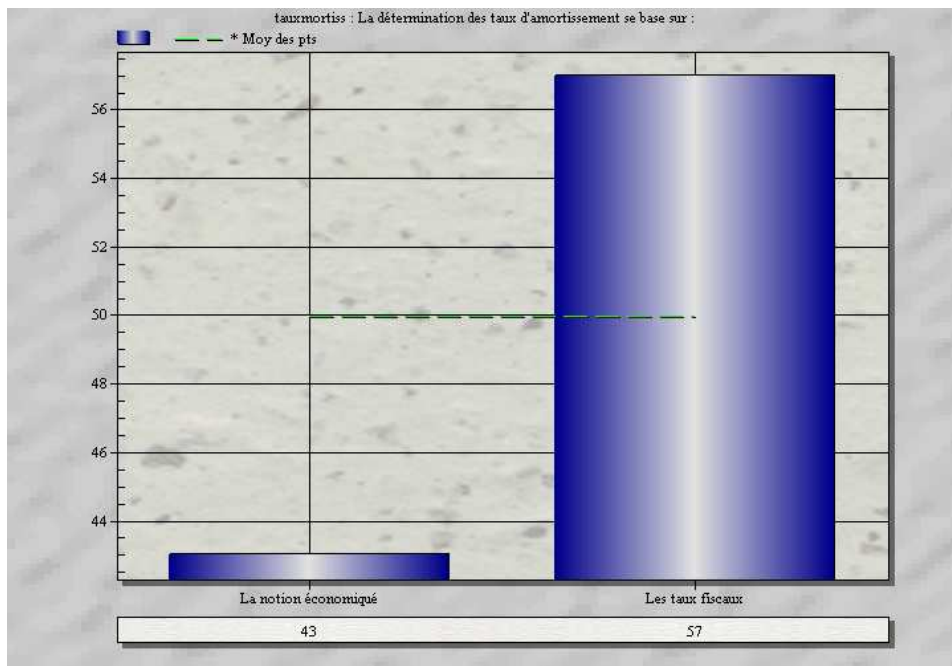
<i>Parmi les méthodes suivantes, laquelle est employée par votre compagnie pour évaluer l'immobilisation fixe ?</i>		
Non-Répondants	1	
Coût historique	36	62%
Historique modifié	17	29%
Autre	5	9%
Total répondants	58	100%

Le tableau n° (23) montre que plus de 57% de répondants ont choisi le coût de revient et plus de 38% ont choisi la plus faible des deux valeurs.

Nous pouvons remarquer que la majorité des entreprises libyennes sont conservatrices dans leur façon d'évaluer les stocks.

<i>Laquelle des méthodes suivantes est adoptée votre entreprise pour évaluer les stocks</i>		
Non-Répondants	1	
coût revient	33	57%
valeur de marché	3	5%
le plus faible des deux valeurs	22	38%
Autre	0	0%
Total répondants	58	100%

Le Figure n°(14) indique clairement que la détermination des taux d'amortissement des immobilisations est basée sur les taux fiscaux. Ces résultats nous renseignent sur le degré de conservatisme des pratiques comptables



La première remarque que nous avons constatée à travers l'analyse des tris à plat dans le système comptable libyen : confirme que le normalisateur comptable libyen a un degré de conservatisme élevé.

Les autres analyses et les tableaux nous présentons dans l'annexe n° (6)

- **Deuxième analyse AFC pour affirmer l'hypothèse**

Le modèle que nous proposons d'utiliser pour tester le lien entre les variables *conservatisme* et les variables *pratiques comptables traditionnelles* peut être exprimé de la façon suivante :

- *Variables de conservatisme*

Lesactif : les profits et les actifs doivent être évalués vers le bas en cas de doute.

Lesmarchandes : les valeurs marchandes sont généralement moins pertinentes que le coût historique.

LIFOFIFO : en période de hausse des prix la méthode LIFO doit être utilisée à la place de la méthode FIFO au moment de l'estimation des calculs.

- *Variables pratiques comptables traditionnelles*

tauxmortiss : la détermination des taux d'amortissement se base sur :

lesméthode : parmi les méthodes suivantes, laquelle est employée par votre entreprise pour évaluer les immobilisations fixes ?

lesstocks : laquelle des méthodes suivantes est-elle adoptée votre entreprise pour évaluer les stocks ?

desprovisions : constituez-vous des provisions pour créances douteuses ?

Aussi nous avons créé une variable qualitative binaire **Conservatisme** relative aux jugements sur le conservatisme dans les entreprises libyennes.

On note :

Modalité « 1 », si le degré de conservatisme est élevé dans les entreprises (**conservatisme+**)

Modalité « 2 », si le degré de conservatisme est faible dans les entreprises (**conservatisme-**)

Tableau n°(24) : contributions absolues et relatives des variables mesurant de conservatisme dans les entreprises libyennes

		F1	F2	F3	F4
	Pourcentage d'information	88,378	8,557	2,133	0,807
	Contribution absolue				
LesactifsRR	lesactif+	1,11	31,43	15,17	27,25
LesactifsRR	lesactif-	5,88	0,54	3,91	5,78
lesmarchandesRR	lesmarch+	13,38	0,75	17,06	0
lesmarchandesRR	lesmarch-	2,47	0,94	6,77	0,38
LIFOIFORR	LIFO+	19,12	5,34	11,7	42,22
LIFOIFORR	LIFO-	9,39	1,18	9,19	3,01
NivEt	Secondaire	44,32	1,6	2,44	4,92
NivEt	Supérieur	1,81	4,24	17,39	0,23
NivEt	Diplôme de Master	0,72	23,68	12,44	9,93
Ancienneté	De 5 à 10 ans	1,05	12,63	2,99	3,61
Ancienneté	plus 10 ans	0,74	17,67	0,95	2,68
TauxmortissR	tauxmortiss-	53,16	3,02	6,4	1,85
TauxmortissR	tauxm+	41,03	1,39	2,23	0,33
LesméthodR	lesmé+	3,39	31,83	0,74	31,62
LesméthodR	lesmét-	1,53	63,63	0,55	20,08
LesstocksR	lesstok+	0	0,13	18,66	42,65
DesprovisionsR	desprovisi+	0,89	0	71,42	3,48
	Relative Contribution				
LesactifsRR	lesactif+	0,23	0,64	0,08	0,05
LesactifsRR	lesactif-	0,97	0,01	0,02	0,01
lesmarchandesRR	lesmarch+	0,96	0,01	0,03	0
lesmarchandesRR	lesmarch-	0,91	0,03	0,06	0
LIFOIFORR	LIFO+	0,94	0,03	0,01	0,02
LIFOIFORR	LIFO-	0,96	0,01	0,02	0
NivEt	Secondaire	0,99	0	0	0
NivEt	Supérieur	0,68	0,16	0,16	0
NivEt	Diplôme de Master	0,21	0,67	0,09	0,03
Ancienneté	De 5 à 10 ans	0,43	0,5	0,03	0,01
Ancienneté	plus 10 ans	0,3	0,68	0,01	0,01
TauxmortissR	tauxmortiss-	0,99	0,01	0	0
TauxmortissR	tauxm+	0,99	0	0	0
LesméthodR	lesmé+	0,5	0,45	0	0,04
LesméthodR	lesmét-	0,19	0,78	0	0,02
LesstocksR	lesstok+	0	0,01	0,52	0,45
DesprovisionsR	desprovisi+	0,34	0	0,65	0,01
	Coordonnées				
lesactifsRR Active	lesactif+	0,051	0,084	0,029	0,024
lesactifsRR Active	lesactif-	-0,097	-0,009	-0,012	-0,009
lesmarchandesRR Active	lesmarch+	0,173	-0,013	-0,03	0
lesmarchandesRR Active	lesmarch-	-0,061	0,012	0,016	-0,002
LIFOIFORR Active	LIFO+	0,216	0,036	0,026	-0,031

LIFOIFORR Active	LIFO-	-0,12	0,013	-0,018	0,007
NivEt Active	Secondaire	-0,617	0,037	0,022	-0,02
NivEt Active	Supérieur	0,043	0,02	-0,021	0,001
NivEt Active	Diplôme de Master	0,057	-0,102	0,037	0,02
Ancienneté Active	De 5 à 10 ans	-0,061	-0,066	0,016	-0,011
Ancienneté Active	plus 10 ans	0,029	-0,044	0,005	0,005
tauxmortissR Active	tauxmortiss-	-0,286	-0,021	0,015	0,005
tauxmortissR Active	tauxm+	0,217	0,012	0,008	0,002
lesméthodR Active	lesmé+	0,06	-0,057	0,004	0,018
lesméthodR Active	lesmét-	-0,058	0,117	0,005	0,02
lesstocksR Active	lesstok+	0,001	0,003	0,018	-0,016
desprovisionsR Active	desprovisi+	-0,025	0	-0,035	-0,005

Le tableau ci-dessus nous permet de constater que le premier facteur restitue 88% de l'information alors que le second n'en représente que 8%.

On peut remarquer que les contributions absolues se lisent en colonne et permettent de voir la contribution de chaque modalité à chaque axe. Cependant, les contributions relatives se lisent en ligne et permettent de voir l'apport relatif d'une modalité à un facteur.

Le graphique des valeurs propres indique le poids de chaque facteur :

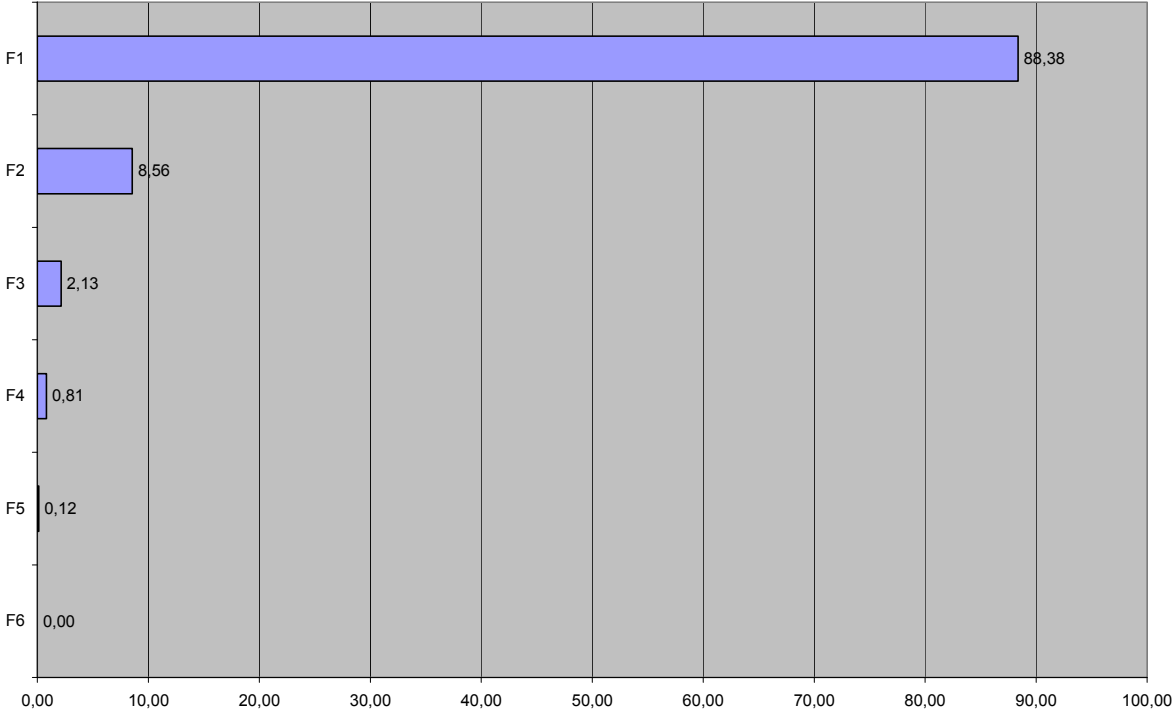
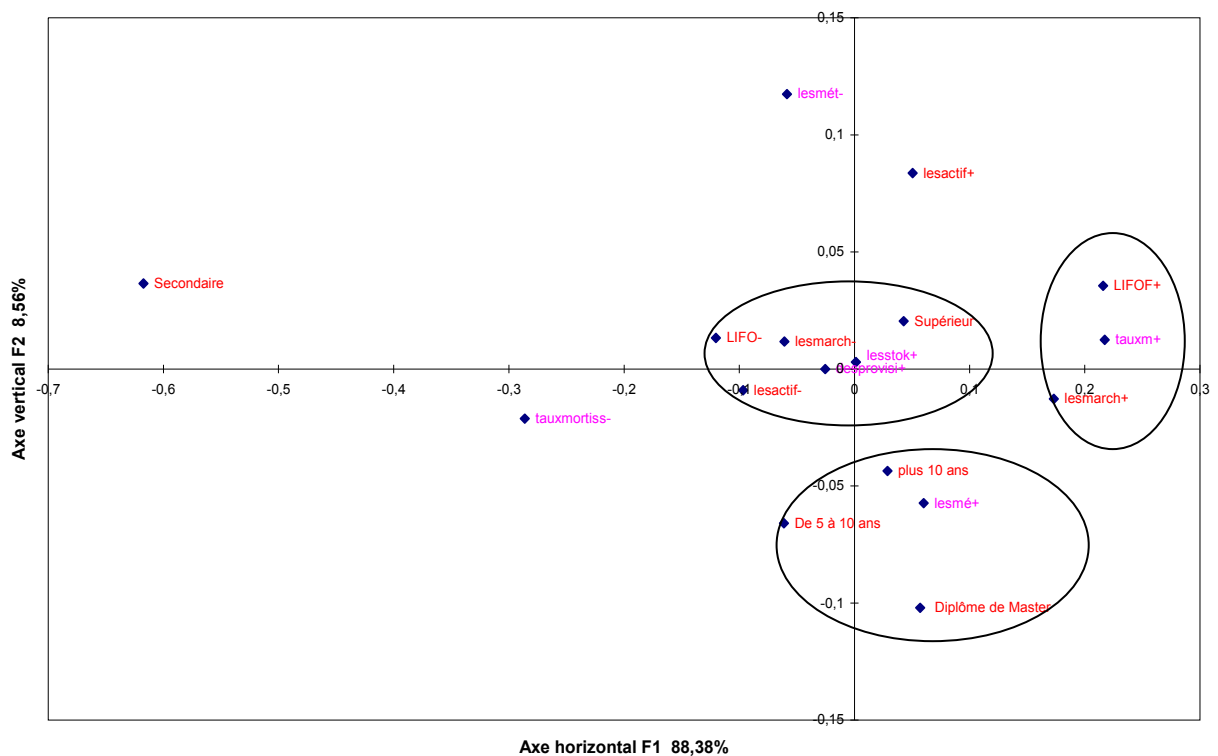


Figure n°(15) : représentation des variables de conservatisme dans les entreprises libyennes.



Les axes peuvent s'interpréter en fonction des contributions relatives et absolues. On voit ainsi que l'axe 1 est lié aux variables en rapport avec un conservatisme élevé. L'axe 2 montre les variables relatives à un conservatisme faible

L'A.F.C nous a permis d'avoir deux facteurs : le facteur (1) représente 88% de l'information, le facteur (2) 8% de l'information

Nous remarquons que trois groupes différents se distinguent :

- le premier groupe a trois variables. Il y a un lien positif entre les variables et le conservatisme élevé:

Variabes	Question	Codage
Lesmarchandes+	Les valeurs marchandes sont généralement moins pertinentes que le coût historique.	>2
LIFOFIFO+	En période de hausse des prix, la méthode LIFO doit être utilisée à la place de la méthode FIFO au moment de l'estimation des calculs	>2
Tauxmortiss+	La détermination des taux d'amortissement se base sur...	>2

- le deuxième groupe a cinq variables qui ont un lien positif avec le conservatisme :

Variable	Question	Codage
Lesstocks+	Laquelle des méthodes suivantes est-elle adoptée par votre entreprise pour évaluer les stocks ...?	>2
Desprovisions+	Constituez-vous des provisions pour créances douteuses ?	=OUI
Lesmarchandes-	Les valeurs marchandes sont généralement moins pertinentes que le coût historique.	<2
LIFO-	En période de hausse des prix, la méthode LIFO doit être utilisé à la place de la méthode FIFO au moment de l'estimation des calculs	<2
Lesactif-	Les profits et les actifs doivent être évalués vers le bas en cas de doute	<2

- le troisième groupe a une variable qui a un lien positif avec le conservatisme :

Variable	Question	Codage
Lesmarchandes+	Les valeurs marchandes sont généralement moins pertinentes que le coût historique	>2

Hy 3 Plus le niveau de conservatisme est élevé, plus grand est le lien avec les pratiques comptables traditionnelles.

L'analyse AFC montre que le niveau de conservatisme est élevé. On note aussi l'existence d'un lien positif entre le conservatisme et les pratiques comptables traditionnelles, c'est à dire que l'hypothèse est validée.

Nous pouvons donc conclure des analyses des questionnaires que : le degré de conservatisme est élevé dans les pratique comptables libyennes.

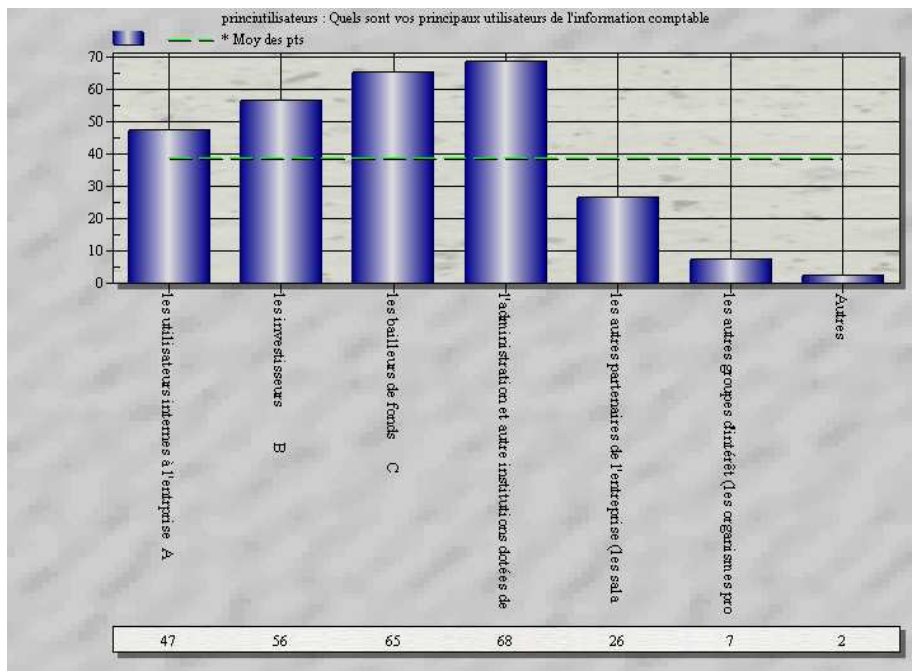
2.4 Discrétion

Nous analyserons les résultats du questionnaire administré aux les entreprises libyennes en vue de déterminer le niveau de discrétion de l'information comptable en Libye.

Hy4 : Plus le niveau de confidentialité est élevé, plus le niveau de divulgation est faible par rapport aux exigences des normes comptables internationales

A partir de l'analyse des tris à plat, nous pouvons déterminer le degré de discrétion dans les entreprises.

Le figure n°(16), relative aux utilisateurs des états financiers, présente le pourcentage des entreprises ayant indiqué qu'elles font partie des utilisateurs des états financiers.



Cette figure montre que les principaux utilisateurs des états financiers sont les administrations et autres institutions dotées de pouvoirs de réglementation et de contrôle, les bailleurs de fonds, les investisseurs. En effet, plus de 50% des répondants ont indiqué faire partie des utilisateurs des états financiers.

Par compte, les autres partenaires de l'entreprises et autres groupes d'intérêts ne font pas partie des principaux utilisateurs des états financiers, ils représentent les pourcentages les plus faibles

Les premières remarques des questionnaires administrés aux entreprises libyennes ont montré que les principaux utilisateurs des états financiers en Libye sont les utilisateurs internes et l'administration fiscale ; nous pouvons, par conséquent, nous attendre à un degré élevé de confidentialité.

Le tableau suivant indique les variables qui peuvent influencer sur le degré de confidentialité dans les entreprises libyennes

<i>Tri au format Tableau en pourcentages</i>									
	Tout à fait en désaccord	Plutôt en désaccord	Neutre	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord	Non réponse	Total	Moyenne	Ecart-Type
Les états financiers doivent être disponibles au grand public plutôt que pour les actionnaires et les gestionnaires uniquement. Etes-vous d'accord ?	14%	42%	12%	25%	7%	0	59	2,7	1,2
Seul un minimum de données détaillées devrait être inclus dans les états financiers. Etes-vous d'accord ?	2%	32%	10%	44%	12%	0	59	3,3	1,1
Les informations sur la gestion et les propriétaires ne devraient pas être inclus dans les états financiers. Etes-vous d'accord ?	0%	27%	10%	53%	10%	0	59	3,5	1
Les prévisions de la gestion devraient être incluses dans les états financiers. Etes-vous d'accord ?	8%	37%	20%	27%	7%	0	59	2,9	1,1

Ce tableau présente les pourcentages de degré de discrétion dans les entreprises libyennes, la majorité des réponses a indiqué que le degré de confidentialité est élevé (plus de 56%, 56%, 63%).

- **Deuxième analyse AFC pour affirmer l'hypothèse**

Le modèle que nous proposons d'utiliser pour tester le lien entre les variables *confidentialité* et les variables *divulgaration par rapport aux exigences des normes comptables internationales* peut être exprimé de la façon suivant :

- *Variables confidentialité*

Disgrandpublic : les états financiers doivent être disponibles pour le grand public plutôt que pour les actionnaires et les gestionnaires uniquement.

Informagation : les informations sur la gestion et les propriétaires ne devraient pas être inclus dans les états financiers.

Princiutilisation : quels sont vos principaux utilisateurs de l'information comptable ?

- *Divulgaration par rapport aux exigences des normes comptables internationales*

Prévigestion : les prévisions de la gestion devraient être incluses dans les états financiers. Etes-vous d'accord ?

Mindonnées : seul un minimum de données détaillées devrait être inclus dans les états financiers. Etes-vous d'accord ?

Révèinformation : est ce que votre entreprise révèle des informations sur.... ?

Par conséquent, nous avons créé une variable qualitative binaire **Confidentialité** relative aux jugements à confidentialité dans les entreprises libyenne.

On note :

modalité « 1 », si le degré de confidentialité est élevé dans les entreprises (**confidentialité+**)

modalité « 2 », si le degré de confidentialité est faible dans les entreprises (**confidentialité-**)

Tableau n°(25) : contributions absolues et relatives des variables mesurant la confidentialité dans les entreprises libyennes.

		F1	F2	F3
	Pourcentage d'information	85,308	14,191	0,501
	Contribution absolue			
disgrandpublicRR	disgrandpublic+	9,78	1,36	20,94
disgrandpublicRR	disgradpublic-	12,5	3,87	13
mindonnéesRR	mindonnées-	20,94	0,06	2,22
mindonnéesRR	mindonnées+	18,91	0	16,64
informagestionRR	informagestion-	2,56	8,11	2,28
informagestionRR	informagestion+	2,55	12,1	20,53
prévigestionRR	prévigestion-	9,03	0,3	0,36
prévigestionRR	prévigestion+	3,29	9,53	6,01
NivEt	Supérieur	4,7	3,48	0,01
NivEt	Diplôme de Master	11,7	0,01	12,48
Ancienneté	De 0 à 5 ans	3,67	2,33	1,91
Ancienneté	De 5 à 10 ans	0,27	47,05	1,32
Ancienneté	plus 10 ans	0,1	11,78	2,31
princiutilisateursRRRR	princiutilisateurs-	19,64	0,52	34,57
princiutilisateursRRRR	princiutilisateurs+	78,77	1,75	12,89
révèinformationsRRRR	révèinformations-	1,55	30,92	29,53
révèinformationsRRRR	révèinformations+	0,04	66,81	23,02
	Relative Contribution			
disgrandpublicRR	disgrandpublic+	0,97	0,02	0,01
disgrandpublicRR	disgradpublic-	0,95	0,05	0,01
mindonnéesRR	mindonnées-	1	0	0
mindonnéesRR	mindonnées+	0,99	0	0,01
informagestionRR	informagestion-	0,65	0,34	0
informagestionRR	informagestion+	0,54	0,43	0,03
prévigestionRR	prévigestion-	0,99	0,01	0
prévigestionRR	prévigestion+	0,67	0,32	0,01
NivEt	Supérieur	0,89	0,11	0
NivEt	Diplôme de Master	0,99	0	0,01
Ancienneté	De 0 à 5 ans	0,9	0,1	0
Ancienneté	De 5 à 10 ans	0,03	0,97	0
Ancienneté	plus 10 ans	0,05	0,95	0,01
princiutilisateursRRRR	princiutilisateurs-	0,99	0	0,01
princiutilisateursRRRR	princiutilisateurs+	1	0	0
révèinformationsRRRR	révèinformations-	0,23	0,75	0,03
révèinformationsRRRR	révèinformations+	0	0,98	0,01
	Coordonnées			
disgrandpublicRR Active	disgrandpublic+	-0,212	0,032	0,024
disgrandpublicRR Active	disgradpublic-	0,317	0,072	-0,025
mindonnéesRR Active	mindonnées-	0,389	0,008	0,01
mindonnéesRR Active	mindonnées+	-0,298	0	-0,021
informagestionRR Active	informagestion-	-0,155	0,113	0,011

informagestionRR Active	informagestion+	0,103	-0,091	-0,022
prévigestionRR Active	prévigestion-	0,221	-0,017	0,003
prévigestionRR Active	prévigestion+	-0,154	-0,107	0,016
NivEt Active	Supérieur	-0,129	0,045	0
NivEt Active	Diplôme de Master	0,416	0,006	0,033
Ancienneté Active	De 0 à 5 ans	-0,282	-0,092	-0,016
Ancienneté Active	De 5 à 10 ans	0,059	0,317	-0,01
Ancienneté Active	plus 10 ans	0,019	-0,086	0,007
princiutilisateursRRRR Active	princiutilisateurs-	-0,144	0,01	-0,015
princiutilisateursRRRR Active	princiutilisateurs+	0,754	0,046	-0,023
révèinformatiionsRRRR Active	révèinformatiions-	0,044	-0,08	0,015
révèinformatiionsRRRR Active	révèinformatiions+	-0,014	0,228	0,025

Le tableau ci-dessus nous permet de constater que le premier facteur restitue 85% de l'information alors que le second n'en représente que 14%.

On peut remarquer que les contributions absolues se lisent en colonne et permettent de voir la contribution de chaque modalité à chaque axe. Cependant, les contributions relatives se lisent en ligne et permettent de voir l'apport relatif d'une modalité à un facteur.

Le graphique des valeurs propres indique le poids de chaque facteur :

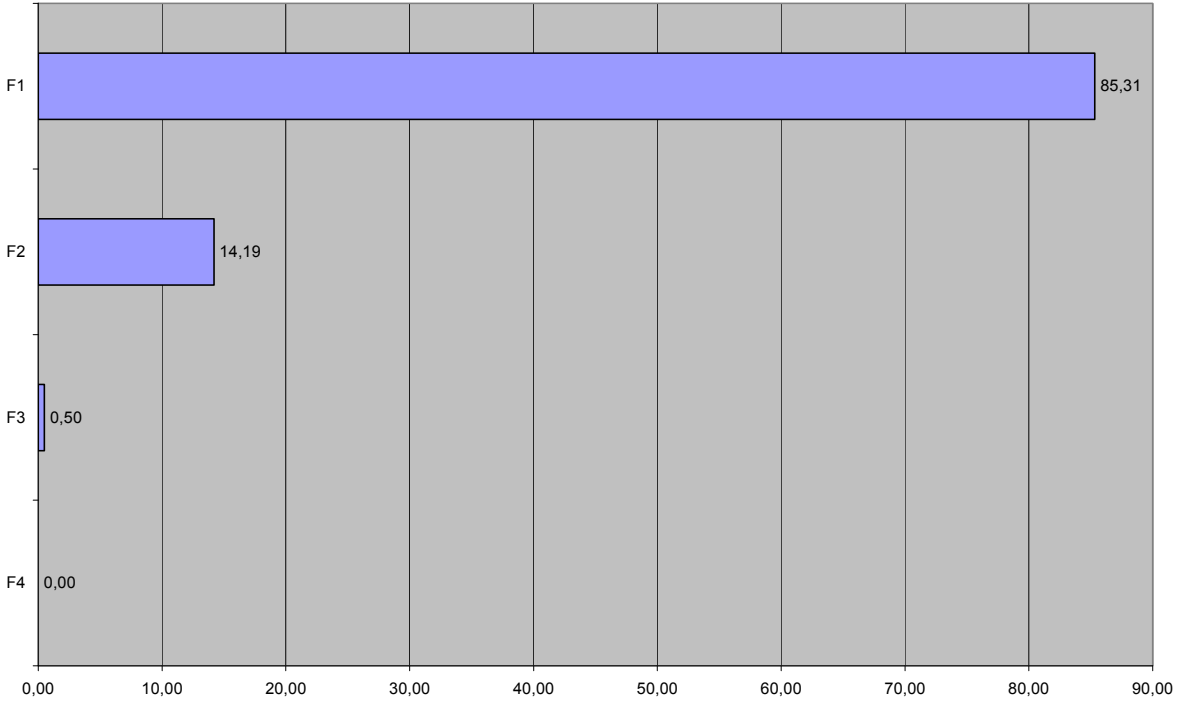
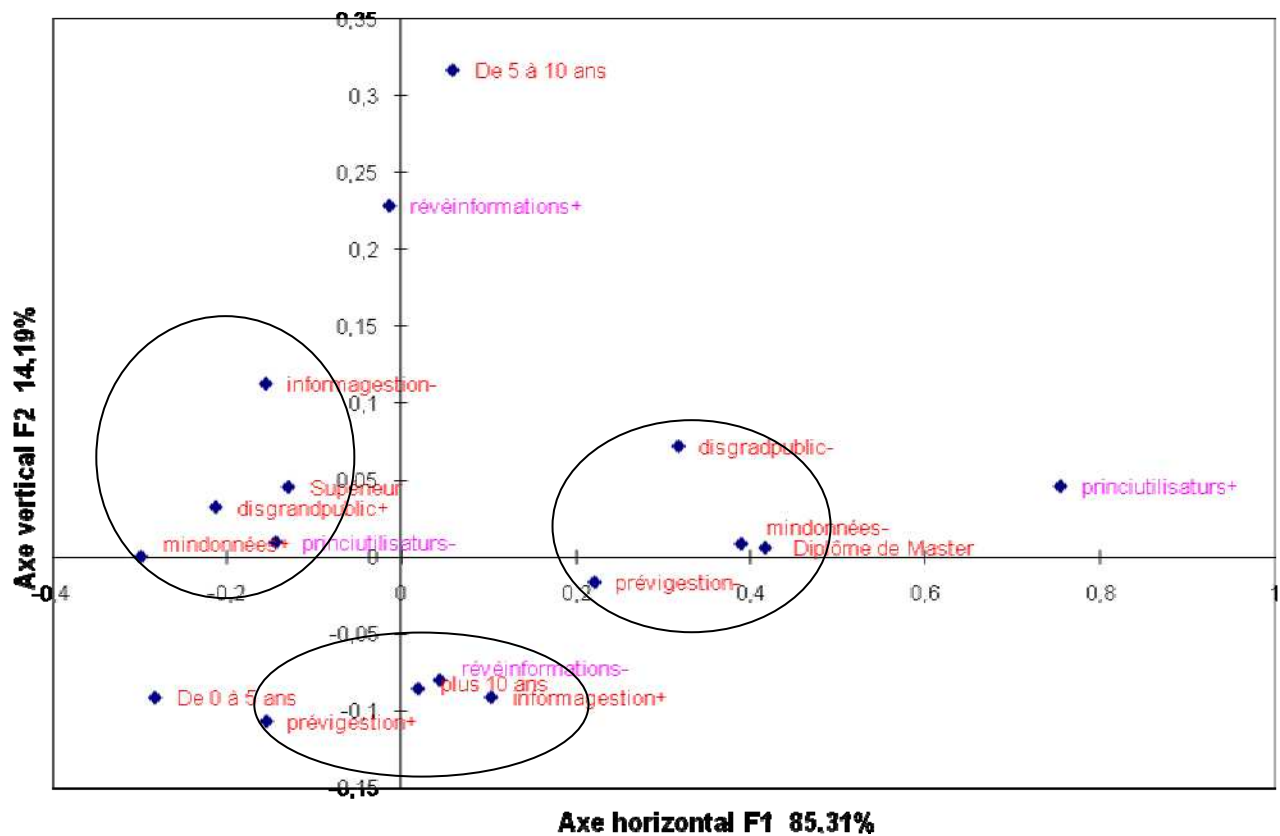


Figure n°(17) : représentation des variables de confidentialité dans les entreprises libyennes



Les axes peuvent s'interpréter en fonction des contributions relatives et absolues. On voit ainsi que l'axe 1 est lié aux variables en rapport avec une confidentialité élevée. L'axe 2 montre les variables relatives à une confidentialité faible

L'A.F.C nous a permis d'avoir deux facteurs : le facteur (1) représente 85% de l'information, le facteur (2) 14% de l'information

Nous remarquons que trois groupes différents se distinguent :

- le premier groupe a trois variables. Il y a un lien positif entre les variables et la discrétion :

Variabes	Questions	Codage
Disgrandpublic	Les états financiers doivent être disponibles pour le grand public plutôt que pour les actionnaires et les gestionnaires uniquement. (confidentialité+)	<2
Mindonnées-	Seul un minimum de données détaillées devrait être inclus dans les états financiers. (la divulgation-)	<2
Prévigestion-	Les prévisions de la gestion devraient être incluses dans les états financiers.	<2

- le deuxième groupe a trois variables qui ont un lien positif avec la discrétion :

Variabes	Questions	Codage
Révèinformation-	Est ce que votre compagnie révèle des informations ?	>2
Informagation+	Les informations sur la gestion et les propriétaires ne devraient pas être inclus dans les états financiers	<2
Prévigestion-	Les prévisions de gestion devraient être incluses dans les états financiers.	<2

- le troisième groupe a quatre variables qui ont un lien positif avec la discrétion

Variabes	Questions	Codage
Disgrandpublic+	Les états financiers doivent être disponibles au grand public plutôt que pour les actionnaires et les gestionnaires uniquement. (confidentialité+)	>2
Mindonnées+	Seul un minimum de données détaillées devrait être inclus dans les états financiers. (le divulgation-)	>2
Informagation+	Les informations sur la gestion et les propriétaires ne devraient pas être incluses dans les états financiers	>2
Princiutilisation-	Quels sont vos principaux utilisateurs de l'information comptable ?	>2

Hy4 : Plus le niveau de confidentialité des entreprises libyennes est élevé, plus le niveau de divulgation est faible par rapport aux exigences des normes comptables internationales

L'analyse AFC montre que le niveau de confidentialité est élevé. On note aussi l'existence d'un lien positif entre la confidentialité et la divulgation, c'est à dire que l'hypothèse est validée. La confidentialité est élevée dans les entreprises libyennes

Le degré de confidentialité est élevé dans les pratiques comptables des entreprises libyennes

Conclusion de la troisième partie.

A partir des résultats issus des questionnaires administrés à 52 experts comptables libyens et des questionnaires administrés à 59 entreprises libyennes (au totale aux 111 questionnaires), nous avons tiré des inférences théoriques et normatives.

Nous avons organisé le compte rendu de notre travail de recherche empirique comme suit : dans le chapitre 8 nous avons explicité le modèle de recherche ainsi que la démarche de recherche. Nous avons consacré le chapitre 9 au traitement des données et à l'analyse des résultats. L'ensemble des analyses des données effectuées dans le chapitre 9 et relatives aux valeurs comptables en Libye nous permet d'affirmer que :

le niveau de professionnalisme est faible

le niveau d'uniformité est élevé

le niveau de conservatisme élevé

le niveau de discrétion est élevé

On a donc pu conclure que le cadre conceptuel et les normes comptables libyennes, inspirées des normes comptables internationales, ne sont pas compatibles avec la culture libyenne. La culture constitue une contrainte à l'application des normes comptables internationales en Libye.

Les normes comptables internationales pourraient en revanche être pertinentes pour les grandes entreprises cotées, qui cherchent à attirer des investissements étrangers, contrairement aux PME. L'analyse des résultats de ces valeurs comptables nous a permis de relever qu'il existe des différences entre les pratiques comptables des différentes catégories d'entreprises.

L'analyse de l'ensemble des résultats empiriques nous a permis de suggérer, par ailleurs, qu'une harmonisation des taux fiscaux avec les taux économiques, une publication des travaux de commentaires des normes comptables et l'engagement des utilisateurs des états financiers à exiger des états financiers conformes aux normes comptables et aux dispositions des normes comptables en Libye, pourraient améliorer la qualité de l'information comptable publiée par les entreprises libyennes.

Notre recherche pourrait ainsi être utile au normalisateur comptable libyen désirant améliorer la qualité d'application au système comptable libyen, entre autre, de stimuler l'engagement des acteurs de la comptabilité dans l'activité de normalisation.

Pour conclure ce travail, nous proposons un retour sur l'ensemble de nos résultats, leurs contributions théoriques et normatives, les limites et les voies de recherches futures.

Conclusion Générale

Ce travail de recherche a émergé à la suite d'interrogations autour de l'harmonisation comptable internationale et de la compatibilité des normes comptables internationales aux contextes des PVD. Ces interrogations se sont précisées et définies tout au long de ce chemin de recherche. La question centrale concerne la compatibilité des normes comptables internationales au contexte culturel libyen.

La conclusion permet de souligner ses contributions théoriques et empiriques, ses implications normatives, ses limites conceptuelles et méthodologiques et les voies de recherches futures.

Afin de souligner les contributions théoriques de ce travail, nous proposons d'effectuer un retour sur l'ensemble de notre approche pour mieux expliciter ses retombées théoriques.

Les publications académiques sur l'harmonisation comptable internationale se sont multipliées ces dernières années; cependant, les résultats de recherches sur la problématique de la pertinence des normes comptables internationales aux contextes des PVD sont contrastés. Nous avons analysé cette littérature dans la deuxième partie de cette recherche et nous avons pu en déduire les constats suivants : d'une part les PVD ne disposent pas des mêmes structures que les pays développés, auxquels sont destinées ces normes comptables internationales ; d'autre part, ces normes comptables internationales pourraient être pertinentes si elles sont adaptées au contexte économique et culturel du pays concerné. De ces constats, il appert alors une conscience de l'importance du facteur culturel souvent négligé par les normalisateurs comptables des PVD.

On a choisi de considérer la culture comme un système de valeurs partagées, qui font preuve d'une grande continuité. Il s'agit d'un référentiel qui guide les actions des individus. Plusieurs approches existent pour analyser les cultures nationales. Seules les études ayant cherché à formaliser des catégories de valeurs universelles peuvent nous être utiles. Le modèle de Hofstede (1980) répond à ce critère. Nous l'avons retenu car il est intéressant à plus d'un titre. D'une part, il est largement validé, soit dans sa globalité, soit partiellement, par un grand nombre d'études réalisées postérieurement. D'autre part, ce modèle porte sur un échantillon important de 50 pays et 3 régions, permettant à Hofstede de procéder à des traitements statistiques et de faire des comparaisons. Enfin, le modèle de Hofstede a mis en évidence quatre valeurs culturelles, révélées avant l'étude de Hofstede, de manière purement intuitive par des chercheurs en sociologie et anthropologie. Ce modèle a, par ailleurs, fait l'objet

d'extension par Gray (1988). Ce dernier a, en effet, mis en évidence quatre valeurs comptables en relation avec les valeurs culturelles de Hofstede (1980).

L'analyse du lien entre les valeurs comptables et les valeurs culturelles a ainsi permis à Gray (1988) de fournir des propositions qui pourraient servir de cadre permettant de prévoir la nature des systèmes comptables. Le cadre théorique de Hofstede-Gray (1988) a constitué une référence théorique pour différentes recherches qui se sont portées sur la pertinence du système comptable importé ou adopté au contexte culturel du pays en question.

Pour définir la notion de pertinence d'un système comptable au contexte culturel, nous avons choisi d'adopter le modèle de Hofstede-Gray (1988).

Ainsi, tout au long de cette recherche, nous avons tenté d'établir un modèle théorique définissant la relation entre les valeurs culturelles (permettant de définir la culture nationale) et les valeurs comptables (permettant de déterminer les caractéristiques d'un système comptable). Nous avons, par ailleurs, tenu compte de l'évolution de la culture suite aux différents changements économiques et institutionnels du pays. Nous avons considéré que le cadre de Doupnik et Salter (1995) était susceptible d'expliquer la dynamique d'évolution du système comptable et de schématiser la réforme comptable en Libye

Aussi, pour éclairer notre problématique de recherche, et développer notre modèle de recherche développé, nous avons mobilisé les cadres théoriques suivants :

- le modèle de recherche de Hofstede et Gray (1988) pour établir la relation qui existe entre les valeurs culturelles et les valeurs comptables ;
- le modèle de Doupnik et Salter (1995) qui constitue le modèle approprié pour expliquer l'évolution des valeurs culturelles suite aux influences des événements dit influents ;

Ce modèle de recherche nous a ainsi permis de prévoir les quatre valeurs comptables telles que définies par Gray (1988), qui caractérisent le nouveau système comptable libyen dans le cas où ce dernier est pertinent dans le contexte culturel. Ces valeurs comptables ont été mises à l'épreuve sur des données empiriques. La démarche d'analyse consiste en série de questionnaires réalisés avec les entreprises libyennes « préparateurs des états financiers » et les experts comptables libyens.

La contribution de la partie empirique se situe à plusieurs niveaux : nous avons montré, tout au long de l'analyse des valeurs comptables, les incompatibilités entre le niveau système comptable et le contexte culturel comptable actuel, qui sont dues non seulement à l'exotisme du nouveau système marqué par la tendance anglo-saxonne, mais aussi à la continuité historique des anciennes pratiques comptables. Nous avons conclu que la culture constitue une contrainte à l'application des normes comptables internationales en Libye, et que la normalisation comptable internationale n'était pas pertinente dans le contexte culture libyen.

A ce stade, il nous a paru pertinent d'analyser les pratiques comptables des différentes catégories d'entreprises.

Pour réaliser cette analyse nous avons choisi deux critères de différenciation : la taille et la cotation. Ce choix est dicté par les analyses de nos résultats de recherches empiriques. L'analyse des résultats relatifs aux questionnaires administrés aux les entreprises libyennes, a montré des différences dans les pratiques comptables entre les différentes catégories d'entreprises étudiées. Les différents répondants aux questionnaires ont en outre témoigné de la pertinence des normes comptables. Ces résultats ne sont pas étonnants; si nous effectuons un retour au cadre de l'harmonisation comptable internationale, nous pouvons noter que les normalisateurs comptables de plusieurs pays (France, Canada, Etats- Unis, Australie) ont opté, dans leurs systèmes comptables, pour la différenciation des normes et des dispositions comptables en fonction de certaines caractéristiques des entreprises.

Alors, à partir d'une étude comparative entre le système comptable libyen et celui du cadre développé par l'ISAR , nous avons tenté de proposer un cadre de comptabilité et d'information différentielle, permettant d'améliorer les pratiques comptables libyennes tout en répondant à l'objectif primordial choisi par l'organisme de normalisation comptable libyen, celui de l'harmonisation comptable internationale.

Les implications normatives

Les principales contributions normatives de cette thèse sont les suivantes :

- premièrement, aucune recherche, à notre connaissance, n'a étudié la pertinence des normes comptables internationales au contexte culturel libyen.
Cette recherche a contribué, par le biais d'une étude empirique, à étudier la pertinence des normes comptables internationales au contexte culturel libyen et par conséquent, à explorer le degré d'applicabilité des normes comptables internationales par l'ensemble des entreprises libyennes
- deuxièmement, nous avons noté que l'application des normes comptables en Libye n'a pas fait l'objet d'un exposé sondage auprès des entreprises libyennes. A notre connaissance, ni l'organisme de normalisation comptable, ni les organismes professionnels ou les chercheurs universitaires n'ont réalisé d'études pour vérifier si l'application des normes comptables internationales en Libye était pertinente dans le contexte culturel libyen et si les entreprises libyennes s'alignaient aux dispositions d'application des normes comptables en Libye. Notre recherche a donc permis d'explorer ce terrain.

Les limites

Nous avons, en outre, administré les questionnaires à un échantillon relativement réduit. Ceci s'explique par le choix méthodologique adopté et aussi par le degré d'acceptation des répondants libyens. L'élargissement de la taille de l'échantillon des répondants aux questionnaires était impossible à réaliser, en raison de coûts et des contraintes de temps inhérents à notre recherche doctorale. La taille réduite de l'échantillon ne limite pas, toutefois, la portée des résultats. En effet, bien que l'échantillon soit de taille relativement réduite et que la robustesse et la portée des résultats puissent être discutées, les conclusions constatées reflètent assez bien, nous semble-t-il, les perceptions des personnes interrogées.

Le critère retenu dans le cadre de notre recherche, pour différencier les différentes catégories d'entreprises libyennes selon la taille, pourrait aussi constituer une limite. Aucune recherche statistique, ou en gestion, n'a tenté de mettre en évidence des critères de différenciation pour déterminer si une entreprise libyenne peut être considérée comme grande ou PME. Par conséquent, nous nous sommes référés aux critères de différenciation employés par l'ISAR dans sa recherche empirique, étant donné que celle-ci est réalisée dans plusieurs PVD et qu'elle s'intéresse au même objectif de recherche.

Le modèle de Gray et Hofstede 1988 met en évidence la relation qui existe entre la culture et le système comptable. Ce modèle présente des limites dans la mesure où il existe des facteurs autres que culturels (tels que les facteurs économiques, politiques, financiers...) qui influencent le système comptable.

Il est vrai que le modèle de Gray nous a permis tout le long de ce travail de recherche de mettre en avant l'importance du facteur culturel comme facteur décisif dans la comptabilité d'un système économique donné, en l'occurrence le système libyen, et qu'il a été un guide précieux. Cependant, ceci ne nous dispense pas de nous référer, dans les travaux à venir et qui compléteront le présent travail, à des modèles plus modernes, voire de les construire grâce au recul et à l'expérience acquise présentement.

Enfin, nous pouvons souligner que le choix du terrain de recherche particulier limite le caractère généralisable des résultats à l'ensemble des PVD. Nous avons, en effet, choisi de réaliser cette recherche dans le cadre du contexte libyen. Ces résultats ne peuvent être généralisés à d'autres PVD. Le cas de la Libye offre cependant un milieu privilégié pour l'observation, et pourrait apporter de précieux enseignements pour mieux appréhender comment la culture, tout en épousant le contexte du pays, influence les pratiques comptables.

D'autres pistes de recherches mériteraient d'être explorées dans le prolongement de cette recherche.

Des pistes de recherches futures.

A la suite des remarques précédentes, ce travail ouvre la voie à d'autres pistes de recherches. En effet, il semble souhaitable de l'étendre sur un échantillon plus élargi d'entreprises libyennes et sur d'autres facteurs environnementaux tels que l'économie, la politique, la privatisation etc .

Cette recherche peut être aussi étendue sur d'autres PVD, afin d'avoir d'autres éléments de réponse sur la pertinence des normes comptables internationales aux contextes de ces pays et de développer par conséquent des modèles comptables qui leur seraient plus appropriés.

Bibliographie

Abbas, H. (1987), “*Industrial Development and Migrant Labour in Libya*”, PHD dissertation.

Abdulssalam, A. (1985), “*The Impact of Recent Economic Changes in Libya on Monetary aggregates*”, planning and development in modern Libya.

Abouziied, M. Mabrouk, (1998), “*Enterprise Accounting and its Context of Operation; the Case of Libya*”. PHD dissertation. Durham University. U.K .

Adams C. A. et Mcmillan K M (1997), “Internationalizing Financial Reporting in Newly Emerging Market” Economy: The oplish Example, *Advances in International Accounting*, vol 10, pp 139-164.

Agami A. et Alkafaji, Y. (1987), “Accounting Education in Selected Middle Eastern Countries”, *International Journal of Accounting*, September, vol 23, N°1, pp 145-169.

Aitken J. M. et Islam M. A. (1984), “Dispelling Arguments against International Accounting Standards”, *The International Journal of Accounting*, vol 19, N°2, pp. 35-46.

AL Najjar, F. (1986), “Standardization in Accounting Practices: A comparative international study”, *The International Journal of Accounting*, March, vol 21, N°2, pp. 161-176

Al-Bastekei H. (1995), “The Voluntary Adoption of International Accounting Standards By Bahraini Corporations”, *Advances in International Accounting*, vol 8, pp 47-64

Alhashim D.D. et Garner S.P. (1973), “Postulates for Localized Uniformity in Accounting”, *Abacus*, vol 9, n°1, pp. 62-72.

Al Kilani, K.A. (1988), “*The Evolution and Status of Accounting in Libya*”, PHD dissertation

Al Rai Z.K.et Dahmash N. (1998), “The effects of applying international accounting and auditing standards to the accounting professions in Jordan”, *Advances in international accounting*, supplement N°1, pp. 179-193

Amat O., Blake J., Wraith P. et Oliveras E. (1999), "Dimensions of National Culture and the Accounting Environment, the Spanish case", Universitat Pompeu Fabra , Faculty of Economic and Business Sciences, Working paper n°394.

American Accounting Association (1977), "Report of the American Accounting Association Committee on International Accounting Operations and Education 1975- 76", *The Accounting Review*, vol 52, n°4, pp 67-132.

American Accounting Association (1977), "Report of the Committee on accounting in developing countries 1973-1975", *Accounting Review*, Supplement to vol XLXI, pp 199-212.

Amenkhienan, F. E. (1986), "Accounting in Developing Countries: A Framework for Standard Setting". Ann Arbor, UMI Research press

Anderson S.W. et Lanen W. (1999), "Economic Transition, Strategy and the Evolution of Management Accounting Practices: the case of India", *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, n°4/5, pp. 379-412

Arpan J S et Radebaugh L H (1985), "*International Accounting and Multinational Enterprises*", New York :

Arnesberg, C. M. et Nuhoff, A. H, 1965 "*Introducing social Changes: A Manual for American overseas*": Aldine publishing Co., Chicago

Arnold J., Hope T., Southworth A. et Kirkham L. (1994), "*Financial Accounting*", 2nd Edition, prentice Hall Europe.

Bait EL-Mal, M .M. Smith, C. H. and Taylor, M.E. (1973), "The development of accounting in Libya", *International Journal of Accounting Education and Research* pp. 83-102

Bait Elmal, M.A. (1981), "Income Taxes in Libya: a Historical and Analytical Study", *Dirasat in Economic and Business, research unit, faculty of economics and commerce, university of Garyounis, libya*; vol. 17, N°2,

Barker, P. (1982), “*The Development of Libyan Industry*”, in Allan, J, *Libya Since Independence*, Croom Helm: London and Camberra

Baydoun N et Willett. R.J. (1995), “Cultural Relevance of Western Accounting to Developing Countries”, *Abacus*, vol 31, n°1, pp 67-92

Bedford, N. M. (1976), “The Role of Accounting in Economic Development”, *society for international development*, Washington D. C.

Belkaoui, A. (1974), “The Role of Accounting in Economic Development: Another Point of View”, *The Certified Accounting Magazine*, November

Belkaoui A. (1983), “Economic, Political and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy: Empirical Investigation”, *Journal of Accounting and Public Policy*, Autumn

Belkaoui A. R. (1985), “*Accounting Theory*”, New York: Quorum Books.

Belkaoui A. R. (1988), “*The New Environment in International Accounting*”, Issues and Practices, Westport, CT: Quorum Books

Belkaoui A. R. (1989), “Cultural Determinism and Professional Self-regulation in Accounting: A Comparative Ranking”, *Research in Accounting Regulation*, vol. 3, pp 93-102

Belkaoui A. R. (1994), “*International and Multinational Accounting*”, New York: Dryden Press, CT: Quorum Books.

Berry, M. H. (1982), “The Accounting Function in Socialist Economies” *International Journal of Accounting Education and Research*, vol 18, n°1, automne, pp. 185-198.

Besma Chouchane (2005), “*Normes Comptables Internationales et Culture des Acteurs la Comptabilité : cas de la Tunisie*” Thèse Université de paris 1

Bessieux O. C. (2002), “Les Déterminants Culturels des Choix Comptables: le cas des éléments incorporels”, *la Revue du financier* n°144, pp 25-34

Blake, J. (1990), "Problems in International Accounting Harmonisation", *Management Accounting*, vol 68, pp; 28-32.

Bloom R. et Naciri M. A. (1989), "Accounting Standard Setting and Comparative Analysis of the United States, Canada, England, West Germany, Australia, New Zeland, Sweden, Japan and Switzerland", *International Journal of Accounting*, vol 24, n°1, pp 70-97.

Bouزيد M. (2006) "la comptabilité libyenne et son relation d'environnement national" *le première colloque de l'comptabilité en Libye « Banque Libye central »* pp4-6

Briston, R. J. (1984), "Accounting Standards and Host Country Control of Multinationals", *British Accounting review*, vol. 16, N°1, spring, pp.21, 22.

Briston R.J. (1978), "The Evolution of Accounting in Developing Countries" *International Journal of Accounting Education and Research*, vol 14 n°1, pp 105-120

Bricault, G.C. (1985). "*Major Companies of the Arab World Graham*" Trotman, London, PP 313-315.

Buckley, J.W. et Buckly, M.H. (1974), "*The Accounting Profession*", Los Angeles, California: Melville.

Bursal N. I.(1984), "The Accounting Environment and Some Recent Development in Turkey", *International Journal of Accounting Education and Research*, vol 19, n°2, pp 93-123

Cairns, D.(1990),"Aid for Developing World", *Accountancy*, mars, vol 105, n°1159, pp 82-85

Carlson, P. (1997), "International Accounting Diversity : Is a Theory insight?", *Adances in International Accounting*, vol. 10, pp. 103-138.

Chamisa E. E. (2000), "The Relevance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe", *The International Journal of accounting*, vol 35, n°2, pp 267-286

Charderton R. et Taylor, P. J. (1993), "Accounting Systems of the Caribbean: Their Evolution and Role in Economic Growth and Development", *Research in Third World Accounting*, vol 2, pp. 45-66.

Chanchani S. et Willett, R. (2004), "An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs", *The International Journal of Accounting*, vol 39, n°2, pp 125-154

Chanchani S. et MasGregor A. (1999), "A Synthesis of Cultural Studies in Accounting", *Journal of Accounting Literature*, vol 18, pp 1-30

Choi F. D. S. et Mueller G. G. (1984), "*International Accounting*", Engewood Cffs, New Jersey : Prentice Hall

Chow L. Chau G. et Gray S. (1995), "Accounting Reforms in China: Cultural Constraints on Implementation and Development", *Accounting and Business Research*, vol 26, n°1, pp 29-45

Claudio G. Sergre (1982), "*Italian Development Policy in Libya: colonialism as a national Luxury*" ,in Joffe, E; and K. S. Maclachlan, Social and Economic development of Libya, Middle East and North Africa Studies Press Limited

Cogan, M.L.(1953), "Towards a Definition of Profession". *Harvard Education Review*. Winter. R.23 N° pp 35-50

Cooke T.E. et Wallace R.S.O. (1990), "Financial Disclosure Regulation and its Environment: A Review and Further Analysis", *Journal of Accounting and Public Policy*, vol 9, n°2, pp. 79-110.

Ding Y. (2000), "Les Facteurs de Risque Hypothéquant la Réussite de la Réforme Comptable en Chine", *article XXIème Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, 15p.

Dounnik, T. S. (1982) "Indexation: Brazil's Response to Inflation", *International Journal of Accounting Education and Research*, vol 18, n°1, pp 199-220

Douppnik T. S. et Sater S B(1993), “An Empirical Test of a Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices”, *Journal of International Business Studies*, vol 24, n°1, pp 41-46.

Douppnik T. S. et Salter,S. B. (1995), “External Environment, Culture and Accounting Practicre : A Preliminary test of A General Model of International Accounting Development”, *The International Journal of accounting*, vol 30, n°3, pp 189-20

Douppnik, T. S. (1999) “*International Accounting Service*” Warren Gorhom Lamont

Dussault, C. (1993), “*Contribution à l’Elaboration d’un Cadre Comptable Conceptuel Pour un Pays à Très Faible Revenu : Le cas du Rwanda*”, Thèse de Doctorat en Science de Gestion, Université Paris Dauphine

Dussault C. (1994), “Etude empirique de l’influence de la culture sur la comptabilité”, *Actes du Congrès de l’AFC*, pp 115-128

EL Arabi, H.H. (1984), “The Extent of Co-ordination between the Higher Financial Contrl Organs and accounts Control Offices” March pp. 9-10.

EL Horeir, A. S. (1981), “Social Transformations in the Libyan Hinterland During the Second Half of the Nineteenth Century: the Role of Sayid”, *University Microfilms International, Ann Arbour, Michigan, USA*

EL Fathaly, O. (1977), “*The Social, Economic, and Historical Millieus*”, in El Fathaly, and Chackevian. R, “Political Development and Bureacracy in Libya. Lexington Books.

EL-Mehdawi, M. (1981), “The Industrialisation of Libya”, in Clarke, J. and Jones, H. *Change and Development in the Middle East, Essays in Honour of W. B. Fischer*, Methuen, London and New York.

EL Sharif, Y. (1981), “The Influence of Legal Environment Upon Accounting in Libya”, *Dirasat in Economic and Business, Research Unit*, Faculty of Economics and Commerce, University of Garyounis, Libya. vol. 17, N°1

Elena Bardu (2005), “Une Meilleure Connaissance de l’Environnement Comptable Condition Sine qua non d’une Meilleure Compréhension de l’Harmonisation Comptable International’”, *IAE d’Orléans, Laboratoire Orléanais de Gestion*

Enthoven, A.J. (1973), “Accountancy and Economic Development Policy”, *New York: North Holland*, pp. 276-286.

Enthoven A. J. H. (1983), “US Accounting and the Third World”, *Journal of Accountancy*, June, PP 110-118.

Enthoven, A. J. (1981), “Accounting Education in Economic Development”, *Now York, north Holland Co.*

Enthoven, A.J. (1982), “Accounting Education: its Importance and Requirements An Economic Development Focus”, *Fifth International Conference on Accounting Education, Mexico, October*

Engelmann K. (1962), “Accounting Problems in Developing Countries”, *The Journal of Accountancy*, vol. 108, Janvier.

Evrard Y., Pras B. et Roux E. (2003), “*Market, Etudes et Recherches en Marketing*, Editions Nathan”, 3^{ème} édition.

Farley, R. (1971), “*Planning for Development in Libya*”, New York: Praeger. p32

Fernandez, D. R. Carlson, D. S. Stepina L. P. et Nicholson J. D. (1997), Hofstede’s “Country Classification 25 years Later”, *Journal of Social Psychology*, vol 137, n°1, pp 43-54.

Fechner H. H. E. et Kilgore A. (1994), “The Influence of Cultural Factors on Accounting Practice”, *International Journal of Accounting*, vol 29, n°3, pp 265-277.

First, R. (1974), “*Libya: The Elusive Revolution*”, Harmondsworth.

Fisher, W. B. (1985), “*Libya in the Middle East and North Africa*”, Thirty-first Edition, Europa Publication Limited.

Frank G. W. (1979), “An Empirical Analysis of International Accounting Principles”, *Journal of Accounting Research*, vol 17, n°2, pp 593-605.

Ghanem, S. (1982), “The Libyan Economy Before Independence”, *In Social and Economic Development of Libya*, Joffe, E. G. and Melachlan, K.S.

Gensse, P. (1985), “*Système Comptable et Variations Monétaires*”, Paris : Economica

Glaum M. (2000), “Bridging the GAAP : The Changing Attitude of German Managers Towards Anglo-American Accounting and Accounting Harmonisation”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, vol 11, n°1, pp 23-47.

Glautier M.W. et Underdown B. (1992), “*Accounting Theory and Practice*”, 4th edn, Pitman.

Gray S.J., Campbell L.G., (1984), “*international financial reporting a comparative international survey of accounting requirements and practices in 30 countries*”, London: Macmillan

Gray, S. J. (1988), “Towards a Theory of Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally”, *Abacus*, vol 24, n°1, pp1-15.

Gray S.J., Meek G.M., Roberts C.B. (1995), “International Capital Market Pressures and Voluntary Annual Report Disclosures by US and UK Multinationals”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, vol.6, N°1,pp. 45-68.

Gray, S. J. et Radebaugh, L. H., (1997), “*International Accounting and Multinational Enterprises*”. New York7 John Wiley & Sons.

Gray, S. J. et Vint H.M. (1995), “The Impact of Culture on Accounting Disclosures: Some International Evidence”, *Asia Pacific Journal of Accounting*, December, pp. 33-43.

Gurney, J. (1996), “*Libya: the political economy of Oil*”, Oxford University press.

Hagigi M. et Williams P. (1993), "Accounting, Economic and Environmental Influences on Financial Reporting Practices in Third World Countries" *Advances in, International Accounting*, pp 67-86

Hall P.A. (1989), "*The Political Power of Economic Ideas*", Princeton University Press, Princeton

Harrison G. L. et Mackinnon J. L. (1986), "Culture and Accounting Change: a New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation", *Accounting, Organization and Society*, vol 11,n°3, pp 333-252.

Hassab Elnaby H.R., Epps R.W.et Said A.A. (2003), "The Impact of Environmental Factors on Accounting Development: An Egyptian Longitudinal Study". *Critical Perspectives on Accounting*, n ° 14, pp.273-292.

Hassan N. A. (1998), "The Impact of Soco-economic and Political Environment on Accounting Systems Preferences in developing Economies", *Advances in International Accounting*, Supplement 1, pp 43-88.

Hendriksen E.S. (1982), "*Accounting Theory*" 4th edn, Homewood, Illinois :Irwin.

Higgins B. (1959), "*Economic Development*". W.W. Norton &Company Inc, New York.

Hill J. S. et Still R. R. (1986), "Cultural Effects of technology transfer by Multinational Corporations in less Developed Countries", *Columbia Journal of World Business*, vol 15, N°2,pp. 40-51.

Hofsteds G. (1980), "*Culture's consequences*", Beverly Hills, Sage Publications

Hofstede, G. (1991), "*Cultures and Organisations Software of the Mind*", McGraw Hill.

Hoppe M. H. (1990), "*A Comparative Study of County Elites: International Differences in Work-Related Values and Learning and Their Implications for Management Training and Development*", These de doctorate, Chapel Hill: University of North Carolina.

Hopwood A. G. et Schreuder, G. (1984), "*European Contribution to Accounting Research, The Achievement of the last decade*", Amsterdam, Free University Press.

Hove, M. R. (1990), "The Anglo American Influence on International Accounting Standards The Case of the Disclosure Standards of The International Accounting Standards Committee", *Research in World Accounting*, Vol 1 PP 55-66.

Hove, M. R. (1986), "Accounting Practices in Development Countries: Colonialism's Legacy of Inappropriate Technologies", *International Journal of Accounting Education and Research*, vol 22, n°1, pp. 81-100

Hutton W. (1995), "*The State we're In*", Jonatan Cape London.

Inkeles A. and Levinson D.J. (1969), "National Character: The Study of Modal Personality and Sociocultural Systems", in G. Lindsey and E.Aronson (eds), *Handbook of Social Psychology*, 2nd edn, Vol 4,

Jaggi B.L. (1975), "The Impact of the Cultural Environment on Financial Disclosure, International" *Journal of Accounting Education and Research*, vol 10, n°2, pp. 75-84.

Jaruga, A. (1993), "Changing rules of accounting in Poland", *European Accounting Review* (Vol. 2, pp. 115).

Jensen, L.L. (1976), "Marketing in the Libyan Arab Republic", *Overseas Business Reports*, November, U.S. department of Commerce.

Jones, P.L. (1975), "Public Enterprises and Economics. The korean Case" Korean Development institute, Seol, Korea.

Journal d' Al zahaf Al Akhader d', (1985), "*Newspaper*". N° 306, 19 th Augusst, p. 8.

Journal Economique de la Libye (2005), "Développement Economie en Libye" *ministère de l'économie et commerce libyenne* N°3-4 p5

Kantor J. Roberts C. B. et Salter S. B. (1995), "Financial Reporting Practices in selected Arab Countries. An empirical Study of Egypt", *Saudi Arabia and the United Arab Emirates, International Studies of Management and Organization*, vol 25, n°3pp 31-50

Kindlebecker, P. (1965), "*Economic Development*", Second Edition, Mcraw-Hill book Co. New York.

Kluckhohn, K. et Strodtbeck, M.R. (1961), "*Variations in Value Orientation*" Evanston, ILL., Row, Peterson

Kohler, E.L. (1983), "*A Dictionary for Accountants*" Sixth Edition. Prentice-hall, INC. Englewood Cliffs N. J.

Kollaritsch F.P. (1984), "Managerial accounting problems of multinational corporations", *International Accounting*, Harper and Row pub, New York, pp. 173-203.

La Banque Internationale (1960), "*Reconstruction et du Développement*". Le Développement Economique de la Libye 371p

Larson, R.K. (1993), "International Accounting and Economic Growth. An Empirical Investigation of their relationship in Africa", *Research in Third World Accounting*, vol 2, pp 27-45.

Larson R. K. et Kenny S. Y. (1995), "Accounting Standard Setting Strategies and Theories of Economic Development: Implication for the Adoption of International accounting Standards", *Advances in International Accounting*, supplement 1, pp 1-20

Hove 1990

Laurent A. (1989), "*A Cultural View of Organizational Change*", Dans Human Resource Management in International Firms, ed. Evans P., Doz Y Et A.Laurent

Lawrence S. (1996), "*International Accounting*", London: International Thomson Business Press.

Lelievre T.w. et Lelievre C. (1978), "Accounting in Third World", *Journal of Accountancy*, january, p. 73-75.

Lind, P. (1990), "An Information Network Project in Libyan Industry: Critical Review", *Information Technology for Development, Oxford University Press*, vol 5, N°4, pp. 413-420.

Louart P. et Penan H. (2000), "La Valeur des Connaissances en Sciences de Gestion", *Revue de Gestion des Ressources Humaines*, n°35, pp. 2-19

MacArthur J.B. (1996), "An Investigation Into the Influence of Cultural Factors in the International Lobbying of the International Accounting Standards Committee: the Case of E32, Comparability of Financial Statements", *International Journal of Accounting*, vol. 31, n°2, pp 213-23.

MacArthur J.B. (1999), "The impact of cultural factors on the Lobbying of the international Accounting Standards committee on E32, Comparability of Financial Statements: An extension of MacArthur to Accounting Member Bodies", *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, vol 8, n°2, pp 315-336.

Macharzina K. (1988), "Recent Advances in European Accounting: An Assessment by Use Of The Accounting Culture Concept", *advances in International Accounting*, vol 2, pp 131-147.

Mahon, J.J. (1965), "Some Observations on World Accounting", *Journal of Accountancy*, January. pp34-35.

Magdoff, H. (1982), "*Imperialism: A Historical Survey*" in Alavi, H. and Shanin, T. Introduction to the Sociology of Development Societies. Macmillan Press. London

McComb D.(1979), "The International Harmonization of Accounting: A Cultural Dimension", *International Journal of accounting Education and Research*, vol 14, n°2, pp 2-16.

McGuire, J.W. (1964), "*Theories of Business Behaviour*", Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs N J 226p

Meek G. et Saudagaran, S. (1990), "A Survey of Research on Financial Reporting in a transnational context", *Journal of Accounting Literature*, vol. 9, pp. 145-182.

Mead R. (1994), *“International Management, Cross-cultural Dimensions”*, Ed.Blackwell Publishers inc, USA

Ministère de l'économie (1970), *“Registered Commercial Companies”* the Commercial Registrar. Tripoli

Ministère de Justice, (1960), *“Law of the Development Council”*, *The Official Gazette*, Tripoli 58p

Ministère de planification, (1963), *“The first five-year development plan”* Tripoli 10 p

Mirghain M.A. (1982), *“A Framework for a Linkage between Microaccounting and Macroaccounting for Purposes of Development Planning in Developing Countries”* *international journal of accounting*, September vol. 1, N°1, pp. 57-68.

Moule, M.C. (1983), *“International Aspects of Current Cost Accounting”* in the Socio-Economic and International Significance of Current Cost Accounting; Its Aspects and Impact. Edited by. A. J. Enthoven. *Centre of International Accounting Development*, the University of Texas at Dallas pp 83-89

Mueller G. G. (1967), *“International Accounting”*, New York: McMillan

Mueller. G.G. (1968), *“Accounting Principles Generally Accepted in the United States versus those Generally Accepted Elsewhere”*, *International Journal of Accounting and Education Research*, vol 3, n°2, pp. 91-101.

Mueller G.G. Gernon H. et Meek G. (1987), *“Accounting: An International Perspective”*, Irwin, Homewood, Illinois

Murabet M. (1964), *“Facts About Libya”*, Progress press Co, Malta

Nair R. D. et Frank W. G. (1980), *“The Impact Of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classification”*, *The Accounting Review*, vol 1, n°3, pp 426-450.

Naur, M. (1981), “*Industrial Policy in Libya*”, Unpublished Report.

Nobes, C. W. (1983), “A Judgemental International Classification Of Financial Reporting Practices”, *Journal of Business Finance and Accounting* , vol 10, n°1, pp 1-19

Nobes C. W. (1984), “*International Classification of Financial Reporting*” Practices, Croon Helm

Nobes C. W. (1987), “Compliance by UK and US Corporations with IASC Standards in Western Europe”, *Management International Review, Winter*, vol 27, N° 4, pp 78-79.

Nobes C. et Parker R (1991; 1^{ère} éd. 1981), “*Comparative International Accounting*”, 3^{ème} Edition, Prentice-Hall International, London.

Nobes C. et Parker R. (1995), “*Comparative International Accounting*”, Prentice-hall Europe, 5^{ème} édition.

Nobes N. (1998), “The Future Shape of Harmonization: Some Responses”, *European Accounting Review*, vol 7, n°2, pp. 323-333.

Nyhoom, A. (1976), “*An Analytical Study of Companies Tax in Libya*”, Koorina Liberally Publication, Benghazi, Libya.

Ollier C. (1999), “Les Normes Comptables dans les pays d’Afrique”, *Revue Française de comptabilité*, n°313, pp. 58-71.

Parsons T., et Shils E.A. (1951), “*Toward a general theory of action*”, Harper & Row, publishers, New York.

Patel C. et Psaros J. (2000), “Perception of External Auditors Independence: Some Cross-Cultural Evidence”, *British Accounting Review*, vol 32, pp. 311-338.

Peasnell K. V. (1993), "Accounting in Developing countries : A Search for Appropriate Technologies", in Wallacee, R. S. O. Samuels J. M. and Briston R. J. eds, *Research in Third World Accounting*, vol 2, JAI Press, pp. 31-34.

Perera M. H. B. (1989), "Towards a Framework to analyse the impact of culture on accounting", *International Journal of Accounting*, vol 24, n°1, pp 42-56

Perera M. H. B. et Mathews M. R. (1990), "The Cultural Relativity of Accounting and International Patterns of Social Accounting", *Advances in International Accounting*, vol 3, pp. 215-251.

Perera, H. (1994), "Culture and International Accounting: Some Thoughts on Research Issues and Prospects" *Advances in International Accounting*, vol 7 pp. 267-285.

Peters R. (1986), "Accounting in Developing Countries" *Seminar Given at University of Hull*, to Post Graduate Students. February.

Points R. J. et Cunningham R. (1998), "The Application of International Accounting Standards in Transitional Societies and Developing Countries", *Advances in International Accounting*, supplement 1, pp. 3-16.

Pourjalali H. et Meek G. (1995), "Accounting and Culture: the Case of Iran", *Accounting in Emerging Economies*, vol. 3, pp. 3-17

Qureshi, A.M. (1975), "Economic Development, Social Justice and Financial Reporting: Pakistan's Experience with Private Enterprise", *Management International Review*, June, pp. 71-81

Radebaugh L. H. (1975), "Environmental Factors Influencing the Development of Accounting Objectives, Standards, and Practices in Peru", *International Journal of Accounting*, vol 11, n°1, pp. 39-56.

Radebaugh L. H. et Gray S. J. (1997), "*International Accounting and Multinational Enterprises*", John Wiley and Sons Inc, 4th edition

Raffournier, B. (2000), “Comptabilité Internationale, in Encyclopédie de Comptabilité”, *Contrôle de gestion et comptabilité*, pp 371-382.

Ramcharran, H. (1999), “Obstacles and Opportunities in International Trade in Accounting Services in an Era of Globalization”, *American Business Review*, vol 17, N° 1, pp. 94-102.

Rivera, J. M. (1989); “The Internationalisation of Accounting Standards: Past Problems and Current Prospects”, *International Journal of Accounting*, vol 24 n°4, pp 320-341

Roberts C., Weetman P. et Gordon P. (1998), “*International Financial Accounting*”: A comparative Approach, Financial Times-Pittman Publishing, London.

Rostov W.W. (1963), “*Les étapes de la croissance économique*”, Paris, Seuil

Salter S. B. et Niswander F. (1995), “Cultural Influence Development of Accounting Systems Internationally: a Test of Gray’s (1988) Theory” *Journal of International Business studies*, vol 26 n°1, pp.379-397.

Salter S.B. et Doupnik T.S. (1992), “The relationship between legal systems and Accounting Practices: A classification exercise”, *Advance in International Accounting*, vol 5, pp. 3-21.

Samuel J. M. et Oliga, J. C. (1982), “Accounting Standards in Developing Countries” *International Journal of Accounting Education and Research*, vol 18, n°1, autumn, pp. 69-88

Samuels J.M. et Piper, A.G. (1985), “*International Accounting: A survey*”, Croom Helm, London & Sidney

Schwartz, S. H. (1994), “Beyond Individualism-Collectivism”: New Cultural Dimensions of Values, in Kim U, Triandi H C, Kagitcibasi C, choi S-C, and G Yoon (Eds), *Individualism and collectivism: theory, method and applications* (pp 85-119), sage publications, vol 18, *Cross-cultural research and methodology series*.

Schwartz S. H. (1999), “A Theory of Cultural Values and Some Implications for Work”, *Applied Psychology: an International Review*, vol 48, n°1, pp 23-47

Schweikart J.A. (1986), "The Relevance of Managerial Accounting Information: A Multinational Analysis", *Accounting, Organisations and Society*, vol. 11, n°6, pp. 541-554

Scott O. (1968), "Private Enterprise Accounting in Developing Nations", *International Journal of Accounting Education and Research*, vol. 21, n°2, pp. 55-68.

Scott, G. M. (1970), "Accounting and Developing Nations", *International Business Series n°9*, Studies in Accounting, Seattle, University of Washington.

Secrétariat de Planning (1980), "*The Fifth Socio-economic Development Plan*" Tripoli.

Seidler L.J. (1967), "International Accounting, the Ultimate Theory Course", *the Accounting Review*, vol. 42, n°4, pp. 652-781.

Seidler, R.E. (1966), "Accounting Information Systems, and Underdeveloped Nations" *The Accounting Review*, October, Vol. 41, N°4, pp. 652-656

Shisami, O. et Dean, P.N. (1984), "*Financial management in the Nigerian public sector Administration*" staff college of Nigeria

Simons, G. (1993), "*Libya the Struggle for Survival*", London, Macmillan.

Smith P. B. et Bond M. H. (1993), "*Social psychology of cross cultures, analysis and perspectives*", Edition Harvester Wheatsheaf.

Smith P. B. et Schwartz S. H. (1997), Values dans Berry J. W., Segall M. H. et Kagitcibasi C., *Handbok of Cross-Cultural Psychology*, Second Edition, vol 3, Social psychology, Boston: Allyn et Bacon

Soeters J. et Schreuder H. (1988), "The Interaction Between National and Organizational Cultures in Accounting firms", *Accounting, Organization and Society*, vol 13, n°1, pp 75-85.

Stanford, Research Institute (1969), "*Area Handbook for Libya*", US government printing office Washington.

Sudarwan M. et Fogarty, J. T. (1996), "Culture and Accounting in Indonesia: an Empirical Examination", *the International Journal of Accounting*, vol 31, n°4, pp 463-481

Talaga J.A. et Ndubizu G. (1986), "Accounting and Economic Development: Relationships Among the Paradigms", *The International Journal of Accounting Education and Research*, vol. 21, n°2, pp.55-68

Taylor P. et Turley, S. (1986), "*The Regulation of Accounting*", Blackell inc, New York

U.N, (1994), "*Accrual Accounting in Developing Countries*". UN, New York

Violet W.J. (1983), "The Development of International Accounting Standards" *International Journal of Accounting Education and Research*, vol.18, N°2, pp.1-12.

Waddams, F.C. (1980), "*The Libyan Oil Industry*", London : Croom Helm.

Wallace R. S. et Gernon, H. (1991), "Frameworks for International Comparative Financial Accounting", *Journal of Accounting literature*, vol. 10, pp.209-264

Wallace R. S. O. (1993), "Development of Accounting Standards for Developing and Newly Industrialized Countries", *Research in Third World Accounting*, vol 2, pp 121-165.

Wallace R. S. O. (1990), "Accounting in Developing Countries". A Review of the literature, *Research in Third World Accounting*, vol 1, pp 3-54

Walton, (1996), "*La comptabilité anglo-saxonne*", Ed. La Découverte, Paris, 122 pages.

Watts, J. (1996), "*Accounting in the Business Environment*", clays ltd, St lves plc 2nd edition

Webb, M.G (1973), "Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards" *The Accounting Review*, January, pp. 112-134

Wright, J. (1982), "*Libya: a Modern History*", Croom helm: London and Canberra

Xiang B. (1998), "Institutional Factors Influencing China's Accounting Reforms and Standards", *Accounting Horizons*, vol 12 n°2, pp 105-119.

Zarrugh, A. M. (1959), "A Critical Study of Libyan Education From 1911 to The Present Time", *University of Chicago Development of Education*.

Zarzeski M. T. (1996), "Spontaneous Harmonization Effects of Culture and Market Forces on Accounting Disclosure Practices", *Accounting Horizons*, vol 10, n°1, pp 18-37

Figure

Figure 1 :	<i>présentation générale de la thèse</i>	<i>p13</i>
Figure 2 :	<i>L'importation et exportation de 1990 à 2003.....</i>	<i>P22</i>
Figure 3 :	<i>Cadres théoriques de Hofstede.....</i>	<i>P132</i>
Figure 4 :	<i>Structure théorique des catégories de valeurs culturelles.....</i>	<i>P136</i>
Figure 5 :	<i>La culture et la comptabilité.....</i>	<i>P141</i>
Figure 6 :	<i>La relation entre les valeurs culturelles, les valeurs comptable et les pratique comptables.....</i>	<i>P149</i>
Figure 7 :	<i>Représentatif de modèle général d'évolution.....</i>	<i>P164</i>
Figure 8 :	<i>L'interaction entre les facteurs d'environnement comptable et HCI.....</i>	<i>P177</i>
Figure 9 :	<i>Modèles de recherche.....</i>	<i>P188</i>
Figure 10 :	<i>Anciennetés des répondants des entreprises.....</i>	<i>P197</i>
Figure 11 :	<i>Anciennetés des répondants des experts comptables.....</i>	<i>P199</i>
Figure 12 :	<i>La relation entre les valeurs comptable et les systèmes pratiques.....</i>	<i>P203</i>
Figure 13 :	<i>Représentations des variables de professionnalisme de la comptable libyenne</i>	<i>P215</i>
Figure 14 :	<i>Représentations des variables d'uniformité dans les entreprises libyennes.....</i>	<i>P224</i>
Figure 15 :	<i>Représente l'évaluer les taux d'amortissement dans les entreprises libyennes.....</i>	<i>P227</i>
Figure 16 :	<i>Représentations des variables de conservatisme dans les entreprises libyennes.....</i>	<i>P232</i>
Figure 17 :	<i>Utilisateurs des états financiers dans les entreprises libyennes.....</i>	<i>P234</i>
Figure 18 :	<i>Représentations des variables de la confidentialité dans les entreprises libyennes.....</i>	<i>P240</i>

Tableaux

Tableau 1 : <i>Origine industrielle du produit intérieur brut au coût de facteurs en 1958..</i>	P26
Tableau 2 : <i>Lois d'impôts de 1923 « taux d'imposition fiscaux »</i>	P38
Tableau 3 : <i>Les différents problèmes des PVD</i>	P111
Tableau 4 : <i>Les relations possibles entre les concepts de Hofstede et ceux de Schwartz</i>	P137
Tableau 5 : <i>Relation entre les valeurs culturelles de Hofstede et les valeurs comptable de Gray</i>	P147
Tableau 6 : <i>Relation entre les valeurs comptables et les valeurs culturelles</i>	P149
Tableau 7 : <i>Les facteurs qui influencent les pratiques comptables internationales</i>	P168
Tableau 8 : <i>Les échantillons des entreprises</i>	P194
Tableau 9 : <i>Le type de l'entreprise</i>	P195
Tableau 10 : <i>Le nombre des salariés</i>	P195
Tableau 11 : <i>Le type d'activité</i>	P195
Tableau 12 : <i>Etude suivies des répondants des entreprises</i>	P196
Tableau 13 : <i>Les anciennetés des répondants des entreprises libyennes</i>	P196
Tableau 14 : <i>Les niveaux des études des experts comptables</i>	P198
Tableau 15 : <i>Les lieux d'étude des répondants</i>	P198
Tableau 16 : <i>L'ancienneté des répondants des experts comptables</i>	P198
Tableau 17 : <i>Récapitulatif des répondants aux questionnaires</i>	P199
Tableau 18 : <i>La présentation un récapitulatif le démarche</i>	P207
Tableau 19 : <i>Représente un organisme de la comptabilité en Libye</i>	P209
Tableau 20 : <i>Contributions absolues et relatives des variables mesurant le professionnalisme comptable en Libye</i>	P212
Tableau 21 : <i>Contributions absolues et relatives des variables mesurant d'uniformité dans les entreprises libyennes</i>	P221
Tableau 22 : <i>Représente l'évaluer l'immobilisation fixe dans les entreprises libyenne</i>	P226
Tableau 23 : <i>Représente l'évaluer les stocks dans les entreprises libyenne</i>	P226
Tableau 24 : <i>Contributions absolues et relatives des variables mesurant de conservatisme dans les entreprises libyennes</i>	P229
Tableau 25 : <i>Contributions absolues et relatives des variables mesurant de confidentialité dans les entreprises libyenne</i>	P237

5.3.2.2	<i>Règles d'évaluation</i>	60
5.3.2.3	<i>Réserve légale</i>	60
5.3.2.4	<i>Réserves discrétionnaires</i>	61
5.3.2.5	<i>Capital social</i>	61
5.4	Lois fiscales sur le revenu et l'évolution de la comptabilité en Libye	62
5.4.1	<i>Les lois fiscales en Libye</i>	62
5.4.1.1	<i>Loi fiscale. N°21 de 1968</i>	63
5.4.1.2	<i>Loi fiscale N° 64 de 1973</i>	64
5.4.2	<i>Loi Libyenne de Pétrole</i>	66
5.4.3	<i>Influences des lois sur la comptabilité en Libye.</i>	66
5.4.4	<i>L'influence des entreprises étrangères sur l'évolution de la comptabilité en Libye</i>	67
	Conclusion du chapitre 2	71
	Chapitre 3 : l'enseignement de la comptabilité et la profession comptable en Libye.....	73
	Introduction du chapitre3	73
1.	L'enseignement de la comptabilité	74
1.1.	Historique.....	74
1.2.	L'enseignement comptable avant l'indépendance	75
1.3.	Enseignement de la comptabilité après l'indépendance	75
2.	Profession comptable en Libye	79
2.1.	Historique de la Profession de comptable en Libye.....	80
	Conclusion du chapitre 3	86
	Chapitre 4 : système Comptable des Entreprises Publiques Libyennes (EPL).....	88
	Introduction du chapitre 4	88
1.	Entreprises en Libye.....	89
1.1.	Entreprises publiques indépendantes.	89
1.1.1.	<i>Histoire et caractéristiques des EPL</i>	90
1.1.2.	<i>Objectifs des EPL.</i>	92
1.1.3.	<i>Financement des EPL</i>	94
1.1.4.	<i>Gestion des Compagnies de secteur Public (GCP)</i>	96
1.1.5.	<i>Plans comptables d'EPL</i>	98
1.2.	Entreprises privées	99
	Conclusion du chapitre 4.....	101
	Conclusion de la première partie.....	102
	Deuxième partie : état de la comptabilité dans les Pays en Voie de Développement et cadre théorique de la recherche : facteur culturel et le système comptable.....	103
	Chapitre 5 : les changements de l'environnement et leur influence sur la comptabilité dans les Pays en Voie de Développement.....	104
	Introduction du chapitre 5	104
1.	L'impact de l'environnement sur le développement comptable	105
1.1.	Les facteurs environnementaux et culturels.....	105
1.1.1.	<i>Le système juridique</i>	105
1.1.2.	<i>La fiscalité</i>	106
1.1.3.	<i>Le mode de financement des entreprises.</i>	107
1.1.4.	<i>L'inflation.</i>	109
1.1.5.	<i>Le système politique et économique.</i>	109
1.1.6.	<i>Le colonialisme</i>	111
1.1.7.	<i>La profession comptable</i>	112
1.1.8.	<i>Les facteurs culturels</i>	113

2. Pertinence des normes comptables internationales pour les pays en voie de développement	116
2.1. Adaptation ou adoption des normes comptables internationales par les PVD ?..	116
2.2. Problèmes rencontrés par les PVD	118
2.3. Les recherches portant sur la pertinence des normes comptables pour les PVD.	122
2.4. Etudes portant sur un groupe de PVD.....	123
2.5. Les études spécifiques dans le pays en voie de développement	125
2.5.1. Etude de Samuel et Oliga (1982) : cas de l’Egypte	125
2.5.2. Etude d’AL Rai et Dahmash (1998) : cas de la Jordanie	127
2.5.3. Etude de Chamisa (2000) : cas du Zimbabwe	127
2.6. Positionnement théorique et cadre théorique.....	128
2.6.1. Positionnement théorique	128
2.6.2. Cadre théorique retenu	130
Conclusion du chapitre 5.....	132
Chapitre 6 : cadre théorique de Hofstede (1980) et de Gray 1988.....	134
Introduction du chapitre 6	134
1. Contexte culturel : modèle de Hofstede (1980)	135
1.1. Les valeurs culturelles de Hofstede (1980).....	136
1.2. Les autres modèles culturels	142
1.2.1. Le modèle de Schwartz (1994)	142
1.3. Les autres modèles culturels : validations empiriques des valeurs culturelles de Hofstede	147
2. Application des travaux de Hofstede par Gray (1988) en recherches comptables.....	149
2.1. Modèle de Gray (1988).....	150
2.2. La relation entre les valeurs culturelles de Hofstede et les valeurs comptables de Gray	151
2.2.1. Professionnalisme- régulation par la loi	151
2.2.2. Uniformité- Flexibilité	153
2.2.3. Conservatisme – Optimisme	154
2.2.4. Secret – Transparence	155
2.3. La relation entre les valeurs culturelles, les valeurs comptables et les pratiques comptables.....	158
2.4. Développement théorique et test empirique du cadre Hofstede et Gray	160
2.4.1. Les travaux de Perera (1989) et de Perera et Mathews (1990)	160
2.4.2. Les travaux de Chow, Chau et Gray (1995)	161
2.4.3. Les travaux de Baydoun et Willett (1995)	162
2.4.4. Les travaux de Pourjalali et Meek (1995)	163
2.4.5. Les travaux de Amat, Blake Wraith et Oliveras (1999)	164
3. Les validations empiriques du modèle de Hofstede et Gray (1988)	164
3.1. Les études de Salter et Niswander (1995).....	165
3.2. Les études de Gray et Vint (1995).....	166
3.3. L’étude de Dussault (1994).....	167
3.4. Les études de MacArthur (1996,1999)	167
3.5. Les études de Chanchani et Willett (2004)	168
Conclusion du chapitre 6.....	170
Chapitre 7 :l’environnement externe, la culture et le système comptable : modèle général de développement comptable de Douppnik et Salter (1995).	171
Introduction du chapitre 7	171
1. Le modèle de Douppnik et Salter (1995)	172
1.1. Les composantes du modèle de Douppnik et Salter (1995).....	173

1.1.1. <i>Les valeurs culturelles</i>	173
1.1.2. <i>La structure institutionnelle et l'environnement externe</i>	174
1.2. Les facteurs environnementaux	175
1.3. Examen du modèle général d'évolution de la comptabilité de Douppnik e Salter (1995)	180
2. Les changements d'environnement et l'harmonisation comptable internationale (HCI)	182
2.1. Les interactions entre l'HCI et les facteurs d'environnement comptable.....	183
2.1.1. <i>Facteur économique et HCI</i>	183
2.1.2. <i>Facteur financier et HCI</i>	183
2.1.3. <i>Facteur politique et HCI</i>	184
2.1.4. <i>Facteur culturel et HCI</i>	184
2.1.5. <i>Facteur social et HCI</i>	185
Conclusion du chapitre 7	187
Conclusion de la deuxième partie	188
Troisième partie : étude empirique : méthodologie, analyse des données et interprétation des résultats.....	189
Chapitre 8 : méthodologie, Analyse des Données.....	190
1. Modèle général de la recherche.....	190
1.1. Les termes du débat	190
1.1.1. <i>Description des systèmes comptables libyen et américain en fonction des valeurs culturelles de Hofstede (1980) et des valeurs comptables de Gray (1988).</i>	191
1.2. Rappel de la problématique de recherche	194
1.3. Modèle de recherche	195
2. Méthodologie de recherche	198
2.1. L'enquête par administration des questionnaires.....	199
2.1.1. <i>Elaboration du questionnaire.</i>	199
2.1.1.1. <i>Les préparateurs des états financiers.</i>	200
2.1.1.2. <i>Les experts comptables.</i>	200
2.1.2. <i>Sélection de l'échantillon</i>	201
2.1.2.1. <i>Les préparateurs des états financiers</i>	201
2.1.3. <i>Contrôle des biais induits par la formulation du questionnaire et description des traitements.</i>	202
2.1.4. <i>Composition de l'échantillon.</i>	203
2.1.4.1. <i>Les préparateurs des états financiers.</i>	203
2.1.4.2. <i>Les experts comptables.</i>	207
2.1.5. <i>Les sources documentaires</i>	209
Chapitre 9 : traitement des données et analyse des résultats.....	210
1. Analyse du cadre culturel comptable libyen	211
1.1. Exploitation des données et méthodes statistiques.	212
1.1.1. <i>Le professionnalisme et l'uniformité</i>	213
1.1.2. <i>Le conservatisme et la discrétion.</i>	213
2 Analyse des valeurs comptables et résultats	217
2.1 Le professionnalisme :	217
2.2 Uniformité.....	227
2.3 Conservatisme.....	235
2.4 Discrétion.....	243
Conclusion de la troisième partie	251
Conclusion Générale	253
Bibliographie.....	260

Figure	279
Tableaux	280
Annexes	286

Annexes

(Annexe 1)

Questionnaire administré aux entreprises Libyennes

Caractéristiques des entreprises

Dénomination :

Taille :

- Grande
- Petite
- Moyenne

Nombre de salariés :

Capital :

Type d'entreprise :

- Publique
- Privée

Cotée :

- Oui
- Non

SA :

SARL :

Autres :

Caractéristiques Répondant

Niveau d'études :

- Secondaire
- Supérieur
- Diplôme de Master
- Diplôme de PHD
- Autres

Ancienneté totale

- De 0 à 5 ans
- De 5 à 10 ans
- + 10 ans

Application du système comptable

1- Vos états financiers comprennent :

- Un bilan
- Un état de résultat
- Un état de flux de trésorerie
- Des notes aux états financiers
- Un état de variation des capitaux propres
- Un état des soldes intermédiaires de gestion

2- La détermination des taux d'amortissement se base sur :

- La notion économique
- Les taux fiscaux

3- Parmi les méthodes suivantes, laquelle est employée par votre compagnie pour évaluer l'immobilisation fixe ?

- Coût historique
- Historique modifié
- Autre

- 4- Laquelle des méthodes suivantes est adoptée votre entreprise pour évaluer les stocks
- Coût revient
 - Valeur de marché
 - Le plus faible des deux valeurs
 - Autre

5- Constituez-vous des provisions pour créances douteuses ?

- Oui
- Non

6- Les profits et les actifs doivent être évalués vers le bas en cas de doute. Etes-vous d'accord? Cochez une seule des cinq propositions (Tout à fait d'accord ; Plutôt d'accord ; Neutre ; Plutôt en désaccord ; Tout à fait en désaccord) pour chaque affirmation

1	2	3	4	5

7- Les valeurs marchandes sont généralement moins pertinentes que le coût historique. Êtes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

8- En période de hausse des prix LIFO doit être utilisé à la place de FIFO au moment de l'estimation des calculs. Etes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

9- Le montant des provisions à constituer se base sur :

- L'ancienneté de la créance
- L'importance de la créance
- La situation du débiteur
- Les limites de déductibilité fiscale
- Autres

10- Laquelle des méthodes de dépréciation pour l'immobilisation fixe suivantes est employée par votre compagnie ?

- l'amortissement dégressif
- l'amortissement constant
- autre

11- Les états financiers de toutes les sociétés devraient avoir des formats normalisés. Etes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

12- Le système comptable, une fois choisi, ne doit pas être changé. Etes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

13- Il faut élever le niveau de normalisation dans les états les entreprises. Etes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

14- Quels sont vos principaux utilisateurs de l'information comptable ?

- les utilisateurs internes à l'entreprise
- Les investisseurs
- Les bailleurs de fonds
- L'administration, et autres institutions dotées de pouvoirs de réglementation et de contrôle
- Les autres partenaires de l'entreprise (les salariés, les fournisseurs, les clients.)
- Les autres groupes d'intérêt (les organismes professionnels, les médias, les chercheurs...)

15- Est ce que votre compagnie révèle des informations sur ?

- révélation au sujet de la méthode adoptée pour l'évaluation d'inventaire
- révélation au sujet de la méthode adoptée pour l'évaluation à court terme d'investissement
- au sujet des méthodes à employer pour la dépréciation d'immobilisation fixe

16- Les états financiers doivent être disponibles au grand public plutôt que pour les actionnaires et les gestionnaires uniquement. Etes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

17- Seul un minimum de données détaillées devrait être inclus dans les états financiers. Etes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

18- Les informations sur la gestion et les propriétaires ne devraient pas être inclus dans les états financiers. Etes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

19- Les prévisions de la gestion devraient être incluses dans les états financiers. Etes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

20- Le passage du plan comptable général au nouvel système comptable (norme) se résume dans votre société par

- Une évolution de la culture comptable (mentalité)
- Une meilleure présentation des états financiers et un meilleur traitement des opérations
- Cela se limite à voir un nouveau plan comptable et une nouvelle présentation des états financiers
- Autre
- Aucun

21- Est-ce que pensez-vous que l'application du nouveau plan

- Favorise une meilleure prise de décisions économiques
- Une amélioration de la qualité d'information comptable
- Une meilleure divulgation d'informations
- Une amélioration de la compréhension des états financiers
- Une amélioration de la comparaison des états financiers entre les différentes entreprises
- Renforce la confiance dans l'information financière
- Une amélioration des compétences comptable
- Autres

22- Si vous avez d'autres commentaires, difficultés ou suggestions vis-à-vis du système comptable des entreprises, je serai heureuse de les traiter.

.....
.....
.....

(Annexe 2)

Questionnaire destiné aux comptables professionnels en Libye

Informations générales

1. Niveau d'étude

- Secondaire
- Supérieur
- Etudes en comptabilités spécifiques
- Etude en gestion
- Autres

2. Lieux d'étude

- Libye
- UK ou US
- Pays arabes
- Autres

3. Depuis combien d'années exercez-vous ce métier (Ancienneté totale) ?

- 1 à 5 ans
- 5 à 10 ans
- Plus de 10 ans

Informations générales de règlement et de pratiques en matière de comptabilité

1. quelles sont les conditions qui vous ont permis d'obtenir votre agrément pour pratiquer en tant que comptables publics ?
 - Par l'obtention de l'examen
 - Par le niveau d'ancienneté (5 ans d'expérience)
 - Par l'obtention du diplôme de Master
 - Par l'obtention du diplôme de PHD
 - Autres

2. Parmi les services suivants, quels sont ceux qui sont impliqués dans votre travail ?
 - La préparation des rapports financiers
 - L'audite des rapports financiers
 - Service des impôts
 - Solvabilité et liquidation
 - Consultations sur différentes questions de la comptabilité
 - Conception et installation de système comptable
 - Conseil en gestion
 - Autres services

3. Existe-t-il en Libye, un organisme de la comptabilité conventionné, avec des normes d'audites capables de fournir le cadre de pratique générale de la comptabilité ?
 - Oui
 - Non

4. Selon votre expérience en tant qu'auditeur ou préparateur des rapports financiers pour les compagnies libyennes, pensez-vous qu'il y'a unicité dans les éléments suivants ?
 - Formulation et présentation du rapport financier
 - L'information révélée
 - Normes et principes de la comptabilité
 - Méthodes comptables
 - Aucun

5. La profession comptable devrait être auto-réglementée Etes-vous d'accord ? Cochez une seule des cinq propositions (Tout à fait d'accord ; Plutôt d'accord ; Neutre; Plutôt en désaccord ; Tout à fait en désaccord) pour chaque affirmation.

1	2	3	4	5

6. Les comptables professionnels sont les meilleurs juges pour savoir comment mesurer la situation financière d'une entreprise .Etes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

7. Les comptables professionnels sont les meilleurs juges pour savoir les informations qu'il faut mentionner dans les états financiers. Etes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

8. Les comptables professionnels devraient maintenir des normes élevées d'éthique. profession comptable. Etes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

9. L'Ordre des Experts Comptables Libyen (OECL) doit se doter du pouvoir nécessaire pour renforcer l'application des normes de conduites professionnelle. Etes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

10. Notre organisation professionnelle (OECL) n'en fait pas assez pour les membres qui y sont moins impliqués. Etes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

11. Les normes comptables Libyennes tiennent compte de l'environnement socio-économique, légal et politique du pays. Etes-vous d'accord ?

1	2	3	4	5

12. Selon vous, dans lesquels des aspects suivants, l'Ordre la Comptabilité Libyenne joue-t-il un rôle ?

- Développer des normes comptables et d'audit.
- Diriger des programmes de recherches efficaces pour aider à développer ou modifier le plan comptable pour être plus utile et approprié à l'environnement libyen
- Publier des instructions au sujet de la pratique en matière et des méthodes de comptabilité
- Publier des recommandations concernant les questions controversées spécifiques de la comptabilité
- Mettre en place une législation concernant la profession comptable en Libye
- Aucun

13. Si vous avez d'autres commentaires, difficultés ou suggestions vis-à-vis du système comptables des entreprises, je serai heureuse de les traiter.

.....

.....

.....

.....

.....

.....

(Annexe 3)
استبيان

اسم الشركة.....

نوع النشاط

تجاري

صناعي

خدمي

أخرى.....

معلومات عامة عن الشركة

حجم الشركة

(عدد العاملين)

كبيرة.

(راس المال)

متوسطة.

صغيره.

نوع الشركة.

شركة عامة

شركة خاصة

شركة مساهمة

معلومات عامة عن مالى الاستبيان

المؤهل العلمي :

متوسط

جامعي

ماجستير

دكتورة

أخرى

سنوات الخبرة :

من 0 إلى 5 سنوات

من 5 إلى 10 سنوات

أكثر من 10 سنوات

معلومات عن النظام المحاسبي

1. البيانات المالية للشركة تحتوي على : (يمكن الاختيار اكثر من إجابة)

- الميزانية
- حساب الأرباح و الخسائر
- قائمة التدفقات النقدية
- ملاحظات على البيانات المالية
- بيان التغيرات في راس المال
- بيان أرصدة الإدارة

2. تحدد قيمة الاستهلاك على أساس :

- المفهوم الاقتصادي
- القيمة الضريبية

3. أي من الأساليب التالية التي تستخدمها الشركة لتقييم الأصول الثابتة :

- على أساس التكلفة التاريخية
- التكلفة التاريخية مع التعديل
- أخرى

4. أي من الطرق التالية التي تستعملها الشركة لتقييم بضاعة آخر المدة

- سعر التكلفة
- سعر السوق
- سعر السوق و سعر التكلفة إيهما أقل

5. هل تقوم الشركة بتكوين مخصص الديون المشكوك في تحصيلها؟

- نعم
- لا

6. في حالة تذبذبات الأسعار ينبغي تخفض قيمة لأرباح والأصول. بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

7. القيمة السوقية عموما اقل ملائمة من التكلفة التاريخية. بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

8. في حالة ارتفاع الأسعار يجب استعمال طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً بدلاً من طريقة الوارد أولاً صادر أولاً في تقدير الحسابات. بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة

9. قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها تقوم على أساس :

- أقدمية الدين
- أهمية الدين
- حالة المدين
- وفقاً لقانون الضرائب
- أخرى

10. أي من الطرق التالية التي تستخدمها الشركة في استهلاك الأصول الثابتة :

- طريقة القسط الثابت
- طريقة القسط المتناقص
- أخرى

11. القوائم المالية في كل الشركات ينبغي أن تكون موحدة. بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة

12. النظام المحاسبي بمجرد اختياره لا ينبغي تغييره, بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة

13. ينبغي زيادة مستوى التوحيد في البيانات والقوائم المالية للشركات. بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق بشدة

14. حدد من هم المستخدمين الذين يمكنهم الإطلاع على المعلومات المحاسبية: (يمكن الاختيار أكثر من إجابة)

- العاملین داخل الشركة (أ)
- المستثمرین(ب)
- الممولین (ت)
- الجهات والمؤسسات الرقابية (ح)
- الشركاء الآخرين للشركة (الموظفين و الموردين و الزبائن) (خ)
- مجموعات أخرى (وسائل الإعلام والباحثين)(د)
- أخرى

15. حاول ترتيبها حسب أهميتهم لدى الشركة

- 1.....
- 2.....
- 3.....
- 4.....
- 5.....
- 6.....

16. هل تفصح الشركة عن المعلومات التالية : (يمكن الاختيار أكثر من إجابة)

- الطريقة المتبعة لتقييم المخزون
- الطريقة التي اعتمدت لتقييم الاستثمارات قصيرة الأجل
- الطريقة المتبعة لاستهلاك الأصول الثابتة
17. البيانات والقوائم المالية ينبغي أن تكون متاحة لعامة الناس وليس لحملة الأسهم. فقطر بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

18. البيانات التفصيلية لحسابات الشركة ينبغي إدراجها في القوائم المالية. بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

19. المعلومات عن الإدارة و الملاك لا ينبغي إدراجها في القوائم المالية. بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

20. توقعات الإدارة المستقبلية للشركة ينبغي أن تدرج في القوائم المالية. بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

21. في رأيك هل تبني المعايير الدولية يؤدي إلى : (يمكن الاختيار أكثر من إجابة)

- تطوير الثقافة الحاسوبية (العقلية الحاسوبية)
- تحسين الكشف عن البيانات المالية و تحسين المعالجات والإجراءات المحاسبية
- رؤية جديدة للنظام الحاسبي
- أخرى
- لا شيء

22. هل تعتقد أن تطبيق المعايير الدولية يؤدي إلى : (يمكن الاختيار أكثر من إجابة)

- تحسين في أخذ القرار الاقتصادي
- تحسين جودة المعلومات المحاسبية
- تحسين في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية
- تحسين فهم القوائم المالية
- تحسين مقارنة القوائم المالية بين مختلف الشركات
- تدعيم الثقة في القوائم المالية
- تحسين المهارات و قدرات المحاسبين
- أخرى

23. إذا كانت لديك أية إضافات أو اقتراحات أو صعوبات تجاه النظام المحاسبي يمكن إضافتها.

.....

.....

.....

.....

.....

(Annexe 4)

استبيان للمحاسبين القانونيين وأساتذة المحاسبة في ليبيا

معلومات عامة

المؤهل العلمي

- متوسط
- جامعي
- ماجستير
- دكتورة
- أخرى

مكان الدراسة

- ليبيا
- أمريكا , بريطانيا
- الدول العربية
- أخرى

سنوات الخبرة

- من 0 إلى 5 سنوات
- من 5 إلى 10 سنوات
- أكثر من 10 سنوات

الممارسات والقواعد التي تنظم مهنة المحاسبة في ليبيا

1. أي من الشروط التالية التي يمكن من خلالها الحصول على رخصة لمزاولة مهنة المحاسبة (يمكن الاختيار أكثر من إجابة)

- اجتياز الامتحان
- سنوات الخبرة أكثر من 5 سنوات
- الحصول على شهادة الماجستير أو الدكتوراة في المحاسبة
- أخرى

2. إي من الأعمال التالية التي يقوم بها المحاسب القانوني (يمكن الاختيار أكثر من إجابة)

- إعداد ومراجعة التقارير المالية للشركات
- خدمات الضرائب
- تصفية الشركات
- استشارات بشأن القضايا المختلفة للمحاسبة
- تصميم النظم المحاسبية
- الاستشارات المحاسبية
- أخرى

3. هل هناك هيئة محاسبية قادرة على توفير الإطار العام للمحاسبة

- نعم
- لا

4. وفقا لخبرتك في مراجعة التقارير المالية للشركات الليبية, هل تعتقدون هناك توحيد في البيانات والقوائم المالية

للشركات وفقا للبيانات التالية (يمكن الاختيار أكثر من إجابة)

- صياغة وعرض التقارير المالية
- المعلومات التي تم الإفصاح عنها
- المعايير والمبادئ المحاسبية
- لاشي

5. مهنة المحاسبة ينبغي أن تكون ذاتية التنظيم تنظم نفسها بنفسها بدون تدخل الدولة. بين مدى موافقتك اختر واحدة من

الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

6. المحاسبون القانونيين هم أفضل من يقيمون كيفية قياس الوضع المالي للشركة. بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

7. المحاسبون القانونيين هم أفضل من يقوم بمعرفة المعلومات التي ينبغي أن تدرج في القوائم المالية. بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

8. المحاسبون القانونيين ينبغي أن يتمتعون بمستويات عالية من أخلاقيات المهنة. بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

9. النقابة العامة للمحاسبين يجب أن تكون لها سلطة الإلزام لتعزيز المعايير الصادرة منها. بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

10. النقابة العامة للمحاسبين لا تقوم ما يكفي لأعضائها لتنفيذ مهامهم. بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

11. المعايير المحاسبية تأخذ في اعتبارها البيئة الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية والقانونية. بين مدى موافقتك اختر واحدة من الاقتراحات الخمس

أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة

12. في رأيك أي من الجوانب التالية التي لعبت فيها النقابة العامة للمحاسبين دورا (يمكن الاختيار أكثر من إجابة)

- تطوير المعايير المحاسبية والرقابية
- إجراء البحوث الفعالة لمساعدة التطوير النظام المحاسبي بحيث يكون أكثر ملائمة للبيئة الليبية
- تعليمات عن الممارسات وأساليب تطبيق النظام المحاسبي
- التوصيات بشأن القضايا المثيرة للجدل المحاسبي
- إدخال التشريعات المتعلقة بمهنة المحاسبة في ليبيا

13. إذا كانت لديك أية إضافات أو اقتراحات أو صعوبات تجاه النظام المحاسبي يمكن إضافتها.

.....

.....

.....

.....

(Annexe 5)

Les résultats du questionnaire administré aux experts comptables libyennes par analyse très à plat pour mesurer le degré de professionnalisme en Libye.

<i>Niveau d'étude</i>		
Non-Répondants	0	
Secondaire	5	10%
Supérieur	34	65%
Diplôme master	11	21%
Diplôme PHD	2	4%
Autre	0	0%
Total répondants	52	100%

<i>Lieux d'étude</i>		
Non-Répondants	0	
Libye	42	81%
UK ou US	4	8%
Pays arabes	5	10%
Autres	1	2%
Total répondants	52	100%
<i>Depuis combien d'années exercez-vous ce métier (Ancienneté totale) ?</i>		
Non-Répondants	0	
1 à 5 ans	9	17%
5 à 10 ans	14	27%
plus de 10 ans	29	56%
Total répondants	52	100%

<i>Quelles sont les conditions qui vous ont permis d'obtenir votre agrément pour pratiquer en tant que comptables publics ?</i>		
Non-Répondants	0	
Par l'obtention de l'examen	0	0%
Par le niveau d'ancienneté (5 ans d'expérience)	44	85%
Par l'obtention du diplôme de Master ou PHD	20	38%
Autres	6	12%
Total répondants	52	100%

<i>Parmi les services suivants, quels sont ceux qui sont impliqués dans votre travail ?</i>		
Non-Répondants	0	
La préparation et l'audit des rapports financiers	50	96%
Service des impôts	31	60%
Solvabilité et liquidation	32	62%
Consultations sur différentes questions de la comptabilité	30	58%
Conception et installation de système	28	54%
Conseil en gestion	28	54%
Autres services	1	2%
Total répondants	52	100%

<i>Existe-t-il en Libye, un organisme de la comptabilité conventionné, avec des normes d'audits capables de fournir le cadre de pratique générale de la comptabilité ?</i>		
Non-Répondants	0	
OUI	21	40%
Non	31	60%
Total répondants	52	100%

<i>Selon votre expérience en tant qu'auditeur ou préparateur des rapports financiers pour les compagnies libyennes, pensez-vous qu'il y'a unicité dans les éléments suivants ?</i>		
Non-Répondants	3	
Formulation et présentation du rapport financier	19	39%
L'information révélée	7	14%
Normes et principes de la comptabilité	27	55%
Aucun	11	22%
Total répondants	49	100%

<i>Tri au format Tableau en pourcentages</i>									
	Tout à fait en désaccord	Plutôt en désaccord	Neutre	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord	Non réponse	Total	Moyenne	Ecart-Type
Profession comptable devrait être auto-réglémentée Etes-vous d'accord?	6%	25%	15%	38%	15%	0	52	3,3	1,2
Les comptables professionnels sont les meilleurs juges pour savoir comment mesurer la situation financière d'une entreprise. Etes-vous d'accord?	0%	15%	17%	48%	19%	0	52	3,7	1
Les comptables professionnels sont les meilleurs juges pour savoir les informations qu'il faut mentionner dans les états financiers. Etes-vous d'accord?	0%	8%	12%	63%	17%	0	52	3,9	0,8
Les comptables professionnels devraient maintenir des normes élevées d'éthique dans la profession comptable. Etes-vous d'accord	0%	0%	2%	13%	85%	0	52	4,8	0,4
L'ordre des experts comptables Libyen doit se doter du pouvoir nécessaire pour renforcer l'application des normes de conduites professionnelle. Etes-vous d'accord?	0%	6%	10%	38%	46%	0	52	4,3	0,9
Notre organisation professionnelle ordre des experts comptables libyen n'en fait pas assez pour les membres qui y sont moins impliqués. Etes-vous d'accord?	0%	8%	19%	56%	17%	0	52	3,8	0,8
Les normes comptables libyenne tiennent compte de l'environnement socio-économique, légal et politique du pays. Etes-vous d'accord?	0%	17%	8%	50%	25%	0	52	3,8	1

<i>Tri au format Tableau en pourcentages</i>								
	Développer des normes comptables et d'audit	Diriger des programmes de recherches efficaces pour aider à développer ou modifier le plan comptable pour être plus utile et approprié à l'environnement libyen	Publier des instructions au sujet de la pratique et des méthodes en matière comptabilité	Publier des recommandations concernant les questions controversées spécifiques à la comptabilité	Mettre en place une législation concernant la profession comptable en Libye	Aucun	Non réponse	Total
Selon vous, dans lesquels des aspects suivants, l'ordre de la comptabilité libyenne joue-t-il un rôle?	50%	35%	22%	22%	39%	7%	6	46

(Annexe 6)

Les résultats du questionnaire administré aux les entreprises libyennes par analyse très à plat pour mesurer le degré la valeur comptable dans les entreprises libyennes.

<i>Type d'activité</i>		
Non-Répondants		
Commerciale	18	31%
Industrielle	8	14%
Services	28	47%
Autres	5	8%
Total répondants	59	100%

<i>La taille de l'entreprise</i>		
Non-Répondants	0	
Grande	22	37%
Moyenne	23	39%
Petite	14	24%
Total répondants	59	100%

<i>Nombre des salariés</i>	
Question	
Non Répondants	2
Répondants	57
Somme	62317
Moyenne	1093,3
Ecart-Types	2121,6
Minimum	9
Maximum	7000
Intervalle de Confiance	542.5 à 1644.1
25%	21
75%	830
Médiane	89

<i>Nombre des salariés</i>		
Non-Répondants	2	
9	1	2%
10	4	7%
12	2	4%
14	1	2%
15	1	2%
18	1	2%
19	1	2%
20	2	4%
21	2	4%
25	1	2%
30	2	4%
40	2	4%
42	1	2%
46	1	2%
50	1	2%
55	1	2%
60	2	4%
65	1	2%
80	1	2%
89	1	2%
90	1	2%
98	1	2%
112	1	2%
180	1	2%
230	1	2%
250	1	2%
260	1	2%
300	3	5%
360	1	2%
400	1	2%
700	1	2%
830	1	2%
1000	1	2%
1200	1	2%
1500	1	2%
2000	2	4%
2500	2	4%
3000	1	2%
6800	1	2%
6812	2	4%
6850	1	2%
7000	2	4%
Total répondants	57	100

<i>Capital de l'entreprise</i>	
Question	
Non Répondants	23
Répondants	36
Somme	8172025000
Moyenne	227000694,4
Ecart-Types	450061993,1
Minimum	25000
Maximum	1300000000
Intervalle de Confiance	79980440.0 à 374021000.0
25%	1000000
75%	1,50E+08
Médiane	1,50E+07

<i>Capital de l'entreprise</i>		
Non-Répondants	23	
25000	1	3%
100000	5	14%
150000	1	3%
1000000	4	11%
2000000	1	3%
3000000	2	6%
4000000	1	3%
5000000	1	3%
7500000	1	3%
15000000	2	6%
19900000	1	3%
35000000	1	3%
50000000	3	8%
75000000	1	3%
78850000	1	3%
120000000	1	3%
150000000	1	3%
158100000	1	3%
226000000	1	3%
600000000	1	3%
1300000000	5	14%
Total répondants	36	100

<i>Le type de l'entreprise</i>		
Non-Répondants	2	
Publique	31	54%
Privée	26	46%
Total répondants	57	100%

<i>L'entreprise est-elle cotée en bourse ?</i>		
Non-Répondants	0	
Oui	19	32%
Non	40	68%
Total répondants	59	100%

<i>Niveau d'études</i>		
Non-Répondants	0	
Secondaire	5	8%
Supérieur	43	73%
Diplôme de Master	10	17%
Diplôme de PHD	1	2%
Autres	0	0%
Total répondants	59	100%

<i>Ancienneté totale</i>		
Non-Répondants	0	
De 0 à 5 ans	8	14%
De 5 à 10 ans	12	20%
plus 10 ans	39	66%
Total répondants	59	100%

<i>Vos états financiers comprennent</i>		
Non-Répondants	0	
Un bilan	59	100%
Un état de résultat	59	100%
Un état de flux de trésorerie	18	31%
des notes aux états financiers	16	27%
un état de variations des capitaux propres	8	14%
un état des soldes intermédiaires de gestion	17	29%
Total répondants	59	100%

<i>La détermination des taux d'amortissement se base sur :</i>		
Non-Répondants	1	
La notion économique	25	43%
Les taux fiscaux	33	57%
Total répondants	58	100%

<i>Parmi les méthodes suivantes, laquelle est employée par votre compagnie pour évaluer l'immobilisation fixe ?</i>		
Non-Répondants	1	
Coût historique	36	62%
Historique modifié	17	29%
Autre	5	9%
Total répondants	58	100%

<i>Laquelle des méthodes suivantes est adoptée votre entreprise pour évaluer les stocks</i>		
Non-Répondants	1	
coût revient	33	57%
valeur de marché	3	5%
le plus faible des deux valeurs	22	38%
Autre	0	0%
Total répondants	58	100%

<i>Constituez-vous des provisions pour créances douteuses</i>		
Non-Répondants	1	
oui	54	93%
non	4	7%
Total répondants	58	100%

<i>Tri au format Tableau en pourcentages</i>									
	Tout à fait en désaccord	Plutôt en désaccord	Neutre	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord	Non réponse	Total	Moyenne	Ecart-Type
Les profits et les actifs doivent être évalués vers le bas en cas de doute. Etes-vous d'accord ?	7%	25%	20%	32%	15%	0	59	3,2	1,2
Les valeurs marchandes sont généralement moins pertinentes que le coût historique. Etes-vous d'accord	7%	25%	17%	41%	10%	0	59	3,2	1,1
En période de hausse des prix LIFO doit être utilisé à la place de FIFO au moment de l'estimation des calculs. Etes-vous d'accord	5%	26%	18%	44%	7%	2	57	3,2	1,1

<i>Le montant des provisions à constituer se base sur</i>		
Non-Répondants	5	
l'ancienneté de la créance	29	54%
l'importance de la créance	7	13%
la situation du débiteur	13	24%
les limites de déductibilité fiscale	5	9%
Autres	0	0%
Total répondants	54	100%

<i>Laquelle des méthodes de dépréciation pour l'immobilisation fixe suivantes est employée par votre compagnie</i>		
Non-Répondants	0	
l'amortissement dégressif	8	14%
l'amortissement constant	46	78%
Autre	5	8%
Total répondants	59	100%

<i>Tri au format Tableau en pourcentages</i>									
	Tout à fait en désaccord	Plutôt en désaccord	Neutre	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord	Non réponse	Total	Moyenne	Ecart-Type
Les états financiers de toutes les sociétés devraient avoir des formats normalisés. Etes-vous d'accord	7%	39%	7%	32%	15%	0	59	3,1	1,3
Le système comptable, une fois choisi, ne doit pas être changé. Etes-vous d'accord	3%	31%	8%	44%	14%	0	59	3,3	1,2
Il faut élever le niveau de normalisation dans les états les entreprises. Etes-vous d'accord	0%	15%	10%	54%	20%	0	59	3,8	0,9

<i>Quels sont vos principaux utilisateurs de l'information comptable</i>		
Non-Répondants	2	
les utilisateurs internes à l'entreprise A	27	47%
les investisseurs B	32	56%
les bailleurs de fonds C	37	65%
l'administration et autre institutions dotées de pouvoirs de réglementation et de contrôle D	39	68%
les autres partenaires de l'entreprise (les salaiés, les fournisseurs, les clients) E	15	26%
les autres groupes d'intérêt (les organismes professionnels, les médias, les chercheur) F	4	7%
Autres	1	2%
Total répondants	57	100%

<i>Tri au format Tableau en pourcentages</i>									
	Tout à fait en désaccord	Plutôt en désaccord	Neutre	Plutôt d'accord	Tout à fait d'accord	Non réponse	Total	Moyenne	Ecart-Type
Les états financiers doivent être disponibles au grand public plutôt que pour les actionnaires et les gestionnaires uniquement. Etes-vous d'accord	14%	42%	12%	25%	7%	0	59	2,7	1,2
Seul un minimum de données détaillées devrait être inclus dans les états financiers. Etes-vous d'accord	2%	32%	10%	44%	12%	0	59	3,3	1,1
Les informations sur la gestion et les propriétaires ne devraient pas être inclus dans les états financiers. Etes-vous d'accord	0%	27%	10%	53%	10%	0	59	3,5	1
Les prévisions de la gestion devraient être incluses dans les états financiers. Etes-vous d'accord	8%	37%	20%	27%	7%	0	59	2,9	1,1

<i>Est ce que votre compagnie révèle des informations sur</i>		
Non-Répondants	6	
La méthode adoptée pour l'évaluation d'inventaire	28	53%
La méthode adoptée pour l'évaluation à court terme d'investissement	24	45%
Les méthodes à employer pour la dépréciation d'immobilisation fixe	42	79%
Total répondants	53	100%

<i>Le passage du plan comptable général au nouvel système comptable (norme) se résume dans votre société par</i>		
Non-Répondants	0	
une évolution de la culture comptable (mentalité)	36	61%
une meilleure présentation des états financiers et un meilleur traitement des opérations	41	69%
Le passage à un nouveau plan comptable et une nouvelle présentation des états financiers	33	56%
Aucune	2	3%
Autre	3	5%
Total répondants	59	100%

<i>Est-ce que pensez-vous que l'application du nouveau plan</i>		
Non-Répondants	0	
une meilleure prise de décisions économiques	30	51%
une amélioration de la qualité d'information comptable	40	68%
une meilleure divulgation d'informations	24	41%
une amélioration de la compréhension des états financiers	25	42%
une amélioration de la comparaison des états financiers entre les différentes entreprises	26	44%
renforce la confiance dans l'information financière	31	53%
une amélioration des compétences comptable	28	47%
Autres	2	3%
Total répondants	59	100%

Résumé

Cette thèse a pour objectif d'étudier si le système comptable adopté en 2005 en Libye dans un souci d'harmonisation avec le référentiel international est pertinent dans le contexte culturel local. Dans une première partie on présente le développement comptable en Libye. La deuxième partie expose le cadre théorique de la recherche et aussi les changements de l'environnement et son influence sur la comptabilité dans les pays en voie de développement. La relation existante entre la culture et le système comptable est analysée à partir du modèle (Hofstede et Gray 1988). La troisième partie rend compte d'une étude empirique visant le cadre d'analyse proposée. Les questionnaires ont été élaborés et administrés aux entreprises libyennes et aux experts-comptables. Au total, 111 questionnaires ont été administrés à 59 entreprises et 52 experts-comptables. Cette étude a permis d'analyser le cadre culturel comptable libyen et de souligner l'importance de la culture dans l'élaboration d'un système comptable en Libye.

Mots clés : environnement de la comptabilité, normes comptable, culture

The main aim of this thesis is to analyze the new accounting system adopted in Libya from 2005. This accounting system has been set up in order to be coupled with the international reference. One of the objectives of this document is to conclude if this accounting system is compatible with the local cultural context. The second part of the thesis will expose the theoretical research, the environmental changes and its influence on the accounting of developing countries. This relation between culture and accounting system is analyzed from the model established by Hofstede and Gray (1988). Through the third part we will develop a pragmatically analysis. We developed and administer our study to 59 Libyan companies and 52 accounting experts. Thus this document analyses the Libyan cultural accounting context and to emphasize on the importance of the culture to establish the Libyan accounting system.

Key words: accounting environment, accounting norms, culture