

L'enseignement de la comptabilité internationale en Europe

Hervé STOLOWY et Michel TENENHAUS

Résumé	Abstract: International Accounting Education in Europe
<p>Sur la base d'une enquête effectuée auprès d'institutions européennes, la présente étude a pour objet de déterminer comment la comptabilité internationale est enseignée en Europe. Nous mettons en lumière le nombre de cours, les thèmes étudiés et les bibliographies recommandées. Une classification ascendante hiérarchique des syllabus reçus nous a permis de définir quatre groupes d'institutions correspondant chacun à une approche différente de l'enseignement de la comptabilité internationale. Les thèmes discriminants sont déterminés et peuvent contribuer à la définition d'une véritable "stratégie" d'élaboration d'un syllabus de cours.</p> <p>En outre, notre étude permet d'apporter des éléments de réflexion concernant deux questions actuellement débattues. Ainsi, bien qu'il existe des différences notables selon les pays étudiés, l'existence de cours spécifiques constitue la pratique (légèrement) dominante, par opposition à l'intégration de concepts internationaux dans des cours généraux. En outre, un nombre significatif d'institutions arrivent à concilier deux approches souvent opposées : la comparaison des pratiques nationales et les aspects multinationaux de la comptabilité.</p>	<p>Based on a questionnaire sent to European institutions, the objective of this study is to determine how international accounting is taught in Europe. The results focus on the number of courses, the topics covered and the textbooks recommended. An agglomerative hierarchical clustering allowed us to define four groups of institutions corresponding to different approaches of international accounting education. Discriminant topics have been highlighted and make it possible to define a real "strategy" for the preparation of a course syllabus.</p> <p>Moreover, our survey gives some elements relating to two debated matters. At first, although some differences are existing between countries, specific courses are the majority, as opposed to general courses integrating some international accounting aspects. Secondly, a material number of institutions succeed in presenting at the same time comparative aspects and accounting dimensions of multinational enterprises.</p>
MOTS CLÉS. - COMPTABILITÉ INTERNATIONALE - ENSEIGNEMENT - EUROPE	KEYWORDS. - INTERNATIONAL ACCOUNTING - EDUCATION - EUROPE

Correspondance

Groupe HEC
Hervé Stolowy (Département Comptabilité - contrôle de gestion)
Michel Tenenhaus (Département Systèmes d'information et d'aide à la décision)
1, rue de la Libération - 78351 - Jouy en Josas Cedex - France
Tél: 01 39 67 70 00 - Fax : 01 39 67 70 86
E-mail : stolowy@hec.fr et tenenhaus@hec.fr

Version n° 4 - 14 juin 1997

Remerciements. Ce document est le résultat d'un projet de recherche qui a bénéficié du soutien financier de la Direction de la Recherche du Groupe HEC. Nous exprimons nos remerciements envers cette institution. Nous remercions également tous les universitaires qui ont répondu à notre questionnaire. L'étude des syllabus incluse dans ce rapport est fondée sur une analyse menée avec l'assistance de Véronique N'Guyen et Philippe Tournon, étudiants au programme doctoral du Groupe HEC.

Nos remerciements vont également à Steve Salter (Université de Cincinnati), Finley Graves (Université du Mississippi), David Alexander (Université de Hull) et Robert Parker (Université d'Exeter), qui ont commenté une première version de ce texte et ont contribué à son amélioration. Les auteurs gardent cependant la seule et entière responsabilité des idées qu'ils expriment. Les données utilisées dans ce projet sont disponibles auprès des auteurs.

INTRODUCTION : L'INTERNATIONALISATION DE L'ENSEIGNEMENT DE LA COMPTABILITÉ

Comme le rappelle Burns (1979), deux approches différentes ont été mises en oeuvre pour internationaliser l'enseignement des affaires. La première consiste à traiter les affaires internationales en tant que discipline distincte, nécessitant la mise en place d'une série de différents cours pluridisciplinaires. Le second angle de vision élargit les différents domaines classiques d'enseignement déjà existants de telle sorte que la discussion des thèmes nationaux soit enrichie pour englober les aspects internationaux.

La situation actuelle est fort différente de celle qui conduisait Terpstra (1969), cité par Burns (1979), à faire remarquer que beaucoup plus d'écoles offraient des cours en finance internationale, en marketing international et en management international qu'en comptabilité internationale.

Aussi Burns écrit-elle (1979, p. 137) : Bien que la solution idéale semble être d'intégrer les concepts de comptabilité internationale dans les cours de comptabilité déjà existants, de nombreuses contraintes viennent rendre cette approche difficile à mettre en place. En premier lieu, peu d'enseignants sont à même de traiter les aspects internationaux de la finance, de la comptabilité de gestion, de l'audit, des systèmes d'information et de la fiscalité. En deuxième lieu, peu de livres comportent de telles informations, exception faite de ceux qui consacrent une séance distincte aux aspects internationaux de la comptabilité. Enfin, des lectures supplémentaires sont inadaptées dans plusieurs domaines.

En dépit de ce point de vue pessimiste (réaliste ?), nous pensons que la question revêt toujours actuellement un grand intérêt : les concepts internationaux doivent-ils être intégrés au sein des cours préexistants, comme les cours de comptabilité financière, ou un cours séparé devrait-il être créé ?

Une façon de répondre à cette question est d'observer la manière dont la comptabilité internationale est enseignée aujourd'hui. De nombreuses études ont été menées sur ce sujet aux États-Unis et, dans une moindre mesure, en Royaume Uni (§ 1). En dépit d'un intérêt croissant manifesté pour la comptabilité internationale, aucune recherche n'a été menée, à notre connaissance, pour enquêter sur l'existence de cours sur ce sujet en Europe et pour déterminer le champ et le contenu des domaines couverts. Dans ce contexte, l'objet de la présente recherche est d'étudier des institutions européennes afin de déterminer la façon dont elles enseignent la comptabilité internationale. La méthodologie mise en oeuvre (§ 2) nous a permis d'obtenir des résultats portant sur le nombre de cours, les thèmes étudiés et les manuels recommandés (§ 3). Si les différences entre les approches européenne et américaine ne sont pas nouvelles, l'une étant comparative/descriptive des pratiques nationales et l'autre se penchant plutôt sur les entreprises multinationales, plusieurs idées peuvent être mise en avant et discutées en conclusion.

1 - REVUE DE LA LITTÉRATURE

De nombreuses études ont été menées aux États-Unis et, dans une moindre mesure, au Canada. Elles s'interrogent, notamment en obtenant des informations auprès de professionnels comptables ou de cadres d'entreprise, sur le champ qui devrait être couvert par les cours de comptabilité internationale aux États-Unis (voir Dascher et al., 1973 ; Clay, 1975 ; Tarleton, 1977 ; Patrick, 1978 ; Agami, 1983 ; Foroughi et Reed, 1987 ; Stout et Schweikart, 1989 ; Herremans et Wright, 1992).

Ces études sont centrées sur l'aspect "demande" de l'équation - ce qui devrait être enseigné = ce qui est enseigné -, par référence à l'expression de Herremans et Wright (1992). En outre, plusieurs auteurs discutent des matières qui devraient être incluses dans les cours de comptabilité internationale : Mueller, 1965 ; Seidler, 1967 et Brummet, 1975.

Par ailleurs, d'autres enquêtes portent sur ce qui est actuellement couvert par de tels cours (voir Terpstra, 1969 ; Dascher et al., 1973 ; Burns, 1979 ; Mintz, 1980 ; Sherman, 1987 et section internationale de l'*American Accounting Association*, 1993). Ceci représente l'aspect "offre" de l'équation précitée.

Une étude, menée par Conover, Salter et Price (1994) analyse les deux côtés de l'équation, c'est-à-dire l'offre et la demande en matière de formation à la comptabilité internationale. D'une part, elle porte sur ce qui est enseigné et d'autre part, des cadres financiers définissent ce qui devrait être enseigné.

En revanche, la situation est inverse en Europe où l'absence d'étude portant sur la nature de l'enseignement de la comptabilité internationale sur ce continent marque le peu d'intérêt porté à ce domaine. Les seules exceptions concernent le Royaume Uni, où Adams et Roberts (1994), s'appuyant sur une étude antérieure de Gray et Roberts (1984), ont publié les résultats d'une enquête sur le contenu des cours de comptabilité internationale dans ce pays.

L'idée de comparer des syllabus de cours de comptabilité internationale n'est certes pas nouvelle : la section internationale de l'*American Accounting Association* (1993) a réalisé une enquête qui s'appuie sur 49 syllabus américains et 13 syllabus ne provenant pas des États-Unis (étude reprise dans Conover, Salter et Price, 1994). Même si les résultats de cette étude sont intéressants, l'échantillon "non-américain" nous semble trop faible pour pouvoir tirer des conclusions quant à des profils d'enseignement de cette discipline à l'extérieur des États-Unis.

C'est pourquoi, la présente recherche vise à compléter la littérature existante sur la comptabilité internationale en réalisant une étude comparative de l'enseignement de la comptabilité internationale en Europe.

2 - MÉTHODOLOGIE

Cette recherche a été menée de telle sorte que chaque établissement européen, université ou école de commerce, supposé enseigner la comptabilité internationale, soit étudié.

Dans ce but, un questionnaire a été envoyé dans seize pays (voir ci-dessous) aux membres de l'*EAA* (*European Accounting Association*¹), qui sont des enseignants spécialisés en comptabilité financière et/ou en comptabilité de gestion. De cette sorte, nous espérons contacter chaque institution dans les pays retenus². En pratique, dans certains cas, plusieurs enseignants de la même institution ont été contactés afin d'accroître les chances d'obtenir une réponse au questionnaire. Nous avons supposé que l'appartenance à l'*EAA* témoigne d'un possible intérêt pour les problèmes internationaux. Dans les cas pour lesquels notre correspondant pensait qu'une autre personne de son institution serait plus familière avec le sujet, il lui était demandé de transmettre notre lettre à son collègue.

Les seize pays étudiés comprennent les pays de l'Union Européenne, à l'exception du Luxembourg, qui n'a pas de membre de l'*EAA*, et deux autres pays occidentaux, la Norvège et la Suisse. D'autres pays européens ayant des membres dans l'*EAA*, mais n'appartenant pas à l'Union européenne, ont été exclus. Il s'agit de la Croatie, Chypre, la République Tchèque, l'Estonie, la Hongrie, l'Islande, la Lituanie, Malte, la Pologne, la Russie, la Slovaquie, la Turquie, l'Ukraine et la Yougoslavie.

Dans ce questionnaire, les "répondants" devaient spécifier lesquels des "items" suivants décrivaient le mieux leur institution.

1. Il y a un (des) cours spécifique(s) dévolu(s) à la comptabilité internationale.

- niveau premier cycle (Undergraduate level)
- niveau de deuxième et/ou troisième cycle (Graduate level)

2. Il y a un (des) cours de comptabilité financière/générale incluant(s) des aspects de comptabilité internationale

- niveau de premier cycle (Undergraduate level)
- niveau de deuxième et/ou troisième cycle (Graduate level)

3. Il n'y a pas de cours qui aborde le domaine de comptabilité internationale.

En plus du questionnaire, en cas de réponse positive à l'une des deux premières questions, une copie du (des) syllabus de cours était demandée aux enseignants contactés. A partir de ce matériel, il a été possible de déterminer :

- le nombre d'institutions européennes au sein desquelles il existe au moins un cours spécifique de comptabilité internationale ;
- les matières/domaines/champs inclus dans ces cours ;
- partiellement, le nombre d'heures dévolues à ces matières/domaines/champs.

Le taux de réponse de 67 % est relativement satisfaisant (voir tableau 1) dans la mesure où cette étude a été menée dans plusieurs pays. En comparaison des études précédentes, nous devons souligner le fait que des pourcentages plus élevés ont été obtenus pour les études qui couvraient un seul pays : 82 % au Royaume Uni pour Adams & Roberts (1994), 77,5 % aux États-Unis pour Burns (1979), alors que Mintz (1980) réalisait un taux (67,1 %) similaire à celui de notre étude (voir tableau 2).

Tableau 1 - Pourcentages de réponses

	Total
Nombre de lettres envoyées	326
Nombre d'institutions contactées ³ (1)	251
Nombre de réponses reçues (2)	168
Taux de réponse (2)/(1)	66,9 %
Nombre de syllabus reçus (3) ⁴	54
% de syllabus reçus/total de réponses (3)/(2)	32,1 %
% de syllabus reçus/total des institutions contactées (3)/(1)	21,5 %
Nombre de syllabus manquants (non existants, en préparation, etc.) (4)	16
Nombre de cours séparés de comptabilité internationale (3) + (4)	70
% de cours séparés de comptabilité internationale/total des réponses (3+4)/(2)	41,7 %
Nombre d'institutions avec des cours de comptabilité intégrant des aspects internationaux (5)	61
% de cas/total de réponses (5)/(2)	36,3 %
Nombre d'institutions sans cours abordant la comptabilité internationale (6)	37
% de cas / total de réponses (6)/(2)	22,0 %

Il faut noter que les conclusions de cette étude sont susceptibles d'être biaisées en faveur des institutions dotées de cours de comptabilité internationale dans la mesure où les enseignants de cette matière peuvent avoir été plus réceptifs au questionnaire que les autres.

Tableau 2 - Comparaison avec d'autres études

Votre institution enseigne-t-elle la comptabilité internationale dans le cadre d'un cours spécifique ?	Cette étude (1996) (Europe)			Adams et Roberts (1994) (Royaume Uni)		
	Nombre	Pourcentage		Nombre	Pourcentage	
	d'institutions			d'institutions		
Oui	70	27,9%	41,7%	29	33,7%	40,8%
Non mais espère en créer dans les trois ans				11	12,8%	15,5%
Non mais les cours de comptabilité financière incorporent des aspects de comptabilité internationale	61	24,3%	36,3%			
Non mais il existe des cours combinés				15	17,4%	21,1%
Non	37	14,7%	22,0%	16	18,6%	22,5%
Sous-total	168	66,9%	100%	71	82,6%	100%
Pas de réponse	83	33,1%		15	17,4%	
Total	251	100%		86	100%	

Votre institution enseigne-t-elle la comptabilité internationale dans le cadre d'un cours spécifique ?	Gray and Roberts (1984) (Royaume Uni)			Mintz (1980) (USA)			Burns (1979) (USA)		
	Nombre	Pourcentage		Nombre	Pourcentage		Nombre	Pourcentage	
	d'institutions			d'institutions			d'institutions		
Oui	12	31,6%	37,5%	44	30,1%	44,9%	37	24,5%	31,6%
Non mais espère en créer dans les trois ans	5	13,2%	15,6%	16	11,0%	16,3%	24	15,9%	20,5%
Non mais il existe des cours combinés	1	2,6%	3,1%						
Non	14	36,8%	43,8%	38	26,0%	38,8%	56	37,1%	47,9%
Sous-total	32	84,2%	100%	98	67,1%	100%	117	77,5%	100%
Pas de réponse	6	15,8%		48	32,9%		34	22,5%	
Total	38	100%		146	100%		151	100%	

Un détail des taux de réponse par pays est fourni dans le tableau 3.

Tableau 3 - Analyse du taux de réponse par pays

	Nombre d'institutions contactées	Nombre de réponses	Pourcentage de réponses
Allemagne	14	11	79 %
Autriche	4	3	75 %
Belgique	11	9	82 %
Danemark	9	4	44 %
Espagne	23	13	57 %
Finlande	12	10	83 %
France	19	11	53 %
Grèce	3	3	100 %
Irlande	3	1	33 %
Italie	36	20	56 %
Norvège	10	8	80 %
Pays-Bas	16	12	75 %
Portugal	6	2	33 %
Royaume-Uni	65	46	71 %
Suède	15	12	80 %
Suisse	5	3	60 %
Total	251	168	67 %

Il est possible de signaler que dans tous les pays dans lesquels 10 institutions et plus ont été sollicitées (Allemagne, Belgique, Espagne, Finlande, France, Italie, Norvège, Pays-Bas, Royaume Uni et Suède), le taux de réponse est supérieur à 50 %, ce qui nous semble être très satisfaisant. Une mention particulière doit être décernée au Royaume Uni qui réussit à atteindre un taux de 71 % avec un nombre d'institutions très élevées (65). Ce phénomène peut trouver deux explications (non exclusives d'ailleurs) : (a) les enseignants britanniques sont habitués à ce type de recherche et répondent volontiers ; (b) le thème de la comptabilité internationale les intéresse particulièrement.

En revanche, le faible nombre d'institutions contactées dans d'autres pays ne nous permet pas de faire des commentaires sur les taux de réponse.

3 - RÉSULTATS

L'étude que nous avons menée revêt deux facettes :

- la première a pour but de fournir des données chiffrées sur le nombre d'institutions enseignant la comptabilité internationale et sur l'opposition "cours séparé/cours général intégrant la comptabilité internationale" ;
- la seconde, qui s'appuie sur la construction d'une typologie des institutions en fonction des thèmes enseignés, s'intéresse davantage au contenu de cet enseignement en étudiant les syllabus reçus.

3.1 Nombre de cours : séparation versus intégration

Le tableau 4 ci-dessous présente le détail des cours enseignés dans les pays étudiés.

Tableau 4 - Nombre et nature des cours par pays

Pays	Réponses reçus	Cours spécifiques de comptabilité internationale		Cours généraux avec des aspects internationaux		Cours "internationaux"		Réponses "pas de cours du tout"	
	Nombre (1)	Nombre (2)	% de (1)	Nombre (3)	% de (1)	Nombre (4) = (2)+(3)	% de (1)	Nombre (5)	% de (1)
Allemagne	11	4	36,4	6	54,5	10	90,9	1	9,1
Autriche	3	0	0	3	100,0	3	100,0	0	0,0
Belgique	9	2	22,2	3	33,3	5	55,5	4	44,4
Danemark	4	1	25,0	3	75,0	4	100,0	0	0,0
Espagne	13	7	53,8	2	15,4	9	69,2	4	30,8
Finlande	10	6	60,0	3	30,0	9	90,0	1	10,0
France	11	11	100,0	0	0,0	11	100,0	0	0,0
Grèce	3	0	0,0	3	100,0	3	100,0	0	0,0
Irlande	1	1	100,0	0	0,0	1	100,0	0	0,0
Italie	20	3	15,0	4	20,0	7	35,0	13	65,0
Norvège	8	2	25,0	3	37,5	5	62,5	3	37,5
Pays-Bas	12	2	16,7	6	50,0	8	66,7	4	33,3
Portugal	2	0	0,0	1	50,0	1	50,0	1	50,0
Royaume Uni	46	25	54,3	17	37,0	42	91,3	4	8,7
Suède	12	4	33,3	6	50,0	10	83,3	2	16,7
Suisse	3	2	66,7	1	33,3	3	100,0	0	0,0
Total	168	70	41,7	61	36,3	131	78,0	37	22,2

Ce tableau permet de répondre, même partiellement, à la question évoquée précédemment : cours spécifiques ou cours généraux incluant de la comptabilité internationale. En effet, la ligne "total" démontre que, en moyenne sur notre échantillon, l'existence de cours spécifiques constitue la pratique (très légèrement) dominante (41,7 % du total, soit 53,5 % des cours "internationaux" - colonne 4). Cependant, force est de constater qu'il ne faut surtout pas tirer de conclusion hâtive de ce pourcentage dans la mesure où, non seulement il traduit une pratique quasiment équilibrée entre les deux possibilités, mais surtout il repose sur des différences notables selon les pays étudiés.

Par ailleurs, il est intéressant de remarquer que, au regard de notre échantillon, le Royaume Uni et la France sont les pays qui possèdent le plus grand nombre de cours de comptabilité internationale (respectivement 25 et 11). Il doit également être souligné qu'un fort pourcentage (43 %) des syllabus examinés vient du Royaume Uni (voir tableau 6). Ceci ne constitue pas une surprise au regard du grand nombre d'institutions qui dispensent des cours de comptabilité dans ce pays : 65 institutions ont été contactées (voir tableau 3). Mais l'explication principale est à rechercher dans la grande proportion d'institutions qui, au Royaume Uni, donnent des cours spécifiquement consacrés à la comptabilité internationale ou incluant des aspects de comptabilité internationale comparativement

aux autres pays (voir le tableau 4 ci-dessus qui indique un pourcentage de 91,3 %). En conséquence, le pourcentage de "pas de cours du tout" est très bas dans ce pays (8,7 %).

Bien que ces statistiques doivent être considérées avec prudence, à cause du petit nombre de réponses reçues dans certains pays, le pourcentage des institutions "sans cours incluant des aspects de comptabilité internationale" (colonne 5), permet de faire ressortir les pays d'Europe du Sud (Espagne, Italie et Portugal) qui, ne mettent pas l'accent sur les problèmes de comptabilité internationale. Par exemple, en Italie, seulement 35 % des institutions de l'échantillon incluent des aspects de comptabilité internationale au sein de leurs cours. Il s'agit du plus faible pourcentage (voir tableau 4, colonne 4). Signalons également les résultats surprenants de la Belgique et des Pays-Bas qui, en dépit de leur position centrale en Europe, obtiennent un pourcentage significatif d'institutions n'intégrant pas du tout les aspects internationaux : respectivement 44,4 % et 33,3 %. En outre, parmi les pays scandinaves, la Norvège se distingue par sa propension moins élevée à enseigner la comptabilité internationale (tout au moins par rapport aux réponses reçus).

3.2 Nombre de syllabus

Par ailleurs, il nous semble intéressant de fournir le détail du nombre de syllabus reçus par pays et des cours de comptabilité internationale enseignés dans les institutions européennes (voir tableau 6 ci-dessous). Auparavant, nous faisons figurer dans le tableau 5 la liste des institutions contactées.

Tableau 5 - Liste des institutions ayant envoyé un syllabus

Allemagne	Université de Halle/Wittenberg, Université de Cologne, Université de Francfort
Belgique	Université de Louvain
Danemark	Copenhagen Business School
Espagne	Université d'Alicante, Université des Iles Baléares, IESE, Université de Leon, Université de Castille la Mancha
Finlande	Université de Jyväskylä, Swedish School of Economics and Business Administration (Helsinki et Vasa), Turku School of Economics and Business Administration
France	CNAM, ESC Dijon, ESCP, HEC, Université de Montpellier, Université de Nancy, Université de Nantes, Université de Poitiers
Italie	Université Luigi Bocconi (Milan), Université de Siene, Université de Naples Frédéric II
Norvège	Norwegian School of Management (Oslo)
Pays-Bas	Université de Nivra/Nijenrode, Erasmus Université (Rotterdam)
Royaume Uni	Université d'Aberdeen, Université de Central England à Birmingham, Université de Brighton, Université de Central Lancashire, Université d'Essex, Université d'Exeter, Université de Glasgow, Université de Hertfordshire, Université de Hull, Université de Lancaster, University de Westminster, King's College à Londres, London School of Economics, University de Luton, Université de Manchester, Napier Université, Université de Newcastle, Université de Portsmouth, Université de Reading, Southampton Institute, Staffordshire Université, Warwick Business School
Suède	Université de Lund, Gothenburg School of Economics
Suisse	HEC Genève, Hochschule St. Gallen

Nous avons été en mesure d'analyser les syllabus écrits en allemand, anglais, espagnol, français et italien. Dans ce contexte, il faut souligner le fait que des pays peuvent être sous-représentés, nos

correspondants ayant préféré, volontairement, ne pas envoyer de syllabus parce qu'ils n'avaient pas de version en anglais.

Tableau 6 - Nombre de syllabus par pays

	Nombre de syllabus reçus	Pourcentage de syllabus représenté par le pays par rapport au nombre total de syllabus reçus	Nombre d'institutions qui enseignent la comptabilité internationale n'ayant pas retourné un syllabus ⁵
Allemagne	3	6 %	1
Autriche	0	0 %	0
Belgique	1	2 %	1
Danemark	1	2 %	0
Espagne	5	9 %	2
Finlande	3	6 %	3
France	8	15 %	3
Grèce	0	0 %	0
Irlande	0	0 %	1
Italie	3	6 %	0
Norvège	1	2 %	1
Pays-Bas	2	4 %	0
Portugal	0	0 %	0
Royaume Uni	23	43 %	2
Suède	2	4 %	2
Suisse	2	4 %	0
Total	54	100 %	16

Exception faite du Royaume Uni (23 syllabus) et, dans une moindre mesure, de la France (8 syllabus) et de l'Espagne (5 syllabus), tous les autres pays ont envoyé un maximum de trois syllabus. En conséquence, les conclusions par pays devront être considérées avec une très grande prudence.

3.3 Thèmes inclus dans le champ de la comptabilité internationale

3.3.1 Analyse du contenu des syllabus

L'objet de notre enquête est de nous focaliser sur ce qui est enseigné en Europe. Bien qu'aucun consensus n'émerge sur les thèmes à inclure dans un cours de comptabilité internationale, il ressort des syllabus reçus que les cours de comptabilité internationale en Europe sont, pour la plupart, concernés par les aspects comparatifs de la comptabilité et les problèmes liés à l'harmonisation que ce soit à une échelle européenne ou internationale (voir tableau 7).

Tableau 7 - Analyse des thèmes⁶

	Thèmes	Nombre de cas	Pourcentage du total des syllabus (54)
1	Étude de la comptabilité internationale par pays	42	77,8 %
2	Harmonisation	39	72,2 %
3	Introduction et définition de la comptabilité internationale	35	64,8 %
4	Classification des pratiques comptables	34	63,0 %
5	Standardisation en Europe	27	50,0 %
6	Transaction en devises et conversion des états financiers	24	44,4 %
7	Cadre institutionnel de l'harmonisation	24	44,4 %
8	Consolidation	22	40,7 %
9	Inflation	18	33,3 %
10	Multinationales	18	33,3 %
11	Analyse financière internationale	16	29,6 %
12	Information sectorielle	16	29,6 %
13	Goodwill	10	18,5 %
14	Prix de transfert	10	18,5 %
15	Reconnaissance des actifs - Incorporels	9	16,7 %
16	Audit international (externe)	9	16,7 %
17	Évaluation des actifs: coûts historiques/de remplacement	8	14,8 %
18	Systèmes comparés de fiscalité	7	13,0 %
19	Stocks et travaux en cours	6	11,1 %
20	Crédit-baux	6	11,1 %
21	Recherche et développement	6	11,1 %
22	Reconnaissance des revenus	6	11,1 %
23	Comptabilité sociale et environnementale	5	9,3 %
24	Fiscalité différée	5	9,3 %
25	Référence aux questions de comptabilité de gestion	5	9,3 %
26	Gestion du risque de change	4	7,4 %
27	Mesures des performances (Résultat par action, opérations étrangères)	4	7,4 %
28	Retraites	4	7,4 %
29	Dépréciation des actifs	3	5,6 %
30	Cadres conceptuels	3	5,6 %
31	Principe de prudence	2	3,7 %
32	Tableaux de financement et de flux de trésorerie	2	3,7 %
33	Concept de rattachement des produits et des charges	2	3,7 %
34	Capitaux propres	2	3,7 %
35	Événements survenus après la clôture	1	1,9 %
36	Instruments financiers	1	1,9 %

Ces résultats sont confirmés par l'analyse du temps consacré à chaque thème (déterminé à travers les plannings de cours). Tous les répondants n'ont pas envoyé un planning de leurs cours, mais quand c'était le cas (pour 26 des 54 syllabus reçus), il apparaît que :

- 26 % de la durée totale d'un cours est en moyenne dévolue à l'étude des différents systèmes comptables nationaux ;
- et 8 % à la classification de ces systèmes.

Tous les autres thèmes représentent moins de 5 % du temps, à l'exception de l'analyse financière internationale (5,5 %) et des problèmes de conversion de devises (5 %).

En dépit de divergences considérables parmi les institutions d'un même pays, les États-Unis et la Royaume Uni ne semblent pas privilégier les mêmes thèmes, comme le démontrent les études de Conover et al. (1994) et d'Adams & Roberts (1994).

Selon Conover et al. (1994), les sujets enseignés le plus fréquemment portent sur la comptabilité de gestion et la comptabilité des conversions de devises étrangères. L'étude de la section internationale de l'*American Accounting Association* (1993) indique, pour les institutions américaines, la hiérarchie suivante : (1) Introduction et définition de la comptabilité internationale, (2) Comptabilité de gestion, (3) Conversions de devises, (4) harmonisation internationale, (5) fiscalité - prix de transfert, (6) description/comparaison des pratiques comptables nationales, (7) comptabilité de l'inflation, (8) audit externe international, (9) fiscalité américaine des revenus étrangers et (10) description/comparaison des pratiques comptables nationales en analysant les états financiers étrangers.

Au contraire, Adams & Roberts (1994), au Royaume Uni, arrivent à des conclusions assez similaires à celles des nôtres. La priorité est donnée à la comparaison des principes et des pratiques comptables, et aux questions relatives à l'harmonisation, au niveau international et au sein de l'Union Européenne.

L'analyse des syllabus confirme que, contrairement aux États-Unis, les institutions européennes ont une approche plus comparative qu'internationale de la comptabilité internationale d'une part. Cependant, il faut nuancer cette affirmation puisqu'il ressort que les aspects transnationaux semblent être traités par le biais d'autres séances comme les problèmes liés aux devises.

Les problèmes de comptabilité de gestion ne sont pas beaucoup représentés. Cela n'est pas seulement imputable au poids relatif des institutions britanniques dans notre échantillon. La tendance est confirmée pour les autres pays européens.

Si 17 institutions sur 54 n'abordent aucun des aspects liés aux entreprises multinationales, les enseignements sur la gestion des entreprises multinationales ne sont pas absents des programmes en Europe. Cependant ils ne constituent pas, a priori, la trame des cours très centrés sur les problèmes d'harmonisation et une approche comparatiste. Tandis que seulement 18 des 54 institutions (33,4 %) consacrent une partie de leur cours aux problèmes des multinationales, 19 d'entre elles abordent cet aspect de façon indirecte, c'est-à-dire par le biais de la conversion des devises, des transactions en monnaie étrangère, de l'inflation, de l'information sectorielle et de la consolidation.

Cette constatation nous amène à nuancer l'idée communément admise selon laquelle la gestion comptable des multinationales n'est pas traitée puisque 37 institutions (soit dans près de 70 % des établissements) y font explicitement ou implicitement référence dans leur programme.

La spécificité européenne de notre échantillon mérite, une nouvelle fois, d'être rappelée. En effet, si l'on examine les thèmes abordés par les institutions "internationales" figurant dans l'étude de l'AAA (1993), nous constatons que, sur les 13 syllabus reçus, la hiérarchie n'est pas foncièrement différente de celle évoquée précédemment pour l'échantillon américain : même si l'harmonisation internationale arrive en tête, la conversion de devises, la fiscalité des prix de transfert et la comptabilité de gestion sont parmi les autres thèmes les plus traités. Nous ne connaissons pas l'origine des institutions ayant répondu à cette enquête mais il est fort probable que la part des institutions européennes doit y être faible.

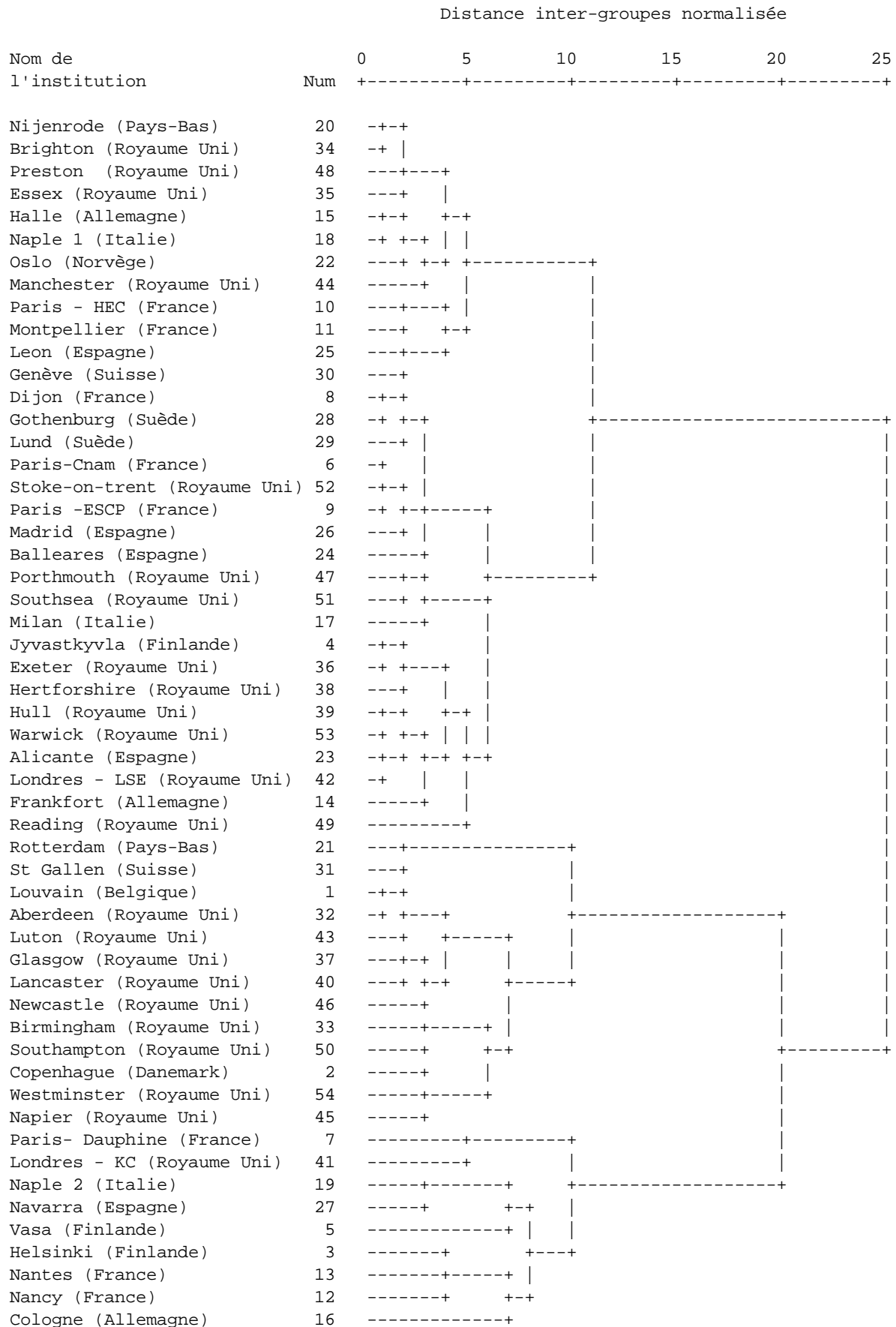
3.3.2 Analyse statistique

Une classification ascendante hiérarchique des 54 syllabus des institutions a été réalisée par la méthode de Ward. Cette méthode itérative peut être décrite très simplement. On définit tout d'abord la distance entre deux groupes d'institutions G_1 et G_2 en utilisant le critère de Ward défini par

$$d(G_1, G_2) = \frac{n_1 n_2}{n_1 + n_2} \sum_{i=1}^{36} (p_{1i} - p_{2i})^2$$

où n_1 et n_2 représentent respectivement les tailles des groupes G_1 et G_2 , et p_{1i} et p_{2i} les proportions des institutions des groupes G_1 et G_2 enseignant le thème i . On déduit du critère de Ward que la distance entre deux institutions est égale au nombre de thèmes enseignés non communs divisé par deux. Par exemple la distance entre Louvain et Copenhague vaut 5.5 car ces deux institutions ont 11 thèmes enseignés non communs. À la première étape de l'algorithme, on regroupe les deux institutions les plus proches. Il s'agit de Nijenrode et Brighton qui ont une distance nulle, puisqu'ils enseignent strictement les mêmes cours. À la deuxième étape de l'algorithme, on regroupe de nouveau les deux institutions les plus proches, en considérant maintenant que le groupe {Nijenrode, Brighton} forme une nouvelle institution. Hull et Warwick, qui ne diffèrent que par un cours enseigné, sont maintenant regroupés. Cette procédure de regroupements successifs est poursuivie jusqu'à la dernière étape de l'algorithme où toutes les institutions forment un seul groupe. La classification ascendante hiérarchique est illustrée par un arbre de classification ou dendrogramme donné dans la Figure 1.

Figure 1 : Arbre de classification des institutions



Le tableau 8 ci-dessous donne la liste des institutions appartenant à chacun des quatre groupes qui ressortent du graphique précédent.

Tableau 8 - Constitution des groupes

Groupe 1 (12 institutions)	Groupe 2 (20 institutions)	Groupe 3 (13 institutions)	Groupe 4 (9 institutions)
Nijenrode (Pays-Bas)	Dijon (France)	Rotterdam (Pays-Bas)	Paris - Dauphine (France)
Brighton (Royaume Uni)	Gothenburg (Suède)	St Gallen (Suisse)	Londres - KC (Royaume Uni)
Preston (Royaume Uni)	Lund (Suède)	Louvain (Belgique)	Naples 2 (Italie)
Essex (Royaume Uni)	Paris - CNAM (France)	Aberdeen (Royaume Uni)	Navarra (Espagne)
Halle (Allemagne)	Stoke-on-trent (Royaume Uni)	Luton (Royaume Uni)	Vasa (Finlande)
Naples 1 (Italie)	Paris - ESCP (France)	Glasgow (Royaume Uni)	Helsinki (Finlande)
Oslo (Norvège)	Madrid (Espagne)	Lancaster (Royaume Uni)	Nantes (France)
Manchester (Royaume Uni)	Baléares (Espagne)	Newcastle (Royaume Uni)	Nancy (France)
Paris - HEC (France)	Portsmouth (Royaume Uni)	Birmingham (Royaume Uni)	Cologne (Allemagne)
Montpellier (France)	Southsea (Royaume Uni)	Southampton (Royaume Uni)	
Leon (Espagne)	Milan (Italie)	Copenhague (Danemark)	
Genève (Suisse)	Jyvaskyla (Finlande)	Westminster (Royaume Uni)	
	Exeter (Royaume Uni)	Napier (Royaume Uni)	
	Hertfordshire (Royaume Uni)		
	Hull (Royaume Uni)		
	Warwick (Royaume Uni)		
	Alicante (Espagne)		
	Londres - LSE (Royaume Uni)		
	Francfort (Allemagne)		
	Reading (Royaume Uni)		

Après avoir réparti notre échantillon en quatre groupes, nous avons décrit la typologie en construisant tous les tableaux croisant les thèmes enseignés et la typologie. Nous avons considéré que les groupes d'institutions se distinguaient au niveau d'un enseignement si le khi-deux du tableau de contingence thème x groupe était significatif au niveau 0,05. Cette règle est néanmoins à utiliser avec réserve lorsque le thème est peu enseigné.

A titre indicatif et afin de mieux comprendre la façon dont les tableaux suivants ont été élaborés, nous faisons figurer ci-dessous le tableau correspondant à la première variable : Introduction et définition de la comptabilité internationale.

Tableau 9 - Croisement des variables Introduction et définition de la comptabilité internationale et Groupe

		GROUPE				Page 1 of 1
Count						Row
Col Pct		1	2	3	4	Total
INTRODUC	.0	5	9	1	4	19
ABSENT		41.7	45.0	7.7	44.4	35.2
PRESENT	1.0	7	11	12	5	35
		58.3	55.0	92.3	55.6	64.8
Column		12	20	13	9	54
Total		22.2	37.0	24.1	16.7	100.0

Chi-Square	Value	DF	Significance
Pearson	5.71294	3	.12644
Likelihood Ratio	6.80481	3	.07839
Mantel-Haenszel test for linear association	.57132	1	.44974

Minimum Expected Frequency - 3.167
 Cells with Expected Frequency < 5 - 3 OF 8 (37.5%)

Le niveau de signification du khi-deux valant 0.12644, nous en concluons que nous ne pouvons rejeter l'hypothèse que ce thème est enseigné dans les mêmes proportions dans les différents groupes : les pourcentages 58.3, 55.0, 92.3 et 58.3 ne sont pas significativement différents au risque 0.05. En d'autres termes, la variable Introduction et définition de la comptabilité internationale ne permet pas de distinguer les groupes de manière significative.

Sur la base des 36 tableaux correspondant à chacun des thèmes, nous avons établi un tableau de synthèse (voir tableau 11 ci-dessous) faisant ressortir les thèmes discriminants en indiquant le niveau de signification du khi-deux de Pearson. Par ailleurs, il faut noter que pour chacun des quatre groupes déterminés, il nous est fourni le nombre de syllabus abordant le thème (mention "PRESENT" sur la ligne 1) et n'abordant pas le thème (mention "ABSENT" sur la ligne 0), ainsi qu'une répartition en pourcentage de ces syllabus. Grâce à cette information, nous avons établi une typologie permettant de schématiser l'importance ou l'absence du thème. Cinq catégories ont été ainsi déterminées :

Tableau 10 - Indice d'importance du thème

N = Pourcentage de syllabus abordant le thème		
N = 75 %	--->	++
50 % < N < 75 %	--->	+
N = 50 %	--->	=
20 % = N < 50 %	--->	-
N < 20 %	--->	--

Tableau 11 - Importance des thèmes par groupes⁷

Thèmes	Niveau de signification	Groupe 1	Groupe 2	Groupe 3	Groupe 4
Introduction et définition de la comptabilité internationale	0,1264	+	+	++	+
Classification des pratiques comptables	0,2184	++	=	++	-
Étude de la comptabilité internationale par pays	0,0096	+	++	++	-
Analyse financière internationale	0,0377	--	-	+	-
Harmonisation	0,0567	+	+	++	+
Cadre institutionnel de l'harmonisation	0,0004	--	++	+	--
Standardisation en Europe	0,0000	--	++	-	-
Gestion du risque de change	0,0603	--	--	-	--
Audit international (externe)	0,8908	--	--	-	--
Systèmes comparés de fiscalité	0,1462	--	--	-	--
Prix de transfert	0,0013	--	--	+	--
Référence aux questions de comptabilité de gestion	0,2183	--	--	--	-
Comptabilité sociale et environnementale	0,0175	--	--	-	--
Inflation	0,0014	--	-	++	-
Information sectorielle	0,0004	--	--	+	+
Transaction en devises et conversion des états financiers	0,0001	--	-	++	+
Consolidation	0,0000	--	-	++	+
Goodwill	0,0004	--	--	-	+
Recherche et développement	0,0000	--	--	--	+
Stocks et travaux en cours	0,0000	--	--	--	+
Crédit-baux	0,0000	--	--	--	+
Fiscalité différée	0,0009	--	--	--	-
Retraites	0,0001	--	--	--	-
Événements survenus après la clôture	0,1650	--	--	--	--
Reconnaissance des actifs - Incorporels	0,0004	--	--	-	+
Reconnaissance des revenus	0,0001	--	--	--	+
Concept de rattachement des produits et des charges	0,4862	--	--	--	--
Principe de prudence	0,3625	--	--	--	--
Dépréciation des actifs	0,0012	--	--	--	-
Évaluation des actifs: coûts historiques/de remplacement	0,0020	--	--	--	+
Multinationales	0,1032	=	-	-	--
Cadres conceptuels	0,0155	--	--	--	-
Tableaux de financement et de flux de trésorerie	0,0155	--	--	--	-
Capitaux propres	0,4862	--	--	--	--
Mesures des performances (par ex. Résultat par action, opérations étrangères)	0,0841	--	--	--	-
Instruments financiers	0,3599	--	--	--	--

Le premier enseignement à tirer de ce tableau provient du niveau de signification. En effet, l'étude de cette grandeur permet déjà de repérer les thèmes discriminants, c'est-à-dire dont le pourcentage de présence est très différent selon les groupes. En conséquence, selon nous, la détermination d'un programme de cours de comptabilité internationale en Europe passe d'abord par une prise de position concernant le fait d'aborder ou non les thèmes discriminants. Le tableau 12 ci-dessous rappelle quels sont ces thèmes (voir première colonne).

Cependant, il ne faut pas oublier que le niveau de signification doit être étudié avec précaution, notamment lorsque le nombre d'institutions traitant le thème est relativement faible. C'est pourquoi, nous avons rajouté dans le tableau 12 les thèmes discriminants pour lesquels le nombre d'institutions les abordant est inférieur ou égal à 14⁸.

Tableau 12 - Thèmes discriminants

Thèmes traités par plus de 14 institutions	Thèmes traités par 14 institutions ou moins
Étude de la comptabilité internationale par pays (41)	Prix de transfert (10)
Analyse financière internationale (16)	Comptabilité sociale et environnementale (5)
Cadre institutionnel de l'harmonisation (24)	Goodwill (9)
Standardisation en Europe (27)	Recherche et développement (6)
Inflation (18)	Stocks et travaux en cours (6)
Information sectorielle (15)	Crédit-baux (6)
Transaction en devises et conversion des états financiers (23)	Fiscalité différée (5)
Consolidation (22)	Retraites (4)
	Reconnaissance des actifs - Incorporels (9)
	Reconnaissance des revenus (6)
	Dépréciation des actifs (3)
	Évaluation des actifs: coûts historiques/de remplacement (8)

Dans un second temps, ayant pour objectif de déterminer le profil correspondant à chaque groupe, nous avons éclaté le tableau 11 en quatre sous-tableaux par groupe et en éliminant les thèmes ayant le symbole "- -", c'est-à-dire qui représentent moins de 20 % des cas.

Tableau 13 - Les stratégies d'enseignement de chaque groupe

Thèmes	Groupe 1
Introduction et définition de la comptabilité internationale	+
Classification des pratiques comptables	++
Étude de la comptabilité internationale par pays	+
Harmonisation	+
Multinationales	=

Thèmes	Groupe 2
Introduction et définition de la comptabilité internationale	+
Classification des pratiques comptables	=
Étude de la comptabilité internationale par pays	++
Analyse financière internationale	-
Harmonisation	+
Cadre institutionnel de l'harmonisation	++
Standardisation en Europe	++
Inflation	-
Transaction en devises et conversion des états financiers	-
Consolidation	-
Multinationales	-

Thèmes	Groupe 3
Introduction et définition de la comptabilité internationale	++
Classification des pratiques comptables	++
Étude de la comptabilité internationale par pays	++
Analyse financière internationale	+
Harmonisation	++
Cadre institutionnel de l'harmonisation	+
Standardisation en Europe	-
Gestion du risque de change	-
Audit international (externe)	-
Systèmes comparés de fiscalité	-
Prix de transfert	+
Comptabilité sociale et environnementale	-
Inflation	++
Information sectorielle	+
Transaction en devises et conversion des états financiers	++
Consolidation	++
Goodwill	-
Reconnaissance des actifs - Incorporels	-
Multinationales	-

Thèmes	Groupe 4
Introduction et définition de la comptabilité internationale	+
Classification des pratiques comptables	-
Étude de la comptabilité internationale par pays	-
Analyse financière internationale	-
Harmonisation	+
Standardisation en Europe	-
Référence aux questions de comptabilité de gestion	-
Inflation	-
Information sectorielle	+
Transaction en devises et conversion des états financiers	+
Consolidation	+
Goodwill	+
Recherche et développement	+
Stocks et travaux en cours	+
Crédit-baux	+
Fiscalité différée	-
Retraites	-
Reconnaissance des actifs - Incorporels	+
Reconnaissance des revenus	+
Dépréciation des actifs	-
Évaluation des actifs: coûts historiques/de remplacement	+
Cadres conceptuels	-
Tableaux de financement et de flux de trésorerie	-
Mesures des performances (par ex. Résultat par action, opérations étrangères)	-

3.3.3 Établissement de profils d'enseignement de la comptabilité internationale

De manière volontairement schématique, nous pouvons décrire les quatre familles qui ressortent de notre étude de la manière suivante :

Groupe 1 : Approche comparatiste

Groupe 2 : Approche spécialisée

Groupe 3 : Approche généraliste

Groupe 4 : Approche technique

Groupe 1 : Approche comparatiste (classification, multinationales)

Dans les institutions de cette première famille, l'accent est essentiellement mis sur l'étude comparative des pays : classifications et pratiques nationales, ce qui n'empêche pas les institutions d'étudier également l'harmonisation et les problèmes comptables des sociétés multinationales.

Groupe 2 : Approche spécialisée (harmonisation)

L'harmonisation comptable, tant internationale qu'europpéenne, est au coeur des préoccupations des institutions appartenant à cette seconde famille. Il faut toutefois ajouter que l'étude des pratiques comptables nationales est également très présente.

En revanche, les aspects conceptuels de la comptabilité internationale (définition, classification) sont relativement absents.

Groupe 3 : Approche généraliste ou exhaustive (concepts, harmonisation, comparaison et aspects multinationaux)

Le groupe 3, qui, rappelons-le, comprend 13 institutions, se distingue par le fait qu'il englobe tous les principaux aspects possibles d'un cours de comptabilité internationale : définitions et classifications, comparaison des pratiques comptables, analyse financière internationale, mais également consolidation et transactions en devises. Ces deux derniers thèmes correspondent partiellement à ce que l'on dénomme traditionnellement "aspects multinationaux".

Dans ce groupe, l'harmonisation est abordée tant du point de vue du cadre institutionnel que du point de vue européen d'une part, et d'autre part la comparabilité est appréhendée par ses deux aspects, la classification des systèmes comptables nationaux et l'étude des pratiques nationales.

Signalons que l'analyse financière internationale n'est abordée de manière majoritaire que dans ce groupe.

L'existence d'un tel groupe démontre que, contrairement aux idées reçues, et même aux statistiques globales fournies par notre échantillon (voir ci-dessus, tableau 7), un nombre significatif d'institutions européennes sont parfaitement "capables" d'enseigner la comptabilité internationale sous un double angle comparatiste et multinational.

Groupe 4 : Approche technique

Si l'on retient les thèmes traités par plus de la moitié des syllabus, ceux qui ressortent sont relativement pointus : recherche et développement, stocks, reconnaissance des revenus.

Cette famille semble marquée par le caractère technique des enseignements et par une approche moins conceptuelle des aspects comparatifs et d'harmonisation. Cependant, les aspects liés à la consolidation et aux opérations en devises sont relativement présents.

Commentaires

Le Royaume Uni, qui fournit 23 syllabus (soit 43 % de notre échantillon - voir tableau 6) mérite d'être étudié séparément. Nous constatons que les institutions de ce pays se retrouvent essentiellement dans les groupes 2 (9 institutions) et 3 (9 institutions). Elles représentent d'ailleurs un poids significatif dans ces groupes : respectivement 45 % et 69 % des effectifs des groupes. Il est donc intéressant de constater que les institutions britanniques ont une approche soit restrictive et tournée vers l'harmonisation, soit au contraire très large et englobant les aspects multinationaux.

Notre étude statistique nous démontre que, mis à part le cas du Royaume Uni qui vient d'être évoqué, il est quasiment impossible d'établir un lien entre le pays d'origine de l'institution et la famille d'appartenance.

3.4 Lectures

Nous avons étudié les livres recommandés comme lecture essentielle (ou première). Nous avons volontairement exclu le grand nombre d'articles cités dans différentes listes de lectures. Parmi notre échantillon de 54 syllabus, 37 ont fourni une liste de lectures. Les résultats que nous obtenons sont très similaires à ceux indiqués par Adams and Roberts (1994). En effet comme pour l'étude sur le Royaume Uni, les livres qui apparaissent le plus souvent sont *Comparative International Accounting* (Nobes et Parker) utilisé comme texte principal par 22 répondants et *International Accounting* (Choi and Mueller) utilisé par 15 répondants (voir tableau 14).

Table 14 - Livres recommandés comme principale lecture

Syllabus avec une bibliographie	37	100%
NOBES Christopher et PARKER Robert (ed) : <i>Comparative International Accounting</i> . Prentice Hall (Royaume Uni), 4ème édition, 1995, 494 pages.	22	59%
CHOI Frederick D.S. et MUELLER Gerhard G. : <i>International Accounting</i> . Prentice Hall (USA), 2ème édition, 1992, 610 pages.	15	41%
RADEBAUGH Lee H. et GRAY Sidney J. : <i>International Accounting and Multinational Enterprises</i> . John Wiley & Sons (USA), 3ème édition, 1993, 582 pages.	8	22%
ALEXANDER David et ARCHER Simon (ed) : <i>The European Accounting Guide</i> . The Academic Press (Royaume Uni), 2ème édition, 1995, 1570 pages.	3	8%
BLAKE John et AMAT Oriol : <i>European Accounting</i> . Pitman (Royaume Uni), 1993, 237 pages.	3	8%
ALEXANDER David et NOBES Christopher : <i>A European Introduction to Financial Accounting</i> . Prentice Hall (Royaume Uni), 1994, 460 pages.	2	5%
BELKAOUI Ahmed : <i>International & Multinational Accounting</i> . The Dryden Press (Royaume Uni), 1994, 502 pages.	2	5%
KLEE Louis (ed) : <i>La comptabilité des sociétés dans la C.E.E.</i> La Villeguerin éditions (France), 1992, 664 pages.	2	5%
MUELLER Gerhard G., GERNON Helen et MEEK Gary K. : <i>Accounting - An International Perspective</i> . Irwin (USA), 3ème édition, 1994, 200 pages.	2	5%
CHMIELEWSKI D. <i>Comprendre la comptabilité allemande</i> . Dunod (France), 1992.	1	3%
FLOWER John (ed.) <i>The regulation of financial reporting in the Nordic Countries</i> , Centre for Research in European Accounting (CREA), Stockholm (Suède), 1994.	1	3%
FOSTER G. <i>Financial statement analysis</i> , 2nd édition, Prentice Hall (USA), 1986.	1	3%
GRÄFER, H. et DEMMING C. (Hrsg.) <i>Internationale Rechnungslegung</i> Stuttgart (Allemagne), 1994.	1	3%
KAM V. <i>Accounting theory</i> . Wiley & Sons (USA), 1990.	1	3%
MADURA, Jeff: <i>International financial management</i> , St Paul MN, West Publishing Company (USA), 1992.	1	3%
MAZARS SA (sous la direction de) : <i>Comptabilité dans les principaux États de la CEE</i> . Delmas (France), 1993, 383 pages.	1	3%
NOBES C. : <i>International classification of financial reporting</i> . Routledge (Royaume Uni), 1992.	1	3%
ROST P. <i>Der internationale Harmonisierungsprozeß der Rechnungslegung</i> , Frankfurt (Allemagne), 1991.	1	3%
SAMUELS J., BRAYSHAM R. and CRANER J. : <i>Financial statement analysis in Europe</i> , Chapman & Hall (Royaume Uni), 1995.	1	3%
SANCHEZ J.Q., GOMEZ A.B. & GIMENEZ R.G. : <i>Normativa Contable Internacional</i> . Ediciones Ciencias Sociales (Espagne), 1991.	1	3%
SOCIAS A. : (a) <i>Readings in Accounting in the European Union</i> , Palma de Mallorca, UIB (Espagne), 1996.	1	3%
SOCIAS A. (b) : <i>La normalizacion contable en el Reino Unido, Francia, Alemania y Espana</i> . Madrid, AECA (Espagne), 1991.	1	3%

La similitude mentionnée ci-dessus peut être expliquée par la forte proportion d'institutions britanniques dans notre échantillon. Quoiqu'il en soit, nos résultats sont un peu différents car le livre de Nobes & Parker est moins utilisé en pourcentage (59 %) qu'au Royaume Uni (72 % dans l'étude d'Adams et Roberts).

Nos résultats montrent, qu'en sus des livres américains et britanniques bien connus, des lectures variées sont recommandées. Dans les pays autres que le Royaume Uni, une liste type apparaît souvent : un livre "local" plus *Nobes & Parker* ou *Choi & Mueller*.

CONCLUSION

Les institutions d'enseignement européennes sont plus concernées par la comptabilité comparée et les problèmes d'harmonisation que leurs équivalents américains, qui focalisent leurs cours sur les problèmes comptables rencontrés par les sociétés multinationales. Ceci n'est pas une surprise et confirme la difficulté à définir le concept de "comptabilité internationale" qui apparaît avoir deux sens relativement différents l'un de l'autre : (a) la connaissance des pratiques comptables étrangères et des problèmes d'harmonisation ; (b) les thèmes internationaux du point de vue des sociétés multinationales américaines, une sorte de comptabilité multinationale.

Alors que Adams & Roberts (1994) sont, dans leur conclusion, en faveur d'une séparation plus nette entre les cours de "comptabilité comparée" et de "comptabilité des multinationales", nous pensons, au contraire, que l'écart existant entre ces deux vues de la comptabilité internationale devrait être réduit. Dans ce contexte, un compromis peut apparaître comme étant une bonne solution : une connaissance accrue des pratiques étrangères dans les cours américains ; une ouverture plus grande aux problèmes de comptabilité des multinationales, dans les cours européens. En fait, si l'on considère le point de vue européen, nous pensons que la connaissance de la comptabilité comparée, quoique d'un grand intérêt, n'est pas un objectif en soi. Cette connaissance doit être liée à un environnement de plus en plus en plus tourné vers les marchés de capitaux étrangers et internationaux, au développement des transactions internationales et à la mise en oeuvre d'outils de comptabilité de gestion. En un sens, la comptabilité comparée hors du contexte des opérations des multinationales pourrait rester un sujet théorique.

Dans ce contexte, notre étude semble montrer que la solution que nous évoquons n'est pas impossible à réaliser puisque, selon nos résultats, un nombre non négligeable d'institutions européennes enseignent à la fois les aspects "comparatistes" et "multinationaux" : il s'agit de l'approche mise en oeuvre par l'un des quatre groupes déterminés, à savoir le groupe 3, qui est composé de 13 institutions. En outre, le groupe 4, au delà des aspects techniques, inclut également des aspects liés aux opérations internationales et à la consolidation.

Enfin, en réponse à la question initiale : cours séparés ou intégration des aspects internationaux dans un cours général, nous remarquons une tendance pour le développement de cours spécifiquement consacrés à la comptabilité internationale. En effet, plusieurs de nos correspondants nous ont écrit qu'ils planifiaient la création d'un nouveau cours de comptabilité internationale. Ce phénomène d'engouement peut s'expliquer par le succès croissant des sujets de comptabilité internationale... ou par la difficulté à incorporer les aspects internationaux dans les cours généraux de finance et de management, ce qui correspond à l'opinion de Burns déjà mentionnée (1979).

Références bibliographiques

Agami, A.M. (1983), "The international accounting course: state of the art", *Journal of Accounting Education*, 1(2), automne, pp. 67-77.

American Accounting Association (International Accounting Section) (1993), *Internationalized accounting and international accounting course syllabus*. 6 pages.

Bloom, R., J. Fuglister and J. Kantor (1992), "Towards internationalization of upper-level financial accounting courses", *Advances in International Accounting*, 5, pp. 239-253.

Burns, J.O. (1979), "A study of international accounting education in the United States", *International Journal of Accounting Education and Research*, 15 (1), automne, pp. 135-145.

Brummet, R.L. (1975), "Internationalism and the future of accounting education", *International Journal of Accounting Education and Research*, automne, pp. 162-164.

Clay, A.A. (1975), "Undergraduate international accounting education", *International Journal of Accounting Education and Research*, 11 (1), pp. 187-92.

Dascher, P.E., C.H. Smith and R.H. Strawser (1973), "Accounting curriculum implications of the multinational corporation", *International Journal of Accounting Education and Research*, 9 (1), automne, pp. 81-97.

Foroughi, T. and B. Reed (1987), "A survey of the present and desirable international accounting topics in international accounting education", *International Journal of Accounting Education and Research*, 23 (1), automne, pp. 69-82.

Gray, S.J. and C.B. Roberts (1984), "International accounting education: a survey of university courses in the UK", *Accounting and Business Research*, 14 (55), pp. 267-269.

Harkins, J.L. and J. Mills (1985), "Annual reports: a pedagogical tool for intermediate accounting", *Advances in Accounting*, 2, pp. 149-166.

Herremans, I.M. and M.E. Wright (1992), "International accounting education in the year 2000: will the supply provided by Canadian universities meet the demands of Canadian international firms?" *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*, février.

McClure, M.M. (1988), "Internationalization of the introductory financial accounting course", *Journal of Accounting Education*, printemps, pp. 159-181.

Meek, G.K. (1985), "Adding an international dimension to the introductory management accounting course", *Journal of Accounting Education*, printemps, pp. 57-68.

Mintz, S.M. (1980), "Internationalisation of the accounting curriculum", *International Journal of Accounting Education and Research*, 16 (1), automne, pp. 137-151.

Mueller, G.G. (1965), "Whys and hows of international accounting", *Accounting Review*, avril, pp. 392-393.

Patrick T. (1978), "Attitudes of alumni and corporations toward international business education", *Journal of International Business Studies*, printemps/été, pp. 109-111.

Rezaee, Z., J.Z. Szendi et R.C. Elmore (1997), International accounting education: insights from academicians and practitioners", *International Journal of Accounting*, Vol. 32, N° 1, pp. 99-117.

Schoenfeld, H.-M. (1974), "International influences on the contemporary accounting curriculum: international accounting instruction at the university of Illinois at Urbana-Champaign", *International Journal of Accounting Education and Research*, automne, pp. 71-85.

Seidler, L.J. (1967), "International accounting - the ultimate theory course", *Accounting Review*, octobre, pp. 775-779.

Sherman, W.R. (1987), "Internationalizing of the Accounting Curriculum: implementation of the world-wide dimension requirement", *Journal of Accounting Education*, automne, pp. 259-275.

Smith, L.M. and D.R. Lassila (1990), "Ranking of international accounting topics by multinational business firm practitioners", *Issues in International Business*, printemps, pp. 24-32.

Stout, D.E. and J.A. Schweikart (1989), "The relevance of international accounting to the accounting curriculum: a comparison of practitioner and educator opinions", *Issues in Accounting Education*, 4 (1), printemps, pp. 126-143.

Stout, D.E., D.E. Wygal and J. Volpi (1988), "A comparative income statement approach to integrating international topics in the financial accounting curriculum", *Advances in International Accounting*, 2, pp. 149-168.

Tarleton, J.S. (1977), "Recommended courses in international business for graduate business students", *Journal of Business*, octobre, pp. 438-447.

Terpstra, V.(1969), *University Education for International Business*, Benton Harbor, Mich.: Association for Education in International Business.

Tondkar, R.H., A. Adhikari and E.N. Ciffman (1994), "Adding an international dimension to upper-level financial accounting courses by utilizing foreign annual reports", *Issues in Accounting Education*, 9 (2), pp. 271-281.

¹ L'étude a été menée sur la base des données contenues dans l'annuaire des membres de l'EAA pour 1994.

² Nous avons conscience du fait que certaines institutions donnant des cours de comptabilité et n'ayant pas d'enseignants membres de l'EAA sont exclues de notre échantillon.

³ Le nombre de lettres envoyées est supérieur au nombre d'institutions contactées qui, comme nous l'avons indiqué plus haut, l'ont été parfois à plusieurs reprises.

⁴ Pour les institutions qui donnent plus d'un cours de comptabilité internationale, un seul d'entre eux a été intégré dans nos statistiques.

⁵ Bien qu'un cours de comptabilité internationale soit donné, le syllabus correspondant ne nous a pas, parfois, été envoyé pour les raisons suivantes :

- Notre correspondant a oublié d'envoyer le syllabus, malgré une relance, auquel cas nous ne savons pas si le syllabus existe.

- Le syllabus n'a pas été écrit parce que (a) il est en préparation (nouveau cours), ou (b) le professeur utilise un plan qui ne peut pas être considéré comme un syllabus.

⁶ Nous avons défini 36 thèmes, au fur et à mesure du dépouillement des syllabus. Nul doute que certains d'entre eux sont, en réalité, très proches, et auraient mérité d'être regroupés. Nous pensons, cependant, que le biais introduit par la détermination de ces thèmes, ne change pas significativement les conclusions de cette étude.

⁷ Lorsque le niveau de signification est supérieur à 0,05, nous aurions pu ne pas remplir la suite de la ligne puisque les différences ne sont pas considérées comme significatives. Nous avons cependant préféré remplir intégralement le tableau car, au delà des différences entre les groupes, nous nous intéressons au "profil" de chaque groupe, c'est-à-dire aux thèmes enseignés par le groupe.

⁸ En réalité, la limite se situe entre 10 et 15, dans la mesure où les résultats obtenus démontrent une discontinuité dans les données entre ces deux valeurs.