

Interactions entre normes fiscales et normes comptables : fondements et approches théoriques croisées

Interactions between tax standards and accounting standards: Crossed theoretical foundations and approaches

Abdelfattah KOUBAA

*Doctorant,
Laboratoire Economie Sociale et Solidaire et Développement Local,
FSJES, Université Mohammed Premier, Oujda, Maroc
koubaaabdelfattah@gmail.com*

Abdelghani BENTAHAR

*Professeur de l'enseignement supérieur,
Laboratoire d'Economie Sociale, Solidaire et Développement Local,
FSJES, Université Mohammed Premier, Oujda, Maroc
Bentaharhani@yahoo.fr*



RESUME

Cet article propose une analyse théorique des interactions entre les normes fiscales et comptables en mobilisant une approche croisée. Il vise à répondre à la question suivante : quelles sont les principales théories à mobiliser pour analyser les interactions entre normes fiscal-comptables ? A cet effet, trois perspectives complémentaires sont mobilisées : institutionnelles et réglementaires, stratégiques et décisionnelles.

Les théories institutionnelles et réglementaires permettent d'éclairer les mécanismes de légitimation, de diffusion et d'imposition des normes à travers les dynamiques de coercition, d'imitation et de normalisation professionnelle. Les théories stratégiques s'intéressent aux arbitrages organisationnels, face aux tensions générées par les intérêts divergents, les coûts de gestion et les attentes des parties prenantes. Enfin, les théories décisionnelles, analysent l'incidence des normes sur les choix organisationnels en tenant compte des dimensions contextuelles, communicationnelles et politiques.

Cette hybridation normative permettrait de proposer une lecture multidimensionnelle des interactions fiscal-comptables, ouvrant ainsi des perspectives de recherches empiriques sur leur incidence sur la performance organisationnelle.

Mots-clés : Normes, fiscalité, comptabilité, légitimité, hybridation normative, interactions fiscal-comptables.

Classification JEL : D02 – H20- M41- D72- K34 – H26.

ABSTRACT

This article proposes a theoretical analysis of interactions between tax and accounting standards by mobilizing a cross -approach. It aims to answer the following question: what are the main theories to mobilize to analyze the interactions between tax-accounting standards? To this end, three complementary perspectives are mobilized: institutional and regulatory, strategic and decision -making.

Institutional and regulatory theories make it possible to shed light on the mechanisms of legitimization, dissemination and taxation of standards through the dynamics of coercion, imitation and professional normalization. Strategic theories are interested in organizational arbitrations, faced with tensions generated by divergent interests, management costs and stakeholders' expectations. Finally, decision -making theories, analyze the incidence of standards on organizational choices taking into account contextual, communication and political dimensions.

This normative hybridization would make it possible to propose a multidimensional reading of tax-accounting interactions, thus opening up perspectives of empirical research on their impact on organizational performance.

Key-words: Standards, taxation, accounting, legitimacy, normative hybridization, fiscal-accounting interactions.

JEL classification : D02 – H20- M41- D72- K34 – H26.

1. INTRODUCTION

Les normes fiscales et comptables constituent les assises essentielles de la gouvernance économique, orchestrant un réseau d'interactions entre organisations, autorités publiques et parties prenantes, qu'il s'agisse d'investisseurs, de créanciers ou de citoyens. Leur rôle dépasse largement leurs fonctions techniques, telles que la collecte des ressources fiscales pour répondre aux besoins collectifs ou la production d'informations financières fiables pour évaluer les performances organisationnelles. Elles se révèlent en effet comme des outils stratégiques, porteurs d'enjeux multidimensionnels.

Elles orientent les dynamiques organisationnelles en guidant les choix stratégiques. Elles influencent les décisions managériales par des exigences de conformité et de transparence, et redessinent les rapports de force dans les systèmes économiques en arbitrant les intérêts souvent divergents des sphères publiques et privées. Ainsi, leur portée va au-delà des cadres réglementaires : elles assurent la fluidité et la clarté des marchés financiers, et interviennent dans la compétitivité des entreprises en conditionnant leur capacité à mobiliser des capitaux ou à optimiser leurs ressources. Ceci se fait en incarnant les tensions entre les impératifs de régulation publique, axés sur l'équité et la stabilité, et les stratégies adaptatives des acteurs privés, motivées par l'efficacité et la souplesse.

Dans un contexte mondial marqué par des transformations accélérées (mondialisation des échanges, essor des économies numériques et avancées technologiques comme l'automatisation ou l'intelligence artificielle), ces normes évoluent sous l'effet de pressions institutionnelles, de mutations professionnelles et sous d'aspirations à une gouvernance plus responsable. C'est en se référant à ce dynamisme normatif, croisant les logiques économiques, sociales et politiques, que les normes fiscales et comptables deviennent un objet incontournable de l'analyse des défis d'aujourd'hui. L'étude fait une place aux pratiques concrètes auxquelles sont confrontés tant les dirigeants, engagés dans des arbitrages difficilement réversibles, que les régulateurs, tentés par un équilibre entre contrôle et progrès.

Cet article vise à produire une réponse à la question centrale suivante : « **Quelles sont les principales théories à mobiliser pour analyser les interactions entre les normes fiscalo-comptables ?** ».

La réponse qui sera apportée à cette problématique au cours de ce qui suit, s'appuie sur un essai de ratissage de la littérature en la matière, donnant à cette contribution le trait d'un article purement conceptuel. De ce fait, notre objectif consiste à établir un cadre théorique rigoureux pour explorer les fondements des normes fiscales et comptables via trois perspectives théoriques complémentaires, chacune offrant une grille de lecture spécifique et interconnectée. La première partie examine les théories institutionnelles et réglementaires, qui analysent les processus d'émergence, de légitimation et d'imposition des normes, mettant en lumière les dynamiques de coercition, d'imitation et de normalisation professionnelle. La deuxième partie se concentre sur les théories stratégiques des entreprises, explorant le rôle des normes dans les choix organisationnels à travers les tensions entre conflits d'intérêts, coûts de gestion et attentes plurielles des parties prenantes. La troisième partie aborde les théories décisionnelles des entreprises, éclairant l'impact des normes sur les processus décisionnels en tenant compte de leurs dimensions contextuelles, communicationnelles et politiques. Cette structure en trois volets propose une approche globale, articulant les niveaux macro (institutionnel), méso (stratégique) et micro (décisionnel).

En adoptant une posture abstraite et universelle, cette analyse ambitionne de poser une base théorique transférable, indépendante des contextes locaux, capable de soutenir des recherches empiriques ultérieures.

Elle s'appuie sur une revue approfondie de la littérature, combinant les apports fondateurs des pionniers avec les contributions contemporaines qui en ont affiné les perspectives. Cette démarche cherche à cartographier les concepts fondamentaux, tout en mettant en évidence les débats, contradictions et zones d'ombre qui continuent de nourrir la réflexion sur les interactions complexes entre fiscalité et comptabilité. Ainsi, cet essai constitue une étape fondatrice pour une compréhension systémique des normes, préparant le terrain à une analyse plus détaillée de leurs implications pratiques et de leurs effets sur les performances organisationnelles.

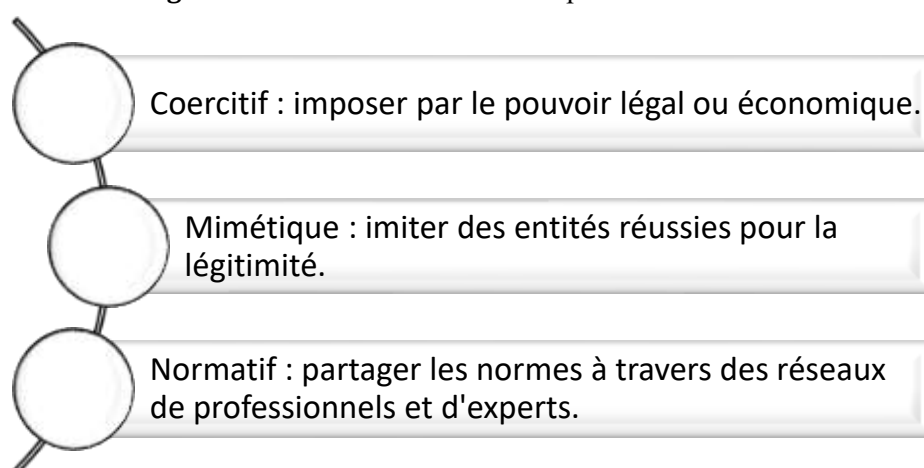
2. THEORIES INSTITUTIONNELLES ET REGLEMENTAIRES

Les fondements théoriques des normes fiscales et comptables seront explorés à ce niveau à travers trois perspectives complémentaires. La théorie institutionnelle qui analyse leur imposition via l'isomorphisme, distinguant les mécanismes coercitif, mimétique et normatif, et révélant les tensions entre conformité et autonomie. La théorie de la légitimité qui examine comment les normes acquièrent leur autorité par des légitimités pragmatique, morale et cognitive, face à des attentes divergentes. Et enfin, la théorie des normes fiscales qui cherche à équilibrer efficacité et équité à travers la progressivité, la neutralité et la simplicité, tout en soulignant les frictions avec la comptabilité. Ces cadres éclairent les interactions fiscalo-comptables et leurs implications stratégiques.

2.1. Théorie institutionnelle

La théorie institutionnelle, telle que formulée par (DiMaggio et Powell, 1983), fournit un cadre analytique puissant pour comprendre comment les normes fiscales et comptables s'imposent aux organisations sous l'effet de pressions institutionnelles. Ce paradigme repose sur le concept d'isomorphisme, qui décrit la convergence des pratiques organisationnelles sous l'influence de forces externes, et distingue trois mécanismes principaux : coercitif, mimétique et normatif. Chacun révèle une facette spécifique de l'action des normes sur les comportements organisationnels, tout en exposant les tiraillements entre conformité et autonomie. La figure 1 ci-dessous illustre les mécanismes d'isomorphisme institutionnel.

Figure 1. Les mécanismes d'isomorphisme institutionnel



Source : Auteurs

Le mécanisme coercitif naît de l'autorité exercée par des entités dotées d'un pouvoir légal ou économique, comme les administrations fiscales ou les organismes de normalisation comptable. Ces institutions imposent



des règles précises (formats standardisés pour les déclarations fiscales, ou méthodes comptables obligatoires pour les états financiers...), souvent assorties de sanctions en cas de non-respect. Cette contrainte vise à instaurer une homogénéité fonctionnelle dans les systèmes économiques, facilitant la collecte des ressources publiques ou la comparabilité des données financières. Pourtant, cette uniformisation peut rigidifier les structures, freinant l'innovation ou l'adaptation des organisations à leurs contextes propres, (Oliver, 1991). Une norme fiscale fixant une méthode d'amortissement unique, par exemple, peut priver les entités d'approches mieux adaptées à leurs réalités opérationnelles, sacrifiant leur autonomie à une logique institutionnelle dominante. Une question essentielle émerge : la coercition assure-t-elle une efficacité collective sans étouffer la diversité organisationnelle ? Meyer et Rowan (1977) avancent que cette conformité peut rester de surface. Les organisations adoptant des pratiques formelles tout en conservant des processus internes distincts. Une hypothèse qui enrichit l'étude des interactions fiscal-comptables.

L'isomorphisme mimétique, en revanche, se déploie dans des contextes d'incertitude, où les organisations imitent les pratiques d'entités jugées performantes ou légitimes, souvent sans en évaluer pleinement la pertinence. Ce phénomène, fréquent dans l'adoption des normes comptables internationales, privilégie une quête de légitimation sur une rationalité technique (Eitrem et al., 2024). En s'alignant sur des standards reconnus, les organisations renforcent leur crédibilité auprès des acteurs externes (Zucker, 1987). Cependant, cette imitation risque de conduire à une homogénéisation excessive, adoptant des pratiques inadaptées au détriment de solutions plus pertinentes localement. DiMaggio et Powell (1983) observent que ce mimétisme s'intensifie dans des environnements compétitifs ou ambigus, où il remplace l'innovation. Un défi théorique se pose : ce processus traduit-il une recherche d'efficacité ou un conformisme passif ? Scott (1995) nuance cette idée en suggérant que les organisations peuvent adapter ces normes imitées pour préserver leur singularité, une subtilité cruciale pour saisir leur application dans des cadres fiscaux et comptables diversifiés.

Le mécanisme normatif, enfin, s'appuie sur la professionnalisation et les réseaux d'experts (comptables, fiscalistes, universitaires) qui propagent les normes via la socialisation, la formation et les codes déontologiques. Ce processus confère aux pratiques une légitimité cognitive, les ancrant dans des conventions professionnelles largement partagées. Les normes comptables, élaborées par des instances prestigieuses, gagnent ainsi une autorité grâce à leur adoption par une communauté spécialisée, influençant les comportements au-delà des obligations légales (Scott, 1995). Ce mécanisme s'étend à la fiscalité lorsque des principes comme l'équité ou la simplicité sont portés par des experts en politiques publiques. Mais cette normativité peut engendrer une inertie, poussant les organisations à s'accrocher à des pratiques obsolètes sous couvert de leur légitimité professionnelle (Zucker, 1987).

Appliquée aux normes fiscales et comptables, cette théorie dévoile une tension structurelle majeure. La fiscalité, portée par des pressions coercitives, répond à des objectifs publics et impose une discipline rigoureuse. La comptabilité, marquée par des dynamiques mimétiques et normatives, vise la transparence et la comparabilité, souvent au service des attentes des marchés ou des investisseurs (Kostyuchenko et al., 2021). DiMaggio et Powell (1983) décrivent ce phénomène comme une « cage de fer » institutionnelle, où l'isomorphisme réduit la diversité au profit de la standardisation. Pourtant, (Oliver, 1991) met en avant la capacité des organisations à exercer une agence institutionnelle, adaptant ou contournant les normes pour répondre à leurs besoins spécifiques. Cette dialectique entre conformité et résistance éclaire les interactions fiscal-comptables, où les entités oscillent entre des exigences fiscales strictes et des normes comptables plus souples.



Les implications théoriques de ce cadre suscitent un certain nombre de débats vifs. Il s'agit par exemple de vérifier si les normes fiscales et comptables incarnent une rationalité collective ou si elles constituent une imposition arbitraire. D'examiner également si leur convergence accroît l'efficacité organisationnelle ou simplement elle intensifie leurs contradictions. Dans ce sens, les partisans d'un isomorphisme inévitable (DiMaggio et Powell, 1983), défendent une standardisation imposée par les pressions institutionnelles, alors que les tenants de la diversité organisationnelle (Oliver, 1991; Scott, 1995) insistent sur la marge de manœuvre et d'autonomie des acteurs. Ces controverses appellent une analyse fine des interactions fiscal-comptables, où les normes jouent à la fois, un rôle de normalisation et d'espace de négociation. La théorie institutionnelle, offre ainsi, un prisme élaboré pour décrypter les dynamiques de pouvoir, de légitimation et de transformation à l'œuvre dans l'évolution des normes.

2.2. Théorie de la légitimité

La théorie de la légitimité, développée par Suchman (1995), enrichit cette analyse en avançant que les organisations alignent leurs pratiques sur les attentes sociales pour assurer leur acceptabilité et leur pérennité dans leur environnement institutionnel. Elle distingue trois types de légitimité : pragmatique, basée sur les bénéfices concrets perçus par les parties prenantes ; morale, fondée sur des valeurs éthiques comme l'équité ou la justice ; et cognitive, où les pratiques sont intériorisées comme naturelles. Ce cadre permet d'explorer comment les normes fiscales et comptables acquièrent leur autorité et orientent les comportements organisationnels.

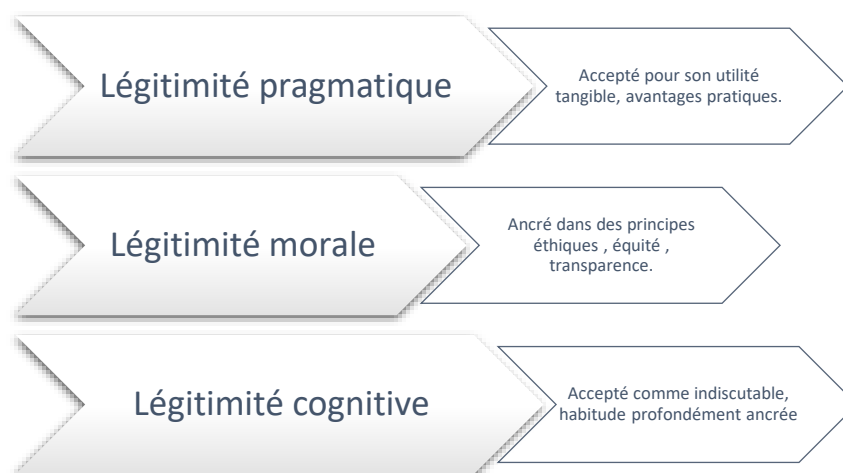
La légitimité pragmatique repose sur l'utilité des normes pour les acteurs concernés. Une norme fiscale simplifiée peut être jugée légitime si elle allège les coûts de conformité pour les organisations, tandis qu'une norme comptable détaillée peut séduire en offrant des données utiles aux investisseurs ou aux créanciers (Dowling et Pfeffer, 1975). Cette légitimité reste toutefois fragile : une norme fiscale inefficace dans la collecte des ressources ou une norme comptable incapable de refléter la performance réelle risque de perdre ce socle pragmatique. Suchman (1995) souligne la sensibilité de cette dimension aux perceptions utilitaires, rendant l'acceptation des normes tributaire de leurs résultats tangibles. D'où une interrogation théorique surgit : cette légitimité pragmatique peut-elle perdurer face aux objectifs divergents de la fiscalité et de la comptabilité ?

La légitimité morale exige, un ancrage dans des principes éthiques reconnus. Une fiscalité progressive, par exemple, tire sa légitimité de sa capacité à réduire les inégalités, en écho aux idéaux de justice distributive, tandis qu'une comptabilité transparente est valorisée pour son intégrité informationnelle (Suchman, 1995). Cependant, les attentes morales diffèrent selon les acteurs : ce que les contribuables jugent équitable peut sembler punitif aux organisations, et une transparence comptable poussée peut être vue comme une atteinte à la confidentialité. Cette diversité complique la conception des normes, contraintes d'arbitrer entre des valeurs parfois incompatibles. Deephouse (1996) montre que cette légitimité morale se négocie dans un contexte social élargi, où l'équité dépend autant des résultats que des intentions normatives.

La légitimité cognitive, quant à elle, émerge lorsque des pratiques s'enracinent au point de devenir indiscutables. Une méthode comptable standardisée ou un principe fiscal fondamental peut ainsi s'imposer comme une convention implicite dans les routines organisationnelles (Zucker, 1987). Puissante, cette forme de légitimité fige les normes en habitudes institutionnelles, mais elle peut aussi freiner le changement, le cas des organisations s'attachant à des pratiques dépassées par simple inertie (Suchman, 1995). Cette tension entre stabilité et évolution est cruciale pour analyser les normes fiscales et comptables, dont la légitimité

cognitive peut s'éroder face à des mutations économiques ou technologiques, comme l'essor des modèles numériques. La figure 2 ci-dessous illustre la légitimité des normes fiscal-comptables.

Figure 2. La légitimité des normes fiscales et comptables



Source : Auteurs

Dans le domaine fiscal et comptable, cette théorie met en lumière leur rôle dans la construction d'une acceptabilité sociale, tout en révélant les défis de leur légitimation. Une fiscalité perçue comme équitable par une répartition juste des charges, renforce la confiance des contribuables, tandis qu'une comptabilité cohérente répond aux exigences de transparence des marchés (Dowling et Pfeffer, 1975). Mais ces normes doivent jongler avec des attentes hétérogènes : une fiscalité simplifiée peut convenir aux organisations tout en étant critiquée comme régressive, et une comptabilité détaillée peut améliorer la transparence au risque d'une complexité jugée pesante. Suchman (1995) note que les organisations recourent souvent à une conformité symbolique, en publiant des rapports conformes sans changer leurs pratiques internes, et ce, afin de préserver une apparence de légitimité. Ce décalage, théorisé par (Meyer et Rowan (1977) comme un découplage entre formes officielles et réalités opérationnelles, est particulièrement pertinent lorsque les finalités fiscales (efficacité) et comptables (fidélité) divergent.

Suchman (1995) différencie aussi la légitimité institutionnelle, appuyée sur des cadres légaux et professionnels, de la légitimité organisationnelle, liée aux perceptions des parties prenantes. Les normes fiscales et comptables naviguent entre ces deux pôles, confrontées aux enjeux d'harmonisation. Une réforme fiscale peut être légitimée par une autorité publique comme un levier de justice sociale, mais perdre son assise si elle est perçue comme inéquitable, tandis qu'une norme comptable peut gagner en crédibilité professionnelle tout en suscitant des réserves si elle manque de clarté (Deephhouse, 1996). Cette dualité pose une question centrale : la légitimité des normes dépend-elle davantage de leur ancrage institutionnel ou de leur réception par les acteurs concernés ?

Ces enjeux théoriques alimentent des controverses riches. Dowling et Pfeffer (1975) plaident pour un alignement des normes sur les attentes sociales afin d'assurer une légitimité durable, soulignant leur nécessaire évolution avec les valeurs sociétales. Meyer et Rowan (1977), eux, alertent sur une légitimité de façade, où une conformité apparente masque des pratiques divergentes, sapant l'efficacité des normes. Cette tension est criante dans les interactions fiscal-comptables, où les objectifs de collecte fiscale et de transparence financière peuvent s'opposer, poussant les organisations à osciller entre conformité

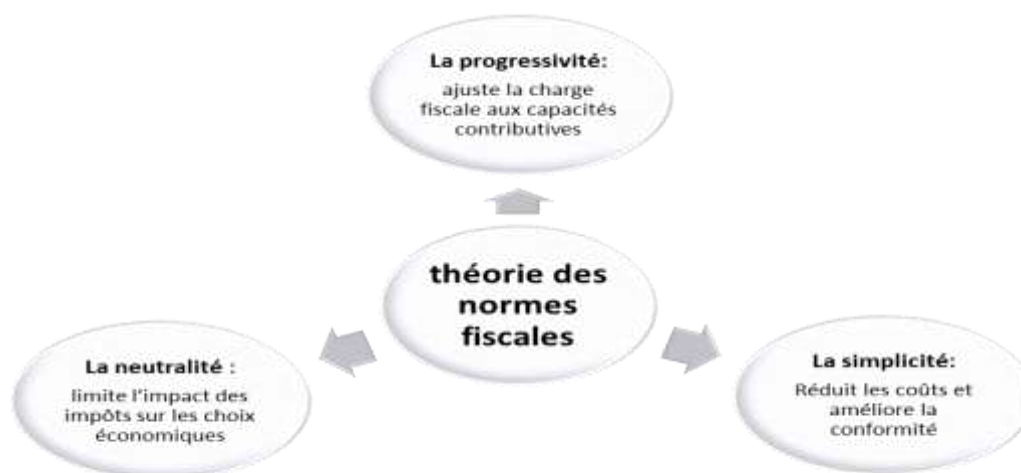
institutionnelle et légitimité perçue. La théorie de la légitimité propose ainsi un regard critique sur les dynamiques de perception, d'adhésion et d'évolution des normes, les présentant comme des instruments de régulation autant que des constructions sociales ouvertes à des lectures multiples.

2.3. Théorie des normes fiscales

La théorie des normes fiscales, amorcée par (Mirrlees, 1971) dans son étude sur la fiscalité optimale, s'inscrit dans une tradition d'économie publique cherchant à concilier efficacité économique et équité distributive. Mirrlees (1971), conçoit une fiscalité idéale qui minimise les distorsions tout en maximisant la redistribution pour réduire les inégalités. Les hypothèses théoriques fortes sur lesquelles repose ce modèle, telles qu'une information parfaite sur les revenus et une rationalité totale des agents, sont critiquées pour leur éloignement des réalités marquées par l'opportunisme et les asymétries d'information (Stiglitz, 1987). Malgré ces limites, il demeure une référence clé pour analyser les principes des normes fiscales et leurs liens avec la comptabilité.

Trois axes guident cette approche : la progressivité, la neutralité et la simplicité. La progressivité ajuste la charge fiscale aux capacités contributives, taxant davantage les hauts revenus pour promouvoir une justice distributive alignée sur les théories de l'équité (Rawls, 1971). Si ce principe séduit sur le plan éthique, il pose des défis pratiques : une progressivité trop marquée peut décourager l'effort ou l'investissement, générant une perte d'efficacité mesurable par la perte sèche (Feldstein, 1999). La neutralité vise à limiter l'impact des impôts sur les choix économiques, évitant de fausser les préférences entre consommation et épargne ou entre secteurs. Cependant, une neutralité absolue est rare, les incitations fiscales (déductions, crédits...) introduisant des distorsions volontaires pour orienter les comportements (Atkinson et Stiglitz, 1980). La simplicité, enfin, cherche à réduire les coûts administratifs et à améliorer la conformité en limitant les possibilités d'évitement (Slemrod, 1990). Elle entre toutefois en conflit avec la progressivité et la neutralité, un système simplifié pouvant manquer de précision dans la répartition des charges ou l'adaptation aux spécificités économiques. La figure 3 ci-dessous présente les trois axes de la théorie des normes fiscales.

Figure 3. Axes de la théorie des normes fiscales



Source : Auteurs

Il faut noter que ces principes interagissent directement avec les normes comptables, et créent des frictions structurelles. Les règles fiscales, en définissant les bases imposables, influencent les pratiques comptables



qui incitent par exemple à ajuster les provisions ou les amortissements pour réduire l'impôt (Hanlon et al., 2014). Cette interférence engendre une divergence entre les bénéfices imposables, orientés vers l'optimisation fiscale, et les bénéfices comptables, censés refléter la réalité économique. Une déduction fiscale pour investissements peut ainsi pousser à gonfler les dépenses dans les états financiers, au détriment de leur fidélité (Atkinson et Stiglitz, 1980). Une question fondamentale se pose à ce niveau: les normes fiscales doivent-elles prévaloir pour atteindre leurs buts économiques, ou s'aligner sur les normes comptables pour préserver la transparence ?

Mirrlees (1971) souligne aussi l'élasticité des revenus imposables comme déterminant de l'efficacité fiscale. Une pression fiscale excessive peut encourager l'évasion ou la fraude, réduisant les recettes et augmentant les coûts de contrôle, tandis qu'une fiscalité trop légère compromet la redistribution et les finances publiques (Mebratu, 2024). Cette élasticité dynamise l'analyse, montrant que les normes fiscales dépendent des réactions réelles des contribuables plus que de modèles statiques (Feldstein, 1999). Stiglitz (1987) complète cette vue en intégrant les asymétries d'information, révélant comment les contribuables exploitent leurs connaissances pour contourner les règles, et rendent ainsi l'optimum de Mirrlees difficile à atteindre.

Les débats autour de cette théorie opposent des priorités divergentes. Atkinson (1995) critique l'accent de Mirrlees sur l'efficacité au détriment de l'équité, prônant une progressivité renforcée malgré ses distorsions. Slemrod (1990) défend la simplicité comme pilier de la viabilité fiscale, arguant que la complexité favorise l'évitement, un point étayé par des corrélations empiriques entre complexité et évasion (Slemrod et Yitzhaki, 2002). Feldstein (1999), quant à lui, apporte une nuance montrant que les réactions aux taux marginaux d'imposition l'emportent sur les principes redistributifs. Il suggère que l'efficacité des normes repose autant sur leurs incitations que sur leur éthique. Ces échanges révèlent les arbitrages complexes entre objectifs économiques, sociaux et administratifs (Mebratu, 2024).

Les interactions fiscal-comptables amplifient ces enjeux. Une convergence entre les deux peut simplifier la conformité en unifiant les calculs, réduisant coûts et arbitrages (Hanlon et al., 2014), mais elle risque de figer les pratiques, privilégiant les impératifs fiscaux au détriment de la transparence comptable. Une séparation, en revanche, maintient cette transparence et la flexibilité organisationnelle, au prix d'une charge administrative accrue et de systèmes parallèles (Shackelford et Shevlin, 2001). Les externalités sur l'investissement, l'innovation ou la compétitivité, sont aussi en jeu : une fiscalité mal dosée peut freiner l'activité, tout comme une comptabilité rigide peut limiter l'adaptabilité (Auerbach, 2002).

Cette approche théorique invite à réfléchir à l'équilibre entre contrôle fiscal et autonomie organisationnelle. En croisant l'apport de Mirrlees et d'Atkinson, de Slemrod et de Feldstein, elle analyse les normes fiscales comme des composantes d'un système normatif global, dont l'efficacité dépend de leur articulation avec la comptabilité.

3. THEORIES STRATEGIQUES DES ENTREPRISES

Les interactions fiscal-comptables peuvent être étudiées en référence à quatre grands types de perspectives stratégiques. En premier lieu, la théorie de l'agence qui voit les normes comme des outils de gouvernance qui réduisent l'asymétrie d'information entre principaux (propriétaires) et agents (dirigeants), mais créent des tensions entre contrôle et opportunisme. En deuxième lieu, la théorie des parties prenantes traite les normes comme des leviers du moment qu'elles arbitrent les attentes des acteurs et équilibrent la légitimité sociale ainsi que la performance économique. En troisième lieu, la théorie des coûts de transaction considère les normes comme des moyens de minimiser les coûts d'échanges. Elles oscillent entre convergence et



flexibilité. Enfin, la théorie comportementale analyse l'impact des biais cognitifs car ils influencent l'adoption des normes et complexifient les décisions dans des cadres normatifs divergents. Ces approches éclairent les dynamiques stratégiques des normes fiscales et comptables.

3.1. Théorie de l'agence

La théorie de l'agence, développée par Jensen et Meckling (1976), est un fondement clé de l'analyse économique des organisations. Elle se penche sur les relations entre principaux et agents, en mettant en lumière les conflits d'intérêts et les asymétries d'information qui les caractérisent. Dans ce cadre, les normes fiscales et comptables se révèlent des instruments de gouvernance essentiels, cherchant à atténuer ces frictions en alignant les objectifs des agents sur ceux des principaux et des autorités publiques. Leur fonction, à la fois disciplinaire et informative, engendre toutefois des tensions structurelles qui nécessitent une analyse approfondie.

Ces normes jouent un rôle crucial pour réduire l'asymétrie d'information. La comptabilité, grâce à des états financiers vérifiables, permet aux principaux de suivre les performances des agents, dissipant l'opacité entourant leurs décisions (Watts et Zimmerman, 1990). La fiscalité, quant à elle, impose des contraintes externes, telles que des déclarations obligatoires ou des bases imposables définies, qui limitent les marges de manœuvre des agents dans la gestion des ressources, les rapprochant des objectifs publics de collecte fiscale (Eisenhardt, 1989). Cependant, ces mécanismes n'éliminent pas totalement les divergences. Motivés par des objectifs personnels (maximisation de leur rémunération, préservation de leur pouvoir ou réduction des risques), les dirigeants exploitent les flexibilités offertes par les normes (Fadhila et Handayani, 2019). Ils peuvent, par exemple, manipuler les évaluations comptables à travers des provisions ou des estimations subjectives pour présenter une image favorable aux actionnaires, ou optimiser leurs charges fiscales via des montages complexes, au détriment des principaux et des autorités fiscales, (Fama et Jensen, 1983).

Jensen et Meckling (1976) distinguent trois catégories de coûts d'agence qui structurent cette problématique : les coûts de surveillance, comme les audits ou les contrôles internes, assumés par les principaux pour limiter l'opportunisme des agents ; les coûts d'incitation, tels que les bonus ou les contrats liés à la performance, visant à aligner les intérêts ; et les pertes résiduelles, correspondant aux écarts persistants entre les objectifs des principaux et les actions des agents. Ces coûts s'intensifient lorsque les normes fiscales et comptables divergent dans leurs exigences, obligeant les organisations à gérer des systèmes de reporting distincts. Par exemple, une norme fiscale imposant une méthode d'amortissement spécifique peut entrer en conflit avec une norme comptable privilégiant la juste valeur, ce qui accroît les coûts de conformité et ouvre des opportunités d'arbitrage pour les agents (Biddle et al., 2009). Une interrogation centrale se pose : les normes peuvent-elles réduire efficacement ces coûts d'agence sans imposer une charge disproportionnée aux organisations ?

Les implications de cette théorie dans le contexte fiscal-comptable suscitent des débats intenses dans la littérature. Certains auteurs, comme Hanlon et al. (2014), plaident pour une convergence entre normes fiscales et comptables, arguant qu'une base de calcul unifiée limite les occasions d'opportunisme en réduisant les zones d'ambiguïté exploitables par les agents. Cette approche, souvent qualifiée de « conformité comptable », cherche à harmoniser les informations déclarées aux autorités fiscales et aux actionnaires, diminuant ainsi les coûts de surveillance et les pertes résiduelles. À l'opposé, d'autres chercheurs, tels que Fama (1980), estiment que cette convergence est superflue, voire contre-productive, car les mécanismes de marché (concurrence, réputation, discipline des investisseurs...) suffisent à contraindre les agents. Ils



défendent une séparation entre fiscalité et comptabilité pour préserver la flexibilité stratégique des organisations. Alchian et Demsetz (1972) adoptent une position intermédiaire, reconnaissant que l'opportunisme est une constante organisationnelle, mais suggérant que des normes bien conçues peuvent en moduler l'ampleur sans nécessiter une unification complète.

La digitalisation introduit une dimension nouvelle dans cette analyse, avec des outils comme la blockchain ou les systèmes de reporting en temps réel qui pourraient réduire significativement l'asymétrie d'information (Biddle et al., 2009). Ces technologies offrent une traçabilité accrue des décisions des agents, diminuant les coûts de surveillance et renforçant la discipline imposée par les normes (Alsmady, 2023). Cependant, leur adoption soulève des défis : coûts initiaux élevés, accessibilité limitée pour les petites organisations et questions de protection des données, autant d'enjeux qui complexifient leur intégration dans les systèmes normatifs existants (Hail et al., 2010). Cette évolution technologique invite à repenser les interactions fiscal-comptables dans une perspective dynamique, où les normes ne se limitent plus à des contraintes statiques, mais deviennent des instruments adaptatifs dans un environnement en constante mutation.

Les interactions entre fiscalité et comptabilité mettent en évidence une dialectique entre contrôle et flexibilité. Une convergence peut restreindre les marges de manœuvre opportunistes des agents, mais elle risque de rigidifier les pratiques organisationnelles. Une séparation, en revanche, préserve l'autonomie stratégique, au prix d'une complexité accrue et de coûts d'agence potentiellement plus élevés, (Shackelford et Shevlin, 2001). Cette théorie éclaire les normes comme des instruments de gouvernance imparfaits, dont l'efficacité dépend de leur capacité à équilibrer les intérêts divergents des principaux, des agents et des autorités publiques. Elle pose des questions fondamentales sur leur conception : doivent-elles privilégier la discipline ou la liberté organisationnelle ? Leur rôle est-il de réduire les asymétries ou de les gérer dans un cadre stratégique ? En croisant les contributions de Jensen et Meckling avec celles de Fama, Hanlon et d'autres, la théorie de l'agence propose une grille d'analyse sophistiquée pour explorer les dynamiques de pouvoir et d'information qui sous-tendent les interactions fiscal-comptables, un domaine où les normes se révèlent des outils à double tranchant.

3.2. Théorie des parties prenantes

La théorie des parties prenantes, développée par Freeman (1984), repositionne l'entreprise comme un nœud central d'interactions avec divers acteurs (actionnaires, employés, régulateurs, clients et fournisseurs) dont les attentes orientent les choix stratégiques et opérationnels. Dans ce cadre, les normes fiscales et comptables se révèlent des outils essentiels pour arbitrer ces attentes multiples, jouant un rôle déterminant dans la gestion des relations entre l'organisation et son environnement. Cette perspective élargit l'analyse des interactions fiscal-comptables, en soulignant leur contribution à la construction de la légitimité organisationnelle et à l'équilibre des intérêts souvent divergents.

(Freeman, 1984) distingue les parties prenantes primaires, cruciales pour la survie de l'entreprise, comme les actionnaires et les régulateurs, et les parties prenantes secondaires, dont l'influence est plus indirecte, telles que les communautés ou les organisations non gouvernementales. Cette classification a été précisée par Mitchell et al. (1997) à travers trois critères : le pouvoir (capacité d'influence), la légitimité (droit reconnu) et l'urgence (besoin immédiat), révélant une hiérarchie implicite dans les priorités normatives. Les normes comptables répondent principalement aux exigences de transparence des actionnaires et des investisseurs, en fournissant des informations fiables sur la performance et la valeur économique, tandis que les normes fiscales satisfont les besoins des régulateurs en matière de collecte de ressources et de conformité légale



(Clarkson, 1995). Cette dualité engendre des tensions : une comptabilité rigoureuse peut avantager les actionnaires au détriment d'autres acteurs, comme les employés ou les clients, et une fiscalité incitative peut bénéficier aux organisations tout en suscitant une perception d'injustice chez les contribuables externes (Hillman et Dalziel, 2003).

Les interactions entre normes fiscales et comptables complexifient ces arbitrages. Une convergence entre les deux peut simplifier la gestion organisationnelle en harmonisant les données déclarées aux différentes parties, réduisant ainsi les coûts de coordination et renforçant la cohérence des informations fournies (Donaldson et Preston, 1995). Par exemple, une base comptable unifiée pour les rapports fiscaux et financiers limite les divergences d'interprétation, offrant une vision cohérente aux régulateurs et aux investisseurs. Cependant, cette convergence risque de privilégier certaines parties prenantes, notamment les actionnaires et les autorités fiscales, au détriment d'autres, comme les employés ou les communautés, dont les attentes en matière d'équité ou de responsabilité sociale pourraient être négligées (Freeman et al., 2004). À l'inverse, une séparation stricte entre fiscalité et comptabilité permet de répondre aux besoins spécifiques de chaque groupe mais impose une charge normative accrue, obligeant les organisations à maintenir des systèmes parallèles et à gérer des attentes potentiellement contradictoires (Hillman et Keim, 2001).

Donaldson et Preston (1995) structurent cette théorie en trois dimensions analytiques : une approche descriptive, qui cartographie les attentes des parties prenantes ; une approche instrumentale, qui considère les normes comme des outils stratégiques pour maximiser la performance ; et une approche normative, qui établit un devoir éthique d'équilibrer les intérêts. Cette tripartition éclaire les interactions fiscal-comptables sous un angle multidimensionnel. Descriptivement, les normes doivent refléter la diversité des attentes, allant de la conformité fiscale à la transparence financière. Instrumentalement, elles permettent aux organisations d'optimiser leur positionnement stratégique, par exemple en exploitant des incitations fiscales pour attirer les investisseurs tout en respectant les exigences comptables. Normativement, elles imposent une responsabilité éthique, incitant les organisations à prendre en compte l'impact de leurs choix sur l'ensemble des parties prenantes, plutôt que de se focaliser sur un sous-groupe privilégié (Freeman et al., 2004). Cette articulation théorique met en évidence la nécessité d'une approche intégrée, où les normes fiscales et comptables sont conçues non pas de manière isolée, mais comme des composantes d'un système cohérent répondant à des objectifs multiples.

Les débats académiques autour de cette théorie révèlent des perspectives contrastées. Freeman (1984) défend une vision collaborative, où les normes doivent faciliter une coopération équilibrée entre les parties prenantes, renforçant ainsi la légitimité sociale des organisations. Cette position est appuyée par Clarkson (1995), qui soutient que la prise en compte des attentes multiples améliore la résilience organisationnelle face aux pressions externes. En revanche, Jensen (2002) critique cette approche, plaidant pour la primauté des actionnaires comme objectif central. Il argue que la multiplicité des parties prenantes dilue la clarté stratégique et compromet la performance économique. Cette controverse soulève une question théorique clé : les normes fiscales et comptables doivent-elles viser une efficacité organisationnelle ciblée ou une légitimité plus large ? (Hillman et Keim, 2001) proposent une synthèse, suggérant que répondre aux attentes des parties prenantes primaires peut être compatible avec une performance renforcée, à condition que les normes soient conçues pour aligner les intérêts économiques et sociaux.

Les implications des interactions fiscal-comptables dans ce cadre sont significatives. Une norme fiscale favorisant certaines parties prenantes, comme des exonérations destinées à stimuler l'investissement, peut entrer en conflit avec une norme comptable exigeant une transparence totale, révélant des pratiques



susceptibles d'être perçues comme inéquitables par d'autres acteurs (Mitchell et al., 1997). Cette tension contraint les organisations à adopter des stratégies d'arbitrage, par exemple en ajustant leurs rapports pour satisfaire les attentes dominantes tout en minimisant les critiques des parties secondaires. La théorie des parties prenantes offre ainsi une grille d'analyse pour explorer les normes comme des compromis stratégiques, où leur conception et leur application doivent équilibrer l'efficacité organisationnelle, la légitimité sociale et la responsabilité éthique (Oumari, 2022). Elle invite également à considérer leur évolution dans un contexte mondialisé, où les attentes des parties prenantes internationales (investisseurs transnationaux, régulateurs supranationaux) complexifient davantage les arbitrages normatifs.

3.3. Théorie des coûts de transaction

La théorie des coûts de transaction, formulée par Williamson (2008) à partir des travaux pionniers de (Coase, 1993), soutient que les organisations s'efforcent de minimiser les coûts liés aux échanges économiques (négociation, surveillance, exécution...) dans un contexte marqué par l'opportunisme, l'incertitude et la rationalité limitée. Dans ce cadre, les normes fiscales et comptables se positionnent comme des facteurs déterminants de ces coûts, influençant la manière dont les organisations orchestrent leurs relations avec les parties prenantes internes et externes. Cette approche économique rigoureuse offre une perspective éclairante pour analyser les interactions fiscalo-comptables et leurs implications stratégiques.

Williamson (2008) distingue deux types de coûts de transaction : les coûts ex ante, associés à l'élaboration des accords ou des normes, comme la conception de systèmes fiscaux ou comptables, et les coûts ex post, liés à leur mise en œuvre, leur surveillance et à la résolution des conflits qui en découlent. Les normes fiscales, par leur complexité ou leur rigidité, peuvent alourdir les coûts ex ante en exigeant des efforts importants pour comprendre et intégrer leurs exigences. Les divergences entre normes fiscales et comptables amplifient les coûts ex post, nécessitant des ajustements ou des audits supplémentaires (Coase, 1993). Par exemple, une norme fiscale imposant une méthode de calcul différente de celle utilisée en comptabilité contraint les organisations à maintenir des systèmes parallèles, ce qui accroît les dépenses administratives et les risques d'erreurs ou de non-conformité (Williamson, 2008). À l'inverse, une comptabilité standardisée facilite la coordination avec les investisseurs ou les créanciers en fournissant des informations cohérentes et comparables, simplifiant ainsi les échanges économiques (North, 1990).

Les interactions entre normes fiscales et comptables jouent un rôle crucial dans cette dynamique. Une convergence entre les deux peut réduire les coûts de transaction en unifiant les bases de données, simplifiant les processus de reporting et atténuant les frictions entre les exigences fiscales et les attentes des marchés (Klein et al., 1978). Cependant, cette convergence peut engendrer une rigidité préjudiciable, limitant la flexibilité des organisations face à des environnements économiques fluctuants. À l'opposé, une séparation stricte préserve cette flexibilité, permettant aux normes comptables de refléter la réalité économique indépendamment des impératifs fiscaux, mais elle augmente les coûts ex post en imposant une gestion double des données et en accroissant les risques de contentieux ou de malentendus avec les parties prenantes (Shackelford et Shevlin, 2001). Cette dualité soulève une question théorique fondamentale : les normes doivent-elles privilégier la réduction des coûts de transaction ou la préservation de l'autonomie organisationnelle ?

Williamson (2008) propose deux stratégies organisationnelles pour gérer ces coûts : l'internalisation, où les processus fiscaux et comptables sont intégrés au sein de l'organisation pour réduire les dépendances externes, et l'externalisation, où ces fonctions sont confiées à des experts pour optimiser l'efficacité. L'internalisation



peut diminuer les coûts ex post en limitant les interactions avec des tiers, mais elle exige des ressources internes conséquentes. L'externalisation, en revanche, réduit les coûts ex ante en s'appuyant sur des compétences spécialisées, mais expose à des risques de perte de contrôle ou à des coûts d'agence supplémentaires (Ouchi, 1980). Ces choix stratégiques dépendent de la complexité des normes et de la capacité des organisations à en absorber les exigences, une variable que Coase (1993) reliait déjà à la taille et à la structure organisationnelle. Les débats académiques autour de cette théorie révèlent des visions divergentes. Williamson (2008) défend une gouvernance normative stricte, où les normes doivent minimiser les coûts de transaction par des règles claires et cohérentes, plaidant pour une convergence fiscal-comptable. Ouchi (1980) privilégie une gouvernance adaptative, où les normes doivent offrir une flexibilité suffisante pour s'ajuster à l'incertitude et aux spécificités organisationnelles, soutenant une séparation fonctionnelle entre fiscalité et comptabilité. North (1990) enrichit cette discussion en intégrant une dimension institutionnelle, arguant que les coûts de transaction dépendent non seulement des normes elles-mêmes, mais aussi des cadres institutionnels (lois, infrastructures, normes culturelles...) qui les soutiennent, rendant leur optimisation plus complexe.

L'émergence des technologies numériques, comme l'automatisation des déclarations fiscales, les systèmes ERP¹ ou l'analyse de données, introduit une nouvelle variable dans cette analyse. Ces outils offrent des opportunités de réduction des coûts de transaction en rationalisant les processus normatifs (Klein et al., 1978). Ils permettent une intégration plus fluide des données fiscales et comptables, diminuant les coûts ex post liés à la surveillance et à la conformité. Cependant, leur adoption nécessite des investissements initiaux importants et soulève des questions d'accessibilité pour les organisations de petite taille, ainsi que des préoccupations liées à la cybersécurité et à la confidentialité des données (Hail et al., 2010). Cette évolution technologique incite à repenser les normes dans une perspective prospective, où leur rôle ne se limite plus à structurer les échanges actuels, mais à anticiper les transformations futures des interactions économiques.

Les implications de cette théorie pour les interactions fiscal-comptables sont profondes. Elle positionne les normes comme des leviers économiques essentiels, dont l'efficacité repose sur leur capacité à optimiser les échanges tout en minimisant les frictions organisationnelles. Une fiscalité punitive peut inciter à des stratégies d'évitement coûteuses, comme la création de structures offshore, tandis qu'une comptabilité normative peut réduire les coûts de coordination avec les marchés, mais limiter l'agilité des organisations face aux régulateurs (Auerbach, 2002). Cette approche éclaire les normes comme des outils stratégiques, obligeant les organisations à arbitrer entre efficacité opérationnelle et contraintes externes, et fournit une grille d'analyse rigoureuse pour explorer les choix normatifs dans un cadre économique complexe.

3.4. Théorie comportementale

La théorie comportementale, amorcée par Kahneman et Tversky (1979) avec leur théorie des perspectives, remet en cause les postulats de rationalité classique en économie en explorant les biais cognitifs et les heuristiques qui influencent les décisions organisationnelles. Appliquée aux normes fiscales et comptables, cette approche offre un éclairage psychologique complémentaire pour comprendre comment les perceptions, préférences et limites cognitives des décideurs façonnent l'adoption, l'interprétation et l'application de ces normes dans des contextes organisationnels complexes. Elle met en lumière les écarts fréquents entre les objectifs normatifs, à savoir : conformité, transparence et optimisation, et les comportements réels des agents

¹ Un ERP (Enterprise Resource Planning) ou PGI (Progiciel de Gestion Intégré) est un logiciel de gestion qui centralise les informations et les processus d'une entreprise, permettant ainsi de piloter l'ensemble des activités. Il s'agit d'un système d'information qui connecte les différents services et fonctions de l'entreprise au sein d'une base de données unique.



économiques. Un enjeu central pour analyser les interactions fiscal-comptables sous un angle stratégique. Contrairement aux modèles économiques traditionnels, qui supposent des agents pleinement rationnels maximisant leur utilité, cette perspective s'appuie sur une vision réaliste de la prise de décision, où les imperfections humaines jouent un rôle déterminant (Simon, 1955).

Kahneman et Tversky (1979) identifient plusieurs biais cognitifs qui affectent les décisions face aux normes fiscales et comptables, chacun ayant des implications spécifiques pour les choix stratégiques des organisations. L'aversion au risque incite les dirigeants à privilégier des stratégies fiscales offrant des gains immédiats, comme la minimisation des impôts via des rapports de pertes ou des déductions audacieuses, au détriment de la transparence comptable, qui pourrait révéler des faiblesses financières à long terme et éroder la confiance des parties prenantes externes (Tversky et Kahneman, 1981). Ce biais traduit une préférence pour la certitude à court terme plutôt que pour des bénéfices incertains à plus long terme, une tendance amplifiée par des normes fiscales perçues comme punitives ou mal calibrées. L'ancrage, un autre biais clé qui pousse les décideurs à s'accrocher à des pratiques normatives établies, même lorsque de nouvelles normes seraient mieux adaptées aux objectifs économiques ou sociaux, reflétant une résistance au changement ancrée dans la familiarité et le confort des routines existantes (Simon, 1955). Enfin, l'effet de cadrage joue un rôle déterminant : une norme fiscale présentée comme une incitation, telle qu'un crédit d'impôt pour l'innovation, est plus susceptible d'être adoptée et bien accueillie qu'une obligation équivalente perçue comme une contrainte, soulignant que la formulation et la communication des normes influencent fortement leur acceptation et leur mise en œuvre (Thaler, 1999). Ces biais, loin d'être des anomalies isolées, forment des schémas systématiques qui orientent les réponses organisationnelles aux exigences normatives.

Ces biais cognitifs ont des implications directes et significatives pour les interactions entre normes fiscales et comptables, révélant des tensions entre les objectifs stratégiques des organisations et les contraintes réglementaires. Une fiscalité perçue comme punitive peut exacerber l'aversion au risque, incitant les dirigeants à ajuster leurs pratiques comptables de manière opportuniste, (par exemple, en surestimant les provisions ou en sous-évaluant les revenus pour réduire la base imposable), ce qui compromet la fidélité des états financiers (Hanlon et al., 2014). Cette manipulation, bien que rationnelle du point de vue de l'agent, crée une divergence entre les bénéfices imposables et la réalité économique, posant des défis tant pour les régulateurs fiscaux que pour les utilisateurs des informations comptables, comme les investisseurs ou les créanciers. De même, une comptabilité complexe, avec ses multiples exigences de reporting et ses méthodes d'évaluation sophistiquées, peut engendrer une surcharge cognitive, détournant les décideurs vers des solutions simplifiées ou sous-optimales qui minimisent l'effort mental plutôt que de maximiser la valeur organisationnelle (Tversky et Kahneman, 1981). Cette surcharge devient particulièrement problématique lorsque les normes fiscales et comptables divergent, obligeant les dirigeants à naviguer entre des cadres normatifs distincts, ce qui accroît les risques d'erreurs ou de décisions biaisées.

La rationalité limitée, conceptualisée par Simon (1955), constitue le fondement théorique de cette approche, avançant que les agents économiques recherchent des solutions satisfaisantes plutôt qu'optimales, en raison des contraintes de leurs capacités cognitives et des informations disponibles. Kahneman et Tversky (1979) enrichissent cette idée en identifiant des biais spécifiques qui aggravent cette limitation, tels que l'optimisme excessif, où les dirigeants surestiment leur capacité à gérer les exigences normatives ou à anticiper leurs conséquences, et l'illusion de contrôle, où ils croient à tort pouvoir maîtriser pleinement les impacts des normes sur leurs opérations (Tversky et Kahneman, 1981). Ces biais sont particulièrement pertinents dans les interactions fiscal-comptables, où les dirigeants doivent concilier des objectifs contradictoires :



minimiser la charge fiscale tout en projetant une image de transparence et de fiabilité. Par exemple, un dirigeant optimiste pourrait sous-estimer les risques d'un audit fiscal découlant d'ajustements comptables agressifs, tandis qu'un sentiment illusoire de contrôle pourrait l'amener à ignorer les signaux d'alerte émis par des parties prenantes externes, comme les créanciers ou les analystes financiers (Thaler, 1999).

Les interactions entre normes fiscales et comptables amplifient ces dynamiques comportementales et soulèvent des enjeux stratégiques majeurs pour les organisations. Une convergence entre les deux peut réduire la surcharge cognitive en simplifiant les processus décisionnels, alignant les données fiscales et comptables pour limiter les arbitrages complexes et les erreurs (Shackelford et Shevlin, 2001). Cette unification peut également atténuer l'aversion au risque en offrant une prévisibilité accrue, les dirigeants n'ayant plus à craindre des divergences imprévues entre les cadres normatifs. Cependant, cette convergence peut paradoxalement renforcer certains biais, comme l'ancrage, en enfermant les organisations dans un cadre normatif rigide qui limite leur capacité à innover ou à s'adapter à des environnements changeants. À l'inverse, une séparation stricte entre fiscalité et comptabilité offre une flexibilité accrue, permettant aux dirigeants d'exploiter les spécificités de chaque norme pour répondre à des objectifs stratégiques variés, par exemple, optimiser les impôts tout en présentant une image comptable favorable aux investisseurs (Hanlon et al., 2014). Mais cette séparation augmente la complexité décisionnelle, accentuant la surcharge cognitive et les risques de biais, comme des choix opportunistes mal calibrés qui échappent au contrôle des régulateurs ou des parties prenantes (Biddle et al., 2009).

Les débats académiques autour de cette théorie opposent deux visions fondamentales de la conception des normes. Les behavioristes, influencés par Kahneman et Tversky, plaident pour des normes simplifiées et alignées sur les comportements réels des agents, arguant que la complexité normative exacerbe les biais et réduit l'efficacité des systèmes fiscaux et comptables (Thaler et Sunstein, 2008). Thaler (1999) propose l'utilisation de « nudges » - incitations subtiles intégrées dans les normes, comme des formulaires fiscaux pré-remplis ou des rapports comptables intuitifs - pour guider les décideurs vers des choix conformes sans recourir à une coercition excessive. À l'opposé, les économistes classiques, dans la lignée de Friedman (1953), soutiennent que la rationalité prévaut à grande échelle, les biais individuels s'annulant dans l'agrégat, et que les normes doivent viser une maximisation théorique plutôt que de s'adapter aux imperfections humaines. Simon (1955) offre une synthèse, suggérant que les normes doivent reconnaître la rationalité limitée tout en structurant les environnements décisionnels pour minimiser les écarts entre comportements et objectifs normatifs, combinant rigueur économique et réalisme psychologique.

Les implications stratégiques de cette théorie pour les interactions fiscal-comptables sont riches et multidimensionnelles. Elle suggère que les normes doivent être conçues non seulement pour atteindre des objectifs économiques ou réglementaires, mais aussi pour tenir compte des réalités psychologiques des décideurs, en intégrant des mécanismes qui simplifient la complexité, clarifient les incitations et atténuent les biais. Par exemple, une norme fiscale punitive pourrait être contrebalancée par une comptabilité simplifiée pour limiter la surcharge cognitive, tandis qu'une norme comptable exigeante pourrait être accompagnée d'incitations fiscales encourageant la conformité plutôt que l'évitement (Thaler et Sunstein, 2008). Cette approche met en lumière les conséquences des divergences normatives : une séparation mal gérée peut amplifier les biais opportunistes, tandis qu'une convergence mal calibrée peut freiner l'innovation stratégique. En croisant les contributions de Kahneman, Tversky, Simon et Thaler, la théorie comportementale propose un cadre analytique sophistiqué pour comprendre les écarts entre intentions

normatives et pratiques organisationnelles, soulignant le rôle des normes dans la gestion stratégique des interactions fiscal-comptables.

4. THEORIES DECISIONNELLES DES ENTREPRISES

Au niveau de cette partie, seront analysées les interactions fiscal-comptables en se penchant sur les principales théories décisionnelles en rapport avec ces normes. La première théorie est celle de la contingence. Elle montre que les normes dépendent de facteurs contextuels comme la taille ou l'environnement et prône l'adaptation face à l'universalisme. La deuxième théorie est celle des signaux à travers laquelle les normes sont vues comme des outils de transmission de signaux crédibles permettant la réduction de l'asymétrie d'information entre les organisations et leurs parties prenantes externes. La troisième théorie est bien celle de l'opportunité politique qui considère les normes comme des produits de négociations politiques entraînant les rapports de force.

4.1. Théorie de la contingence

La théorie de la contingence, élaborée par (Lawrence et Lorsch, 1967), soutient que les décisions organisationnelles, y compris celles relatives à l'adoption et à l'application des normes fiscales et comptables, dépendent de facteurs contextuels spécifiques tels que la taille de l'organisation, la technologie utilisée et l'environnement externe. Elle rejette ainsi les approches universalistes qui prônent une solution unique applicable à tous les cas. Cette perspective propose un cadre analytique souple pour comprendre comment les organisations adaptent leurs pratiques normatives à leurs circonstances particulières, mettant en évidence les interactions complexes entre fiscalité et comptabilité dans des contextes variés (Gulluscio, 2023). S'inscrivant dans une tradition organisationnelle qui valorise l'adaptation plutôt que la standardisation, cette approche est particulièrement pertinente dans un domaine où les normes doivent répondre à des exigences diverses.

Lawrence et Lorsch (1967) affirment que l'efficacité des décisions repose sur l'alignement entre la structure organisationnelle et les caractéristiques de l'environnement externe. En matière de normes fiscales et comptables, cela signifie que leur pertinence dépend de variables contingentes. Par exemple, les petites organisations privilégient des normes simples et fiscalement avantageuses pour réduire les coûts administratifs et préserver leurs ressources limitées, tandis que les grandes entités adoptent des normes complexes, comme des méthodes d'évaluation sophistiquées, pour satisfaire les exigences de transparence des marchés financiers et des régulateurs internationaux (Burns et Stalker, 1961). Cet alignement contextuel est crucial : une norme fiscale rigide peut convenir à un environnement stable avec des flux de revenus prévisibles, mais se révéler inadaptée dans un contexte turbulent où la flexibilité est essentielle pour saisir les opportunités économiques. De même, une norme comptable basée sur la juste valeur peut être appropriée pour une organisation opérant sur des marchés volatils, mais excessive pour une entité axée sur des opérations routinières à faible variabilité (Donaldson, 2001).

Les interactions entre normes fiscales et comptables illustrent cette logique contingente de manière particulièrement éloquent. Une convergence entre les deux peut simplifier les processus décisionnels dans des environnements stables, en harmonisant les bases de calcul fiscal et comptable pour réduire les coûts de conformité et faciliter la coordination avec les parties prenantes (Shackelford et Shevlin, 2001). Par exemple, une organisation évoluant dans un secteur stable avec des flux financiers réguliers pourrait tirer parti d'une



norme unifiée qui élimine les divergences entre déclarations fiscales et rapports financiers, renforçant ainsi la cohérence et l'efficacité opérationnelle. En revanche, dans un environnement incertain, marqué par des fluctuations économiques ou des innovations rapides, une séparation stricte entre fiscalité et comptabilité offre une agilité stratégique, permettant aux dirigeants d'optimiser les impôts tout en répondant aux exigences de transparence comptable, ou inversement (Hanlon et al., 2014). Cette dualité soulève une question théorique fondamentale : les normes doivent-elles être conçues comme des cadres universels ou comme des outils adaptatifs répondant aux spécificités contextuelles ?

Burns et Stalker (1961) enrichissent cette analyse en distinguant deux types de structures organisationnelles : les organisations mécanistes, caractérisées par des normes strictes et une hiérarchie rigide, adaptées aux environnements stables, et les organisations organiques, définies par leur flexibilité et leur capacité d'adaptation, mieux adaptées aux contextes dynamiques. Appliquée aux normes fiscales et comptables, cette dichotomie suggère que les normes doivent varier selon le type d'organisation et son environnement (Gulluscio, 2023). Une norme fiscale rigide, imposant des règles uniformes, convient à une structure mécaniste où la prévisibilité est essentielle, tandis qu'une norme comptable flexible, autorisant des ajustements contextuels, soutient une structure organique en favorisant l'innovation et la réactivité (Donaldson, 2001). Cependant, cette approche contingente complexifie les interactions fiscal-comptables : une fiscalité fixe peut entraver une comptabilité agile, générant des frictions qui nuisent à la performance, tandis qu'une comptabilité rigide peut limiter l'efficacité d'une fiscalité adaptative (Mintzberg, 1979).

Les débats académiques autour de cette théorie révèlent des visions contrastées de la gouvernance normative. Donaldson (2001) défend une approche systématique, où les normes doivent correspondre à des configurations organisationnelles précises (taille, secteur, environnement) pour maximiser l'efficacité, ce qui implique une conception sur mesure des systèmes fiscaux et comptables. À l'inverse, Mintzberg (1979) privilégie une flexibilité maximale, arguant que les normes doivent offrir une marge de manœuvre suffisante pour permettre aux organisations de s'ajuster dynamiquement à des contextes imprévisibles, plaidant pour une séparation fonctionnelle entre fiscalité et comptabilité plutôt qu'une convergence rigide. Cette tension entre systématisme et adaptabilité est au cœur de la théorie de la contingence, qui rejette une solution unique au profit d'une analyse contextuelle approfondie (Lawrence et Lorsch, 1967). Les travaux de Burns et Stalker (1961) suggèrent une synthèse possible, où les normes pourraient être élaborées avec des niveaux de flexibilité variables, adaptés à la nature mécaniste ou organique des organisations qu'elles régissent.

Les implications pour les interactions fiscal-comptables sont significatives et multidimensionnelles. Une approche contingente indique que la conception des normes doit refléter les caractéristiques spécifiques des organisations et de leur environnement, plutôt que d'imposer une uniformité aveugle. Par exemple, une petite organisation dans un secteur stable pourrait bénéficier d'une convergence fiscal-comptable qui simplifie ses processus, tandis qu'une grande entreprise dans un secteur innovant tirerait avantage d'une séparation lui permettant d'exploiter les spécificités de chaque norme pour répondre à des attentes variées : fiscales, financières et stratégiques (Hanlon et al., 2014). Cette flexibilité contextuelle pose toutefois des défis pratiques : comment concevoir des normes suffisamment adaptatives sans sacrifier leur cohérence ou leur applicabilité ?

La théorie de la contingence offre une grille d'analyse nuancée pour explorer ces questions, mettant en lumière le rôle des normes comme des outils contextuels dont l'efficacité dépend de leur adéquation aux réalités organisationnelles et environnementales, plutôt que de leur uniformité abstraite.



4.2. Théorie des signaux

La théorie des signaux, formulée par Spence (1973), envisage les normes fiscales et comptables comme des outils permettant de réduire l'asymétrie d'information entre les organisations et leurs parties prenantes externes, telles que les investisseurs, les régulateurs ou les créanciers. Dans ce cadre, ces normes servent à transmettre des informations crédibles sur la performance, la fiabilité et les intentions des organisations, jouant un rôle clé dans les processus décisionnels. Ancrée dans l'économie de l'information, cette perspective offre un cadre puissant pour analyser les interactions fiscal-comptables et leurs implications pour la communication organisationnelle.

Spence (1973) postule que les signaux doivent être coûteux pour être crédibles, ce qui distingue les organisations performantes des opportunistes. Les normes comptables agissent comme un signal de fiabilité en produisant des états financiers rigoureux et vérifiables, par exemple à travers des audits onéreux ou des rapports détaillés, rassurant ainsi les investisseurs sur la santé économique de l'organisation (Ross, 1977). Les normes fiscales, quant à elles, reflètent la conformité ou l'optimisation vis-à-vis des régulateurs, signalant soit une adhésion stricte aux règles, soit une stratégie d'évitement légal qui peut influencer la perception des autorités et des autres parties prenantes (Leland et Pyle, 1977). Le coût de ces signaux, en termes de temps, de ressources et d'expertise, garantit leur crédibilité, car seules les organisations capables de les assumer peuvent les produire de manière convaincante. Toutefois, ce coût soulève une problématique théorique : les normes doivent-elles imposer des exigences élevées pour renforcer leur valeur signalétique, au risque d'exclure les organisations aux ressources limitées ?

Les interactions entre normes fiscales et comptables complexifient cette dynamique signalétique de manière notable. Une convergence entre les deux peut renforcer la cohérence des signaux, en alignant les informations déclarées aux régulateurs fiscaux et aux investisseurs sur une base commune, réduisant ainsi les ambiguïtés et les soupçons d'opportunisme (Ross, 1977). Par exemple, une organisation utilisant les mêmes données pour ses rapports fiscaux et financiers envoie un signal clair de transparence et de fiabilité, limitant les interprétations divergentes entre les parties. Cependant, cette convergence peut brouiller les messages stratégiques : une comptabilité alignée sur la fiscalité peut suggérer une prudence excessive, masquant la valeur économique réelle au profit d'une optimisation fiscale, ce qui pourrait décourager les investisseurs en quête de performances dynamiques (Akerlof, 1970). À l'inverse, une séparation stricte entre fiscalité et comptabilité permet d'envoyer des signaux distincts à des publics différents (conformité aux régulateurs via la fiscalité, performance aux investisseurs via la comptabilité) mais elle risque de générer des messages contradictoires, compliquant leur interprétation et augmentant les coûts de vérification pour les parties externes (Leland et Pyle, 1977).

Les débats académiques autour de cette théorie révèlent des visions contrastées sur la conception des normes. Les partisans d'une convergence normative, comme (Ross, 1977), soutiennent que des signaux cohérents renforcent la confiance des parties prenantes, réduisant l'asymétrie d'information et les coûts liés à la vérification des données. Cette approche milite pour une unification des normes fiscales et comptables, où les organisations disposeraient d'un langage normatif unique à maîtriser. À l'opposé, les défenseurs d'une pluralité, tels que Leland et Pyle (1977), estiment que des signaux adaptés à des publics spécifiques (régulateurs, investisseurs, créanciers) permettent une communication plus ciblée, préservant la flexibilité stratégique des organisations et répondant à des attentes hétérogènes. Akerlof (1970), dans son analyse du marché des « citrons », met en garde contre les conséquences d'une asymétrie non corrigée. Ainsi, sans signaux clairs et crédibles, la confiance s'effondre, pénalisant les organisations performantes au profit des



opportunistes. Cette tension entre cohérence et spécificité est au cœur de la théorie des signaux, qui interroge la capacité des normes à transmettre des informations fiables dans un cadre décisionnel complexe.

Les technologies numériques, telles que la blockchain, les rapports en temps réel ou les systèmes d'intelligence artificielle, introduisent une nouvelle dimension dans cette analyse, renforçant la puissance des signaux normatifs (Biddle et al., 2009). Ces outils offrent une traçabilité accrue des données fiscales et comptables, réduisant l'asymétrie d'information en permettant aux parties prenantes un accès direct et vérifiable aux informations organisationnelles. Par exemple, un système blockchain pourrait garantir l'intégrité des états financiers, renforçant leur crédibilité comme signal de performance, tandis qu'un reporting fiscal automatisé pourrait témoigner d'une conformité irréprochable aux régulateurs. Cependant, ces technologies soulèvent des défis importants : leur coût initial peut limiter leur adoption aux organisations les plus riches, creusant les inégalités en matière de signalisation, tandis que les enjeux de confidentialité et de cybersécurité complexifient leur mise en œuvre (Hail et al., 2010). Cette évolution invite à repenser les normes dans une perspective prospective, où leur rôle signalétique ne se limite plus à la transmission d'informations statiques, mais vise à anticiper les besoins d'un environnement économique en rapide mutation.

Les implications de la théorie des signaux pour les interactions fiscal-comptables sont profondes et stratégiques. Elle positionne les normes comme des vecteurs de communication essentiels, dont l'efficacité dépend de leur capacité à produire des signaux clairs, spécifiques et adaptés aux attentes des parties prenantes. Les organisations exploitent ces signaux de manière stratégique, calibrant leurs pratiques fiscales et comptables pour projeter une image de fiabilité, de performance ou de conformité, un arbitrage qui reflète à la fois leurs objectifs internes et les pressions externes (Spence, 1973). Cette approche éclaire les choix normatifs comme un équilibre entre coût et bénéfice informationnel, où les interactions fiscal-comptables doivent être conçues pour maximiser la confiance tout en minimisant les ambiguïtés. En croisant les contributions de Spence avec celles de Ross, Akerlof et Leland, la théorie des signaux propose une grille d'analyse rigoureuse pour explorer les dynamiques de communication et de décision dans un cadre normatif multidimensionnel.

4.3. Théorie de l'opportunité politique

La théorie de l'opportunité politique, développée par Watts et Zimmerman (1990), envisage les choix normatifs, y compris ceux liés aux normes fiscales et comptables, comme des réponses aux pressions politiques exercées par des acteurs influents — organisations, régulateurs, groupes d'intérêt. Ancrée dans l'économie positive, cette approche postule que les normes ne sont pas seulement des outils techniques ou neutres, mais des produits de négociation où les rapports de force déterminent leur conception et leur application. Elle propose une perspective critique pour analyser les interactions fiscal-comptables dans un cadre décisionnel marqué par des enjeux de pouvoir et d'influence.

Watts et Zimmerman (1990) identifient trois hypothèses fondamentales qui guident les comportements organisationnels face aux normes. Premièrement, les organisations cherchent à minimiser leurs coûts politiques, tels que les impôts ou les critiques publiques, en influençant les normes fiscales pour obtenir des exemptions ou des traitements préférentiels. Deuxièmement, elles visent à maximiser les bénéfices déclarés dans leurs états financiers pour satisfaire les actionnaires, en exploitant les flexibilités comptables afin de projeter une image de performance favorable. Troisièmement, ces choix sont corrélés à la taille des organisations : les plus grandes, plus visibles et vulnérables aux pressions politiques, disposent d'une capacité



accrue à façonner les normes en leur faveur grâce à leur poids économique et leur influence (Holthausen, 2009). Cette triade met en évidence une dynamique où les normes fiscales et comptables deviennent des terrains de lutte, reflétant les intérêts des acteurs dominants plutôt qu'une rationalité technique universelle.

Les interactions entre normes fiscales et comptables amplifient ces dynamiques politiques de manière significative. Une fiscalité incitative, comme des exonérations pour certains secteurs, peut être obtenue par des organisations influentes via le lobbying, mais une norme comptable restrictive peut neutraliser ces avantages en exigeant une transparence qui révèle l'ampleur des bénéfices sous-jacents, limitant ainsi leur impact stratégique (Dechow et Schrand., 2010). À l'inverse, une comptabilité permissive, autorisant des ajustements subjectifs, peut amplifier les avantages fiscaux en masquant les profits réels, renforçant la position des organisations face aux régulateurs tout en satisfaisant les actionnaires (Watts et Zimmerman, 1990). Ces interactions soulèvent une question théorique centrale : les normes doivent-elles être conçues pour limiter les opportunités politiques ou pour refléter les réalités des rapports de force ? Les organisations influentes exploitent ces divergences, négociant des normes qui maximisent leurs avantages tout en minimisant les contraintes imposées aux acteurs moins puissants, une asymétrie qui reflète les inégalités dans les systèmes économiques (Holthausen, 2009).

Les organisations influencent les normes par des stratégies de lobbying, des coalitions sectorielles ou des pressions directes sur les régulateurs, un processus critiqué par Dechow et Skinner (2000) pour son biais en faveur des acteurs dominants. Par exemple, une grande entreprise peut obtenir une dérogation fiscale spécifique à son secteur, tandis qu'une petite organisation, moins audible, doit se plier à une norme plus rigide, accentuant les disparités de traitement. Les régulateurs, sous pression politique, doivent arbitrer entre l'équité (garantir une répartition juste des charges) et l'efficacité (stimuler la croissance économique via des incitations ciblées) : une tension qui rend l'équilibre normatif précaire (Dechow et Schrand., 2010). Cette négociation politique est particulièrement évidente dans les interactions fiscal-comptables, où une fiscalité avantageuse peut être un levier stratégique pour soutenir certains secteurs, mais une comptabilité rigoureuse peut en limiter l'impact en imposant une transparence qui contrarie les bénéfices escomptés (Shackelford et Shevlin, 2001).

Les débats académiques autour de cette théorie opposent deux visions fondamentales. Les positivistes, comme Watts et Zimmerman (1990), considèrent les normes comme des outils d'opportunité stratégique, où les organisations exploitent les failles normatives pour maximiser leurs gains, une perspective qui privilégie l'analyse des comportements réels sur les idéaux normatifs. À l'inverse, les normativistes, tels que Dechow et Skinner (2000), critiquent cette approche pour son cynisme, plaidant pour une régulation éthique qui limite les dérives opportunistes et garantit une équité procédurale, arguant que des normes biaisées en faveur des puissants compromettent leur légitimité sociale. Holthausen (2009) propose une position intermédiaire, suggérant que les normes doivent refléter un compromis entre efficacité économique et justice distributive, une synthèse qui reconnaît les réalités politiques tout en cherchant à les encadrer. Ces controverses soulignent la nature hybride des normes fiscales et comptables, à la fois produits de pouvoir et instruments de régulation.

La mondialisation ajoute une couche de complexité à cette analyse, en introduisant des pressions multilatérales qui redéfinissent les opportunités politiques (Holthausen, 2009). Les normes internationales, comme les initiatives contre l'érosion des bases imposables (BEPS), peuvent réduire les marges de manœuvre locales, limitant la capacité des organisations à négocier des avantages fiscaux spécifiques, tandis que les normes comptables globales imposent une transparence qui contraint les stratégies opportunistes (Hail et al., 2010). Cette évolution soulève des interrogations sur l'avenir des interactions fiscal-comptables : les normes

deviendront-elles des outils supranationaux uniformes, ou conserveront-elles une flexibilité politique au niveau local ? La théorie de l'opportunité politique propose une grille d'analyse critique pour explorer ces dynamiques, positionnant les normes comme des produits de négociation où les décisions reflètent autant les rapports de force que les objectifs techniques, une perspective essentielle pour comprendre leur rôle dans les choix stratégiques des organisations. Le tableau suivant récapitule l'ensemble des théories présentées au niveau de la troisième et quatrième points ainsi que les principaux apports de chacune :

Axes théoriques	Théories sous-jacentes	Principaux auteurs	Apports
THEORIES STRATEGIQUES DES ENTREPRISES	Théorie de L'agence	Jensen et Meckling, (1976) ; Watts et Zimmerman, (1990) ; Eisenhardt, (1989) ; Fama et Jensen, (1983) Alchian et Demsetz, (1972) ; Alsmady, (2023) ; Fadhila, et Handayani, (2019).	○ Coûts de surveillance : audit, contrôle interne ○ Coûts d'incitation : bonus, contrats/performance ○ Pertes résiduelles : écarts entre objectifs des principaux et actions des agents.
	Théorie des parties prenantes	Freeman, (1984); Mitchell et al., (1997); Clarkson, (1995); Hillman et Dalziel, (2003) ; Donaldson et Preston, (1995) ; Oumari, (2022).	○ Séparation des normes • Charge normative accrue; • Réponses aux besoins spécifiques; • Equilibre entre les besoins des parties prenantes. ○ Convergence des normes • Gestion organisationnelle simplifiée; • Cohérence de l'information; • Réduction des coûts de coordination.
	Théorie des coûts de transaction	Williamson, (2008); Coase, (1993); Auerbach, (2002); North, (1990) ; Klein et al., (1978); Shackelford et Shevlin, (2001).	○ Les coûts ex ante : associés à l'élaboration des accords ou des normes, comme la conception de systèmes fiscaux ou comptables, ○ Les coûts ex post, liés à leur mise en œuvre, leur surveillance et à la résolution des conflits qui en découlent.
	Théorie comportementale	Kahneman et Tversky, (1979) ; Simon, (1955) ; Thaler, (1999) ; Hanlon et al., (2014) ; Simon, (1955).	Biais cognitifs qui affectent les décisions face aux normes fiscales et comptables : • L'aversion au risque ; • L'ancrage ; • L'effet de cadrage.
THEORIES DECISIONNELLE S DES ENTREPRISES	Théorie de la contingence	Lawrence et Lorsch, (1967) ; Burns et Stalker, (1961) ; Shackelford et Shevlin, (2001); Donaldson, (200) ; Gulluscio, (2023) ;	Approche contingente : la conception des normes doit refléter les caractéristiques spécifiques des organisations et de leur environnement, plutôt que d'imposer une uniformité aveugle.
	Théorie des signaux	Spence, (1973) ; Ross, (1977) ;	○ Les normes comptables agissent comme un signal de fiabilité en



		Leland et Pyle, (1977) ; Akerlof, (1970) ; Biddle et al., (2009) ; Hail et al., (2010).	produisant des états financiers rigoureux et vérifiables, par exemple à travers des audits onéreux ou des rapports détaillés, rassurant ainsi les investisseurs sur la santé économique de l'organisation. ○ Influencer fiscales, quant à elles, reflètent la conformité ou l'optimisation vis-à-vis des régulateurs, signalant soit une adhésion stricte aux règles, soit une stratégie d'évitement légal qui peut influencer la perception des autorités et des autres parties prenantes.
	Théorie de l'opportunité politique	Watts et Zimmerman, 1990 ; Holthausen, 2009 ; Dechow et Schrand., 2010 ; Dechow et Skinner, 2000.	Cette approche postule que les normes ne sont pas seulement des outils techniques ou neutres, mais des produits de négociation où les rapports de force déterminent leur conception et leur application.

Source : auteurs

5. CONCLUSION

L'étude des théories institutionnelles et réglementaires a permis de décoder les mécanismes par lesquels les normes fiscales et comptables émergent, se légitiment et s'imposent, révélant une tension entre les pressions coercitives, mimétiques et normatives d'un côté, et l'agence organisationnelle de l'autre. Ces théories mettent en lumière les frictions entre la normalisation institutionnelle et la diversité adaptative, en fournissant une base macro pour comprendre comment les normes façonnent les systèmes économiques et sociaux.

Les théories stratégiques des entreprises, ont démontré le rôle des normes dans les dynamiques organisationnelles, en mettant en lumière les conflits d'intérêts (théorie de l'agence), les arbitrages entre parties prenantes (théorie des parties prenantes), les coûts de gestion (théorie des coûts de transaction), et les biais comportementaux (théorie comportementale). Cette perspective méso présente les normes fiscales et comptables comme des leviers stratégiques, où les organisations naviguent entre efficacité, légitimité et optimisation.

Enfin, les théories décisionnelles des entreprises ont analysé l'influence des normes fiscales et comptables sur les processus décisionnels, en soulignant leur rôle contextuel (théorie de la contingence), communicationnel (théorie des signaux) et politique (théorie de l'opportunité politique). Une approche micro qui met en évidence leur fonction dans les arbitrages organisationnels face à des environnements complexes.

Bien que distincts, ces trois cadres théoriques convergent vers une compréhension multidimensionnelle des interactions fiscal-comptables, où les normes apparaissent comme des constructions hybrides, mêlant dimensions techniques, sociales, économiques et politiques. Les théories institutionnelles exposent les forces externes qui imposent les normes, les théories stratégiques explorent leur appropriation par les organisations, et les théories décisionnelles examinent leur impact sur les choix individuels et collectifs. Ensemble, elles offrent une analyse systémique qui dépasse les approches unilatérales, mettant en évidence les tensions entre convergence et divergence, contrôle et flexibilité, efficacité et équité.



En somme, ce travail pose une première pierre, un cadre pour penser les normes autrement. Dans un monde où tout s'accélère (échanges mondiaux, digitalisation, quête de justice...), il invite à ne pas voir les règles fiscales et comptables comme des évidences, mais comme des constructions à questionner et à améliorer.

Cependant, cette exploration théorique n'est pas exempte de limites. Elle fait abstraction de l'effet des particularités culturelles, institutionnelles et économiques sur l'application des normes selon les contextes géographiques. De plus, une attention doit être attribuée à l'impact des transformations technologiques récentes, telles que la blockchain ou l'intelligence artificielle, sur la redéfinition des processus fiscaux et comptables. Enfin, la variable taille organisationnelle n'a pas été abordée bien qu'elle introduit l'effet de l'aspect managérial sur la perception et l'application des normes fiscales et comptables.

Cela dit, ces limites sont aussi de nouvelles pistes de recherche pour mieux cerner ce sujet. Ainsi, des travaux empiriques pourraient tester la portée des cadres proposés, en comparant par exemple les effets de l'harmonisation normative sur divers secteurs. Procéder à des analyses et des comparaisons internationales, pourraient également enrichir la compréhension des influences contextuelles sur l'application et l'efficacité des normes. Enfin, une focale sur les jeux de pouvoir, à travers l'analyse des stratégies d'influence, permettrait d'éclairer les dimensions politiques de la normalisation.

BIBLIOGRAPHIE

- Akerlof, G. A. (1970). 4. The market for 'lemons': quality uncertainty and the market mechanism. *Market Failure or Success*, 66.
- Alchian, A. A., et Demsetz, H. (1972). Production, information costs, and economic organization. *The American economic review*, 62(5), 777-795.
- Alsmady, A. A. (2023). Accounting information quality, tax avoidance and companies' performance: the moderate role of political connection. *International Journal of Professional Business Review: Int. J. Prof. Bus. Rev.*, 8(1), 1.
- Atkinson, A. B. (1995). *Public economics in action: the basic income/flat tax proposal*. Clarendon Press.
- Atkinson, A. B., et Stiglitz, J. E. (1980). *Lectures on public economics mcgraw-hill*. New York.
- Auerbach, A. J. (2002). Taxation and corporate financial policy. *Handbook of public economics*, 3, 1251-1292.
- Biddle, G. C., Hilary, G., et Verdi, R. S. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency?. *Journal of accounting and economics*, 48(2-3), 112-131.
- Burns, T., et Stalker, G. M. (1961). *The management of innovation*. London. *Tavistock Publishing*. Cited in Hurley, RF and Hult, GTM (1998). *Innovation, Market Orientation, and Organisational Learning: An Integration and Empirical Examination*. *Journal of Marketing*, 62(4), 42-54.
- Clarkson, M. E. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of management review*, 20(1), 92-117.

-
- Coase, R. H. (1993). The nature of the firm. *Economica*, 4, 396-405.
- Dechow, P. M., et Skinner, D. J. (2000). Earnings management: Reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators. *Accounting horizons*, 14(2), 235-250.
- Dechow, P., Ge, W., et Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of accounting and economics*, 50(2-3), 344-401.
- Deephouse, D. L. (1996). Does isomorphism legitimate?. *Academy of management journal*, 39(4), 1024-1039.
- DiMaggio, P. J., et Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 48(2), 147-160.
- Donaldson, L. (2001). *La théorie de la contingence des organisations*. Sage.
- Donaldson, T., et Preston, L. E. (1995). The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications. *Academy of management Review*, 20(1), 65-91.
- Dowling, J., et Pfeffer, J. (1975). Organizational legitimacy: Social values and organizational behavior. *Pacific sociological review*, 18(1), 122-136.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *Academy of management review*, 14(1), 57-74.
- Eitrem, A., Meidell, A., et Modell, S. (2024). The use of institutional theory in social and environmental accounting research: a critical review. *Accounting and Business Research*, 54(7), 775-810.
- Fadhila, Z. R., & Handayani, R. S. (2019). Tax amnesty effect on tax avoidance and its consequences on firm value (Empirical study on companies in Indonesia Stock Exchange). *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 11(1), 34-47.
- Fama, E. F. (1980). Agency problems and the theory of the firm. *Journal of political economy*, 88(2), 288-307.
- Fama, E. F., et Jensen, M. C. (1983). Separation of ownership and control. *The journal of law and Economics*, 26(2), 301-325.
- Feldstein, M. (1999). Tax avoidance and the deadweight loss of the income tax. *Review of Economics and Statistics*, 81(4), 674-680.
- Freeman, R. E. (1984). *Gestion stratégique: une approche par les parties prenantes*. Boston: Pitman.
- Freeman, R. E., Wicks, A. C., et Parmar, B. (2004). Stakeholder theory and “the corporate objective revisited”. *Organization science*, 15(3), 364-369.
- Friedman, M. (1953). *Essays in positive economics*. University of Chicago press.
- Gulluscio, C. (2023). Legitimacy Theory. In *Encyclopedia of Sustainable Management* (pp. 2209-2215). Cham: Springer International Publishing.
- Hail, L., Leuz, C., et Wysocki, P. (2010). Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the US (Part I): Conceptual underpinnings and economic analysis. *Accounting horizons*, 24(3), 355-394.
- Hanlon, M., Hoopes, J. L., et Shroff, N. (2014). The effect of tax authority monitoring and enforcement on financial reporting quality. *The Journal of the American Taxation Association*, 36(2), 137-170.



-
- Hillman, A. J., et Dalziel, T. (2003). Boards of directors and firm performance: Integrating agency and resource dependence perspectives. *Academy of Management review*, 28(3), 383-396.
- Hillman, A. J., et Keim, G. D. (2001). Shareholder value, stakeholder management, and social issues: what's the bottom line?. *Strategic management journal*, 22(2), 125-139.
- Holthausen, R. W. (2009). Accounting standards, financial reporting outcomes, and enforcement. *Journal of accounting research*, 47(2), 447-458.
- Jensen, M. C. (2002). Value maximization, stakeholder theory, and the corporate objective function. *Business ethics quarterly*, 235-256.
- Jensen, M. C. et Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm. *Managerial behavior, agency costs and ownership structure*, 3(4), 305-360.
- Kahneman, D., et Tversky, A. (1979). Prospect theory: An analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47(2), 263-291.
- Klein, B., Crawford, R. G., et Alchian, A. A. (1978). Vertical integration, appropriable rents, and the competitive contracting process. *The journal of Law and Economics*, 21(2), 297-326.
- Kostyuchenko, et al. (2021). Institutional theory and integrated accounting. *Journal of Economics and Economic Education Research*, 22(2), 1-4.
- Lawrence, PR, et Lorsch, JW (1967). *Organization and environment: Managing differentiation and integration*. Harvard Business School Press.
- Leland, H. E., et Pyle, D. H. (1977). Informational asymmetries, financial structure, and financial intermediation. *The journal of Finance*, 32(2), 371-387.
- Mebratu, A. A. (2024). Theoretical foundations of voluntary tax compliance: evidence from a developing country. *Humanities and Social Sciences Communications*, 11(1), 1-8.
- Meyer, J. W., et Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
- Mintzberg, H. (1979). The structuring of organizations. Engle-wood Cliffs. *J. Prentice-Hall*.
- Mirrlees, J. A. (1971). An exploration in the theory of optimum income taxation. *The review of economic studies*, 38(2), 175-208.
- Mitchell, R. K., Agle, B. R., et Wood, D. J. (1997). Toward a theory of stakeholder identification and salience: Defining the principle of who and what really counts. *Academy of management review*, 22(4), 853-886.
- North, D. C. (1990). *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge university press.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of management review*, 16(1), 145-179.
- Ouchi, W. G. (1980). *Markets, bureaucracies and clans*. *Administrative Science Quarterly* 25 (1), 129-141.
- Oumari, L. (2022). La théorie des parties prenantes et ses limites. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 5(2).
- Rawls, J. (1971). *Théorie de la justice*. ed. *Essais*. Paris: Points.



-
- Ross, S. A. (1977). The determination of financial structure: the incentive-signalling approach. *The bell journal of economics*, 23-40.
- Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations* (Vol. 2). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Shackelford, D. A., et Shevlin, T. (2001). Empirical tax research in accounting. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 321-387.
- Simon, H. A. (1955). A behavioral model of rational choice. *The quarterly journal of economics*, 99-118.
- Slemrod, J. (1990). Optimal taxation and optimal tax systems. *Journal of economic Perspectives*, 4(1), 157-178.
- Slemrod, J., et Yitzhaki, S. (2002). Tax avoidance, evasion, and administration. In *Handbook of public economics* (Vol. 3, pp. 1423-1470). Elsevier.
- Spence, M. (1973). Job market signaling the quarterly journal of economics, 87 (3). MIT
- Stiglitz, J. E. (1987). Pareto efficient and optimal taxation and the new new welfare economics. In *Handbook of public economics* (Vol. 2, pp. 991-1042). Elsevier.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of management review*, 20(3), 571-610.
- Thaler, R. H. (1999). Mental accounting matters. *Journal of Behavioral decision making*, 12(3), 183-206.
- Thaler, R., & Sunstein, C. (2008). Nudge: Improving decisions about health, wealth and happiness. In *Amsterdam Law Forum; HeinOnline: Online* (p. 89).
- Tversky, A., et Kahneman, D. (1981). The framing of decisions and the psychology of choice. *science*, 211(4481), 453-458.
- Watts, R. L., et Zimmerman, J. L. (1990). Positive accounting theory: a ten year perspective. *Accounting review*, 131-156.
- Williamson, O. E. (2008). The economic institutions of capitalism. *The Political Economy Reader: Markets as Institutions*, 27.
- Zucker, L. G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual review of sociology*, 13, 443-464.