

Le patrimoine culturel: une perspective comptable

Cultural heritage: an accounting perspective

Dr. BENGUIRECHE Mohamed

Nabil *

Université Mohamed Ben Ahmed Oran

٢

(Algérie)

benguireche.nabil@univ-oran2.dz

Dr. OUGUENOUNE Hind

Université Mohamed Ben Ahmed Oran

٢

(Algérie)

hindouguenoune@gmail.com

تاريخ الاستلام: ٢٠٢٢/٠١/٢٥

القبول: ٢٠٢٢/٠٤/١٥

النشر: ٢٠٢٤/٠٧/١٨

Résumé :

Cet article tente de faire progresser la comptabilité culturelle qui est un domaine transdisciplinaire émergeant de la discipline comptable. Une méthodologie qualitative d'analyse dialectique et de revue systématique de la littérature spécialisée est utilisée dans cette optique. On analyse donc les relations et les contraintes conceptuelles entre la comptabilité, la culture et le patrimoine culturel, et on aborde les principales percées dans ce domaine, y compris les perspectives méthodologiques de mesure, d'évaluation et de contrôle comptable des biens culturels.

Il met en exergue l'importance et les défis de ce domaine émergent, sa perspective épistémologique, ses difficultés normatives et sa fonction sociale. Ainsi, il offre un large spectre de compréhension du problème et des alternatives de mesures traditionnelles, plus fidèles à la complexité du champ culturel.

Mots Clés: la culture; le patrimoine culturel; la comptabilité culturelle; la normalisation comptable; l'évaluation comptable.

Codes de classification JEL : D٦٣, M٤٩, K٤٠, J٢٠.

Abstract :

This article aims to further cultural accounting as an emerging transdisciplinary field within the accounting discipline. A qualitative methodology of dialectical analysis and systematic review of the literature is used to achieve this goal. It analyzes the relationships and conceptual constraints between accounting, culture and cultural heritage, and discusses the main advances in this field, including methodological perspectives on the measurement, valuation and accounting control of cultural assets.

It emphasizes the importance and challenges of this emerging field, its epistemological perspective, its normative difficulties and its social function.

Thus, it offers a broad spectrum of understanding of the problem and alternatives of traditional measures, more faithful to the complexity of the cultural field.

Key Words: cultural accountancy; culture; cultural patrimony; standardization of accounting; accounting valuation.

JEL classification codes: D٦٣, M٤٩, K٤٠, J٢٠.

* Auteur correspondant

Introduction :

La comptabilité culturelle, ses particularités et sa mise en œuvre constituent un sujet relativement peu connu des académiciens et académiques de la comptabilité. La culture a historiquement produit des forces sociales très considérables, par le biais de rituels, de traditions et d'actions socio-historiques qui dominent la vie culturelle et donnent un sens à la logique économique (Anheier, Gerhards, & Romo, ١٩٩٥). Il convient donc de redécouvrir le rôle des techniques calculatoires, telles que la comptabilité, vis-à-vis de la signification réelle que revêtent les formes culturelles contemporaines, tout en identifiant la situation sociale étendue des pratiques comptables (Carnegie & Wolnizer, ١٩٩٥) ainsi que la dimension interdisciplinaire émergente et commune à la sociologie, à l'anthropologie et à la comptabilité à laquelle se réfère la notion de la " comptabilité culturelle ". Dans cette optique, combler les lacunes de la mesure de la culture dans la perspective économico-financière est un enjeu épistémologique et praxéologique du présent siècle. En vertu de la théorie normative de la comptabilité, tout ne se mesure pas et ne se comptabilise pas de la même manière ; il convient par conséquent de tenir compte des exigences de la normalisation comptable et de mettre à profit la culture en matière comptable, ce qui implique d'aller à l'encontre de la normalisation de l'éthique des pratiques traditionnelles relatives à la comptabilité (Carnegie G. W., ١٩٩٩). Ces liens interdisciplinaires requièrent une vision plus large de la comptabilité, avec en tête la comptabilité sociale, dans la mesure où les traits culturels particuliers de la société sont pris en compte, où cela remet en question les développements classiques de la comptabilité.

Pour y parvenir, le fait de se pencher sur les fondements épistémologiques de la comptabilité auprès de spécialistes de la comptabilité, tels que (Chanchani & MacGregor, ١٩٩٩), (Harrison, ١٩٩٩), (Hopwood & Miller, ١٩٩٤) est un passage obligé pour repérer à l'avenir les possibilités conceptuelles et métriques de la comptabilité. Il est également utile de s'appuyer sur les réflexions d'autres auteurs, tels que (Gray, ١٩٨٨) ; (Throsby D. , ١٩٩٩) ; (Micallef & Peirson, ١٩٩٧), concernant les difficultés liées à la comptabilité lorsqu'il s'agit de refléter la valeur du patrimoine historique et culturel ainsi qu'aux incohérences et aux " fantaisies " de celle-ci sur le plan technique ; en effet, les faits sont incompatibles tant avec les principes et les normes admises en la matière qu'avec les pratiques généralement connues. En outre, à l'instar du traitement comptable des actifs patrimoniaux proposé par (Limited & Young, ٢٠١٧) consistant en des évaluations monétaires basées sur la juste valeur comme perspective de mesure prééminente , la présente recherche tient lieu de réflexion nouvelle et alternatives quant à ce domaine émergent et constitue un défi académique étant donné que la mesure du patrimoine culturel se révèle être une mission difficile (Ellwood & Greenwood, ٢٠١٦).

Les manifestations culturelles, sans égard à leur latitude d'origine et à leur base épistémique, représentent une sorte de phénomène et de processus transversaux à l'échelle mondiale dans lequel la comptabilité est tenue de réfléchir et de mettre en œuvre une représentation extensive de la vie socioculturelle en y intégrant et façonnant la diversité et la richesse de sa réalité. Les relations sociales établies à des

époques spécifiques ont, tout au long de l'histoire, laissée en héritage aux générations suivantes divers types de constructions. Certains de ces héritages sont appropriés par la société comme une manifestation de son identité collective ou bien, à défaut, ignorés par les nouvelles dynamiques sociales et oubliés au fil des ans. Il faut donc considérer l'importance de ces ressources qui sont à la base de l'identité d'un peuple dans la mesure où celles-ci représentent l'histoire, l'idiosyncrasie et l'essence de sa collectivité, autrement dit, sa culture.

Un tel constat débouche sur l'émergence de notre questionnement qui consiste à savoir : «Quels sont les fondements et les mécanismes théoriques, conceptuels et méthodologiques qui sous-tendent l'étude et le développement de la comptabilité culturelle ? ».

La question principale que nous nous posons entraîne l'existence de deux autres points essentiels qui sont à rechercher, tels que :

- Que désigne-t-on par comptabilité culturelle ?
- Par ricochet, à travers la réponse à ces questions, Est-ce que les dispositifs, les conventions et les principes comptables issus du SCF et la juste valeur sont-elles suffisantes pour représenter les différentes sortes de patrimoine culturel ?

Le développement de la comptabilité culturelle n'en est encore qu'à ses débuts. Dans un premier temps, cet article tend à réfléchir sur la façon par laquelle la comptabilité contribue au processus de représentation des réalités sociales de nature complexe comme la culture (Jeacle I. M., ٢٠١٦). En second temps, il analyse les interactions entre la comptabilité, la culture et le patrimoine culturel, puis il met en relief les perspectives de mesure, d'évaluation et de vérification comptable des actifs appartenant au patrimoine culturel tout en appuyant sur les principaux aspects théoriques qui sous-tendent la comptabilité culturelle.

Étant donné que cette étude est de nature qualitative, on aborde la question de la comptabilité à partir de positions qui privilégient une vision critique et interprétative des objets de connaissance envisagés dans l'analyse des relations sociales et des associations dérivées de la culture, du patrimoine et des biens culturels. Pour mener à bien cette recherche, on a appliqué une méthode d'analyse dialectique des concepts, arguments et postulats de la littérature académique sur le sujet, en effectuant une revue narrative de celle-ci dans un premier temps et en faisant ressortir les bases conceptuelles et théoriques qui soutiennent ce champ de connaissances dans un second temps (Baumeister & Leary, ١٩٩٧).

Cette étude s'est attachée à identifier les approches systémiques de la comptabilité et les bases anthropologiques de la comptabilité culturelle, les différentes perspectives du patrimoine culturel et des biens culturels en tant que point central de l'approche de la comptabilité culturelle, ainsi qu'à dévoiler certaines dimensions normatives et métriques de la mesure comptable dans la culture. Celle-ci est développée dans l'article pour tenter d'élucider les récits et les contributions argumentatives qui représentent une utilité pour comprendre la relation entre la comptabilité et la culture.

La méthodologie utilisée permet d'aborder différentes questions, approches et perspectives de recherche afin de garantir une plus grande ampleur et diversité dans la réflexion sur ce problème, et donc de progresser dans le maintien de la comptabilité culturelle en tant que domaine émergent. Dans ce sens, une recherche bibliographique interdisciplinaire a été réalisée, tant dans le domaine de la comptabilité que dans les domaines interdisciplinaires des sciences économiques, sociales et anthropologiques, afin d'identifier les discussions et les contributions liées à la comptabilité culturelle.

Cet article est articulé autour de trois axes, auxquels s'ajoutent l'introduction et les précisions méthodologiques et qui consistent, dans le premier axe, à procéder à une analyse structurée des concepts de comptabilité, de culture et de patrimoine culturel, ensuite, à effectuer un cheminement historique à travers la théorie de la mesure, ce qui conduit, dans un troisième axe, à la présentation de deux discussions thématiques : (La première concerne les perspectives normatives et alternatives sur la mesure et le contrôle comptable des biens culturels, et la seconde vise à fournir un fondement disciplinaire à la comptabilité culturelle en tant que dimension sociale du domaine comptable. Enfin, quelques considérations finales sont faites pour permettre la continuité de cette ligne de recherche dans une clé critique.

١. La comptabilité : un état des lieux épistémique

Il est important de noter que la comptabilité n'est pas une discipline à part entière et qu'au-delà de la réflexion relative à la scientificité et à l'objet d'étude de la comptabilité menée dans le cadre du développement des discussions épistémologiques, gnoséologiques, méthodologiques et ontiques qui ont apporté un soutien théorique à cette discipline, ou des visions sociologiques (Anheier, Gerhards, & Romo, ١٩٩٥).

١.١. Les approches de la comptabilité

On retient, d'un point de vue historique, deux concepts pour définir les approches et les méthodes utilisées pour étudier la comptabilité : le contrôle et l'équité. Historiquement, deux concepts ont été utilisés pour définir les approches et les méthodes d'étude de la comptabilité : **le contrôle et l'équité.**

١.١.١. L'approche de contrôle

Les passerelles disciplinaires entre la comptabilité et l'économie culturelle peuvent être identifiées, ce qui permet également de renforcer les limites de la comptabilité, en s'appuyant sur les connaissances comptables au-delà des comptes économiques traditionnels et des évaluations financières. Lorsque la comptabilité est comprise comme une discipline sociale ayant pour objet l'étude de faits et de problèmes socio-économiques tels que le contrôle absolu de la richesse et la représentation exhaustive de la réalité sociale (Miller, ١٩٩٨). La comptabilité est un vaste domaine dans lequel le monétaire et le non monétaire, le matériel et l'immatériel peuvent coexister pour rendre compte de la réalité sociale et culturelle des formes contemporaines de production humaine (Carnegie & Wolnizer, ١٩٩٩).

La comptabilité, tant dans le secteur privé que dans le secteur public, est tenu par un devoir normatif de représenter fidèlement la réalité économique. Par conséquent, elle doit constamment façonner son corpus théorique-conceptuel et technico-métrique

afin de parvenir à une reconnaissance, une mesure, une évaluation, une consolidation, un contrôle, une planification, une représentation et une divulgation adéquates des faits socio-économiques, y compris les dérivés économiques de la culture (Carnegie & Wolnizer, ١٩٩٥). L'idée de considérer la comptabilité comme une pratique sociale et institutionnelle, loin d'être contradictoire avec la vision disciplinaire traditionnelle, apporte également une contribution à la compréhension du contexte social, où les pratiques comptables évoluent avec les différentes manifestations culturelles. Ce positionnement épistémique de la comptabilité est essentiellement soutenu par des visions critiques de la comptabilité qui élargissent son spectre d'analyse à plusieurs dimensions : polycausalité, plurivalence, absence de linéarité et aspect non technico-mémoristique (Chanchani & MacGregor, ١٩٩٩). En ce sens, la connaissance comptable a pour fonction sociale de contrôler la richesse et les ressources de la société. Autrement dit :

- Le terme de " société " fait référence à une entité, une entreprise ou une organisation ayant des objectifs économiques, mais aussi à un concept pluriel et large regroupant les différentes personnes (physiques et morales) qui partagent un habitat, une culture, des caractéristiques et des intérêts spécifiques.
- Les ressources dont traite la comptabilité ne sont pas seulement économiques et financières, mais aussi socio-économiques et environnementales.

Il ressort de tout ce qui précède que la comptabilité développe trois processus (Harrison, ١٩٩٩) :

- le contrôle de la richesse et du patrimoine.
- la représentation de la réalité des faits.
- la responsabilité à des fins sociales et politiques.

Par ailleurs, les contributions de l'analyse du cadre disciplinaire de la comptabilité et de la culture continuent d'être des défis académiques et organisationnels à relever, tandis que ces auteurs soulignent l'importance de poursuivre une voie de recherche en comptabilité qui transcende l'évaluation économique-financière, fondamentalement monétariste et néoclassique du marché qui restreint les qualités et les caractéristiques de la réalité non-financière. À ce niveau, la culture devient une priorité et est nécessaire dans le cadre de contextes où le but lucratif ou non est une priorité ou non.

١,١,٢. L'approche de l'équité

La relation entre la comptabilité et la culture fait l'objet de développements très importants dans certaines approches théoriques et pratiques qui soulignent l'importance de comprendre la comptabilité comme un moyen de protéger la culture. La comptabilité ne s'est toutefois pas penchée de manière pertinente sur le contrôle et la représentation de la culture et de ses dérivés (biens, services et événements culturels). Le concept de comptabilité sociale et environnementale a progressé depuis de nombreuses années et dispose de représentants universitaires et d'institutions reconnues pour promouvoir ses recherches mais reste en suspens dans le domaine culturel. L'influence des aspects culturels, leurs effets et leurs impacts sur le corpus comptable ont ainsi été présentés par (Cieslewicz, ٢٠١٤), (Chanchani &

MacGregor, ١٩٩٩) et (Gray, ١٩٨٨). De même, il a été démontré l'influence directe des changements de la culture et de l'économie culturelle nationale sur la comptabilité depuis de nombreuses années (Braun & Rodríguez, ٢٠٠٨); (Chenhall, ٢٠٠٣); (Harrison, ١٩٩٩), ainsi que de l'engagement éthique auquel doit se soumettre le professionnel de la comptabilité vis-à-vis des environnements sociaux et naturels (Mautz, ١٩٨٨). En bref, ces relations devraient refléter de manière adéquate la nature, les particularités et le lien des processus qui trouvent leur origine dans une activité culturelle (Guccio, Pignataro, & Rizzo, ٢٠١٢). À titre d'exemple, (Linsley, Beck, & Mollan, ٢٠١٦) affirment que la théorie néo-institutionnelle de (Douglas, ٢٠٠٣) constitue la référence théorique pour examiner la complexité de la recherche comptable transculturelle. Pour leur part, (Zan, Blackstock, Cerutti, & Mayer, ٢٠٠٠) ont montré trois raisons importantes pour lesquelles la comptabilité peut apporter une contribution au secteur culturel. Cependant, en se focalisant sur le cas des musées, ils mettent en évidence la disproportion entre les variables de stock et de flux, et les tensions du secteur public à ne pas pouvoir vendre des actifs alors que le discours comptable doctrinal tend à se focaliser sur le détriment des actifs (Zan, Blackstock, Cerutti, & Mayer, ٢٠٠٠).

Ces interrogations soulèvent un dilemme quant à la pertinence des informations liées à des pratiques comptables, qui pourraient être trompeuses si elles étaient abordées dans une perspective comptable traditionnelle. Il est donc important de comprendre qu'à travers la comptabilité, il ne s'agit pas seulement de penser aux impôts et aux calculs financiers d'utilité monétaire sur la culture et le patrimoine culturel, mais de profiter de sa capacité globale et représentative de la réalité organisationnelle ; de sa faculté de donner un support légal à ce qui est représenté, et de ses manières de mettre sur la scène sociale (divulguer) cette réalité, de montrer ce qui est renforcé ou en risque, c'est-à-dire de devenir une source de protection et de sauvegarde de dimensions telles que le culturel. Ainsi, l'intégralité des positions et des courants de pensée fait que la comptabilité est conçue et développée comme une discipline au service de la société pour contrôler et sauvegarder les ressources et les richesses qui constituent son patrimoine.

٢. La culture : éclaircissements conceptuels

Il est désormais admis, historiquement, que la culture est l'ensemble des traits distinctifs spirituels, matériels, intellectuels et émotionnels qui caractérisent une société ou un groupe social. En plus des arts et des lettres, elle englobe les modes de vie, les droits fondamentaux de l'homme, les systèmes de valeurs, les traditions et les croyances, et [...] elle donne à l'homme la capacité de réfléchir sur lui-même. C'est ce qui fait de nous des êtres spécifiquement humains, rationnels, critiques et éthiquement engagés [...] (Unesco, ٢٠١٤). La présente définition a été utilisée comme base normative pour la mise en œuvre de politiques publiques visant à encadrer, dans la sphère réglementaire, la protection de la culture et son importance dans le processus de construction sociale. En lui-même, le concept génère l'identité et la diversité qui caractérisent les nations. Dans sa signification, en matière d'étude, le terme culture présente plusieurs complexités, de sorte qu'il doit être abordé à la fois dans une perspective historique et dans la perspective étymologique du terme.

Le terme culture, d'un point de vue étymologique, possède deux grandes familles de significations : à celles qui renvoient à l'action ou au processus de cultiver (où il y a place pour des significations telles que formation, éducation, socialisation), et à celles qui renvoient à l'état de ce qui a été cultivé, qui peuvent être, selon les cas, des états subjectifs (représentations sociales, mentalités, bon goût, stock de connaissances, habitus ou éthique culturelle, etc.), ou des états objectifs (comme lorsque l'on parle de "patrimoine" artistique, d'héritage ou de capital culturel, d'institutions culturelles, de "culture matérielle"). (Carnegie & Wolnizer, ١٩٩٥). Le terme culture, quant à cette perspective étymologique, est adopté dans cette recherche principalement à partir du second signifié présenté par Carnegie, celui de la culture comme état de ce qui a été cultivé, où les états subjectifs et objectifs du concept se retrouvent de manière intégrale et articulée. Ce choix s'explique par le fait que l'objectif ici est de couvrir le phénomène culturel exprimé par les biens culturels qui, dans leur ensemble, constituent le patrimoine culturel.

٣. Le lien disciplinaire du patrimoine culturel

A l'origine, les biens, services et manifestations culturels sont des expressions tangibles et intangibles qui donnent un sens à la vie sociale et constituent, d'un point de vue anthropologique, l'infrastructure symbolique qui construit le sens dans la sphère sociale et économique. Ainsi, le patrimoine culturel constitue un point de connexion épistémique entre la comptabilité et la culture, en comptabilisant les relations et les capitaux du patrimoine culturel. Ce dernier, selon l'Unesco, est, dans son sens le plus large, à la fois un produit et un processus qui fournit aux sociétés une richesse de ressources héritées du passé, créées dans le présent et transmises aux générations futures pour leur bénéfice. Il est important de reconnaître qu'il englobe non seulement le patrimoine matériel, mais aussi le patrimoine naturel et immatériel. En effet, comme ces ressources sont des "richesses fragiles", elles nécessitent des politiques et des modèles de développement qui préservent et respectent leur diversité et leur caractère unique, car une fois perdues, elles ne peuvent être récupérées (Unesco, ٢٠١٤). Il en ressort que le patrimoine culturel est composé d'actifs tangibles et intangibles, ce qui nécessite la conception d'alternatives de mesure et de contrôle reflétant le caractère unique de ces actifs et garantissant, dans leur complexité, leur préservation et leur sauvegarde. Outre les monuments et les collections d'objets, le patrimoine culturel comprend également les traditions ou expressions vivantes héritées de nos ancêtres et transmises à nos descendants, telles que les traditions orales, les arts du spectacle, les pratiques sociales, les rituels, les événements festifs, les connaissances et pratiques concernant la nature et l'univers, ainsi que les connaissances et compétences liées à l'artisanat traditionnel (Unesco, ٢٠١٤).

À travers ces réflexions, l'Unesco relève l'importance du patrimoine immatériel dans la société dans la mesure où, comme le disent (Carnegie G. W., ١٩٩٩), le rôle du patrimoine immatériel a été déterminant dans la consolidation d'une carte mondiale de la diversité culturelle. Ce patrimoine immatériel nécessite une plus grande connaissance et un sens humain pour sa catégorisation et sa sauvegarde, car le

support par lequel il prend vie, s'exprime et se manifeste, peut être issu de manifestations humaines ou naturelles (environnement-nature).

Le patrimoine culturel représente ainsi le contexte historique de la société. Par nature, l'homme est culture et générateur de culture, car l'interaction entre les individus, et l'interaction de ceux-ci avec l'environnement, constituent des pratiques culturelles. En effet, l'ensemble des biens culturels d'une communauté constitue son patrimoine. Elle est le fondement de tout le passé historique, artistique, documentaire, bibliographique et culturel. Par conséquent, le patrimoine culturel renferme la conscience d'un peuple, car cette riche expérience culturelle définit même le profil social de ses individus (Throsby D. , ٢٠٠٣). Le transfert aux générations futures dépendra de l'identité avec laquelle on se l'approprié, ainsi que de la capacité et de la volonté collective de la préserver. Les débats sur le patrimoine culturel sont aujourd'hui multiple et diversifiés, car si ce concept est compris dans le sens de la propriété dans le contexte du capitalisme, il tend généralement à lui attribuer un pouvoir particulier - sinon singulier - sur l'ensemble des biens qu'il englobe et met en péril la représentativité sociale, historique et collective qui lui est généralement associée.

Les difficultés rencontrées incitent à concevoir des méthodologies et des politiques de mesure et de contrôle du patrimoine culturel. La mise en place d'outils techniques de conservation et de représentation sociale des diverses expressions de la culture représente une avancée importante dans le processus de défense de ces biens contre la privatisation et la marchandisation qui caractérisent le mode de production capitaliste actuel et qui ont été délibérément favorisées par les dispositions gouvernementales de certaines nations et régions, qui n'ont pas encore dépassé la logique économique consistant à tout transformer en marchandises pour les écouler sur les marchés du capitalisme tardif actuel.

Dans cette optique, les biens culturels au sens large, notamment ceux qui sont circonscrits dans la catégorie du patrimoine culturel, peuvent potentiellement être sauvegardés dans la perspective plus large d'une comptabilité culturelle alternative. Les nuances et les tensions produites par cette classification des biens culturels sont liées, au-delà de la comptabilité, aux cadres anthropologiques, aux législations nationales et internationales et à l'appropriation sociale des gestionnaires culturels contemporains, de sorte que le rôle joué par la comptabilité dans cette problématique doit être compris comme pluriel et exhaustif. De cette façon, des efforts et des stratégies épistémologiques transdisciplinaires doivent être développés pour appréhender le sujet à partir des relations larges et non ségréguées de la connaissance à savoir apprendre de l'enseignement de (Zan, Blackstock, Cerutti, & Mayer, ٢٠٠٠) sur le tout et les parties, et ouvrir la compréhension humaine pour penser et agir dans une clé complexe.

٤. La mesure de la valeur d'un bien culturel

Les biens culturels sont l'un des concepts les plus concrets en matière de patrimoine culturel. En tant que science sociale, l'économie s'est intéressée aux biens patrimoniaux, d'où l'émergence d'une sous-discipline de l'économie de la culture, appelée économie du patrimoine, qui vise à analyser, avec les outils

méthodologiques de l'économie, les phénomènes économiques dérivés des biens patrimoniaux, qu'ils soient matériels ou immatériels. De nombreuses publications ont abordé la question de l'évaluation de ces actifs. Parmi les différentes propositions en la matière, (Guccio, Pignataro, & Rizzo, ٢٠١٢) mettent en avant les techniques qui permettent de déterminer de manière assez proche la valeur des biens qui ne sont pas disponibles sur le marché, en se basant sur la " volonté de payer " des individus. On distingue, parmi celles-ci, trois méthodologies différentes :

- l'approche du marché hédonique qui détermine la valeur d'un bien culturel en analysant les marchés privés qui reflètent indirectement l'utilité dont jouissent les individus ; et
- la célèbre approche du coût de substitution ; et
- l'évaluation contingente.

Cette dernière est la méthodologie la plus utilisée par les économistes qui consiste à utiliser des enquêtes par sondage pour calculer la volonté ou la disposition à payer pour un objet culturel.

Il est intéressant de noter que la valeur culturelle est différente de la valeur économique (Throsby D. , ٢٠٠٣). Le patrimoine culturel possède souvent des caractéristiques propres qui le distinguent des autres biens d'équipement. À cet égard, (Throsby D. , ٢٠٠٣) souligne qu'il existe un débat parmi les économistes de la culture quant à la pertinence de différencier les biens culturels des autres services et biens économiques.

D'une part, à l'intention de ceux qui n'ont pas besoin d'une telle différenciation, un bien culturel est un bien économique qui a incorporé la créativité humaine dans sa création, qui a une signification symbolique (ou des significations multiples) qui lui est associée, et dans lequel l'incorporation de certaines propriétés intellectuelles est identifiable. D'autre part, selon la vision la plus pertinente de la définition du capital culturel selon (Throsby D. , ٢٠٠٣), la valeur culturelle peut être basée sur les types de valeur auxquels les biens culturels sont évalués. Considérons à titre d'exemple une construction religieuse historique qui peut avoir un prix de vente potentiel en tant que bien immobilier, ainsi qu'une autre valeur basée, par exemple, sur le flux actualisé des fonds provenant de la vente de billetterie ; mais ces mesures de la valeur économique peuvent être incapables de représenter l'étendue et la complexité de la valeur culturelle de la construction qui peut avoir une signification religieuse qui ne peut être exprimée en termes monétaires. La construction peut avoir contribué à l'émergence d'un certain style architectural, elle peut être un symbole de l'identité de la ville, entre autres possibilités. Ces différentes considérations sont autant d'éléments qui définissent la valeur culturelle des constructions. Sa qualité esthétique, sa signification spirituelle, sa fonction sociale, sa signification symbolique, son importance historique, entre autres, influenceront la valeur économique de la construction. Toutefois, il n'y a aucune raison de supposer une corrélation parfaite entre la valeur économique et la valeur culturelle.

La réussite économique est secondaire par rapport à la valeur symbolique dans le cadre de la quête du capital culturel sous forme de reconnaissance, de réputation et de légitimité (Throsby D. , ٢٠٠٣). La valeur culturelle, si elle est acceptée - malgré

les problèmes considérables que posent son identification et sa mesure dans la pratique - pourrait alors être utilisée dans la formulation d'une définition du capital culturel. Autrement dit, le capital culturel pourrait être défini comme un actif qui incarne, stocke ou donne naissance à une valeur culturelle, indépendamment de la valeur économique qu'il peut posséder. À son tour, il est essentiel de noter que dans le travail de (Throsby D., ٢٠٠٣) sur l'évaluation des biens culturels, il y a un manque notable d'une approche comptable, ce qui est pertinent et nécessaire pour la croissance de la comptabilité en tant que discipline.

•. **les mécanismes de mesure et de contrôle comptable des biens culturels.**

Le processus de mesure dans le domaine comptable est traditionnellement compris comme le processus par lequel une valeur est attribuée à un élément qui doit être incorporé dans les états financiers d'une organisation, et le contrôle est compris comme l'ensemble des politiques, directives et mécanismes conçus par l'organisation pour préserver un actif et, de même, les avantages qu'il génère. Par ailleurs, les fondements normatifs de l'évaluation culturelle ne sont pas partagés par l'International Accounting Standards Board (IASB) et l'International Federation of Accountants (IFAC) ; cependant, en raison de leur impact global sur les enregistrements et les mesures concrètes de la plupart des organisations, il est utile d'aborder leurs développements normatifs. Cet égard, dans le cadre actuel de la normalisation comptable internationale, le processus d'évaluation est défini comme étant le processus de détermination des montants monétaires pour lesquels les éléments des états financiers sont comptabilisés et portés à l'actif du bilan et du compte de résultat (IASB., ٢٠١٥). Pour le faire efficacement, il faut spécifier une base ou une méthode de mesure particulière. Il en résulte que les efforts pour développer des alternatives d'évaluation comptable des actifs culturels conduisent généralement à la détermination de la valeur monétaire à laquelle ces actifs doivent être comptabilisés dans les états financiers et qui est, dans ce cas, le fameux " états financiers " ou, en termes simples, l'inclusion dans la consolidation économico-financière d'un actif qui répond aux caractéristiques pour être reconnu comme un actif culturel, accompagné d'un montant monétaire qui représente sa valeur. À cet égard, la mesure comptable du patrimoine culturel peut être une tâche entreprise tant par le secteur privé que par le secteur public, bien qu'en raison de la nature collective des biens qui composent le patrimoine culturel, le sujet ait été principalement développé par les organismes publics.

De façon générale, le secteur privé doit appliquer les normes IAS, IFRS ou les normes comptables locales relatives à ce type d'actifs. Par exemple, l'IAS ٣٨ (IASB) et (SCF ١٦), qui traite des immobilisations incorporelles. Celle-ci stipule que l'évaluation initiale doit être effectuée au coût et que, pour l'évaluation ultérieure, l'entité peut choisir entre le modèle du coût et le modèle de la réévaluation. Il existe également l'IAS ١٦ (IASB) sur les immobilisations corporelles, qui donne les mêmes indications que l'IAS ٣٨ sur le modèle de coût et la réévaluation.

En ce qui concerne le secteur public, (Suhaiza, Tahirah, & Siti, ٢٠١٣) exposent dans leur étude certaines contraintes normatives-théoriques des normes comptables du secteur public quant à leur cohérence au service du bien-être général et social, en

raison de la logique de recherche de rente et de concurrence économique qui sous-tend la mesure comptable de l'IASB. Dans cette perspective, l'IPSAS ١٧ (International Public Sector Accounting Standards Board [IPSASB], traite des immobilisations corporelles et l'IPSAS ٢١ des immobilisations incorporelles.

L'IPSAS ١٧ détaille certaines questions relatives aux actifs patrimoniaux de manière à clarifier le champ d'application et la possibilité d'appliquer la présente norme aux actifs patrimoniaux, ce qui n'oblige pas une entité à comptabiliser les actifs patrimoniaux qui répondent aux critères de définition et de comptabilisation des immobilisations corporelles. A défaut de comptabiliser des immobilisations corporelles, l'entité doit appliquer les obligations d'information de la présente norme et peut, sans y être tenue, appliquer les obligations d'évaluation de la présente norme. En outre, la norme IPSAS ١٧ établit que l'évaluation initiale d'une immobilisation corporelle doit correspondre à son coût, tandis que pour son évaluation ultérieure, elle prévoit que celle-ci doit être comptabilisée à son coût d'acquisition diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur sur sa durée d'utilité, sauf si l'entité applique la méthode de la réévaluation comme traitement alternatif. Concernant les actifs du patrimoine historique, artistique et/ou culturel, l'IPSAS ١٧ décrit certains actifs comme tels en raison de leur importance culturelle, environnementale ou historique. Les bâtiments et monuments historiques et artistiques, les sites archéologiques, les réserves naturelles et les œuvres d'art en sont des exemples (IPSAS ١٧, ٢٠٠٦). Bien qu'ils ne soient pas exclusifs, les biens du patrimoine historico-artistique et/ou culturel présentent généralement certaines caractéristiques, dont les suivantes :

- la valeur culturelle, environnementale, éducative et historique de l'art ne peut être parfaitement reflétée par une valeur monétaire basée uniquement sur le prix du marché ;
- Les obligations juridiques ou statutaires imposent parfois des interdictions ou de sévères restrictions à leur élimination par la vente ;
- Ces objets sont souvent irremplaçables et leur valeur peut croître avec le temps même si leur état physique se détériore ; et
- la difficulté d'estimer leur durée de vie utile qui, dans certains cas, peut atteindre des centaines d'années (IPSAS ١٧, ٢٠٠٦).

La norme IPSAS ١٧, en reconnaissant les difficultés à les évaluer de manière fiable, donne elle-même des indications sur les informations à fournir sur ces actifs :

- la méthode d'évaluation utilisée ;
- la méthode d'amortissement utilisée, le cas échéant ;
- la valeur comptable brute ;
- l'amortissement cumulé à la fin de la période, le cas échéant ; et
- un rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice faisant apparaître certains éléments de la valeur comptable.

À partir des critères énoncés dans les normes IPSAS ١٧ et IPSAS ٢١, et en mettant principalement en évidence l'absence d'une norme spécifique décrivant le traitement comptable des actifs du patrimoine historique, artistique et/ou culturel, il a été proposé par (Potter, ٢٠٠٥) de concevoir une norme comptable technique (au format

IAS/IFRS) pour ce type d'actifs. Dans leur proposition, ils exposent l'objectif et le champ d'application de la norme, les principales définitions à prendre en compte dans le cadre de celle-ci, la comptabilisation des biens à usage public et des biens historiques et culturels, les critères de leur évaluation initiale et de leur évaluation ultérieure, certaines révisions ultérieures et les informations à fournir. Il convient de noter que l'évaluation initiale qu'ils proposent est fondée sur le modèle de coût ; en ce qui concerne l'évaluation ultérieure, ils énoncent ce qui suit :

- **Traitement de référence**

A la suite de la comptabilisation initiale en tant qu'actif, tous les éléments d'actif du patrimoine historique, artistique et/ou culturel qualifiés d'immobilisations corporelles doivent être comptabilisés à leur coût d'acquisition diminué du cumul des amortissements et du montant cumulé des pertes de valeur subies au cours de leur durée de vie utile.

- **Traitement alternatif autorisé**

Après sa constatation de la comptabilisation initiale en tant qu'actif, un bien du patrimoine historique, artistique et/ou culturel classé en tant qu'immobilisation corporelle doit être comptabilisé à son montant réévalué, qui est sa juste valeur au moment de la réévaluation, moins tout amortissement cumulé ultérieur et toute perte de valeur cumulée. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable à un moment donné ne diffère pas de manière significative de celle qui peut être déterminée en utilisant la juste valeur à la date des états financiers (Ellwood & Greenwood, ٢٠١٦).

٦. La mesure envisagée dans une perspective critique

Depuis un autre regard critique, en prenant ses distances avec la pensée financière normative, (DEVEIKIS & DEVEIKIENE, ٢٠١٢) ont proposé un mécanisme de mesure comptable basé sur l'analyse catégorielle de ces actifs, en comprenant la mesure comme un processus de classification. Ils précisent et définissent les catégories de patrimoine immatériel, de patrimoine matériel - où sont différenciés et conceptualisés les biens meubles et immeubles (patrimoine architectural, patrimoine urbain et patrimoine archéologique) -, de patrimoine naturel et de patrimoine mixte. En outre, ils séparent ce processus de mesure comptable du processus d'évaluation, pour lequel ils proposent d'évaluer les biens culturels avec la formule suivante (DEVEIKIS & DEVEIKIENE, ٢٠١٢) :

Valeur globale = Coût historique + Valeur sociale + Valeur informative + Valeur significative.

Le concept consiste à mesurer la valeur en fonction d'une échelle de reconnaissance sociale effectuée sur chaque bien de façon à obtenir une valeur totale qui permet de désigner ou d'identifier le niveau d'appropriation sociale du bien. Il est à souligner que cette méthodologie ne prévoit pas de valeur monétaire pour les biens culturels et que, par conséquent, leur évaluation se fait en termes qualitatifs. Ensuite, ils ont présenté une proposition quantitative en complément de leurs travaux antérieurs, dans laquelle ils ont spécifié des valeurs monétaires pour les biens qui composent le patrimoine culturel en se basant sur les catégories résumées ci-dessous :

- **Valeur d'appropriation du patrimoine** : Les biens culturels sont considérés comme des biens d'intérêt général. Il s'agit du degré d'importance que la communauté attache à chaque bien culturel et qui comprend la valeur sentimentale, la volonté d'en prendre soin, de le protéger et de le conserver, ainsi que l'identification à ce bien. Pour estimer cette valeur, on suppose la somme d'argent que la communauté respectueuse à laquelle appartient le bien culturel est prête à donner pour le conserver et le protéger.
- **Valeur de la restauration** : Il s'agit de la valeur de base du bien corporel, qui représente la somme d'argent nécessaire pour reconstruire le bien avec toutes ses caractéristiques essentielles et contextuelles.
- **Valeur de constitution** : il s'agit de la valeur de base des actifs incorporels, fondée sur l'estimation de ce que vaudrait la constitution de l'actif culturel lui-même, y compris les ressources nécessaires pour le faire et le temps, la détermination et la conviction requis par la communauté pour se l'approprier.
- **Appui public** : il s'agit des apports capitalisables avec lesquels les organismes publics (l'État ou ses entités décentralisées) contribuent annuellement à la protection et à la prévention de la disparition de chaque bien.
- **Contributions d'agents externes** : il s'agit des contributions annuelles versées par des entreprises du secteur privé et des particuliers en dehors de la juridiction municipale à laquelle appartient chaque bien culturel (DEVEIKIS & DEVEIKIENE, ٢٠١٢).

٧. La comptabilité culturelle : un domaine émergent

En nous appuyant sur la réflexion ci-dessus, nous allons présenter dans cette section quelques développements relatifs au champ académique de la comptabilité culturelle telle qu'elle est définie par (Braun & Rodríguez, ٢٠٠٨). Il convient de commencer par noter que la conceptualisation de la comptabilité culturelle est plus proche d'une perspective sociale, culturelle et politique issue de visions à caractère plutôt anti-culturel de la comptabilité que de la saisie myope de la réalité sociale effectuée par le courant fonctionnaliste, historiquement piégé dans la mesure des ressources qui opèrent et donnent un sens aux transactions du système économique dominant. Pour cette raison, le courant fonctionnaliste a négligé la fonction implicite de la comptabilité qui consiste à rendre compte de la réalité sociale, en la comprenant comme un système complexe ouvert qui, plutôt que de répondre à une logique de l'argent et de ses équivalents, transige de multiples relations sociales.

En vue de réfléchir à la comptabilité culturelle en tant que discipline, il est intéressant de prendre comme point de départ les arguments de Cieslewicz d'où Il est nécessaire de tenir compte du fait que la question de la comptabilité culturelle ne doit pas être réduite à l'élaboration de rapports comptables ou d'états financiers sur la culture, car nous la laisserions uniquement comme une pratique sociale spécifique qui répond à une exigence, alors que lorsque nous la comprenons également comme un domaine de connaissance, cela signifie que la réflexion sur les relations entre la comptabilité et la culture est nécessaire et pertinente sans avoir besoin de faire primer une exigence informative. Il estime également que le fait d'établir des réflexions ou des

relations avec la culture à partir des connaissances spécifiques à la comptabilité est intéressant, bien qu'il ne s'agisse pas d'un besoin informatif, mais d'un retard dans la reconnaissance de nombreux aspects de la comptabilité (Cieslewicz, ٢٠١٤).

Dans cette optique, il existe actuellement une branche émergente de la comptabilité qui rend compte des processus culturels et qui peut être comprise comme étant une science sociale qui consiste en un système d'information permettant d'identifier, de valoriser et de mesurer le processus individuel et social des êtres humains, dans des langages symboliques et imaginaires, afin de contrôler ces ressources tangibles et intangibles (Micallef & Peirson, ١٩٩٧). Cela est rendu possible par les interactions interdisciplinaires constantes de la comptabilité avec des domaines tels que l'anthropologie et la sociologie, qui génèrent de nouvelles distinctions qui ne sont pour autant pas ultra-spécialisées, mais complexes et ouvertes, comme la comptabilité culturelle (Chanchani & MacGregor, ١٩٩٩). Par conséquent, la comptabilité culturelle se conçoit désormais comme étant à la fois un type de comptabilité non monétaire qui mesure et représente le patrimoine culturel d'une organisation sociale (Gendron, ٢٠١٨). De leur côté, (Jeacle I. , ٢٠١٢) définissent la comptabilité culturelle et indiquent que le principal problème réside dans la formulation de critères et d'indicateurs permettant de mesurer l'efficacité et l'efficacité des projets culturels. Quant à (Mansourinia, Faghani, & Aghaahmady, ٢٠١٩), ils utilisent la catégorie de la " comptabilité culturelle " comme cadre académique qui considère l'interaction sociale et culturelle entre les individus et les domaines dans l'environnement comptable, afin de comprendre les contextes comptables endogènes dans les organisations.

En effet, la comptabilité ne vise pas historiquement à reconnaître, mesurer, évaluer, consolider, contrôler, révéler ou représenter des faits isolés de la logique économico-financière du capital monétaire. Cependant, les mutations liées à la primauté de la production industrielle et des secteurs économiques, avec des domaines émergents tels que la culture, ont suscité un intérêt croissant pour le suivi et la représentation des axes centraux du domaine culturel : il s'agit là d'un défi majeur :

- La structuration économique autour du secteur culturel. A ce niveau, la comptabilité joue un rôle central dans la réinterprétation de l'adaptation budgétaire, la comptabilité financière, le contrôle des stocks, l'audit, la mesure monétaire et non monétaire dans le domaine culturel et créatif en tant que secteur d'application.
- La représentation sociale et économique de la richesse issue de l'interaction des communautés avec les éléments dérivés de la culture, des industries et des services culturels et créatifs.

De cette manière, la comptabilité se présente comme une option scientifique pour représenter ces faits, sans être asservie à des conceptions qui rendent invisible la richesse spécifique de certaines réalités culturelles. Il est possible et difficile, et en même temps nécessaire pour avancer dans le cadre de la faisabilité de ce domaine, de générer un modèle comptable multivalent qui puisse représenter des réalités diverses et polyfonctionnelles, dont les processus rendent compte économiquement de la réalité culturelle. Il convient également de préciser qu'il n'est pas question de

limiter le concept de culture à l'idée de patrimoine culturel, car la complexité du concept de culture a déjà été expliquée, notamment le large éventail de caractéristiques, ressources, manifestations et notions qui lui sont propres. Si le patrimoine culturel a été mis en évidence comme le principal axe de liaison entre la comptabilité et la culture, il ne peut jamais être reconnu comme le seul. Le patrimoine culturel en tant que concept comprend une partie (pas la totalité) de ces expressions et manifestations de nature culturelle. Ainsi, La démarche et le développement des études de comptabilité culturelle sont ainsi précisés, qui ne part pas d'un objectif informatif, mais épistémologique et conceptuel, puisque l'intention est de soutenir la comptabilité culturelle en tant que dimension du champ de la connaissance comptable, à la lumière de ses principaux éléments théoriques (comptabilité et culture), méthodes (mesure et contrôle) et points centraux (patrimoine culturel).

En dépit de l'argument de certains auteurs selon lequel le but de la comptabilité culturelle est de se concentrer sur la création d'un système d'information, de mesure et de contrôle qui met en évidence les effets socio-économiques ayant un impact sur la culture (Jeacle & Miller, ٢٠١٦), il convient de considérer qu'il s'agit d'une vision limitée de la comptabilité culturelle, plus proche du fonctionnalisme. En revanche, il faut admettre que cette dimension de la connaissance comptable a une portée plus large que la communication d'informations par le biais des états financiers. La comptabilité culturelle permet de caractériser et de comprendre les constructions sociales basées sur des éléments identitaires. Par conséquent, il convient de préciser que les processus de mesure et de contrôle sont les méthodes les plus explorées jusqu'à présent dans le développement de cette dimension de la comptabilité, mais qu'ils ne constituent pas son centre d'analyse ni sa problématique centrale.

Dans cette optique, le caractère multidimensionnel de la connaissance comptable est mis en avant, grâce auquel la comptabilité peut analyser les phénomènes sociaux à partir de multiples dimensions, telles que les dimensions financière, fiscale, de planification, de gestion, sociale, environnementale et autres. Ainsi, chaque dimension répond à des intérêts spécifiques, c'est pourquoi elle est développée à travers différents types de systèmes, de méthodes et de modèles, en fonction du type d'actif, de ressource ou de phénomène sur lequel porte son étude. En ce sens, la comptabilité culturelle se situe comme une dimension sociale de la comptabilité dont l'étude des manifestations culturelles passe par la compréhension, l'analyse et la caractérisation des biens culturels matériels et immatériels. Cela exige de rendre les connaissances indisciplinées afin de décomposer les modes de compréhension et de représentation (Throsby D. , ٢٠٠٣). La comptabilité culturelle doit donc révolutionner le champ conceptuel et activer les dimensions cachées de la comptabilité afin d'aborder les représentations holistiques de la culture.

Conclusion :

Dans le cadre de ce cheminement visant à exposer l'une des dimensions les plus inexplorées de la comptabilité, à savoir la comptabilité culturelle. Il est donc souhaitable que cet article invite à son développement et à unir les efforts pour progresser dans l'exploration des études, des perspectives, des méthodes, des théories

et des champs d'action qui soutiennent la comptabilité culturelle en tant que domaine de connaissances comptables pertinent, valide et, surtout, nécessaire à étudier. Il convient d'associer les efforts de recherche transdisciplinaires, une perspective systémique et une perspective complexe pour l'analyse future du sujet. Ainsi, les concepts comptables permettant d'intégrer des évaluations multifonctionnelles au-delà de la juste valeur ou de la valeur d'utilité, et de contribuer ainsi à représenter, le plus fidèlement possible, les conditions particulières de la culture, sont des domaines émergents.

Cette article a montré à la fois les progressions, les difficultés et les possibilités conceptuelles, techniques et normatives liées au renforcement du domaine de la comptabilité culturelle en insistant sur la myopie de la connaissance comptable quant à l'intégration de la culture et la nécessité de faire de la comptabilité un mécanisme de défense et de sauvegarde du patrimoine culturel. Le principal effort de connaissance ne doit pas être constitué d'indicateurs, de mesures et de statistiques sur le patrimoine culturel, mais avant tout de la sagesse professionnelle permettant de contrôler, de représenter et de protéger son contexte culturel en tant que pratique générale de l'exercice comptable. Le système de comptabilité culturelle doit se détacher de la construction comptable traditionnelle et agir avec les communautés et les organisations dans une perspective d'évaluation critique face au modèle néolibéral, en se concentrant sur les ressentis des personnes et leurs manifestations culturelles.

Références bibliographiques :

- Anheier, H., Gerhards, J., & Romo, F. (١٩٩٥). Forms of capital and social structure in cultural fields: Examining Bourdieu's social topography. *American Journal of Sociology*, ١٠٠ (٤), ٨٥٩-٩٠٣.
- Baumeister, R., & Leary, M. (١٩٩٧). Writing narrative literature reviews. *Review of General Psychology*, ١ (٣), ٣١١-٣٢٠.
- Braun, G., & Rodríguez, R. (٢٠٠٨). Earnings management and accounting values: a test of Gray. *Journal of International Accounting Research*, ٧ (٢), ١-٢٣.
- Carnegie, G. W. (١٩٩٩). Unravelling the rhetoric about the financial reporting of public collections as assets. *Australian Accounting Review*, ٩ (١٧), ١٦-٢١.
- Carnegie, G., & Wolnizer, P. (١٩٩٥). The financial value of cultural, heritage and scientific collections: An accounting fiction. *Australian Accounting Review*, ٥ (٩), ٣١-٤٧.
- Carnegie, G., & Wolnizer, P. (١٩٩٩). Unravelling the rhetoric about the financial reporting of public collections as assets. *Australian Accounting Review*, ٩ (١٧), ١٦-٢١.
- Chanchani, S., & MacGregor, A. (١٩٩٩). A synthesis of cultural studies in accounting. *Journal of Accounting Literature*, ١٨, ١-٣٠.

- Chenhall, R. H. (٢٠٠٣). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* , ٢٨(٣), ١٢٧-١٦٨.
- Cieslewicz, J. K. (٢٠١٤). Relationships between national economic culture, institutions, and accounting: Implications for IFRS. *Critical Perspectives on Accounting* , ٢٥(٦), ٥١١-٥٢٨.
- DEVEIKIS, S., & DEVEIKIENE, V. (٢٠١٢). Evaluation de l'héritage culturel – l'expérience européenne et la pratique lituanienne. *Knowing to manage the territory, protect the environment, evaluate the cultural heritage, FIG Working Week* , ١-١١.
- Douglas, M. (٢٠٠٣). Being fair to hierarchists. *University of Pennsylvania Law Review* , ١٥١(٤), ١٣٤٩-١٣٧٠.
- Ellwood, S., & Greenwood, M. (٢٠١٦). Accounting for heritage assets: Does measuring economic value 'kill the cat'? *Critical Perspectives on Accounting* , ٣٨, ١-١٣.
- Gendron, Y. (٢٠١٨). On the elusive nature of critical (accounting) research. *Critical Perspectives on Accounting* , ٥٠, ١-١٢.
- Gray, S. (١٩٨٨). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus* , ٢٤(١), ١-١٥.
- Guccio, C., Pignataro, G., & Rizzo, I. (٢٠١٢). Evaluating the efficiency of public procurement contracts for cultural heritage conservation works in Italy. *Journal of Cultural Economics* , ٣٨(١), ٤٣-٧٠.
- Harrison, G. &. (١٩٩٩). Cross-cultural research in management control systems design: A review of the current state. *Accounting, Organizations and Society* , ٢٤(٥-٦), ٤٨٣-٥٠٦.
- Hopwood, A., & Miller, P. (١٩٩٤). Accounting as social and institutional practice. *Cambridge Studies in Management* .
- Hutter, M., & Throsby, D. (٢٠١١). Beyond price. Value in culture, economics and the art. *Cambridge University Press* , ٣٤٦.
- IASB. (٢٠١٥). Exposé-sondage Cadre conceptuel de l'information financière. *IFRS Foundation* , ١-٧٠.
- IPSAS ١٧. (٢٠٠٦). IPSAS ١٧—IMMOBILISATIONS CORPORELLES. *IASCF* , ١-٤٥.
- Jeacle, I. (٢٠١٢). Accounting and popular culture: framing a research agenda. *accounting, Auditing & Accountability Journal* , ٢٥(٤), ٥٨٠-٦٠١.
- Jeacle, I. M. (٢٠١٦). Accounting Culture and the state. *Critical Perspectives on Accounting* , ٣٧, ١-٤.
- Jeacle, I., & Miller, P. (٢٠١٦). Accounting, culture, and the state. *Critical Perspectives on Accounting* , ٣٧, ١-٤.
- Limited, E., & Young, G. (٢٠١٧). Accounting treatment of heritage assets with a view to financial reporting requirements under the future European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). *European Comission. Eurostat* .

- Linsley, P., Beck, M., & Mollan, S. (٢٠١٦). Employing neo-Durkheimian institutional theory in cross-cultural accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* , ٢٩(٨), ١٢٧٠-١٢٩٣.
- Mansourinia, E., Faghani, K., & Aghaahmady, G. (٢٠١٩). Constructing and validating the cultural accounting measurement scale to present a local model. *Management Accounting* , ١٢(٤١), ١٩٧-٢١٧.
- Mautz, R. (١٩٨٨). Monuments, mistakes and opportunities. *Accounting Horizons* , ٢(٢), ١٢٣-١٢٨.
- Micallef, F., & Peirson, G. (١٩٩٧). Financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections. *Australian Accounting Review* , ٧(١٣), ٣١-٣٧.
- Miller, P. (١٩٩٨). European Accounting Review. *The margins of accounting* , ٦٠٥-٦٢١.
- Potter, B. (٢٠٠٥). Accounting as social and institutional practice: Perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus* , ٤١(٣), ٢٦٥-٢٨٩.
- Suhaiza, I., Tahirah, A., & Siti, A. Z. (٢٠١٣). Issues, Challenges and Recommendations in Complying to the International Accounting Standard (IPSAS) ١٧ on Property, Plant and Equipment. *IPN Journal* , ٣(١), ١-١٤.
- Throsby, D. (١٩٩٩). Cultural capital. *Journal of Cultural Economics*. ٢٣(١-٢), ٣-١٢.
- Throsby, D. (٢٠٠٣). Determining the value of cultural goods: How much (or how little) does contingent valuation tell us? *Journal of Cultural Economics* , ٢٧(٣-٤), ٢٧٥-٢٨٥.
- Unesco. (٢٠١٤). Le patrimoine. *Unesco Indicateurs de la culture pour le développement, Manuel méthodologique* , ١٣١-١٤٠.
- Zan, L., Blackstock, A., Cerutti, G., & Mayer, C. (٢٠٠٠). Accounting for art. *Scandinavian Journal of Management* , ١٦(٣), ٣٣٥-٣٤٧.