



RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTÈRE DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR
ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
L'ECOLE SUPÉRIEURE DE COMMERCE D'ALGER

THÈSE DE DOCTORAT SCIENCES
EN SCIENCES DE GESTION
OPTION : COMPTABILITÉ

LES PRÉALABLES ÉCONOMIQUES ET INSTITUTIONNELS
DES NORMES IAS/IFRS DANS UN PAYS EN TRANSITION
CAS DU SCF EN ALGÉRIE

PRÉSENTÉE PAR

REMMACHE Kamel

DIRECTEUR DE RECHERCHE

Pr : DADDI ADDOUN Nacer

Soutenue publiquement devant un jury composé de

Dr Tabet Mohamed Nacer	Professeur	ESC d'Alger	Président
Dr Nacer DADDI ADDOUN	Professeur	ESC d'Alger	Encadreur
Dr KHEMISSI Chiha	Professeur	U. Alger 3	Examineur
Dr AMOURA Djamel	Professeur	U. Blida	Examineur
Dr BENYEKHELF Faiza	MCA	HEC Alger	Examineur
Dr AZOUANI Nacer	MCA	ESC d'Alger	Examineur

ANNÉE UNIVERSITAIRE : 2016-2017

A celle dont
L'amour, l'affection et l'encouragement
M'ont apporté
Le défi et l'engagement d'avancer
Ma Mère

REMERCIEMENTS

Je remercie le dieu seigneur de m'avoir donné le courage et la volonté pour achever ce travail,

Je remercie vivement toutes les personnes de près ou de loin qui m'ont aidé à réaliser cette thèse,

Je tiens en premier lieu à exprimer ma profonde gratitude à mon directeur de thèse, le professeur DADDI ADDOUN Nacer, que malgré les rencontres limitées, son engagement et sa rigueur m'ont apporté le courage de parfaire ce travail,

Cette thèse est le fruit de larges discussions, visites au siège du CNC et rencontres en marge des assises et samedi de formation initiées par les membres de la CNCC, citons à ce titre Mr MEDJOUBI Abdesselam, Mr BOUBIR Djelloul, Mme DAHAMI Rachida, Mr BERKACHE Mohamed, Mr HATTAB Abdelaziz, Mr ZAATRI Mohamed, Mr ELBESSEGHI Mourad, Mr AOUNELLAH Noureddine.

Je suis redevable envers Mon oncle BEGHLOUL Ahmed pour tout le soutien et l'encouragement apportés tout au long de la phase Licence et Magistère, n'oublions pas Mr SABOUA Abdelaziz (le Directeur de l'école supérieure de Commerce d'Alger), Mr MENARI Abidine de la 2a Assurances pour son soutien continu avant et durant la préparation de cette thèse, Mr CHEMMAME Samir (DFC à la SAA) pour tous les conseils fournis, les membres du forum Comptabilité et Fiscalité sur facebook ainsi que le forum des comptables Algériens qui m'ont éclairé beaucoup de choses.

LISTE DES TABLEAUX

N°	Intitulé	page
1	La comptabilité au sein des systèmes capitaliste et communiste	20
2	Les quatre premières normes Algériennes d'Audit	98
3	Les 5 composantes des états financiers en SCF	177
4	Place du SCF les dispositions de la loi de finances complémentaire 2009	180
5	Avis de l'ex commission veille du CNC validés par la commission Ad hoc	184
6	Informations générales/échantillon experts comptables & CAC	192
7	Réponse du SCF aux attentes des professionnels comptables	193
8	Les facteurs entravant la maîtrise du SCF par les professionnels	194
9	Impact du marché financier et poids de l'administration fiscale	195
10	Les éléments sensiblement affectés par le passage au SCF	195
11	Les raisons des difficultés d'application du SCF par les professionnels	197
12	Effet de la volatilité de la réglementation fiscale sur la tâche des professionnels	199
13	Les questions d'actualité relatives à la profession comptable	200
14	Réponses des professionnels sur les questions relatives à la qualité des états financiers	202
15	Efforts du CNC, relation avec l'administration fiscale et production des notes	205

LISTE DES SCHÉMAS

N°	Intitulé	page
1	Les flux financiers et informationnels dans un marché de capitaux	35
2	Comptabilité entre paradigme industriel et informationnel	45
3	La simplification du modèle de développement du Douplik & Salter	50
4	La Comptabilité et l'interdépendance des principes ordonnateurs	117
5	La hiérarchie du processus de Normalisation Comptable aux États-Unis	128
6	Le processus d'approbation des normes comptables au sein de l'UE	130
7	Les éléments sensiblement affectés par le passage au SCF	196
8	Les fonctions les plus impliquées dans le projet SCF	197
9	Le recours actuel aux Normes Algériennes d'Audit	200
10	Situations possibles où le SCF ne fournit pas des traitements spécifiques	202
11	Les traitements constituant une difficulté pour les professionnels comptables	203
12	les 5 traitements les plus difficiles lors de l'établissement des états financiers	204
13	Réponse des notes méthodologiques aux attentes des professionnels	205
14	Bilan du CNC en matière de développement du SCF	205
15	Degré d'application des notes par les professionnels	205
16	Les raisons des insuffisances des notes méthodologiques	205

LISTE DES APPRÉVIATIONS

N°	Abréviation	
1	APB	Accounting Principles Board
2	AICPA	Accounting Institute of Certified Public Accountants
3	ARC	Accounting Regulatory Committee
4	ANC	Autorité des Normes Comptables
5	CNC	Conseil National de Comptabilité
6	CNCC	Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes
7	CAAR	Compagnie Algérienne d'Assurance et de Réassurance
8	CRC	Comité de la Réglementation Comptable
9	CAC	Commissaire Aux Comptes
10	COSOB	Commission d'Organisation et de surveillance des opérations en Bourse
11	CDR	Compte De Résultat
12	CIDTA	Code des Impôts Directs et Taxes Assimilés
13	CNRC	Centre National de Registre du Commerce
14	DSP	Délégation du Service Public
15	EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
16	FMI	Fonds Monétaire International
17	FASB	Financial Accounting Standard Board
18	IFRS	International Financial Reporting Standards
19	IAS	International Accounting Standards
20	IASC	International Accounting Standard Committee
21	IASB	International Accounting Standard Board
22	IFAC	International Federation of Accountants
23	ISA	International Standards Audit
24	IGF	Inspection Générale des Finances
25	NEPAD	New Partnership for Africa's Development
26	NAA	Normes Algériennes d'Audit
27	ONS	Office National des Statistiques
28	PCN	Plan Comptable National
29	PVD	Pays en Voie de Développement
30	PCS	Plan Comptable Sectoriel
31	PPP	Partenariat Public-Privé
32	SCF	Système Comptable et Financier
33	SEC	Securities and Exchange Commission
34	SAA	Société Algérienne d'Assurance
35	SARG	Standards Advice Review Group
36	TEG	Technical Expert Group

SOMMAIRE

Remerciements.....	II
Liste des tableaux	III
Liste des schémas.....	III
Liste des abréviations	IV
Introduction Générale.....	1-13
Chapitre I : Mondialisation et comptabilité : fondements et enjeux des normes comptables actuelles	14
Introduction.....	14
1. Les fondements économiques des nouvelles normes comptables	15
1.1. Comptabilité et économie : quels liens?.....	15
1.2. Les caractéristiques de la comptabilité dans une économie capitaliste.....	18
1.3. Normes IAS/IFRS, langage d'un capitalisme financier de plus en plus contesté.....	22
1.4. Enjeux et défis de la comptabilité contemporaine.....	25
1.5. Comptabilité dans les PVD, quel apport ?.....	27
2. Mondialisation, comptabilité et nouvelle économie	30
2.1. Un regard sur le processus de mondialisation.....	30
2.2. La comptabilité à l'ère de l'économie de l'incertain et de l'information.....	32
2.3. Une vision contextuelle du processus de normalisation comptable.....	37
2.4. La notion de complétude du marché et son effet sur l'information.....	39
2.5. L'impact du contexte institutionnel sur la communication volontaire.....	41
3. Les raisons du changement des paradigmes comptables	42
3.1. Comptabilité entre paradigmes industriel et informationnel.....	43
3.2. L'effet du changement économique sur le besoin en informations.....	46
4. Mondialisation des normes comptables : avantages et inconvénients	47
4.1 La mondialisation des normes comptables : les avantages.....	48
4.2. La mondialisation des normes comptables : problèmes et inconvénients.....	49
4.3. L'effet de la crise financière internationale sur le processus de convergence vers les normes comptables.....	54
5. L'économie algérienne est-elle adaptée aux normes IAS/IFRS ?	56
5.1 Bref rappel des réformes économiques menées en Algérie.....	57
5.2. Quel modèle d'économie de marché est-il propice pour l'Algérie ?.....	62
Conclusion du 1^{er} chapitre	65
Chapitre II : L'élaboration des normes comptables : objectifs, modèles de normalisation et forces du changement	68
Introduction.....	68
1. La nature et l'objectif des normes comptables	69
1.1 Élaboration des normes comptables, choix et finalités.....	69
1.2 Les conditions d'une élaboration pertinente des normes.....	70
2. La portée des normes comptables	71
2.1 Les normes comptables et le jugement professionnel.....	71
2.2 Normes générales et normes spécifiques.....	72
2.3 Les normes différentielles	74
3. Les modèles de normalisation	76
3.1 les normes facultatives dans un libre marché	76
3.2 les normes imposées par le gouvernement, le cas algérien.....	77
3.3 le modèle de normalisation par le secteur privé.....	79
3.4 les modèles de normalisation mixtes.....	80

4. Une approche politico-économique des réformes comptables en Algérie	80
4.1 Quelques formes concrètes de la régulation comptable dans le monde.....	81
4.2 Le cas de l'Algérie.....	83
5. Quelques avis et circulaires du CNC avant l'introduction du SCF	87
5.1 les circulaires diffusées par le CNC.....	87
5.2 les avis et instructions diffusés par le CNC.....	87
6. Le passage à un système comptable inspiré des normes IAS/IFRS	88
6.1 les travaux de la commission PCN.....	89
6.2 les propositions du CNC français pour l'Algérie.....	90
6.3 le choix du côté Algérien pour la réforme.....	91
7. la profession comptable en Algérie, les développements récents	92
7.1 La dissolution de l'ordre national : les raisons de l'échec.....	93
7.2 La promulgation de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010, et l'émergence d'une nouvelle forme de régulation comptable...	94
7.3 La loi 10-01, bilan, enjeux et défis.....	99
Conclusion du 2^{ème} chapitre	105
Chapitre III. Les dimensions politico-économiques du processus de régulation comptable	108
Introduction.....	108
1. les visions socio-politique et sociologique du processus de régulation comptable	110
1.1. La vision socio-politique de processus de régulation comptable.....	110
1.2. La vision sociologique de processus de régulation comptable.....	112
1.3 Vers un cadre conceptuel de la régulation.....	114
2. L'économie politique des réformes comptables dans les PVD	117
2.1 Normes comptables internationales et pays en développement.....	118
2.2 Réformateurs et normes comptables: les questions clés.....	120
2.3 Réalités des réformes comptables dans les PVD.....	121
3. La dimension politico-économique du processus de normalisation comptable	124
3.1 Comment les variables politiques affectent le processus de normalisation comptable ?.....	125
3.2 Quelques conclusions tirées du processus de normalisation comptables au sein l'UE et aux USA.....	130
4. L'économie politique des normes comptables internationales	131
4.1 Les changements récents dans les fondements de la régulation comptable.....	132
4.2 L'émergence d'une gouvernance des normes comptables par les acteurs privés	135
Conclusion du 3^{ème} chapitre	137
Chapitre VI. Institutions : théorie institutionnelle et adoption des normes comptables internationales	140
Introduction.....	140
1. Quelles sont les institutions ?	141
1.1 l'environnement institutionnel : les règles du jeu.....	142
1.2 institutions : quelques déterminants des différences institutionnelles.....	144
1.3 institutions, croissance et développement économiques.....	147
2. Théorie institutionnelle et organisations	148
2.1 Resituer l'institutionnalisme sociologique au sein de l'institutionnalisme.....	149
2.2 Le rôle de la légitimité dans la formation des institutions.....	151
3. Le concept de l'isomorphisme : définition et typologies	154
3.1 L'isomorphisme coercitif.....	156
3.2 L'isomorphisme mimétique.....	156
3.3 L'isomorphisme normatif.....	157
3.4 Une vision critique des cadres proposés par DiMaggio et Powell (1983), Meyer et Rowan (1977).....	158
3.5 L'application de la théorie institutionnelle dans la recherche en comptabilité.....	160
4. Les dimensions institutionnelles de l'internationalisation de la comptabilité	162

4.1 Un regard sur les institutions.....	163
4.2 L'analyse micro institutionnelle.....	164
4.3 L'analyse méso institutionnelle.....	166
4.4 L'analyse macro institutionnelle.....	167
Conclusion du 4^{ème} chapitre	170
Chapitre V : le SCF en Algérie : bilan et perspectives	173
Introduction.....	173
1. le système comptable et financier : un état des lieux	174
1.1 Un bref rappel de la réforme du PCN75.....	174
1.2 La dimension internationale du SCF.....	175
1.3 Les nouveautés introduites par le SCF.....	176
2. Le cadre et le contenu juridique national du SCF	177
2.1 Les sources majeures du SCF.....	177
2.2 Le cadre juridique national du SCF.....	178
2.3 La place du SCF dans les lois de finances promulguées.....	179
2.4 Le bilan du CNC en matière de normalisation comptable.....	183
3. Le SCF en Algérie : un bilan controversé	186
3.1 SCF et référentiel de l'IASB : quelques remarques.....	186
3.2 Le SCF en Algérie : un processus inachevé.....	187
3.3 Les raisons des insuffisances émanant de l'application du SCF.....	189
4. Méthodologie de l'étude empirique	190
4.1 SCF et professionnels comptables libéraux.....	191
4.2 Profession comptable et attentes des professionnels.....	199
4.3 Qualité des états financiers et attentes des professionnels.....	202
4.4 Actualité de la normalisation comptable.....	205
5. Quelques enseignements fournis par la théorie néo-institutionnelle	207
Conclusion du 5^{ème} chapitre	211
Conclusion Générale	213
Bibliographie.....	222
Annexes	

الملخص:

هدفت هذه الدراسة، مستندة الى أعمال (Dimaggio et Powell (1983 و (Meyer et Rowan (1977، الى اعطاء البعد المؤسساتي لتبني النظام المحاسبي و المالي في الجزائر و هذا عن طريق تفسير وضعية المطابقة مع النموذج المحاسبي الجديد اضافة الى تحليل ردود أفعال الأطراف التي يمسه النظام المحاسبي و المالي في صورة الدولة و مهنة المحاسبة، أولاً، الدولة عن طريق الادارة الجبائية حيث أجرينا دراسة وثائقية عن مكانة النظام المحاسبي و المالي في قوانين المالية الصادرة منذ صدوره عام 2007. ثانيا، مهنة المحاسبة (الخبراء المحاسبين و محاضي الحسابات) و هذا بالاعتماد على المقاربة النوعية حيث كان الهدف احصاء توقعات، ردود أفعال ووجهات نظر المهنيين حول ن.م.م، جودة القوائم المالية و حالة التمييز المحاسبي في الجزائر و للاجابة عن هذه المحاور قمنا باعداد أستبيان و توزيعه على عينة مكونة من 345 مهني حيث أسترجعنا 40 أستبيان مملوء. خلصت الدراسة الميدانية و الوثائقية الى مجموعة من النتائج أهمها أن تبني المهنيين للنظام المحاسبي و المالي لا يعكس البحث عن الرشادة و الجودة في المعلومات المقدمة و إنما هو بحث عن الشرعية. يبدي المهنيون تعلق كبير بالطرق المحاسبية القديمة إضافة الى التحفظ المحاسبي الكبير اتجاه القواعد المحاسبية الجديدة. أشارت النتائج كذلك الى أن التماثل القسري يمثل الأداة المؤسساتية الغالبة في الانتقال الى ن.م.م في حين أن التماثل المعياري (عن طريق مهنة المحاسبة) يشكل جزءا ضعيفا في التحول الى الطرق المحاسبية الجديدة حيث يفسر هذا بعدم قدرة المجلس الوطني للمحاسبة بتصميم هياكل مكلفة بمحاربة الممارسة غير القانونية لمهنة المحاسبة و مراقبة الجودة لمكاتب المراجعة في الجزائر. **الكلمات المفتاحية:** النظرية المؤسساتية، التماثل القسري، التماثل المعياري، الشرعية، الرشادة.

Résumé :

Basée sur les travaux de Powell et Dimaggio (1983), Meyer et Rowan (1977), cette étude a pour objectif de resituer l'adoption du système comptable et financier en Algérie dans une perspective institutionnelle en expliquant l'état de conformité avec le référentiel en question ainsi que les réactions manifestées par les différents acteurs touchés par le SCF à savoir pour notre étude l'Etat et la profession comptable.

D'abord, l'Etat à travers l'administration fiscale dont nous avons passé en revue la place du SCF dans les lois de finances promulguées depuis son avènement en 2007 et ensuite la profession comptable (experts comptables et CAC) en s'appuyant sur une approche qualitative dont l'objectif est recenser les attentes, réactions et points de vue des professionnels à l'égard du SCF et de la qualité des états financiers qui en découlent ainsi que l'état de la normalisation comptable. Un questionnaire a été établi et destiné à 345 professionnels libéraux dont nous n'avons récupérés que 40 questionnaires dûment remplis. Les résultats issus de l'étude empirique et documentaire montrent, entre autres, que les professionnels adoptent le SCF non parce qu'il leur procure une qualité supérieure et une rationalité dans les informations publiées mais une quête derrière la légitimité. Les professionnels manifestent un attachement considérable aux anciennes pratiques et un conservatisme comptable à l'égard des innovations comptables. Les résultats révèlent que l'isomorphisme coercitif est le mécanisme institutionnel dominant dans le passage au SCF en Algérie alors que l'isomorphisme normatif sous l'effet de la profession est sensiblement faible vu l'incapacité du CNC à créer, entre autres, des structures chargées de lutter contre l'exercice illégal et le contrôle qualité des cabinets d'audit en Algérie.

Mots clés : théorie institutionnelle, isomorphisme coercitif, isomorphisme normatif, légitimité, rationalité.

Introduction Générale

Introduction générale

Au lendemain de la chute du communisme (1989/1991) sous l'égide de l'ex-bloc soviétique, les pays centralement planifiés se sont trouvés obligés de revoir leurs modèles économiques en mesure avec le nouvel ordre international guidé par la mondialisation économique et financière et caractérisé par l'introduction de la nouvelle économie politique (M. Shamsul Haque, 2002) qui implique les pays en transition de revoir la manière dans laquelle l'économie fonctionne, accorder au marché un rôle capital dans la régulation de l'économie sous l'hypothèse fondamentale que les marchés s'autorégulent sans faire appel à l'Etat. Cependant, les théories économiques qui prenaient l'idée selon laquelle le libre jeu des marchés peut assurer la prospérité et la croissance se trouvent aujourd'hui objet de controverses et débats intenses. La crise de 2008 aux USA en était un exemple édifiant, le fanatisme du marché est battu en brèche et le retour à repenser le rôle de l'État dans la régulation de la vie économique devient une idée largement plaidée par les économistes (Joseph E. STIGLITZ, 2010).

La transition vers l'économie de marché implique selon les experts de transition une version de réforme qui donne une grande importance aux droits de propriété, le marché joue le rôle d'un mécanisme crucial dans l'économie où les forces de la demande et de l'offre déterminent les prix des biens et services, s'ajoute à cela le fait de corriger les déséquilibres macro-économiques hérités de la période socialiste (David Barlow and Roxana Radulescu, 2005). La transition n'écarte pas aussi le changement des modes de gouvernance interne et externe des entreprises ainsi que la façon dont les événements économiques sont représentés comptablement avec les effets qu'induisent cette représentation sur le comportement des firmes, le marché et l'économie toute entière.

Une grande attention a été ainsi accordée par les académiciens et les réformateurs aux stratégies de transition vers l'économie de marché (G. Roland, 2002 ; D. Barlow et R. Radulescu, 2005; R.K. Goel et J. Budak, 2006; B.Y Kim et J. Pirttilä, 2006). Les pays en transition se distinguent les uns des autres par leurs contextes politique, économique et juridique, une stratégie de réforme ne peut en aucun cas être généralisable à tous les pays. Le processus des réformes menées dans les pays tels que l'union soviétique, l'Europe centrale et les pays de l'Est est considérablement influencé par l'approche économique néoclassique de transition (S. Serban Scriciu and Lindsay C. Stringer, 2008).

Selon cette approche, la réforme doit respecter deux étapes fondamentales, l'une dite de base à savoir l'analyse de la situation économique du pays objet de transition, la définition des règles d'une bonne société, la rapidité et la séquence de la réforme, la conception des structures politique et idéologique. L'autre dite secondaire à savoir la libéralisation et stabilisation des prix, la privatisation des entreprises publiques, la mise en œuvre des structures institutionnelles, la politique monétaire et le système financier, la politique fiscale, le commerce international et la conception de la politique sociale (John Marangos, 2005). Certains travaux sur les réformes mettent l'accent sur l'enchaînement ou bien la séquence dans laquelle les réformes sont entreprises et les conséquences induites sur la réussite de telle réforme (David Barlow and Roxana Radulescu, 2005).

Il est cependant nécessaire de noter que les enseignements théoriques tirés des stratégies de réformes ne reçoivent pas les mêmes possibilités de mise en œuvre dans les pays en transition. Chaque pays par le biais de son histoire, sa culture, ses institutions conçoit sa stratégie de croissance et fait les choix qui lui paraissent opportuns. L'approche *Big Bang* de transition est recommandée lorsqu'il s'agit de la mise en œuvre rapide et complète des grandes réformes, cette approche est intimement liée à l'environnement politique caractérisant la phase qui suit directement la période socialiste (David Barlow and Roxana Radulescu, 2005).

En pratique, il est reproché à la stratégie Big Bang dans sa version la plus pure le fait qu'elle n'est pas faisable car certaines réformes prennent du temps pour qu'elles soient établies telles que les privatisations et la réforme du système juridique. *L'approche graduelle* de réforme est donc recommandée, celle-ci consiste à ce que les réformes s'enchaînent les unes après les autres dans une séquence bien déterminée, l'argument de l'économie politique en faveur de cette approche montre qu'un enchaînement approprié de réformes peut engendrer un succès qui donnera lieu à d'autres réformes comme ce fut le cas de la Chine où le succès de la stratégie de *collectivisation* a eu un soutien considérable pour d'autres réformes (Gérard Roland, 2002).

Pour la comptabilité, celle-ci n'était pas épargnée des évolutions de l'environnement économique et politique national et international, cette discipline a gagné dans les dernières décennies une part de préoccupation considérable des sphères académique et professionnelle celle des régulateurs, décideurs et politiciens (T. Boczko, 2000; Chris Poullaos, 2004; Glen

Lehman, 2005; Hopwood, 2007; Rodrigues and Craig, 2007; Richard Laughlin, 2007; Moehrl et al, 2008; Shortridge and Smith, 2009; Paul F. Williams, 2009; M. Walker, 2010; Lasmin, 2011). Les scandales qui ont secoué certaines firmes de renommée internationale tant aux Etats-Unis qu'en Europe avec les conséquences nuisibles sur la stabilité de l'économie ont ravivé le débat sur l'implication de cette pratique dans l'amplification des crises et comment le langage comptable peut affecter les repères socio-économiques d'une société. Dans une perspective contextuelle et temporelle, la littérature montre que la comptabilité est intimement liée à son environnement, lui-même fonction dans le temps et dans l'espace (M. H. B. PERERA, 1989). Les modèles comptables traditionnels des pays en développement se sont retrouvés incompatibles avec la complexité et la compétitivité de l'environnement et en contradiction avec les nouvelles orientations économiques des Etats (Andrew Rosser, 1999).

Dans la mesure où les systèmes comptables semblent tous convergés vers le système anglo-saxon, la comptabilité n'est devenue guère une pratique cloisonnée et fermée, elle est devenue internationale. Ce stade franchi par la comptabilité a suscité des recherches académiques laborieuses destinées à démystifier les trajectoires aboutissant à l'émergence de la comptabilité moderne et expliquant les raisons profondes des changements comptables majeurs (R. Laughlin J. Broadbent, 2005; Cristiano Busco et al, 2006; R.T. Shortridge, P. A. Smith, 2009). La comptabilité s'est retrouvée otage d'une évolution économique impressionnante accentuée par la mondialisation financière d'où l'émergence de certaines activités a durci la tâche des comptables à modéliser correctement les événements passés notamment ceux qui proviennent de la sphère financière.

L'objectif de la comptabilité face à ces évolutions est comment représenter le plus fidèlement possible *la valeur* des entités économiques, cette valeur est perçue comme la raison d'être de la comptabilité actuelle d'où tous les débats tenus se sont focalisés sur les fondements de cette valeur. Dans cet ordre d'idées, une particularité de la nouvelle comptabilité est le fait que l'évaluation s'est inspirée largement des méthodes issues de l'économie financière notamment après les années 80 d'où l'émergence des marchés de capitaux et la naissance de nouveaux problèmes liés entre autres aux instruments financiers, produits dérivés et aux actifs intangibles nécessitant le recours aux méthodes provenant des théories de l'économie financière. Face à ce mouvement, Les normalisateurs ont reconnu le rôle de la communication financière celui d'informer les actionnaires et particulièrement les investisseurs potentiels sur

les affaires de l'entreprise. Cet objectif leur a conduit à privilégier le bilan qui est censé le moyen le plus utile à aider ces investisseurs à estimer les cash flows à la place du compte de résultat (Julia Morley, 2011)¹.

L'émergence de la nouvelle économie politique a impliqué un mode de gouvernance privilégiant les forces globales du marché et favorisant le courant de la mondialisation. Dans les pays en développement, ce modèle de gouvernance basé sur la logique du marché a mis en enjeu leurs contextes socioéconomiques de plus en plus dépendants aux aléas extérieurs, l'incapacité de ces pays à instaurer des institutions capables de gérer le changement durcit la tâche des réformateurs à choisir la version de réforme appropriée qui rend compte les effets de mondialisation tout en gardant à l'esprit les intérêts de l'Etat nation.

De leur part, les modèles comptables existants dans ces pays ne sont pas adaptés pour être à la hauteur des développements et des enjeux qui se jouent à l'international, les réformes menées n'allaient pas au fond des choses car la majorité des décideurs perçoivent la comptabilité comme technique dépourvue de tout bien fondé socio-économique, politique et culturel. La complexité de la réforme comptable réside dans le caractère multidimensionnel de la comptabilité, bien que la forme de celle-ci soit apparemment technique, le fond semble de nature sociale, politique et culturelle (Anthony G. Hopwood, 2000). Cela montre évidemment le caractère contextuel de la comptabilité, tout environnement a ses particularités et la comptabilité n'est que le produit des interactions et des attentes des rapports de force dans la société.

Il s'ensuit que la réforme comptable n'est pas la simple injection de mesures neutres et détachées de toute considération sociale, politique, économique et culturelle (Hopwood, 2000). Pour notre part, la prise en compte des cadres économique et institutionnel de la comptabilité s'avère une étape incontournable pour les réformateurs. Tout d'abord, la comptabilité actuelle trouve sa raison d'être dans une économie de marché où le secteur privé joue pleinement son rôle, les forces du marché sont celles qui déterminent les prix des biens et des services avec un Etat coordinateur et garant les intérêts de tous, s'y ajoute un marché financier dynamique auquel les investisseurs divulguent et échangent toutes les informations nécessaires à la prise des décisions économiques.

¹ Julia Morley, *Sequences of Change in Financial Reporting: The Influence of Financial Economics*, PhD Thesis submitted to the department of accounting of the London school of Economics and Political Science, September 2011.

La comptabilité en tant que pratique sociale et institutionnelle consiste à réguler et refléter les comportements et les choix des entités économiques. La mise en place des contraintes institutionnelles (conventions, coutumes, normes, règles, lois, organismes...etc) a pour objectif de mettre la comptabilité une base d'information et de communication au service de toutes les parties prenantes et un mécanisme d'incitation pour la pertinence des informations divulguées par les entités économiques. Les informations échangées façonnent et garantissent ainsi les frontières entre ces entités et laissent chacune d'elles exploiter ce qui leur paraît opportun (Chiapello Ève, 2008).

La comptabilité paraît ici un mécanisme crucial dans la gouvernance d'entreprise en ce qu'elle garantit les intérêts des parties contractantes avec l'entreprise, cette garantie est elle-même fonction de la qualité des informations fournies par l'entreprise aux tiers, la *qualité* est de son tour conditionnée et construite par les conjectures des concepteurs comptables attribuées à l'information tels que la pertinence, conservatisme et objectivité. Cette qualité est aussi affectée par les motivations et les incitations des préparateurs de l'information financière (Alexandra Bagaeva, 2008). La comptabilité trouve sa légitimité socio-économique dans le sens où elle constitue la base créatrice des décisions économiques à travers les informations qu'elle fournit aux tiers, ceux-ci interagissent et influencent ainsi les comportements des individus dans la société. Une relation importante s'émerge celle qui a trait aux effets économiques des nombres comptables sur les décisions internes (augmentation & réduction de capital, nouveaux modes de gestion des stocks, changement de politique de production, révision des clauses...etc.) et externes (fusions, extensions, endettements...etc.) prises par les dirigeants des entreprises.

Sur le plan classificatoire et selon le modèle de classification de *Nobes (1998)*, l'Algérie peut être classée comme pays à forte orientation fiscale avec une économie dont le financement se fait par les crédits des banques, s'y ajoute une faible présence des capitaux étrangers et un système comptable régi par le droit écrit (C. Nobes, 1998). Ce système se voit cependant confronté avec un système des normes diamétralement opposé avec l'ancien plan comptable (1975), un système accordant à l'actionnaire un poids prépondérant avec une comptabilité basée sur les principes au détriment des règles. Des différences remarquables émergent donc entre les deux systèmes qui débouchent sur une dichotomie apparente entre les cadres nationaux et internationaux.

En Algérie, la question est dans quelle mesure la comptabilité joue le rôle d'un mécanisme important dans la gouvernance d'entreprise ? Et quelle est l'importance (informationnelle) accordée par les parties prenantes à cette pratique ? Une idée fondamentale émerge, si la mise en œuvre de la nouvelle comptabilité en Algérie ne traduit pas l'évolution des besoins informationnels des acteurs économiques, et ne répond pas aux exigences de la gouvernance d'entreprise alors comment pourra-t-on juger l'utilité d'une telle réforme ? Dans le même ordre d'idées, nous nous interrogeons sur l'environnement de l'information relatif aux entités économiques, *comment il est construit ? Et quels sont les principaux acteurs qui le construisent ?* (Anne Beyer, 2010)

Il s'ensuit que le choix du nouveau référentiel en Algérie n'a pas provenu de la volonté de certaines entités à cause entre autres de leur taille, cotation en bourse, leur structure de propriété ou l'étendue de leur activité nationale ou internationale (Nina Günther et al, 2009) ou bien parce que l'application des nouvelles normes leur procurera une qualité supérieure des bénéfices affichés mais plutôt par la voie réglementaire exigeant les catégories mentionnées selon l'article 4 de la loi 07/11 du 25 Novembre 2007 à se conformer au nouveau système sans clarifier en parallèle les modalités techniques et réglementaires qui accompagnent tout changement. La question fondamentale est le fait que *Si le choix du nouveau référentiel comptable par les entreprises Algériennes n'était pas la résultante des changements interne et externe qui affectent leur politique de communication financière alors quelles seront les modalités réglementaires adéquates qui vont accompagner et traiter cette situation ?*

L'idée derrière ces questions est le fait que l'un des aspects cruciaux de la transition vers les nouvelles normes comptables est bien évidemment la réforme de la gouvernance d'entreprise d'où la nécessité de repérer l'environnement institutionnel externe aux entreprises tels que l'arsenal judiciaire et réglementaire et interne tels que les conseils d'administration, les systèmes d'incitation et ceux de transparence (Chung-Ming Lau et al, 2007). Le cas de l'Algérie fournit une approche novatrice et porteuse d'enseignements dans la mesure où son économie est post-communiste alors que son contexte institutionnel local est extrêmement différent par rapport à son homologue anglo-saxon d'où l'origine des normes IFRS. La confrontation des deux modèles celui de l'héritage communiste avec un contexte orienté vers le marché fournira une meilleure compréhension des facteurs économique et institutionnel qui déterminent la qualité de reporting financier.

Dans ce contexte, une adoption pure des normes comptables n'aura pas nécessairement l'effet positif sur le développement des systèmes comptables nationaux à moins que les pays entreprennent des changements dans la politique économique, les mécanismes de la gouvernance d'entreprise et le fonctionnement des marchés financiers (Y. Ding et al, 2007). Dans une perspective politique, il s'ensuit que *la réforme comptable est un processus de nature politique* selon lequel les rapports de force cherchent et exercent des pouvoirs pour maximiser leurs besoins en informations au détriment des autres parties (Collasse, 2005). Sur les liens entre la comptabilité et l'économie, la théorie économique affirme que l'engagement par une firme d'avoir un niveau élevé de communication entraîne une diminution du coût de capital engendré par l'asymétrie de l'information (C. Leuz and R. E. Verrecchia, 2000). Il en résulte que malgré que les normes s'appliquent à l'échelle internationale, les forces politiques et institutionnelles propres à chaque pays sont celles qui déterminent la qualité du reporting financier d'où vient l'idée selon laquelle Si les conditions économique et institutionnelle n'incitent pas les rapports de force à envisager des reporting financiers servant leurs décisions économiques, la comptabilité n'aura pas l'effet attendu en tant que moyen de communication et de médiation.

Dans cet ordre d'idées, la réforme comptable fait en sorte que le processus de production des normes comptables doit refléter les interactions et les attentes des acteurs sociaux en s'acheminant au moyen de certains mécanismes communément admis à des situations consensuelles répondant aux intérêts de tous les rapports dans la société à savoir l'Etat, la profession comptable et le monde des entreprises. La transposition pure des normes comptables ne constitue nulle part une solution rationnelle aux problèmes managériaux et économiques manifestés par les entités économiques et exacerbés par la mondialisation, une prise en compte des facteurs économiques et institutionnels semble constituer les préalables à toute initiative de réforme.

En Algérie, l'entrée en vigueur du nouveau système comptable en 2010 n'a pas gagné la concertation exhaustive avec les acteurs économiques nationaux, l'obligation de publier les états financiers selon les nouvelles règles comptables sans préparation suffisante des cadres d'entreprises, de leur management interne n'aboutira pas aux résultats escomptés. L'instauration du nouveau référentiel comptable est censée apporter une meilleure qualité d'informations aux investisseurs locaux afin qu'ils puissent prendre des décisions

économiques pertinentes. Or, le contexte dans lequel la nouvelle comptabilité fut implémentée ne semble pas inciter les investisseurs (les entreprises) à améliorer leurs communications financières, il ne servira donc que les investisseurs étrangers astreints de communiquer leurs états financiers en langage IFRS dans leurs bourses respectives. L'absence d'un marché financier actif couplée avec une faible présence du secteur privé avec en amont des institutions incapables de rendre les nouvelles règles du jeu plus attractives pour les acteurs économiques constituent les principaux entraves à la réforme comptable en direction des normes IFRS.

Une idée fondamentale réside dans le fait que l'adoption du nouveau référentiel comptable en Algérie est plutôt symbolique que traduisant la volonté des entreprises à communiquer et échanger l'information financière, cela nous conduit à conclure que la qualité de la comptabilité est largement déterminée par plusieurs forces institutionnelles antagonistes. En se référant à l'approche institutionnelle, il est fort de constater que les entreprises sont échouées à s'adapter avec les nouvelles normes comptables parce qu'elles confrontent une diversité d'attentes résultant des différentes origines institutionnelles, leur réaction stratégique à l'égard de ces pressions est celle de faire des compromis en arrangeant les demandes divergentes de la profession comptable, des investisseurs et de l'administration fiscale. En Algérie, Bien que la loi 07/11 astreint les entités économiques à publier leurs états financiers sur la base des nouvelles règles, les entreprises demeurent accorder une grande importance aux attentes de l'administration fiscale au détriment des autres forces. Cette situation semble s'opposer à l'objectif principal des normes IFRS celui de rendre les informations aux investisseurs qui sont les premiers destinataires des états financiers.

Notons que les cadres conceptuels de l'IASB international et du FASB Américain n'ont pas accordé une grande importance aux contextes institutionnel et organisationnel dans lesquels les normes IFRS sont instaurées (Martin Walker, 2010). Cette négligence explique les obstacles qui entourent l'adoption des nouvelles normes dans les pays car si la destination des normes est internationale, leur mise en œuvre est fonction de plusieurs forces locales de nature réglementaire et politique. C'est la raison pour laquelle, nous essayons de mettre l'adoption des normes IFRS dans une perspective sociologique en faisant recours à la théorie new-institutionnelle ainsi pour expliquer les raisons des différences entre les pratiques locales

et celles proposées par les normes IFRS (J. W. Meyer and B. Rowan, 1977; Dimaggio and Powell, 1983).

Bien que l'IASB reproche aux normes IFRS leur capacité à assurer plus de comparabilité d'informations entre les pays, des débats intenses sont largement manifestés par les chercheurs en comptabilité (Shogo Kimura and Hikaru Ogawa, 2007) et des différences encore significatives de reporting persistent entre les pays (R. Ball et al, 2003). Ainsi, Stephen A. Zeff (2007) ramène les obstacles liés à l'internationalisation des normes IFRS aux problèmes de *Comparabilité* et ceux de *Convergence*. L'objectif de rendre les états financiers comparables à l'échelle internationale semble très difficile vu la diversité des cultures entre les pays à savoir la culture des affaires (*Business and Financial culture*), la culture comptable et celle d'Audit et la culture de réglementation (*Regulatory culture*). Les obstacles relatifs à la convergence se résument dans les problèmes d'interprétation des normes, de la langue et de la terminologie, la diversité de mesures du profit, l'influence de la SEC Américain dans les actions de l'IASB et les problèmes politiques liés au processus de régulation comptable.

Cependant, d'autres études montrent que les normes IFRS ne sont pas les seuls déterminants de la qualité du reporting financier mais d'autres facteurs institutionnels spécifiques à chaque pays jouent aussi un rôle capital dans la construction de l'environnement du reporting (Ball et al, 2003; Y Ding et al, 2007. H. Irvine, 2008) (Edward Lee et al, 2013). L'objectif de l'IASB à prévaloir un langage comptable commun à l'échelle internationale ne semble servir que les firmes multinationales opérant dans les activités commerciales et financières y compris celles qui fournissent les services comptables.

Les pays qui sont anciennement occupés par les anglo-saxons manifestent une grande facilité dans la mise en place et l'application ensuite des normes IFRS (A. Rosser, 1999), cela s'explique par les similitudes qui existent entre les contextes réglementaire et politique de ces pays et leurs homologues anglo-saxons, les pays ex-communistes présentent dans notre travail quelques particularités.

Ainsi, les normes IFRS sont des référentiels d'origine anglo-saxonne, pays adeptes du droit coutumier caractérisés par des marchés financiers développés et une profession comptable très influente. L'adoption de ces normes dans un contexte formulé à l'époque socialiste débouche sur une panoplie de problèmes socio-culturels énormes. Selon l'approche institutionnelle, l'importation des normes IFRS entraîne un découplage entre les pratiques et les routines

héritées de la période socialiste avec celles introduites par les nouvelles normes. La théorie institutionnelle affiche les contextes organisationnels comme homogènes et partageant des similitudes communes, Or, dans le cas de l'Algérie - pays ex-socialiste- les pratiques comptables en place divergent avec celles des normes anglo-saxonnes.

Dans cet état, les entreprises affichent solennellement leur conformité aux normes IFRS alors que les pratiques en place suivent les règles formulées dans la période socialiste. L'esprit des IFRS n'est pas atteint dans la mesure où les entreprises demeurent accorder une place importante à l'Etat de telle sorte que les états financiers sont destinés principalement à satisfaire les besoins de l'administration fiscale. Cette situation s'oppose à l'objectif majeur des IFRS selon lequel les principaux destinataires des états financiers sont les investisseurs. En effet, la nature des normes IFRS qui s'appuient sur les principes signifie normalement que les managers possèdent une grande *capacité de jugement et d'interprétation des normes*, cette qualité se trouve-t-elle dans le contexte Algérien ?

Comprendre le changement comptable dans un pays en transition nous conduit à mettre l'accent sur les liens entre la théorie institutionnelle, le comportement organisationnel manifesté par les firmes et la pratique comptable (Iwona Vellam, 2012). Bien que la théorie néo-institutionnelle affiche les pratiques comme homogènes et permanentes, on s'interroge dans ce travail sur le conflit entre les structures en place et les nouvelles pressions réglementaires qui aboutissent à la disparition des anciens arrangements institutionnels. Dans ce cadre, Lounsbury (2008) a introduit d'autres enseignements échappés à la théorie institutionnelle en soulignant la diversité des logiques ainsi que des concepts attribués à la rationalité et reprochant le fait que les contextes institutionnels sont fragmentés et non homogènes (Michael Lounsbury, 2008), ces arguments nous permettent de mieux expliquer les différences des pratiques comptables.

Les notions de conflit et de pouvoir entre l'Etat et les professions quant à l'adoption des nouvelles normes sont introduites pour expliquer les nouveaux arrangements institutionnels en Algérie (loi 07/11) et le nouveau rôle de la profession comptable (la nouvelle loi 10/01) (Lawrence, 2008). Dans ce cadre, on s'interroge sur l'action des firmes internationales des services comptables et leur éventuelle implication dans les domaines d'éducation, de formation et de supervision auxquels l'Etat exerce traditionnellement son contrôle. Sur le plan de l'Etat, l'administration fiscale reste détenir une place non négligeable dans

l'établissement des états financiers où les entreprises demeurent attacher une grande importance aux attentes de l'administration fiscale au détriment des autres forces du marché. En Algérie, l'étendue des demandes manifestées par les forces de marché pour une qualité élevée de communication n'est pas évidente, les forces politiques exercées par les institutions de l'Etat jouent un rôle important dans la codification et l'application des normes, des impôts ainsi que leur capacité à créer des incitations pour réguler le monde des affaires. Ces forces affectent largement la qualité de communication financière dans un pays (Ball et al, 2003).

A l'évidence, il en résulte que le seul mécanisme pour achever l'isomorphisme est la pression coercitive par opposition aux arguments qui soulignent le fait que dans les économies de marché c'est le mécanisme mimétique qui prévaut, la logique coercitive dominante en Algérie s'explique par l'hégémonie de l'Etat dans tous les aspects de la vie politique, économique et sociale; une hégémonie chère à la période socialiste. Les entreprises agissent donc selon ces forces coercitives qui semblent faciliter ou freiner le changement vers les nouvelles normes.

Problématique et hypothèses du travail

Dans ce travail on cherche à répondre sur la question principale suivante :

Dans quelle mesure la théorie néo-institutionnelle contribue-t-elle à la compréhension des comportements des différents acteurs dans le domaine de la communication financière en contexte de transition en Algérie ?

Les questions secondaires sont :

- Dans quelle mesure les pratiques actuelles héritées de la période pré-IFRS et les routines en place influent-elles sur la conformité avec les nouvelles normes ?
- La profession comptable joue-t-elle un rôle dans la qualité du reporting financier en Algérie ?
- l'environnement de reporting financier en Algérie exprime-t-il les incitations des préparateurs des états financiers (le cas échéant les managers et des auditeurs) ?

Hypothèses

- L'adoption du nouveau référentiel comptable n'est pas suffisante pour assurer une meilleure conformité avec les normes IFRS,
- Les routines et les pratiques en place héritées de la période socialiste freinent le changement vers les nouvelles normes comptables,
- L'isomorphisme coercitif est le mécanisme clé du changement vers les nouvelles normes comptable en Algérie.

La réponse sur les questions précédentes ainsi que les hypothèses y afférentes nous a conduit à opter pour l'approche qualitative et la recherche documentaire afin de recenser les comportements comptables (conservatisme, attachement aux anciennes pratiques...etc.) des professionnels et mesurer le degré d'isomorphisme coercitif (l'Etat) et normatif (la profession comptable) tout en gardant l'apport de la théorie institutionnelle dans l'explication des résultats obtenus. D'abord, les visites et rencontres effectuées au siège du CNC, en marge des assises et samedi de formation organisés par la CNCC nous ont fournis des enseignements précieux sur l'état de la profession comptable. De même, les questionnaires destinés aux professionnels comptables libéraux dont un échantillon figure sur tableau de l'ordre et un autre ciblé lors des assises initiées par la CNCC. Les questionnaires ont pour objectif de recenser leurs attentes des professionnels en question au regard du SCF, de la qualité des états financiers et l'état de la normalisation comptable.

L'objectif de ce travail est de porter un regard sur les comportements des différents acteurs à savoir l'Etat, la profession comptable et les entreprises au regard de l'adoption du nouveau référentiel comptable en Algérie en faisant recours aux enseignements de la théorie néo-institutionnelle. L'objectif est aussi de mettre en exergue l'idée selon laquelle le changement comptable dans un pays en développement n'est pas neutre, il est fonction des changements sociaux, organisationnels et institutionnels (A. Hopwood, 1986; B. N. Potter, 2005). *Les pratiques comptables tiennent leur utilité dans la société dès lors que les acteurs manifestent le besoin d'y adhérer et appliquer.* La réforme apparaît donc comme la réponse naturelle aux attentes des acteurs de la société, toute autre réforme reposant sur l'importation des normes ne va apporter aucune valeur à la performance de l'économie, elle ne servira donc que les lobbys extérieurs auxquels le rôle de la comptabilité actuelle trouve ses racines.

Ce travail est divisé autour de cinq chapitres, un premier se voudrait un chapitre introductif consacré à la comptabilité à l'ère de la mondialisation, les enjeux et les fondements théoriques des normes comptables internationales, les avantages et les inconvénients de la mondialisation

des normes comptables internationales. Ce chapitre abordera l'économie Algérienne en cherchant dans quelle mesure elle est apte à accueillir les normes IAS/IFRS.

Le deuxième chapitre sera dédié au processus de normalisation comptable, nature et objectifs des normes comptables, les différents modèles de normalisation comptable. Une perspective politico-économique de la réforme comptable en Algérie sera introduite en retraçant quelques formes de la régulation comptable dans le monde, les travaux du CNC avant et après l'avènement du SCF, la profession comptable sous l'angle de la nouvelle réglementation, les avancées réalisées pour la profession ainsi que les enjeux liées au développement de la profession dans un environnement internationalisé.

Le troisième chapitre portera sur les dimensions politico-économiques du processus de régulation comptable, l'objectif de ce chapitre est de resituer le processus de régulation dans une perspective socio-politique et sociologique. Les différents phénomènes caractérisant le processus de normalisation, les forces qui sont derrière l'émergence et l'évolution des normes comptables internationales seront quelques axes abordés dans ce chapitre.

Le quatrième chapitre sera consacré au rôle des institutions dans la croissance et le développement économiques des pays, au recours à la théorie institutionnelle dans le domaine comptable particulièrement avec l'adoption des normes comptables internationales dans les pays en transition. Les notions telles que la légitimité, l'isomorphisme, le pouvoir, seront introduites dans le contexte des pays en transition pour expliquer l'émergence de quelques phénomènes liés à l'adoption des nouvelles normes comptables dans un environnement ex-socialiste. Nous nous focalisons sur les dimensions institutionnelles de l'internationalisation de la comptabilité.

Le dernier chapitre sera dédié au système comptable et financier en Algérie, un état des lieux sera établi sur la réforme comptable en Algérie avant et après l'avènement du SCF. Un bilan sera également dressé sur le SCF ainsi que sur les efforts du CNC dans l'amélioration de la pratique comptable en faisant ressortir les raisons principales des insuffisances émanant de l'application du SCF. L'échantillon retenu comprendra les professionnels comptables libéraux dont l'objectif est celui de resituer les réactions de cette catégorie dans une perspective institutionnelle. Un ensemble d'enseignements sera avancé en s'appuyant sur les résultats des questionnaires distribués.

**CHAPITRE I: Mondialisation
et comptabilité, Fondements
et enjeux des normes comptables internationales**

CHAPITRE I: MONDIALISATION ET COMPTABILITÉ : FONDEMENTS ET ENJEUX DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

Introduction

Dans ces dernières années, l'un des sujets largement débattus à propos de l'État, sa formation et ses transformations, est bien évidemment le processus de la mondialisation et l'émergence de la nouvelle économie politique. Le processus de la mondialisation qui se traduit par l'homogénéisation des économies nationales, des cultures, des systèmes politiques voire idéologiques requiert le démantèlement des frontières physiques et réglementaires des états nations. Cette mondialisation, l'écho d'un capitalisme financier, marque une étape cruciale dans l'histoire économique contemporaine en ce qu'elle unifie les modes de production, de gestion et de représentation.

La comptabilité n'est pas échappée aux effets de la mondialisation des échanges des biens et services, l'évolution impressionnante des activités au-delà des frontières nationales a impliqué les firmes multinationales d'uniformiser le langage comptable pour minimiser ainsi les coûts inhérents aux différences comptables entre les pays. Bien que cet objectif semble compliqué vu l'hétérogénéité des pratiques de communication entre les pays ainsi que les différences politique, économique et culturelle, les efforts d'harmonisation amorcés par l'IASB depuis 1973 sont couronnés par un succès notable, plus de 100 pays dans le monde ont déjà choisi le référentiel international comme mode de communication adopté par leurs firmes respectives.

Dans ce chapitre, nous allons mettre l'accent sur les fondements économiques des nouvelles normes comptables ainsi que les mécanismes par lesquels une économie est mondialisée, nous allons ensuite resituer le développement des normes comptables dans l'évolution de la théorie économique de l'information et de l'incertain tout en éclairant les nouvelles dimensions institutionnelles des nouvelles normes, le dernier point de ce chapitre sera consacré aux avantages /inconvénients de la globalisation des normes comptables ainsi qu'un survol sur l'éligibilité de l'économie Algérienne à accueillir les normes comptables internationales.

1. LES FONDEMENTS ÉCONOMIQUES DES NOUVELLES NORMES COMPTABLES

La comptabilité a assumé depuis son origine plusieurs fonctions, d'abord d'une mémoire des transactions et moyen de preuve vers une fonction de surveillance avant de jouer le rôle d'un outil au service de l'Etat et aujourd'hui une source de communication et de médiation des informations, cette dernière fonction a connu une légitimité considérable avec le développement des grandes firmes capitalistes et la montée en puissance des marchés financiers (Michel Capron, 2005). La comptabilité constitue la pierre angulaire de toutes les décisions économiques, elle fournit les bases de la confiance sur laquelle reposent les marchés de capitaux, une telle méfiance dans les données financières fournies par la comptabilité va menacer tout l'édifice des marchés financiers (Nicolas Véron, 2007). Cela explique bien les turbulences qui ne cessent d'affecter les marchés financiers suite aux données comptables erronées échangées par les entreprises au sein de ces marchés, la crise des Subprimes aux USA en est un exemple des choix comptables défectueux largement pratiqués par les banquiers.

1.1 COMPTABILITÉ ET ÉCONOMIE : QUELS LIENS ?

La comptabilité et l'économie se rencontrent dans certains points communs, elles recourent aux mêmes outils et techniques par souci de renforcer l'analyse et l'interprétation des données au service du développement économique. Cette relation a été souvent manifestée par les académiciens des sphères économique et comptable. *Enthoven (1965)* a affirmé que :

" les comptables doivent devenir plus que jamais conscients de la signification économique et de l'usage de la comptabilité et doivent être équipés pour apporter leur assistance dans l'analyse et la programmation économiques. Le rôle futur de la comptabilité peut s'étendre à toute la sphère économique, une information comptable adéquate peut même procurer une sorte de révolution dans notre réflexion économique et nos politiques... une grande confrontation des comptables aux réalités économiques avec une reconnaissance des économistes de la nature de la comptabilité sont parmi les besoins préalables du développement économique"¹

La littérature montre que la comptabilité est une fonction dépendante de son environnement, il s'ensuit donc que les modèles comptables varient sensiblement d'un pays à l'autre, des

¹ Notre traduction à partir la thèse doctorale de *Salam Abdella Salem Helles* in « the Evolution of Accounting in developing countries, study of Jordan» Université de Hull, Novembre 1992.

facteurs économique, politique, des conventions ou des règles tous jouent un rôle central dans le façonnement de la comptabilité, deux fameux modèles comptables sont cités par la littérature à savoir le modèle comptable continental et le modèle Anglo-saxon, chaque modèle diffère de l'autre par le biais des principes ainsi que les objectifs assignés à la comptabilité.

La prise en compte des liens entre le système économique et la nature de la comptabilité est importante, les études académiques montrent que les principes comptables s'inspirent des principes économiques (J. Alex Milburn Ross M. Skinner, 2003) et donc tout modèle comptable est conçu dépendamment des conditions économiques et ce que les rapports de force dans la société y ont besoin. Quant aux liens entre l'économie et la comptabilité, la question fondamentale est comment l'économie détermine-t-elle le cadre théorique de la comptabilité ? Deux approches viennent de répondre à la question, l'une néoclassique et l'autre institutionnaliste (Takashi Oguri, 2005).

Selon l'approche néoclassique, les mécanismes de marché sont capables de faire une allocation efficiente des ressources à travers une série de décisions décentralisées provenant des valeurs marginales correspondantes à la substitution des biens et services à la production et la consommation. Le mécanisme du marché génère l'équilibre- dit *l'optimum de Pareto*- en optimisant le comportement de chaque individu, ce mécanisme implique l'existence d'un dispositif de communication susceptible d'homogénéiser la connaissance ainsi que les actions de plusieurs individus. Dans ce cadre, l'information comptable est-elle demandée pour une prise de décision rationnelle des individus ? La réponse est évidemment « non » car selon l'approche néoclassique, le mécanisme de marché est un dispositif de communication en soi d'où chaque individu peut rapidement prendre des décisions avec de telles informations sans subir des coûts inhérents. Il en résulte, dans cette perspective, que l'existence d'un système comptable qui fournit des informations coûteuses semble inutile.

Le système économique sous la logique néoclassique n'exige aucun système comptable comportant les institutions ad-hoc telles que les lois, les règles et les organisations. Bien que les postulats de l'approche néoclassique ne reflètent pas la réalité, celle-ci a introduit graduellement les concepts de l'imperfection des marchés auxquels l'échange de l'information subit des coûts de transactions. *Sous l'hypothèse des marchés imparfaits, le système comptable ou bien les services comptables jouent un rôle primordial dans le*

processus économique en procurant des données sur les revenus périodiques des firmes, sur la performance de leurs activités ainsi que les coûts de ses produits.

L'approche institutionnaliste admet que les institutions jouent un rôle déterminant dans le comportement des acteurs comme la prise de décision relative au processus économique. L'idée est renforcée par le fait que la pensée économique moderne accorde une grande importance aux questions théoriques associées aux institutions. La majorité des économistes institutionnalistes partagent la question selon laquelle les activités économiques ne sont pas indépendantes aux institutions. Bien que l'approche néoclassique consiste que le processus économique peut être renvoyé à un seul système représentatif du mécanisme de marché, l'approche institutionnaliste affirme que le processus économique implique l'existence d'une structure sociale comportant entre autres l'Etat, les lois et la culture. Dans cette approche, la comptabilité est perçue comme l'une des institutions sociales qui jouent un rôle incontournable à travers la constitution des règles, des lois et des organisations comptables. Cependant, la problématique de l'approche institutionnaliste réside dans la manière d'expliquer la genèse des institutions en s'appuyant sur la logique économique.

La façon dont les entreprises communiquent leurs informations doit être normalisée afin de rendre les comparaisons et les analyses possibles, certaines mesures peuvent manquer d'exactitude ou d'exhaustivité ce qui peut nuire à la transparence des états financiers, le recours aux auditeurs qui sont censés garantir la conformité de ces états avec les GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*) s'avère une étape inévitable. Les jugements des auditeurs sont de leur tour entachés de relativisme et la qualité de leurs opinions est fonction de leur compétence ou de leur indépendance, les services d'Audit sont eux-mêmes objet de régulation¹. Mais la régulation reste un mécanisme limité vu la diversité de mesures et l'absence d'un certain nombre d'entre elles dans les états financiers, la régulation traite donc certaines questions manifestées par les acteurs économiques au détriment des autres, certaines mesures ne peuvent être figurées dans les états financiers laissant ainsi une ambiguïté sur l'objectivité de telle régulation (Joel S. Demski, 2005). La question du capital immatériel en est un exemple emblématique de cette difficulté, la liste des actifs immatériels est illimitée et

¹ Voir Joel S. Demski in "Accounting and Economics". University of Florida, August, 2005, www.fisher.osu.edu/schroeder.9/.../Demski2005b.pdf. jour de consultation 10 janvier 2015 à 20:30

la détermination ainsi que l'évaluation des actifs qui doivent être figurés dans les états financiers reste un terrain objet de controverses.

Pour les pays en transition y compris l'Algérie, le basculement vers l'économie du marché traduit bien le choix d'un modèle adepte des concepts de libéralisme fortement inspiré des théories néoclassiques, la comptabilité prend donc le rôle d'une pratique contingente invitée constamment à être repensée au gré des circonstances. Bien que les normes actuelles soient l'expression d'un capitalisme financier de plus en plus prédominant dans le monde, l'objectif est de resituer le développement de la comptabilité actuelle dans le développement de la doctrine capitaliste.

Pour les pays où la transition n'a pas encore été achevée, la mise en œuvre des normes comptables internationales semble inutile dans l'absence d'un arsenal juridique adéquat et des institutions facilitant le passage ainsi que l'application des nouvelles règles. Le changement institutionnel d'une économie centralement planifiée à une économie de marché doit faire en sorte que les nouvelles règles du jeu exigent l'émergence d'un ensemble d'institutions adaptées à la nouvelle donne, les institutions promeuvent ainsi la notion des droits de propriété, un marché dynamique auquel les entreprises font recours pour le financement de leurs affaires, les structures de gouvernance d'entreprises ainsi que les mesures d'incitation des firmes à communiquer et échanger plus d'informations.

1.2 LES CARACTÉRISTIQUES DE LA COMPTABILITÉ DANS UNE ÉCONOMIE CAPITALISTE

Bien que la comptabilité suive l'environnement économique dans lequel elle se développe, il est nécessaire d'abord de recenser les caractéristiques types d'une économie capitaliste résumées dans les points ci-après¹:

- **Le capital** défini ici comme l'ensemble des ressources et moyens traduits en valeurs monétaires mis à la disposition d'une firme privée dont l'objectif est la réalisation d'un profit au service des actionnaires,
- **L'entreprise capitaliste** qui est fondée sur le capital privé, dotée d'un statut juridique et prend la forme d'une personne morale indépendante ayant le droit de propriété et d'appropriation des profits réalisés, elle est constituée par des actionnaires diversifiés qui

¹ Nhu Tuyên LÊ, 2008, *Evolution des formes comptables en contexte de transition économique : le cas du Viêt Nam*, thèse doctorale soutenue publiquement en juillet 2008 ; école des hautes études commerciales (HEC) de Paris.

peuvent partager les résultats ou les pertes à concurrence de leurs participations dans le capital, son objectif est la maximisation du profit et l'accumulation illimitée du capital (E. Chiapello and Yuan DING, 2005)¹;

- **La propriété privée de la firme** qui exprime que tout surplus généré par l'activité économique revient à la disposition des propriétaires de l'entreprise;
- **La relation salariale** qui constitue l'un des fondements de l'entreprise capitaliste, les relations d'échange sur le marché se font entre les propriétaires des moyens de production et les travailleurs qui vendent leur force du travail à ces propriétaires,
- **Le prix et la décentralisation des marchés** qui sont des déterminants clés du profit qui est l'objet de toute activité économique faite dans une économie capitaliste,
- **La séparation entre l'économique et le politique** c'est-à-dire les liens existants entre l'Etat et les firmes capitalistes privées, la séparation n'exclut pas le rôle de l'Etat dans la sphère économique en tant que organisateur du marché, les activités économiques ne peuvent pas se détacher des considérations politiques. L'Etat prend le rôle de régulateur de l'économie, son intervention consiste à préserver le bon fonctionnement des marchés et faire en sorte que les objectifs d'accumulation des profits et ceux de croissance économique soient largement partagés.

Les caractéristiques conceptuelle et technique de la comptabilité sont intimement influées de leur tour selon que le système soit de type capitaliste ou communiste, le tableau ci-après fournit une comparaison entre les systèmes capitaliste et communiste avec les effets induits sur les concepts et la terminologie comptables :

¹ E. Chiapello and Yuan DING, 2005, *searching for the Accounting features of Capitalism: An illustration with the economic transition process in China*, pp 1-37.

Tableau n° 1 : la comptabilité au sein des systèmes capitaliste et communiste

Capitalisme	Communisme	Effet sur la comptabilité
Partie 1 : Définition de l'entreprise économique		
Elle a pour objet l'accumulation du capital, le capital investi doit générer un profit qui est de son tour réinvesti pour dégager des profits dans le futur	Elle produit des biens essentiellement orientés vers le public par la planification centralisée de production et les échanges entre les entreprises	Définition de l'entité comptable Rôle de la comptabilité Concept du capital et la définition du revenu économique de l'entité
Partie 2 : Rôle du marché		
Un marché existe et les entreprises opèrent dans un environnement concurrentiel, Les prix dépendent de l'offre et la demande L'incertitude des marchés	Il n'y a pas de marché, les activités économiques sont coordonnées dans un système hiérarchique, Les prix sont fixés de manière bureaucratique	Signification faite aux recettes et dépenses comptabilisées, Rôle de la comptabilité, Principe de Conservatisme
Partie 3 : l'accumulation du capital et la propriété privée		
Les fonds requis pour l'activité économique viennent des détenteurs privés du capital	Les fonds requis pour l'activité économique viennent exclusivement de l'Etat,	Format et définition des passifs du Bilan
Le profit réinvesti est incorporé dans le capital initial privé et appartient aux mêmes propriétaires, Le revenu économique des individus est le fruit de l'exploitation de leur capital et il varie largement entre eux	Le profit est aboli, Le seul revenu résulte du travail, et la liste des revenus est largement étroite, La distribution de la richesse est égalitaire et inclut un large éventail de services sociaux,	Définition de revenu économique de l'entreprise, Les méthodes utilisées pour la distribution de revenu, Le traitement comptable des revenus des travailleurs

Source: E. Chiapello and Yuan DING, 2005, searching for the accounting features of Capitalism: An illustration with the economic transition process in China (Notre traduction)

Si la comptabilité a pour objectif la représentation du monde économique, ses principes et concepts s'efforceront à démystifier le fonctionnement des événements liés à ce monde. Dans une économie planifiée, le rôle de la comptabilité est limité à cause du fait que l'objectif des états comptables publiés par les entreprises publiques est de satisfaire seulement les besoins de l'Etat en informations notamment le résultat de l'exercice et ce pour pouvoir déterminer l'assiette de l'impôt et pouvoir établir certains grandeurs macro-économiques, les principes comptables tels que par exemple le principe de prudence, de l'entité ou bien du capital (communiste) ou celui de résultat (communiste) traduisent la nature de l'entreprise

communiste et l'objectif recherché par l'Etat à travers les données comptables. Les notions du profit et de propriété dans une économie planifiée rendent la comptabilité moins attractive à cause de l'hégémonie de l'Etat où l'absence de concurrence entre les acteurs sociaux empêche toute initiative d'*innovation* non seulement dans les questions comptables et financières mais dans toutes les questions économique, politique et culturelle.

Dans une économie capitaliste, le marché constitue le maître mot de l'économie, les acteurs privés s'imposent et l'information financière entraîne des effets considérables sur les comportements des investisseurs. La comptabilité en tant que instrument de communication va satisfaire les besoins d'une large catégorie d'utilisateurs et permet de faciliter leurs décisions économiques, la comptabilité trouve donc ses repères conceptuel et technique à travers les fondements du système économique. Le système capitaliste est représenté selon *W. Sombart (1902)* par les trois éléments importants à savoir *l'Esprit du capitalisme* qui signifie l'accumulation illimitée du capital, la *Forme* autour de laquelle le capitalisme est organisé et la *Productivité* qui représente la technique du capitalisme, l'objectif est celui d'élaborer une présentation génétique et systématique des structures économiques afin de comprendre la genèse du capitalisme contemporain. Pour ce faire, l'auteur a distingué, trois phases à savoir l'économie autarcique, l'artisanat et le capitalisme (Guillaume Garner, 2009).

Aujourd'hui, il est communément reconnu que le modèle comptable actuel est au service de l'Actionnaire, le propriétaire ou bien l'investisseur. Les principes comptables actuels perçoivent l'entreprise comme marchandise objet de spéculation dans les places boursières, ils consacrent une vision *Courtermiste* de la firme, une vision qui cherche à tirer le rendement des investissements au début de cycle sans liaison avec l'évolution du marché. *Cette attitude reflète une nouvelle ère de stratégies comptables élaborées par les firmes multinationales qui cherchent à tirer les profits de leurs affaires dans le plus court terme possible*, elles trouvent ainsi dans les normes comptables à travers les modèles d'actualisation et d'évaluation de la juste valeur un appui non négligeable.

Ce mouvement a connu un essor considérable au début des années 80 avec la montée des marchés de capitaux et l'émergence de certains problèmes ceux des instruments financiers, des produits dérivés... les normalisateurs comptables internationaux (l'IASB International et FASB Américain) ont fait recours aux théories de l'économie financière pour représenter ces problèmes dans les états financiers, la dimension économique est largement introduite dans

l'évaluation comptable des éléments d'actifs et passifs à la place de l'ancienne évaluation basée sur le coût historique (Julia Morley, 2011). Néanmoins, avec les crises financières récentes, des critiques virulentes ont été apportées au capitalisme financier et plus particulièrement les normes de reporting financier régissant le secteur bancaire d'avoir joué un rôle important dans la crise. Les fondements théoriques qui sous-tendent le fonctionnement du capitalisme et qui débouchent sur l'émergence des normes comptables internationales sont appelés à être repensés en cherchant d'autres alternatives capables de mettre le monde des affaires à l'abri des dérives.

1.3 NORMES IAS/IFRS, LANGAGE D'UN CAPITALISME FINANCIER DE PLUS EN PLUS CONTESTÉ

Beaucoup d'économistes plaident aujourd'hui pour un changement de modèle capitaliste Anglo-américain voire une réforme de la science économique (Joseph E. Stiglitz, 2010), le stade du capitalisme tels que nous vivons aujourd'hui porte une importance particulière au langage comptable, cet argument est expliqué par le fait que les réflexions économiques précédentes n'ont pas alloué grande chose à l'apport de la comptabilité dans l'économie, le capitalisme de type financier voit dans cette discipline un levier de confiance pour les actionnaires et un mécanisme du bon fonctionnement des marchés financiers (Frédéric Compin, 2006).

Les idées avancées par les économistes, dans leur quête à proposer des réponses aux origines de la crise récente, ne peuvent pas se limiter seulement dans les dysfonctionnements constatés dans l'industrie bancaire, notre conception du monde ainsi que nos rapports sociaux et environnementaux sont aussi des questions clés qui doivent être reconsidérées par les économistes et les philosophes lors du traitement de la crise. Encore, la manière de penser les notions de *la valeur*, telle qu'elle est perçue par l'école néoclassique, et celle de *la richesse* économiques sont invitées à être repensés (Perrin Jacques, 2011). Les hypothèses selon lesquelles les marchés sont efficaces et s'autorégulent, sont rejetées en bloc et le fonctionnement de l'économie doit s'appuyer sur l'association et la collaboration de l'Etat et du marché.

La crise financière récente a mis en enjeu les fondements de la théorie néoclassique tels que entre autres le plein emploi, l'égalité entre l'offre et la demande ou bien encore la notion de

rationalité. Le modèle de l'équilibre général (Walrassien) avancé par L. Walras (1874)¹ selon lequel les prix et les quantités se déterminent en équilibrant l'offre et la demande, de même, les travaux de Arrow et Debreu viennent après, s'appuyant sur les postulats du modèle Walrassien, stipulent que les marchés sont complets et parfaits, les hypothèses avancées par les auteurs sur l'uniformité de tous les biens ou la complétude du marché se sont trouvées confrontées à des réalités contraires comme les échecs du marché ou bien leur équilibre.

Cependant, il est reproché à ce modèle le fait que ses auteurs ont établi l'ensemble des conditions dans lesquelles les marchés sont efficaces et lorsque les marchés ne remplissent pas ces conditions, l'Etat doit toujours intervenir pour améliorer les choses pour tout le monde. La crise récente a accentué les débats sur la robustesse des politiques macro-économiques relevant des idées néoclassiques ou keynésiennes. La politique monétaire, de son tour, a gagné la préoccupation des économistes monétaristes ou keynésiens dans leur lutte contre l'inflation, les deux proposent des solutions pour le traitement de l'inflation mais le courant néokeynésien auquel est traitée la fragilité financière semble avoir gagné la bataille.

C'est la bataille de la finance qui constitue de nos jours le sujet le plus débattu tant par les décideurs que par les académiciens sur la montée en puissance de la sphère financière et le rétrécissement de la sphère réelle avec toutes les incidences éventuelles sur les comportements des individus, les rapports sociaux et plus particulièrement les effets induits sur le langage comptable. L'idée de l'efficacité des marchés qui est le produit intellectuel de l'école de Chicago – dominée par *Milton Friedman* – est battue en brèche du fait que les bulles financières récentes n'ont pas pu être anticipées ni maîtrisées par les autorités compétentes des pays capitalistes.

Des critiques sont aussi adressées à l'incapacité du cadre comptable actuel d'avoir anticipé la crise, les raisons de cet échec sont tout d'abord *d'ordre méthodologique* du fait de décalage persistant entre le monde de la recherche académique et celui de la comptabilité en action (*Accounting in action*), ensuite la deuxième raison est *d'ordre théorique* c'est-à-dire l'échec à comprendre les liens entre la comptabilité d'entreprise (*micro Accounting*) et les

¹ Léon Walras a montré que l'équilibre général qui s'établit sur un marché de concurrence pure et parfaite est le meilleur possible : il est optimal. Il veut dire que l'équilibre de concurrence pure et parfaite permet le plein emploi spontané de tous les facteurs de production: toute la population active est occupée et tous les capitaux sont utilisés. Enfin, il permet de satisfaire toutes les demandes solvables. <http://www.wikiberal.org> jour de consultation 10/04/2014.

développements règlementaires (regulatory technologies) ainsi que les contextes macro-économique et politique dans lesquels la comptabilité fonctionne (Patricia J. Arnold, 2009).

Dans une perspective contextuelle de la comptabilité, force est de souligner l'idée que tout cadre comptable traduit la manière de penser l'économie et les attentes divergentes des rapports de force d'une société à un moment donné (Marc Mangenot, 2005). L'objet de la comptabilité est bien de représenter la réalité économique; au fur et à mesure que cette réalité change ou évolue, la comptabilité se trouve obligée de suivre les évolutions éventuelles en introduisant constamment des concepts et des principes afin de poursuivre de tels changements. Cependant, le rythme du changement peut influencer la qualité de représentation comptable des événements économiques. Notant que les études portant sur la transition abordent les questions de transitions économique et comptable séparément, rares sont les études qui ont mis l'accent sur les interférences ou les interdépendances entre le changement économique et celui du système comptable. Ainsi, dans les réflexions des premiers économistes, c'était Max Weber qui avait mis l'accent sur les liens entre l'économie et la comptabilité en soulignant la centralité de cette dernière en tant qu'instrument de la rationalité du capitalisme, une rationalité représentée par les chiffres (Jacques Richard, 2010).

Avec le courant de la mondialisation et la montée en puissance des firmes capitalistes soucieuses du profit à court terme et dominées culturellement par les idées néolibérales, le façonnement d'une comptabilité dont l'objectif est celui de répondre aux intérêts particuliers de ces firmes semble un but sans cesse recherché. Ainsi, l'apparition de nouveaux problèmes provoqués par la mondialisation des marchés financiers tels que le leasing, les titrisations ainsi que la célérité des changements économiques ont conduit la comptabilité à se repérer et répondre à de telles situations. L'exacerbation des innovations financières notamment après les années 90 a durci considérablement la tâche des comptables nationaux.

L'objectif de construire un corps de principes qui font face à ces problèmes s'est avéré une nécessité impérieuse, c'est l'organisme international de normalisation comptable (l'IASB) qui a pris en charge la mission de fournir des solutions pour les problèmes provenant de temps en temps des marchés financiers et ceux liés à l'évolution de l'économie internationale. Les normes comptables apparaissent comme accompagnatrices des politiques libérales

aujourd'hui dominantes dans le monde entier (M. Capron, 2005), elles sont l'expression cachée du *capital* en tant que mode de production et d'accumulation dominants.

Avec la *Déréglementation* considérée ici comme l'un des fondements de la mondialisation économique et financière, l'un des effets pervers sur les marchés est le fait que les contours réels des entreprises deviennent de plus en plus occultes à cause de l'intensification des réseaux avec ou sans liens juridiques formels. Cette situation provoquera l'émergence des pratiques frauduleuses générées par des capitaux spéculatifs soucieux de profit à court terme¹, la croissance accélérée et exponentielle de ces capitaux sans lien avec le secteur réel celui de la production et des échanges marchands ne va engendrer que les crises (Marc Mangenot, 2005), la crise des *subprimes* aux Etats-Unis en est un exemple édifiant de ce déséquilibre. Les normes comptables internationales offrent des facilités énormes à la prolifération de certaines pratiques comme les titrisations et les *Hudge funds* pratiquées au sein de la sphère bancaire, ces innovations ont eu un effet nocif sur le fonctionnement des marchés ainsi que sur le système financier à cause du fait qu'elles transfèrent le risque de crédit aux marchés financiers sans savoir effectivement la capacité de paiement des clients.

1.4 ENJEUX ET DÉFIS DE LA COMPTABILITÉ CONTEMPORAINE

Beaucoup accusent aujourd'hui le monde de la finance (l'économie financière) d'avoir provoqué la crise financière particulièrement les tenants de l'industrie bancaire et leurs pratiques irraisonnables, la question largement débattue est de savoir pourquoi la pensée économique néoclassique est devenue une doctrine incontestable dans les discours académiques ? L'ampleur de ces crises à la fois économique et financière a fait appel à une reconsidération fondamentale de tous les aspects des affaires, ceux liés à la pensée économique y compris celle de la recherche en comptabilité. Cet argument s'impose du fait que la comptabilité actuelle n'a pas été en mesure d'anticiper la crise récente secouant les marchés financiers de certains pays développés (Patricia J. Arnold, 2009).

Une conclusion largement partagée par les économistes, analystes, régulateurs et politiciens est que la comptabilité dont on fait recours aujourd'hui est complice dans la crise actuelle pour plusieurs raisons, la plus évidente est liée aux exigences de reporting financier régissant l'évaluation des actifs et l'hors bilan des entités (*off-balance sheet entities*). Les

¹ Marc Mangenot ; Philosophie, Origine, objectifs des normes internationales in « les normes comptables internationales : instruments du capitalisme financier », Edition La Découverte, pp 151-182.

règles de la juste valeur obligeant les entités à constater leurs actifs financiers en valeurs du marché ont provoqué des controverses intenses notamment au sein de l'union Européenne, Le recours à la juste valeur a amplifié la crise à cause de son effet procyclique sur les bilans des institutions financières. Ainsi, lorsque les données du marché sont disponibles (marchés cotés, liquides et organisés), l'application de la *fair value* pour les actifs financiers ne pose pas problème, or la grande majorité des actifs financiers ne sont pas cotés et n'ont pas un marché organisé, l'évaluation en juste valeur sera donc basée sur des calculs fondés sur des modèles mathématiques et aléatoires assumant un certain degré de risque sans lien réel avec la tendance du marché. Cet état peut fausser les décisions économiques des investisseurs et provoquer des dysfonctionnements intolérables dans le marché ainsi qu'une *financiarisation* accrue de l'économie internationale.

L'un des enjeux qui confrontent la comptabilité actuelle est le fait de savoir le décalage entre le monde académique de la comptabilité et le monde pratique. Dans ces dernières décennies, la recherche en comptabilité est malmenée par l'évolution démesurée et impressionnante des innovations comptables exacerbée par l'évolution des marchés financiers et la forte mobilité du capital. Bien que les professionnels comptables sont impliqués dans les pratiques de titrisation qui ont voué par la suite à la crise, les académiciens en comptabilité ont été largement en déphasage avec leurs prestations ou bien encore des troubles perpétrant les marchés de crédit et ceux liés au système bancaire informel. Les études académiques en comptabilité avant 2008 n'ont pas marqué les dangers que peuvent provoquer les investissements structurés ou les titrisations sur la stabilité des marchés. Les études menées dans la moitié des années 90 ont porté sur la juste valeur, l'objet était plutôt de savoir dans quelle mesure celle-ci apporte une information utile aux marchés de capitaux que d'évaluer ses conséquences macro-économiques (Patricia J. Arnold, 2009).

Si ces dysfonctionnements trouvent leur origine dans le monde occidental principalement aux Etats-Unis et en Europe, la situation sera délicate pour les pays où l'adoption des normes comptables n'est pas encore tranchée et que la réforme comptable ne semble pas prendre en compte les dimensions culturelles sur les managers et leur perception du monde économique. Avec la mondialisation, l'équation des réformateurs dans les pays en transition est d'agir de manière diligente et prudente, préparer un contexte local compétitif apte à s'ouvrir au monde

extérieur et susceptible de tirer les avantages et maîtriser les inconvénients de la mondialisation.

1.5 COMPTABILITE DANS LES PVD, QUEL APPORT ?

Les pays en développement sont les pays caractérisés par un faible niveau de développement économique et comptable et qui sont allés progressivement vers le développement de leur situation économique. Dans les différents contextes économiques au sein de ces pays, la comptabilité et l'Audit ne semblent que dans leur état embryonnaire, les pays en développement trouvent ainsi un besoin capital aux approches fondamentales de la comptabilité pour soutenir le développement de leurs structures économiques.

Alors que les pays en développement ne partagent des caractéristiques communes, elles ne sont pas homogènes en termes du niveau de développement comptable, certains disposent une profession comptable bien structurée alors que d'autres n'ont même pas un organisme représentant les professionnels de la comptabilité. Un examen des types de développement comptables dans ces pays révèle que ceux-ci détiennent moins de chance d'instaurer des systèmes comptables dignes de refléter les besoins et les conditions locales. Les systèmes en place ne sont que des extensions à ceux développés dans d'autres pays particulièrement les USA et l'Angleterre. Ces systèmes sont imposés à travers l'influence coloniale ou bien par le biais des investisseurs internationaux et des firmes multinationales (PERERA, 1989).

En outre, les firmes internationales de comptabilité ont exercé un rôle important dans le transfert des pratiques comptables continentales ou anglo-américaines aux pays en développement. Cependant, les principes comptables des pays occidentaux s'inspirent des postulats économiques établis dans ces pays, ces derniers ne se trouvent et ne se réalisent pas forcément dans les pays en développement ce qui met les problèmes contextuels des pratiques comptables en exergue. Un rôle crucial de la comptabilité dans les PVD est de rendre compte l'allocation des ressources naturelles ou humaines demeurant sous gérées dans ces pays. Une information économique exacte est primordiale pour l'établissement des stratégies de développement et de croissance, l'analyse économique ainsi basée sur des informations pertinentes issues le plus souvent des états financiers ne procurera que des meilleures décisions économiques.

Dans les pays en développement, une attention particulière doit être accordée aux variables politiques et institutionnels, clarifier les rapports de forces intéressés par l'information comptable ainsi que les mécanismes par lesquels ces rapports s'acheminent vers la production des situations consensuelles, la mise en place d'un arsenal juridique exhaustif servant de base la protection des droits et la facilitation des affaires, une profession comptable bien repérée et des institutions incitant les investisseurs à demander et échanger plus d'informations financières dans le marché, toutes ces conditions sont nécessaires pour un pays en développement afin d'asseoir une convergence avantageuse et favorable aux nouvelles normes.

Pour les pays en développement, l'idée d'un système comptable uniforme est emblématique, il convient d'alléger de nombreux problèmes comptables de base tels que le manque d'information et des compétences comptables adéquates. Des systèmes comptables ou des plans intégrés semblent revêtir une grande utilité pour le monde des affaires, l'industrie, les comptes sociaux, les plans de développement et les politiques y afférentes, l'administration fiscale. L'uniformité recherchée ici doit toucher tout d'abord les concepts et les termes, les modes d'évaluation, les méthodes de comptabilisation et la classification des comptes pour les fins entrepreneuriales, sectorielles ou nationales.

L'un des avantages d'un système comptable uniforme dans les pays en développement est la notion de comparabilité des données comptables entre les entreprises ce qui crédibilise les analyses et allouer efficacement les ressources économiques. L'uniformité des systèmes comptables dans les PVD contribue à retracer et formaliser les paradigmes dans lesquels la comptabilité évolue. La législation fiscale est impactée et devenue équitable, toutes les règles fiscales régissant le fonctionnement de la comptabilité deviennent homogènes, cela va profiter les coûts inhérents aux divergences entre la comptabilité et la fiscalité.

Cependant, l'uniformisation des règles comptables dans les pays en développement et particulièrement dans les pays du MENA est entravée en amont par des problèmes structurels profonds, les voix qui ont plaidé pour une intégration économique prometteuse entre ces pays ne sont pas entendues car l'instauration des systèmes comptables uniformes doit passer impérativement par l'implémentation de contextes économiques cohérents, la comptabilité ne peut être séparée de son contexte économique et institutionnel (Hopwood, 2000), c'est la raison pour laquelle la mise en place d'un modèle comptable uniforme dans les espaces

régionaux ou communautaires (UE, MENA...etc) repose avant tout sur la capacité de ces pays à homogénéiser leurs contextes économique et institutionnel.

L'étude de Chamisa (2000) a révélé que la pertinence des normes comptables internationales dans les PVD dépend des caractéristiques économiques et institutionnelles dans lesquelles ces normes vont être instaurées. La pertinence est négativement affectée lorsque le pays est largement dominé par un secteur public associé d'un marché financier peu actif. Par conséquent, les normes comptables internationales trouvent leur pertinence dans un environnement actionnarial actif et un marché financier développé d'où les investisseurs demandent et exigent la transparence des états financiers pour entreprendre leurs affaires (E. E Chamisa, 2000). L'étude a évoqué certains facteurs qui entravent l'implémentation des normes internationales dans les PVD, des facteurs qui relèvent d'abord des disparités géographiques entre ces pays, leur développement historique et leurs approches économiques. Des pays où le niveau d'industrialisation a franchi des étapes importantes avec bien d'autres ayant des ressources naturelles abondantes vers certains d'autres pauvres en ces ressources. Les facteurs avancés par *Chamisa (2000)* qui déterminent la pertinence ou pas des normes établis par l'IASC dans les PVD se résument dans les besoins comptables du pays, la taille relative du secteur public ou privé, l'existence d'un marché de capitaux et finalement un environnement sous-jacent.

Dans cet ordre d'idées, l'étude de D. Zeghal et K. Mhedhbi (2006) a fournit les facteurs pouvant expliquer l'adoption des normes IFRS dans les PVD, ces facteurs sont en nombre de cinq à savoir : la croissance économique, le niveau d'éducation, le degré d'ouverture économique à l'extérieur, l'appartenance culturelle à un groupe de pays et l'existence d'un marché de capitaux (D. Zeghal and K. Mhedhbi, 2006). L'étude porte sur un échantillon constitué de 64 pays en développement, 32 pays ayant déjà adopté les normes IFRS et l'autre échantillon où les pays n'ont pas encore adopté le référentiel IFRS. Les chercheurs montrent que les pays en développement se dotant de marchés de capitaux, des niveaux d'éducation élevés et des taux croissance forts sont les pays favoris à accueillir les normes IFRS.

L'étude de F. Zehri et J. Chouaibi (2013) constitue un prolongement de l'étude de D. Zeghal et K Mhedhbi (2006). Ainsi, à l'instar des facteurs précités par ces derniers, les chercheurs ont rajouté des facteurs juridique et politique. 74 pays en développement ont été extraits et divisés en deux groupes. Le premier groupe contient 37 pays en développement qui ont déjà adoptés

les normes IFRS alors que l'autre groupe (37 pays en développement), qui jusqu'à 2008, n'ont pas adopté les normes en question (F. Zehri and J. Chouaibi, 2013). Les résultats de l'étude montrent que les pays en développement ayant un taux de croissance économique élevé, un niveau d'éducation appréciable et un droit coutumier sont les pays aptes à adopter les normes IFRS. Les variables tels que la culture, l'existence d'un marché de capitaux, le système politique et l'ouverture à l'international semblent selon les chercheurs peu influents dans le modèle.

2. MONDIALISATION, COMPTABILITÉ ET NOUVELLE ÉCONOMIE

La mondialisation est tributaire de l'économie capitaliste, elle résulte de l'intensification de la concurrence entre les firmes et l'accroissement de la mobilité des facteurs de production notamment celle du capital qui a été organisé par les Etats. La mondialisation économique et financière a entraîné un effet majeur sur les stratégies comptables des firmes multinationales d'où réside tout l'objectif d'unifier le langage comptable à l'échelle internationale.

2.1 UN REGARD SUR LES PROCESSUS DE LA MONDIALISATION

Le mouvement de mondialisation de l'économie s'explique par la conjonction et la convergence d'au moins trois processus qui sont opérés à l'échelle de la planète :¹

En premier lieu, une stratégie de globalisation des firmes multinationales qui structurent de plus en plus les processus de production des richesses au plan mondial. Cette transnationalisation rapide des réseaux de production a été mise en évidence en 1982 par Michael PORTER qui a montré comment la grande firme multinationale a développé une forme de gestion totalement intégrée au plan mondial. Les firmes appartenant au même groupe conduisent leur recherche- développement, financent leurs investissements et recrutent leurs personnels à l'échelle mondiale.

Il se révèle que sous cette mondialisation, les firmes industrielles sont devenues capables de penser d'emblée leur développement à l'échelle du monde et de déployer à cet effet des stratégies de grande envergure en matière de production et de gestion à travers, pour notre part, l'harmonisation des pratiques de management tels que le cas des normes comptables

¹ Abdelmadjid BOUZIDI, les années 90 de l'économie Algérienne : les limites des politiques conjoncturelles, ENAG Editions, 1999, pp 203-217. Dans les derniers chapitres de son ouvrage, l'auteur parle de la transition vers l'économie de marché et l'importance d'une démocratie politique amenant au développement et croissance économique, l'auteur affirme que sans régulation politique démocratique, le fonctionnement du marché dans les pays de sud n'accentuera que les inégalités sociales.

internationales et les normes d'Audit qui sont l'expression des stratégies comptables des organismes de normalisation autonomes et travaillant à l'échelle internationale tels que l'IASB. Ces dernières jouent un rôle politique incontournable dans la définition des règles du jeu de la mondialisation (Christian Chavagneux, 2010), ce rôle n'était jamais faisable que par le concours des grands cabinets d'Audit internationaux qui sont devenus de plus en plus puissants en matière de conception des stratégies comptables à l'échelle internationale et de légitimité dans la prise des décisions majeures¹. Ces constats renforcent l'idée selon laquelle les premiers initiateurs derrière la création d'un organisme de normalisation comptable à l'échelle planétaire c'était l'idée de Henri BENSON, associé en ce moment là au bureau de *Coopers & Lybrand* de Londres et qui fut le premier président de cet organisme. L'accompagnement des grands cabinets d'Audit des firmes multinationales dès les premiers jours de leur délocalisation dans le monde est un fait qui mérite une analyse particulière, l'objectif d'uniformiser les pratiques comptables facilite ainsi la conception des stratégies comptables à travers le monde et rend la formation pour les différentes pratiques managériales plus standardisée, les avantages tirés de cette uniformisation sont considérables sur les plans technique et financier.

Le second processus est celui qui concerne la globalisation financière à travers la libéralisation des mouvements des capitaux dans les marchés financiers internationaux, cette globalisation consiste à créer un marché unique de l'argent au niveau planétaire afin de permettre aux investisseurs de faciliter leurs transactions et leurs délocalisations partout dans le monde. Le processus de globalisation financière trouve son origine dans la sortie massive des capitaux des USA dans la seconde moitié des années 60. Le processus de globalisation financière se fonde sur la règle de 3 D qui sont : la Désintermédiation, la Dérèglementation et le Décloisonnement.

La Désintermédiation signifie le recours direct des investisseurs internationaux aux marchés financiers sans passer les intermédiaires financiers et bancaires pour effectuer leurs opérations d'emprunt et de placement ce que l'on appelle la finance directe. Le *Décloisonnement* des marchés signifie leur ouverture à l'extérieur comme à l'intérieur et

¹ Des éclaircissements plus détaillés sur les enjeux de l'harmonisation comptable en Europe et la montée en puissance de l'IASB comme normalisateur comptable international se trouvent dans l'intervention de Michel Capron et Ève Chiapello sous le thème 'les transformations institutionnelles : l'Europe recule, L'IASB s'impose'

l'éclatement des compartiments existants : marché monétaire, marché financier et marché de changes. *La Déréglementation* semble un élément incontournable dans la globalisation financière, les autorités monétaires des principaux pays industrialisés ont aboli les réglementations des changes de manière à permettre aux investisseurs et aux multinationales notamment de circuler librement, cette déréglementation ne profite en réalité que les firmes capitalistes qui cherchent constamment à maximiser ses avantages dans les marchés internationaux que ce soit à travers la production des biens et des services ou par moyen de spéculation dans les marchés financiers internationaux.

Le troisième processus de cette mondialisation est celui qui concerne l'émergence de nouvelles puissances économiques en premier rang la Chine et l'Inde avec le poids grandissant qu'ils exercent dans le commerce international ainsi que leur poids dans les crises financières récentes, les échanges commerciales se sont intensifiées au niveau de l'ensemble de la planète et les rapports de forces sont multipliés et laisse croire que la gouvernance du commerce mondiale n'est devenue guère la mission des puissances traditionnelles tel que les États-Unis et l'Union Européenne.

La montée en puissance des acteurs privés est aussi une caractéristique majeure de ce processus, les grands cabinets d'Audit, les associations professionnelles transfrontalières et les cartels internationaux sont également des rapports de force œuvrant ensemble à ce que la mondialisation respecte et valorise les intérêts particuliers de chacun (Christian Chavagneux, 2010). Des acteurs privés, citons l'Organisme international de normalisation comptable (IASB), cet organisme autonome, pour ce qui est des questions comptables, a pu s'insérer fortement dans le processus de mondialisation dans ses connotations comptable et financière.

2.2 LA COMPTABILITÉ À L'ÈRE DE L'ÉCONOMIE DE L'INCERTAIN ET DE L'INFORMATION

Les marchés financiers accordent une importance cruciale aux informations divulguées par les firmes dans leurs rapports comptable et financier. Les informations provenant des états financiers représentent une source de réaction des différentes parties prenantes (*Stackholders*). L'incertitude naît de l'asymétrie de l'information entre les agents économiques, cela signifie que certains investisseurs possèdent des informations privées alors que certains d'autres non informés ne détiennent que des informations publiquement disponibles.

Une relation négative existe entre la qualité de communication et l'asymétrie de l'information, cette relation se justifie par le fait qu'une fois la qualité de *disclosure* augmente, la probabilité que les investisseurs cherchent et échangent les informations privées diminue (Millicent Chang et al, 2008). Il en résulte que la comptabilité détient une place incontournable dans la *relation d'Agence* en ce qu'elle constitue un signal entre les actionnaires, les managers et les différentes parties intéressées qui cherchent constamment à maximiser leurs propres besoins en informations. Voyons donc la nouvelle fonction de la comptabilité telle que voulue par les marchés financiers, une fonction de reddition, de communication et de médiation (Takashi Oguri, 2005).

UNE VISION ÉCONOMIQUE DE LA COMMUNICATION FINANCIÈRE

La finalité de la communication financière est bien d'atténuer les problèmes résultant de la répartition inégale de l'information entre les managers de la firme et les investisseurs, les managers apparaissent plus informés sur les affaires de la firme que les autres. En outre, dans les conditions normales les investisseurs n'ont pas une connaissance parfaite sur le management de la firme et ne peuvent pas le contrôler directement. Il est à noter que l'asymétrie de l'information diminue l'allocation efficiente du capital et entraîne des coûts exorbitants de ceci, la réduction de l'asymétrie informationnelle atténue le degré de communication entre le management de la firme et les utilisateurs de l'information tels que les actionnaires, les bailleurs de fonds et les analystes financiers. Cet état permet aux investisseurs d'évaluer correctement la performance ainsi que l'efficacité de la firme.

Dans une économie capitaliste, les firmes doivent divulguer différents types d'informations dans leurs états financiers afin de satisfaire les attentes des investisseurs, cette obligation est à l'origine du bon fonctionnement du système économique d'où la communication constitue la pierre angulaire de toutes les réactions dans le marché, les investisseurs ciblent ainsi les données comptables et financières affichées dans les places financières et prennent des décisions servant leurs objectifs. La communication paraît ici un mécanisme crucial pour le fonctionnement de l'économie, ce mécanisme est construit et partagé autour de certaines contraintes de natures techniques, réglementaires et managériales (Anne Beyer et al, 2010). Autrement dit, l'environnement informationnel dans un marché de capital est fonction de décisions des managers, régulateurs et analystes, tout environnement de

communication doit faire appel ainsi aux dites parties afin de répondre aux attentes divergentes des acteurs économiques.

Le rôle de l'information comptable dans une économie de marché est primordial, elle permet aux fournisseurs de capital d'évaluer *ex-ante* le rendement potentiel des investissements, elle permet également à ceux-ci de surveiller l'usage de leur capital déjà engagé. La demande de l'information par les *outsiders* s'explique par deux raisons, la première est que les managers de la firme sont les plus informés sur la rentabilité estimée des investissements courants et futurs que les *outsiders*, ce problème est amplifié lorsque les *insiders* ont l'incitation de surestimer la rentabilité prévisionnelle de leur firme. Il en résulte que si les bailleurs de fonds ne peuvent pas évaluer la rentabilité de la firme, ils vont accorder un prix bas lorsque la rentabilité est élevée et la surestimer lorsque la rentabilité est faible conduisant éventuellement le marché à la récession. La demande de l'information comptable *ex-post* provient aussi de la séparation faite entre la propriété et le contrôle, les actionnaires et les créditeurs demandent ainsi plus d'informations afin de prendre des décisions pertinentes. Pour résoudre les problèmes d'agence, des contrats implicites et explicites reposent souvent sur l'information comptable telle que l'utilisation des ressources, les décisions prises, les rendements générés des investissements.

L'IMPORTANCE DE LA COMMUNICATION FINANCIÈRE DANS LES MARCHÉS DE CAPITAUX

L'enjeu capital pour une économie réside dans l'allocation optimale des épargnes des ménages aux besoins d'investissement ; les nouveaux investisseurs et les entreprises en place cherchent le plus souvent à attirer les épargnes des ménages qui sont répartis systématiquement pour financer leurs affaires. Bien que les investisseurs et les épargnants cherchent à s'engager dans des relations d'affaires, le problème est comment amener correctement les dites épargnes aux opportunités d'affaires ? La complexité du problème réside tout d'abord dans le fait que les entrepreneurs détiennent l'information mieux que les épargnants quant à la valeur des opportunités d'affaires et les incitations à surestimer cette valeur. Les épargnants, par conséquent, affrontent un problème d'information lorsqu'ils placent leurs investissements dans les projets d'affaires. Ensuite, une fois les épargnants s'inscrivent dans des projets d'investissements, les entrepreneurs ont l'incitation d'exproprier leurs placements créant ainsi *un problème d'agence*.

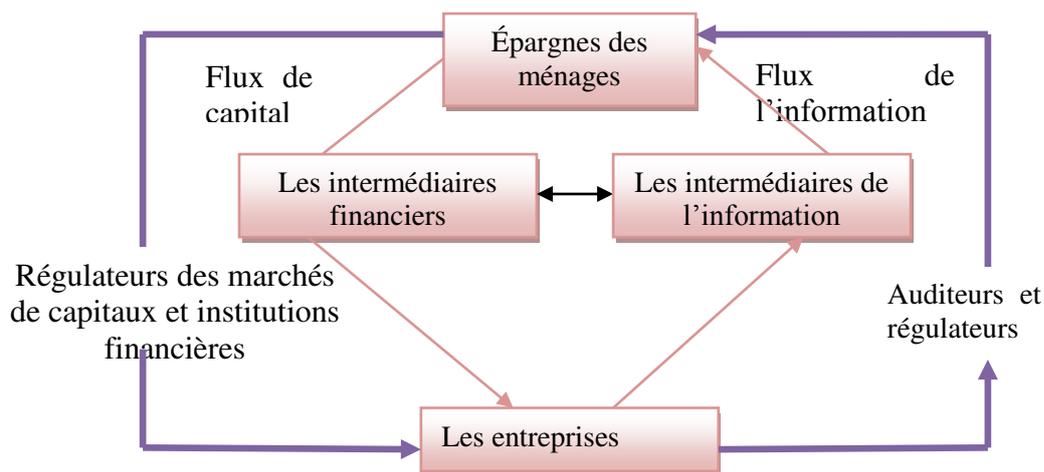
LES PROBLÈMES DE L'INFORMATION

Le problème de l'information provient des différences informationnelles et celles des incitations divergentes entre les entrepreneurs et les épargnants, ce problème peut aboutir à des turbulences dans le fonctionnement des marchés de capitaux, autrement dit, le marché de capital peut rationnellement sous-estimer certaines bonnes idées et surestimer les mauvaises idées relatives aux informations disponibles aux entrepreneurs.

De nombreuses solutions bien connues sont proposées afin de résoudre les problèmes d'information (Paul M. Healy et al, 2001), des contrats optimaux entre les entrepreneurs et les investisseurs fournissent des incitations à communiquer des informations privées de manière complète en atténuant ainsi le problème de sous-évaluation. Une autre solution pour atténuer l'asymétrie de l'information consiste à mettre un système *de régulation* dans lequel les managers sont obligés de communiquer complètement leurs informations privées. En plus, les problèmes de l'asymétrie informationnelle font appel à l'émergence des intermédiaires de l'information tels que les analystes financiers et les agences de notation qui s'engagent à couvrir la privation de l'information exercée par les managers.

Le schéma ci-après montre le rôle de la communication, de l'information et des intermédiaires financiers dans le fonctionnement des marchés de capitaux :

Schéma n° 1 : Les flux financiers et informationnels dans un marché de capitaux



Source : Paul M. Healy et al. 2001. "Information Asymmetry, Corporate Disclosure and the Capital Markets: A Review of Empirical Disclosure Literature." journal of accounting and economics, 31, 405-40. Notre traduction

Le mouvement du capital vers le monde des affaires suit deux formes, il peut se faire passer directement des épargnants vers les affaires. Ou bien - et c'est la forme la plus typique - à

travers les intermédiaires financiers tels que les banques, les sociétés de gestion du capital risque et les sociétés d'assurances. Sur le plan informationnel, les firmes peuvent communiquer directement avec les investisseurs à travers quelques médias comme les rapports financiers et les communiqués de presse. Elles peuvent aussi communiquer avec ou à travers les intermédiaires financiers tels que les analystes financiers.

Une variété de facteurs économique et institutionnel détermine dans quelle mesure les intermédiaires contractants, les intermédiaires de l'information et régulateurs éliminent l'asymétrie de l'information. Ces facteurs comprennent la capacité d'établir, contrôler et exécuter des contrats optimaux, les coûts de propriété qui peuvent laisser la communication complète plus coûteuse aux investisseurs, les imperfections réglementaires et quelques problèmes éventuels d'incitations pour les intermédiaires eux-mêmes.

LES PROBLÈMES D'AGENCE

Le problème d'agence naît lorsque les épargnants qui investissent dans les projets à risque n'ont pas l'intention de jouer un rôle important dans leur management, cette responsabilité est déléguée aux entrepreneurs. Par conséquent, une fois les épargnants placent leur argent dans des projets à risque, les entrepreneurs intéressés ont l'incitation à prendre des décisions visant à exproprier leurs placements. Une multitude de solutions ont été apportée au problème d'agence, des contrats optimaux entre entrepreneurs et investisseurs tels que les accords de compensation et les contrats d'endettement (*Debt contracts*) cherchent d'aligner les intérêts des entrepreneurs avec ceux du capital externe (*external equity*) et les demandeurs d'endettement (*Debt claimants*).

Ces contrats obligent fréquemment les entrepreneurs à communiquer des informations pertinentes permettant aux investisseurs de contrôler la conformité avec les accords contractuels et évaluer dans quelle mesure les entrepreneurs gèrent les ressources de la firme au service des propriétaires externes. Un autre mécanisme atténuant le problème d'agence est *le Conseil d'Administration* qui contrôle et discipline le management au service des propriétaires externes. Finalement, les intermédiaires de l'information tels que les analystes financiers et les agences de notation s'engagent à fournir des informations privées pour faire face à tout abus de l'information exercé par les managers sur les ressources de la firme.

De ce qui précède émerge un nombre de questions relatives aux problèmes d'agence et ceux de l'information d'où figure d'abord le rôle de la communication et de la régulation du reporting financier dans la réduction de l'asymétrie de l'information et des problèmes d'agence, ensuite l'efficacité des auditeurs et des intermédiaires de l'information comme facteurs améliorants la crédibilité de communication ainsi que la révélation de nouvelles informations. Une autre question a trait aux facteurs influençant les décisions des managers sur la qualité de reporting financier et la manière dont les informations sont communiquées.

2.3 UNE VISION CONTEXTUELLE DU PROCESSUS DE NORMALISATION COMPTABLE

Dans les deux cadres conceptuels aussi bien de l'IASB international comme du FASB Américain, moins d'importance a été accordée aux contextes organisationnel et institutionnel de la comptabilité (Martin Walker, 2010). Cet état ouvre le débat sur l'universalité des principes comptables et leur portée dans différents contextes.

L'un des progrès importants dans l'économie contemporaine est la reconnaissance de l'importance que les marchés incomplets sont à la base de la compréhension des comportements économiques dans un contexte du risque et d'incertitude. Arrow et Debreu montrent comment les modèles économiques de *l'équilibre général standard* peuvent être étendus et amenés à introduire l'incertitude et le passage du temps (*passage of time*). Cependant, une chose implicite dans l'approche de *Arrow et Debreu* est l'hypothèse selon laquelle tous les agents économiques sont conscients de toutes les situations futures qui peuvent être éventuellement survenues, leur modèle ne suppose pas le fait que tous les individus s'accordent sur les probabilités des événements futures mais ils supposent par ailleurs que chacun s'accorde sur l'ensemble des événements qui peuvent être survenues avec une probabilité positive.

Depuis presque un demi-siècle, les principaux courants de l'économie et de la finance sont inspirés de l'hypothèse d'Arrow et Debreu, la possibilité de faire un certain progrès dans la compréhension des comportements économiques dans un monde incertain est largement perçue sous l'hypothèse de ces auteurs. Cependant, une faiblesse dans les travaux de *Arrow et Debreu* réside dans le fait que ceux-ci n'ont pas pu expliquer comment la présence de l'incertitude conduit à l'émergence de certains types d'institutions et des formes contractuels, une distinction clé dans leurs travaux et qui a aboutit à des enseignements fructueux sur les

comportements économiques dans un univers incertain est la distinction entre les marchés complets et incomplets (Martin Walker, 2010).

Beaver et Demski (1979) sont parmi les précurseurs à reconnaître l'importance de l'hypothèse des marchés parfait et complet pour la comptabilité, ils démontrent que la comptabilité financière ne peut être une discipline de mesure fondamentale. Ils montrent en particulier que *l'objet central* de la présentation financière ne peut être la mesure essentielle de résultat (William H. Beaver et al, 1979). Donc, il n'y a pas demande pour la mesure de résultat dès lors que les marchés sont parfaits et complets et qu'en général une mesure de cet résultat n'existe pas quand les marchés sont en situation contraire (imparfait et incomplet). Leur réponse à ce dilemme suppose que dans un état de marché imparfait, il faut percevoir les comptes divulgués comme aboutissant à des informations utiles à la prise de décision plutôt que des mesures définitives¹.

Le recours à la juste valeur pour l'établissement des états financiers joue un rôle positif sur la pertinence des nombres comptables mais également décroît leur fiabilité². Dans un cadre pratique, il semble par conséquent que les normalisateurs comptables vont abandonner la quête derrière un moyen de mesure idéal et fixent le cas échéant l'objectif de maintenir un type d'informations servant de base les besoins décisionnels des utilisateurs (GEOFFREY WHITTINGTON, 2010), les auteurs soulignent que la nature de telle information est dépendante des circonstances particulières et que l'idée d'une approche idéale unique de mesure n'est guère un déterminant de cette nature.

Les travaux de *Beaver et Demski* se sont influencés en ce moment là par une vision largement dominante du monde selon laquelle la mesure par le résultat (*income Measurement*) est la mesure fondamentale qui représente l'*Output* du processus de *reporting* financier, leur argument est assimilé jusque là à tout effort de présentation de la comptabilité comme moyen

¹ Cet argument se justifie par l'émergence de deux courants de normalisateurs, ceux qui favorisent le concept de pertinence (relevance) des informations sur leur fiabilité (reliability). La tendance actuelle que prennent les normes comptables montrent bien la primauté du concept de pertinence et la transformation de celui de fiabilité, l'introduction de la juste valeur comptable dans l'évaluation des actifs et passifs traduit bien l'émergence d'un courant qui préfère la pertinence des informations à fin de faciliter les décisions prises par les investisseurs, l'IASB a écarté ainsi la notion du risque inhérent aux informations sous l'idée qu'une fois les informations soient pertinentes, elles servent ainsi les décisions des investisseurs. Voir l'article de A. Allen et K. Ramanna in « *Towards an understanding of the role of standards setters in standard setting* », Journal of accounting and Economics (2012), <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2012.05.003>.

² Allen, A., Ramanna, K. *Towards an understanding of the role of standard setters in standard setting*. Journal of Accounting and Economics (2012), <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2012.05.003>

de mesure de certaines valeurs pertinentes. Le fait de choisir l'approche par le résultat (*income rule*) ne peut être réglé en faisant appel aux approches de mesure, la même chose est dite pour les règles d'évaluation des actifs comme le choix entre le coût historique et la juste valeur (*fair value*).

De même, le choix entre une comptabilité conservatrice et ce que l'IASB et FASB qualifient de systèmes comptables neutres est aussi une question de choix économique, ce dernier ne doit pas être déterminé en faisant appel aux approches fondamentales de mesure (*Fundamental Measurement arguments*), il doit être déterminé en fonction des préférences des investisseurs. Malheureusement, l'IASB et l'FASB semblent confus sur ce point. Tout d'abord, l'IASB et l'FASB reconnaissent que les normes comptables doivent faire l'objet d'un test Coût/Avantage (Martin Walker, 2010). Ensuite, le nouveau cadre conceptuel stipule que la notion de *Neutralité* est primordiale pour une représentation fidèle de la réalité économique. Il y a cependant une évidence universellement partagée que les marchés financiers manifestent une demande implicite au conservatisme comptable dès que les avantages de ce dernier soient supérieurs aux coûts engendrés.

Certaines études montrent que les firmes dans les pays marqués par une grande protection des investisseurs et des systèmes judiciaires performants reflètent des mauvaises nouvelles (*bad news*) dans les résultats rapportés plus opportunément que dans les firmes appartenant aux pays caractérisés par une faible protection des investisseurs et un faible système judiciaire (R.M. Bushman and J.D. Piotroski, 2006). Les investisseurs financiers internationaux façonnent le volume de leurs investissements en fonction du niveau de conservatisme comptable, un conflit quelque peu doctrinal entre l'IASB et le FASB est ainsi survenu à cause d'une part de l'engagement pour la *Neutralité* des états financiers et d'autre part l'engagement des deux normalisateurs pour un test coût/avantage du conservatisme. Il est apparu que l'IASB et le FASB se sont inclinés aux attentes des apporteurs des capitaux lorsque ces attentes répondent aux objectifs du cadre conceptuel (Martin Walker, 2010).

2.4 LA NOTION DE COMPLÉTUDE DU MARCHÉ ET SON EFFET SUR L'INFORMATION

La recherche dans l'économie de l'incertain montre qu'il y a trois situations dans lesquelles un environnement de meilleure qualité de l'information peut conduire à des progrès sensibles dans le bien-être. Tout d'abord, les bonnes prévisions de l'état futur du monde génèrent, ex ante, des bons choix économiques. Ensuite, si les acteurs économiques peuvent

prévoir quelle information sera disponible dans le futur, ceci va augmenter les possibilités de partage du risque (*Risk sharing opportunities*) prévalant dans la société, cela signifie que si les situations contingentes futures peuvent être anticipées, les acteurs économiques pourront s'assurer contre de tels événements. En fin, le troisième cas dans lequel une bonne information peut améliorer le partage du risque résulte uniquement lorsque l'ensemble des demandes pour un état d'échange contingent (*tradable state contingent claims*) soit préalablement incomplet.

Notons que le rôle joué par le partage du risque de l'information dépend énormément de la capacité des investisseurs à prévoir la qualité de l'information à une telle situation future, cela implique que les producteurs d'une information pertinente doivent être capables de pré-engager à produire l'information et de la rendre disponible aux parties contractantes. Le point qui mérite une attention particulière réside dans les développements accompagnant la comptabilité actuelle notamment celui qui concerne l'introduction de la juste valeur comptable et son effet sur la qualité des informations divulguées par les firmes tels que les résultats (*earnings quality*), la juste valeur traduit essentiellement le rejet explicite du concept de *conservatisme* par les normalisateurs dans le nouveau cadre conceptuel proposé par l'IASB sur l'information financière, le passage vers un système de comptabilité en juste valeur traduit un changement marquant d'un modèle en coût historique vers la reconnaissance de la juste valeur dans l'évaluation des actifs avec la question de savoir dans quelle mesure la juste valeur impacte la qualité des bénéfices affichés par les firmes (Mark L.DeFond, 2010).

Toutes les réflexions récentes des normalisateurs comptables sur la notion de mesure dans la comptabilité reposent sur une vision idéale des marchés comme complets et parfaits. Dans certaines conditions, il y a un prix de marché unique où se trouve une information complète pour chaque actif et passif et il y a un attrait évident pour l'utilisation de ce prix comme moyen de mesure pour la comptabilité. En réalité, les marchés sont incomplets et imparfaits d'où les prix de marché ne sont pas disponibles pour tous les actifs et passifs.

La source déterminante de l'imperfection des marchés réside dans l'existence de l'asymétrie de l'information qui signifie que les agents dans le marché ne sont pas tous également bien informés. Il s'ensuit donc que la réduction de l'asymétrie en faisant recours à l'obligation de rendre des informations (Accountability) est la raison principale pour la quelle les comptes sont demandés. Le fait d'avoir un seul moyen de mesure ne semble pas refléter

les conditions du marché ou de répondre aux besoins des utilisateurs (GEOFFREY WHITTINGTON, 2010).

2.5. L'IMPACT DU CONTEXTE INSTITUTIONNEL SUR LA COMMUNICATION VOLONTAIRE

Deux facteurs importants déterminent les stratégies de communication financière à savoir les litiges des actionnaires et les mécanismes de gouvernance d'entreprise tels que l'indépendance du conseil d'administration (Anne Beyer et al, 2010).

2.5.1 LES COÛTS DES LITIGES :

Skinner (1994) souligne que, étant donné les incitations asymétriques à fournir opportunément des communications à mauvaises nouvelles, les managers tendent éventuellement à publier des prévisions intérimaires imprécises durant des périodes inattendues où les résultats sont largement négatifs que durant celles correspondantes aux résultats positifs (Douglas J. Skinner, 1994). Cependant, certaines études montrent qu'une baisse significative des bénéfices n'est pas suffisante pour provoquer un litige, une précommunication des bénéfices négatifs n'est guère un déterminant effectif du litige et l'échec à fournir une communication anticipée des résultats déficitaires ne conduit pas nécessairement à des litiges ultérieurs.

Une grande part de recherche sur la relation entre la communication et les litiges éprouve une relation endogène entre la communication et le risque prévu de litige. Selon l'approche des équations simultanées¹, Field et al (2005) ne trouvent aucune preuve à ce que la communication provoque des litiges éventuels contre l'entité, leurs conclusions avancent cependant que la communication entraîne certains types de litige (L. Field et al., 2005).

En revanche, Rogers and VanBuskirk (2009) trouvent que les firmes réduisent la communication suite au recours collectif en justice à l'encontre de l'entreprise, leurs conclusions s'accordent avec l'hypothèse selon laquelle le processus de litige atténue les incitations des managers à communiquer malgré la série des grandes protections instituées par la *Private Securities Litigation Reform Act* de 1995 (A.VanBuskirk J.L. Rogers, 2009). Cependant, l'étude de *Rogers and VanBuskirk* est basée sur un échantillon des firmes poursuivies réellement en justice, à cet effet, les résultats ne peuvent être généralisés sur

¹ On fait recours au modèle à équations simultanées lorsque des phénomènes économiques emportent certaine complexité, ces derniers sont décrits par un ensemble de variables, leur modélisation requiert en général plus d'une relation ou équation reliant ces grandeurs.

l'ensemble des firmes qui n'ont pas été poursuivies. Finalement, il faut se focaliser non seulement sur la relation quantité/fréquence des communications et coût de litiges mais aussi sur d'autres attributs de communication à savoir entre autres la nature de l'information communiquée (Michelle Lowry, 2009).

2.5.2 LES MÉCANISMES DE GOUVERNANCE ET REPORTING FINANCIER

De nombreuses études examinent empiriquement dans quelle mesure la communication des entreprises ainsi que la gouvernance d'entreprise se substituent ou se complètent. A partir d'un échantillon des firmes retenu entre 1990-1993, une relation positive a été prouvée entre l'information volontairement communiquée et l'accroissement du contrôle exercé par les actionnaires, il est avancé que le contrôle constitue un complément pour la communication plutôt qu'un substitut.

Bushman et al (2004) supposent qu'une transparence limitée sur les opérations des firmes aux investisseurs externes augmente les demandes pour l'instauration des mécanismes de Gouvernance qui atténuent les problèmes d'agence notamment l'aléa moral. Ils trouvent que les variables tels que la concentration de propriété, les incitations à base d'actions des directeurs et cadres et la réputation externe des directeurs varient inversement avec la ponctualité des bénéfices tant que les deux premiers variables augmentent avec la complexité de l'entreprise. Toutefois, la taille du conseil et le pourcentage des directeurs internes ne varient pas significativement avec la rapidité des bénéfices ou la complexité de l'entreprise (R. Bushman et al, 2004).

3. LES RAISONS DU CHANGEMENT DES PARADIGMES COMPTABLES

La comptabilité traverse aujourd'hui l'une des phases de changement les plus marquantes de son histoire depuis l'apparition de la partie double (R.T. Shorridge; P. A. Smith, 2009), les académiciens se sont efforcés à fournir des cadres d'analyse pour expliquer ces changements. Ainsi. Le recours au cadre proposé par Kuhn (1970)¹ sur la théorie de la révolution scientifique semble important pour décrire comment les changements en besoins d'informations couplés avec le manque de pertinence de l'information comptable ont

¹ Kuhn a remis en cause la vision largement partagée du progrès dans la science normale. Le progrès scientifique normal est perçu comme un développement par accumulation des faits acceptés et des théories. Kuhn a plaidé pour un modèle épisodique dans lequel les périodes d'une telle continuité dans la science normale sont interrompues par des périodes d'une science dite révolutionnaire. La découverte des anomalies durant les révolutions scientifiques conduit à des nouveaux paradigmes qui ouvrent la voie vers d'autres règles de jeu.

provoqué des anomalies de reporting qui ont ouvert la voie à l'émergence de nouveaux paradigmes comptables.

On assiste un passage d'un paradigme comptable qui est la résultante de l'économie industrielle à un paradigme comptable influencé par l'économie de l'information. Ce changement de paradigme est expliqué entre autre par le changement fait dans la conceptualisation et l'application des notions de la *pertinence et de fiabilité*, par le recours massif à la juste valeur au détriment du coût historique, également par une reconversion accrue aux principes à la place des règles et une évaluation de la composition des états financiers de base.

3.1 COMPTABILITÉ ENTRE PARADIGMES INDUSTRIEL ET INFORMATIONNEL

Les changements comptables ont été au centre des débats dans les sphères académiques dont l'objectif était de proposer des cadres d'analyse pour démystifier les raisons qui sont à l'origine de ces changements. La reconnaissance accrue de la juste valeur en tant que mesure comptable, le changement des cadres conceptuels, la nouvelle architecture des états financiers de base ainsi que l'orientation vers les principes plutôt que les règles dans le façonnement de la comptabilité sont des facteurs qui mettent en évidence ces développements. Les travaux de Kuhn ont porté sur les paradigmes et les révolutions faites dans les contextes des sciences dures (*Hard Sciences*). Cependant, le processus qu'il a décrit fournit des enseignements sur le changement fait particulièrement dans les sciences sociales.

En se référant à la théorie de Kuhn, *deux formes caractérisent le changement, l'une dite évolutionnaire et l'autre révolutionnaire*. Le progrès évolutionnaire vient lorsqu'un corps de connaissances est évolué avec le temps en suivant une base graduelle, la comptabilité suit typiquement ce modèle avec une faible flexibilité des normes proposées en réponse aux changements qui marquent le monde pratique. Le changement révolutionnaire vient par conséquent lorsqu'une anomalie importante ou une crise affectent une branche de connaissance bien déterminée.

En matière de pensée comptable, il semble que la comptabilité traverse actuellement une phase de changement révolutionnaire notamment en ce qui concerne les principaux fondements sur lesquels elle est fondée. Les raisons de cette transformation peuvent être expliquées par le mouvement d'une économie industrielle vers une économie de

l'information, par une globalisation accrue des marchés financiers, par la forte disponibilité des données ainsi que les capacités du traitement des informations de plus en plus facilités par les nouvelles technologies.

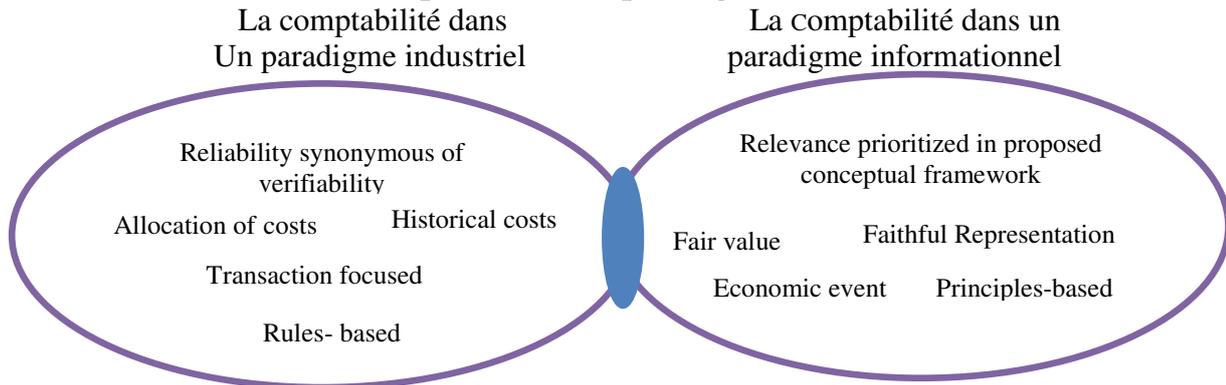
Le paradigme industriel trouve ses origines dans une économie industrielle, il est basé sur le cadre conceptuel original de l'organisme de normalisation comptable américain (FASB). Ce paradigme est caractérisé par le recours au coût historique, il est basé également sur les règles (*Rules-based*) et se focalise sur les transactions et l'allocation des coûts. Le paradigme en question reflète les règles qui permettent les estimations et les jugements mais il est appuyé sur la certitude et la précision apportées par les mesures faites en coût historique.

Néanmoins, l'introduction des pratiques comptables héritées de l'âge industriel dans une économie de l'information provoque de nombreuses anomalies dans le reporting financier et entraîne des changements substantiels dans la pensée comptable. De ces développements émerge un nouveau paradigme pour le reporting financier, les fondamentaux de ce dernier paradigme s'adaptent avec une économie de l'information, il s'inspire du cadre conceptuel proposé. Le paradigme prend la juste valeur comme mesure principale et les normes issues sont basées sur les principes (*principles-based*) et non pas sur les règles, il prend également en compte les événements économiques. Bien que le changement vers la mesure en juste valeur à la place du coût historique présente actuellement une grande visibilité, ce changement tout seul n'a pas la vocation d'être conceptualisé comme changement de paradigme.

Dans le modèle informationnel, le FASB a proposé le fait que la notion de fiabilité est remplacée par celle de *l'image fidèle*, la nouvelle terminologie est indicative dans le mouvement de l'IASB à privilégier la substance des événements économiques plutôt que leur forme juridique, cette nouvelle orientation renvoie à une grande reconnaissance des principes à la place des règles et la juste valeur à la place du coût historique.

Dans le schéma ci-après figure le basculement du reporting financier d'une ère industrielle vers une autre informationnelle, le changement des paradigmes comptables ne se fait pas de façon complète et les normes proposées durant la période de transition partagent les caractéristiques de l'un des deux paradigmes.

Schéma n° 2: Comptabilité entre paradigme industriel et informationnel



Source: R.T. Shortridge, P.A. Smith. 2009. "Understanding the Changes in Accounting Thought." Research in Accounting Regulation, 21, 11-18.

Alors que les débats des académiciens se sont divisé autour la question de savoir dans quelle mesure la comptabilité renvoie à une discipline multi-paradigmes ou bien une discipline résultant de plusieurs écoles (multi schools), ils se sont unanimes que le désaccord est profond (Wai Fong Chua, 1986). Avec le manque de consensus chez la communauté académique, des problèmes sont également nés de la relation entre le monde théorique de la comptabilité et la pratique organisationnelle. Dans ce cadre, Burchell et al (1980) avancent que des modes de raisonnement particuliers ont été introduits dans les procédures comptables, ceux-ci peuvent être dissociés des rôles actuels que peuvent jouer ces procédures dans la pratique (S. Burchell et al, 1980).

Sur la quête de repérer la pratique comptable, plus de dimensions exhaustives ont été proposés par les académiciens (Wai Fong Chua, 1986). Dans ce cadre, Cooper (1983), Hopper and Powell (1985) se sont attachés au travail sociologique de Burrell et Morgan (1979), ceux-ci ont classifié la littérature comptable selon deux principaux corps de postulats : ceux qui appartiennent à la science sociale et ceux qui relèvent de la société. Les postulats de la science sociale comprennent l'ontologie du monde social (réalisme Vs Nominalisme), l'épistémologie (Positivisme Vs Anti-positivisme), la nature humaine (Déterminisme Vs Volontarisme), et la méthodologie (Nomothétique Vs Idéographique).

Selon Burrell et Morgan (1979)¹, les deux corps de postulats génèrent quatre paradigmes : fonctionnaliste, interprétatif, humaniste radical, structuraliste radical. Les théories comptables

¹ Gibson Burrell et Gareth Morgan, *Sociological Paradigms and Organizational Analysis: elements of the sociology of corporate life*, ouvrage publié la première fois en 1979 par Heinmann Educational Books. www.sonify.psych.gatech.edu jour de consultation 20/12/2015.

peuvent être donc classifiées selon les quatre paradigmes précités. Néanmoins, le cadre de Burrell et Morgan présente quelques écueils, les problèmes proviennent d'abord de l'usage des dichotomies mutuellement exclusives (déterminisme Vs Volontarisme), leur fausse lecture de *Kuhn* comme prônant un choix de paradigme irrationnel, le relativisme latent de la vérité et la raison motivée par leur cadre, la nature occulte des différences entre les paradigmes structuralistes et humanistes radicaux.

3.2 L'EFFET DU CHANGEMENT ÉCONOMIQUE SUR LE BESOIN EN INFORMATIONS

Au fur et à mesure que l'économie traverse des mutations, les besoins en information changent. En effet, Les principes comptables s'inspirent des principes économiques, les contextes économiques traversent depuis longtemps des changements considérables. On se limite au stade de l'économie industrielle dans laquelle la comptabilité a connu des développements conceptuels importants, ce stade est caractérisé par l'émergence des machines qui ont créé des excédents de production, plus la taille des entreprises augmente plus le statut des organisations se développe et conduit finalement à la séparation entre la propriété et le contrôle, autrement dit, entre les propriétaires et les managers. Cet état a eu un effet majeur sur le besoin en informations et dans lequel la demande d'une information fiable est requise pour une meilleure allocation des ressources, les audits sont fortement recommandés à cet égard afin de rendre cette information de plus en plus validée.

Dans l'âge industriel, les usines, les machines ainsi que les équipements restent à la disposition de l'entreprise pour une longue période, la comptabilité en coût historique fournit ainsi une mesure fiable de ces actifs dont l'acquisition est projetée dans le long terme. La mesure de performance durant l'âge industriel dépend largement de la livraison des biens et non du paiement de services. L'objectif de la comptabilité était la mise en correspondance des coûts avec ceux des revenus.

Avec la mondialisation des marchés financiers, l'information est devenue la force motrice de toutes les décisions prises par les investisseurs, les réactions de ces derniers reposent énormément sur la qualité des informations divulguées dans les rapports des entreprises, c'est l'ère de l'économie de l'information dont beaucoup de pays développés y sont parvenus. L'émergence de cette économie est expliquée par la montée des nouvelles technologies et les capacités de traitement des informations. La technologie et la facilité d'accès aux informations ont exacerbé également la mondialisation des échanges, les multinationales

trouvent des facilités de communication énormes de ses résultats dans plusieurs marchés dans le monde, les biens sont de plus en plus évalués non seulement par leur masse physique ni par leur propriété mais plutôt par leur nature conceptuelle (*weightless ideas*).

Il est évident que l'information comptable offerte aux décideurs dans une économie de l'information ne satisfait pas complètement les besoins de ceux-ci, un appel à une mesure de degré du changement ainsi qu'une amélioration de la présentation des hors bilans (off-balance sheet) se sont avérés nécessaires pour satisfaire les besoins des utilisateurs qui cherchent constamment des informations pertinentes et fiables (Elliot and Jacobson, 1991). En outre, le développement d'une comptabilité interne (analytique) et externe (comptabilité financière) est aussi important durant la période post-industrielle et ce pour renforcer la prise de décision. En outre, les états financiers établis sur la base du coût historique ne fournissent pas un corps exhaustif et pertinent des données spécifiques à l'entité qui permet aux investisseurs potentiels de cerner le risque économique de l'investissement.

4. MONDIALISATION DES NORMES COMPTABLES : AVANTAGES ET INCONVENIENTS

Le mouvement vers un langage comptable universel à travers les normes IFRS marque sans doute le développement le plus remarquable dans l'histoire de la comptabilité contemporaine (Fatima Alali and Lei Cao, 2010), les avancées marquées dans les technologies de l'information ont procuré une meilleure qualité de communication qui a conduit elle-même à réduire le coût des transactions et augmenter de ce fait les économies d'échelle (Jayne M. Godfrey and Keryn Chalmers, 2007).

Depuis quelques décennies, l'un des sujets les plus débattus dans le monde des affaires est l'engagement des pays à travailler à ce que les normes comptables IAS/IFRS soient le langage comptable commun à travers le monde, le courant de la mondialisation a beaucoup affecté la façon dont les firmes présentent et diffusent comptablement leurs transactions financières, cette internationalisation de normes comptables a changé sensiblement les résultats affichés ainsi que la position financière de plusieurs firmes et entités économiques. Les comptables, les managers, les actionnaires, les politiciens et les utilisateurs des états financiers vont tous mettre sur scène les conséquences du mouvement de la mondialisation exprimées dans les effets éventuels sur les marchés de capitaux, les prix des produits, la distribution de la richesse et le marché du travail.

4.1 LA MONDIALISATION DES NORMES COMPTABLES : LES AVANTAGES

Dans un contexte mondialisé, les investisseurs et les analystes financiers se trouvent capables de mieux comprendre les états financiers ainsi que les opportunités d'investissement offertes par les firmes étrangères, les états financiers dans les différents pays deviennent ainsi plus fiables et plus comparables ou pour le moins plus claires aux utilisateurs quant à la nature et l'ampleur des différences constatées dans ces états. Cette situation conduit à réduire le risque d'asymétrie d'information entre les investisseurs domestiques et étrangers et maintenir un coût du capital plus bas (C.J.P. Chen et al, 2014).

Le fait d'avoir un corps homogène des normes comptables dans des juridictions différentes va aussi rendre la communication plus efficace et plus transparente avec les investisseurs et autres utilisateurs internationaux des comptes (Parmod Chand and Michael White, 2007). Les normes IFRS facilitent ainsi la mobilité du capital entre les pays et favorisent l'intégration dans les marchés de capitaux internationaux (Francis Cai and Hannah Wong, 2010)

La théorie de portefeuille stipule que les avantages de la diversification sont maximisés lorsque les investisseurs détiennent un espace proportionnel dans la majorité des marchés financiers internationaux. Quelques conclusions révèlent que les investisseurs individuels qui sont mal informés et préparés à faire face aux différents systèmes comptables accordent plus de confiance aux états financiers, ceux-ci sont ainsi incapables de se familiariser avec les professionnels de ces pays, les firmes et les régulateurs se soucient non seulement à l'information publiquement rendue aux investisseurs, mais plutôt la forme par laquelle elle est communiquée (S.H. Teoh D. Hirshleifer, 2003).

Les régulateurs nationaux s'entendent à protéger les investisseurs dans leur espace d'influence. Suite à l'ouverture des marchés de capitaux, les firmes émettent de nouvelles actions au-delà de leur marché domestique, lorsque les actions sont cotées dans une bourse étrangère, cette dernière exige à ce que les états financiers soient conformes aux pratiques comptables étrangères, cette situation provoque des coûts exorbitants de transposition des états financiers aux pratiques comptables d'un autre pays.

Dans un contexte où la pratique comptable est mondialisée, l'émission des actions est devenue moins coûteuse et sert à augmenter l'efficacité dans laquelle le marché boursier peut introduire les informations nécessaires dans les prix. Les institutions financières telles

que la banque mondiale affrontent moins de problèmes dans la comparaison ce qui réduit le coût d'accès aux marchés de capitaux internationaux.

Pour les firmes multinationales, la tâche des comptables en termes de préparation et de consolidation des états financiers sera facilitée si ces états sont préparés universellement sur la même base. Les firmes multinationales maintiennent au moins deux référentiels de comptes : les comptes consolidés préparés sur la base des principes comptables généralement admis de la société mère et les comptes individuels pour chaque filiale adoptant les principes comptables locaux destinés particulièrement à servir l'administration fiscale. Ces multiples exigences de présentation des états financiers provoquent des coûts directs liés entre autres aux bases de données supplémentaires, aux travaux d'Audit et aux diverses comparaisons...etc. Et des coûts indirects liés aux différences de présentation des états financiers. Cet état pose le problème que lorsqu'il y a deux référentiels de comptes, lesquels représentent correctement la réalité de la firme ? La tâche de préparer une information interne comparable pour l'évaluation de la performance des filiales et l'évaluation des possibilités d'investissement dans les différents pays sera grandement facilitée à cause de la réduction du risque d'incertitude et de confusion par les managers au sein de la firme.

Pour les firmes internationales de comptabilité et d'Audit, celles-ci trouvent plus facile le transfert des connaissances et pratiques comptables d'un pays à l'autre, elles profitent ainsi des coûts considérables de formation du personnel et des auditeurs à se conformer avec plusieurs référentiels de normes comptables. Les académiciens et les étudiants vont solliciter cette démarche d'unification des modes de formation dans le monde entier.

Pour les taxes, celles-ci sont payables sur la totalité du revenu global d'un groupe de firmes, l'administration fiscale rencontre des difficultés énormes dans l'évaluation des revenus extérieurs suite aux différences du calcul des profits dans chaque pays. Il est à noter que les autorités fiscales elles-mêmes sont responsables sur quelques unes de ces différences.

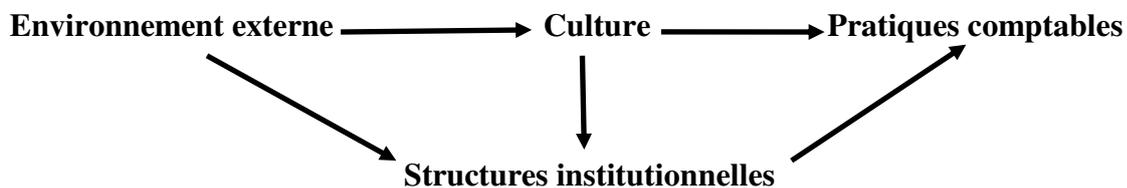
4.2 LA MONDIALISATION DES NORMES COMPTABLES : PROBLÈMES ET INCONVENIENTS

Les différences des pratiques comptables au sein et entre les pays représentent l'ultime obstacle à l'unification des normes, ces différences viennent de ce que les traditions et les contextes économiques, politiques et culturels dans chaque pays jouent un rôle déterminant dans le développement de ces pratiques, le problème est de savoir comment une firme

multinationale cotée dans un pays X adopte les normes IFRS alors que cette même firme dans le même pays applique les normes nationales (*National GAAP*)? Il est important de citer - à propos de ces différences- qu'il y a deux modèles fondamentalement différents, celui de la comptabilité continentale (le modèle franco- Allemand) et la comptabilité anglo-saxonne adepte des concepts de fidélité et de vérité (modèle anglo-américain).

La littérature a fournit un nombre de raisons qui sont à l'origine des différences internationales mais aucune théorie générale a pu lier les facteurs de ces différences. Ainsi, Harrison et McKinnon (1986) fournissent quelques éléments d'une théorie générale sans déterminer lesquels des facteurs sont les variables explicatifs des pratiques comptables (Harrison G. L and McKINNON J. L, 1986). Deux modèles théoriques expliquent en quelque sorte les raisons des différences comptables à savoir le modèle de Gray (1988) et celui de Doupanik et Salter (1995). Alors que Gray (1988) propose un modèle basé sur les facteurs culturels, Doupanik et Salter (DS) (1995) fournissent une synthèse des discussions préalables amenant à un cadre simplifié dans le schéma ci-après :

Schéma n°3 : la simplification du modèle de développement du Doupanik & Salter



Source: C. Nobes, Towards a General Model of the reasons for international differences in financial reporting, Abacus, 34, n° 2, 1998, 162-187.

Citons que le modèle de Doupanik et Salter (1995) comprend dix variables indépendantes, quatre sont des facteurs culturels à savoir : l'individualisme, la distance au pouvoir, l'aversion pour l'incertitude et la masculinité et le reste sont des facteurs institutionnels à savoir : le système légal, le marché des capitaux, système fiscal, niveaux d'inflation, niveau d'éducation et niveau de développement économique.

Stephen A. Zeff (2007) ramène les obstacles liés à l'internationalisation des normes comptables dans les problèmes de *Comparabilité* et ceux de *Convergence*. L'objectif de rendre les états financiers comparables à l'échelle internationale semble très difficile vu la diversité des cultures entre les pays à savoir la culture des affaires (*business and Financial culture*), la culture comptable et celle d'Audit et la culture de réglementation (*regulatory culture*). Toutes ces cultures constituent une entrave pour la comparabilité des représentations

comptables des différents pays. Les obstacles relatifs à la convergence¹ se résument dans les problèmes d'interprétation des normes, de la langue et de la terminologie, la diversité de mesures du profit, l'influence de la SEC Américain dans les actions de l'IASB et les problèmes politiques liés au processus de régulation comptable (Stephen A. Zeff, 2007).

Il en résulte que l'habilité de l'organisme international de normalisation comptable (l'IASB) à concevoir un référentiel commun des normes compréhensible et confronté à des réalités différentes est problématique, la question de légitimité de cet organisme est elle aussi sujet de débats dont toute la contradiction réside dans le fait qu'une institution autonome, sans appui politique a pu se hisser au rang d'un normalisateur international (Brigitte Raybaud- Turillo, 2001; Larson, 2002). Les critiques vers cet organisme portent aussi sur son engagement de servir l'intérêt public, un engagement qui vient en contradiction avec son statut et ses principes. Incapable de se séparer de son contexte socio-politique, les normes de l'IASB semblent diminuées de caractère démocratique alors que les questions politiques liées à sa mode de régulation comptable sont incontestablement occultées (Sonja Gallhofer and Jim Haslam, 2007).

L'idée du *Nationalisme* a gagné aussi les débats des sphères politiques à propos de cette mondialisation, des craintes se sont manifestées quant à la perte d'identité ou de la souveraineté nationale (Shahrokh M. SAUDAGARAN, 2006). Les États manifestent leurs inquiétudes quant au contrôle politique des normes et cela se traduit dans l'absence de volonté à accepter facilement des concessions dans lesquelles l'État abandonne ses traditions comptables et se soumettre aux autres pratiques qui ne sont pas les leurs, le cas des États-Unis en est un exemple édifiant (Alnoor Bhimani, 2008). L'émergence de ce nationalisme est peut être exprimée par le méconnaissance ou d'intérêt des avantages liés à l'internationalisation des normes comptables ou bien l'aversion que le pouvoir particulièrement politique sur la gouvernance des normes sera totalement perdue.

Certaines études avancent que les pays en développement sont les plus vulnérables face au processus de mondialisation. M. H. P PERERA (1989) souligne qu'une analyse judicieuse des modèles de développement comptable dans beaucoup de pays en développement révèle que ceux-ci détiennent moins de chance à construire des systèmes comptables qui reflètent

¹ L'ancien terme était « Harmonisation » utilisé dans le premier quart du siècle de l'IASC créée en 1973, aujourd'hui, l'IASB, le FASB Américain et tant de normalisateurs nationaux adoptent le terme 'convergence' qui signifie la comparabilité croissante entre leurs standards respectifs vers un niveau élevé de qualité.

véritablement les besoins et les conditions locales. Les systèmes comptables dans ces pays sont largement tributaires de ceux des pays capitalistes tels que la Grande Bretagne et les États-Unis soit par l'influence coloniale ou par la présence des firmes multinationales les plus puissantes.

Il est important de signaler que l'une des conséquences de l'internationalisation des normes comptables internationales est l'indétermination des contours juridiques des entreprises ouvrant la voie à des pratiques souvent frauduleuses générées par des capitaux spéculatifs avides de profits à court terme et complètement indifférents à la nature des activités dans lesquelles ils s'emploient¹. Ce *Courtermisme*² qui a dominé les stratégies des firmes multinationales a suscité des controverses intenses sur l'avenir de la finance mondiale et remet en cause les fondements du système capitaliste, la course des firmes à réaliser des profits à court terme là où elles se présentent et indépendamment de l'évolution du marché et du cycle d'investissement aura des effets désastreux sur la stabilité financière et mettra tout le système financier international en péril. Le règne du secteur financier à la place du secteur réel confirme ces arguments.

Certaines études affirment qu'une adoption forcée d'un langage comptable commun à travers le monde coure le risque de restreindre le développement ou la coexistence des différentes formes du capitalisme. La façon de voir, de modéliser le monde des affaires sera profondément limitée face aux alternatives qui existent ou qui existeront dans le futur, il s'ensuit que les normes comptables qui sont censées être optimales pour les marchés boursiers de certains pays capitalistes ne sont pas forcément optimales pour certains d'autres (Martin Walker, 2010). Les crises qui ont secoué les marchés boursiers dans les dernières décennies ont remis en cause la crédibilité de ces marchés à protéger les affaires aux aléas éventuels, les efforts à trouver d'autres formes alternatives du capitalisme ainsi que des normes comptables susceptibles de rassurer la stabilité des marchés, semblent constituer le défi majeur de la recherche académique.

¹ Marc Mangenot dans l'ouvrage collectif « les normes comptables internationales : Instruments du capitalisme financier » apporte un éclairage particulier à travers une analyse théorique macro-économique du mouvement du capital dont il a parlé de la philosophie, origine et objectifs des nouvelles normes.

² Le concept de Courtermisme signifie que les firmes cherchent à tirer les rendements de leurs investissements dans le court terme possible, c'est-à-dire au début de cycle d'investissement.

Certaines études ont mis en évidence le fait que les normes IAS/IFRS sont appliquées différemment à travers les pays et les cultures notamment les pays ayant des environnements comptables différents à ceux existant dans les pays Anglo-américains où les normes sont développées (A. Hellmann et al, 2010). Les pays du droit coutumier (UK et USA notamment) sont plus aptes à adopter les normes IFRS plutôt que les pays de droit écrit, les facteurs institutionnels jouent à cet égard un rôle déterminant dans l'adoption des normes comptables entre les pays, des facteurs tels que le système légal, la concentration de la propriété, le développement économique, le poids de la profession comptable et l'importance du marché boursier expliquent la diversité des contextes dans lesquels seront adoptés les normes comptables internationales dans les pays.

Dans une enquête menée par R K Larson et D. L Street (2004), celle-ci a révélé que les deux principaux obstacles qui freinent la convergence aux normes IFRS relèvent de la nature compliquée de certaines normes à savoir notamment les instruments financiers et la logique fiscale dominante de plusieurs systèmes comptables nationaux. D'autres barrières comprennent l'infériorité des marchés de capitaux nationaux, le manque de conseil durant la 1^{ère} application des IFRS et la maîtrise limitée (des professionnels comptables) de certains types de transactions (R.K. Larson and D.L. Street, 2004).

John Hegarty et al (2004) ont recensé une liste d'handicaps qui sont à l'origine d'une adoption échouée des normes internationales¹, les principaux motifs se résument dans les points suivant :

- Méconnaissance de la nature des normes internationales,
- Manque de mécanismes adéquats qui attribuent une autorité nationale sur les normes internationales,
- Disparités entre les normes internationales et le cadre réglementaire,
- Manque des liens adéquats entre l'objectif du reporting financier et celui recherché par la réglementation en vigueur,
- Inadéquation des domaines d'application apportés par les normes internationales,
- Difficulté de vérifier la conformité,
- Possibilité d'émergence des domaines d'amélioration dans les normes elles-mêmes,

¹ John Hegarty et al, *Implementation of international Accounting and Auditing Standards: Lessons Learned from the World Bank's Accounting and Auditing ROSC Program*, September 2004. www.worldbank.org site visité le 10/01/2016.

- Divergence entre les exigences comptables, exigences d'Audit et les attentes du marché,
- Divergence entre les exigences précédentes et la capacité de se conformer,
- Divergence entre les exigences précédentes et la capacité du pays à mettre en vigueur les nouvelles normes,
- Le rôle particulier des réseaux des firmes d'Audit internationales.

Bien que les avantages de convergence comptables soient nombreux, les coûts constituent aussi un réel enjeu pour les réformateurs. Dans la majorité des cas, les coûts de convergence dépassent largement ce qui était initialement estimé. Par exemple, la société Américaine *United Technologies*, lors de son projet de convergence vers les IFRS, estimait que le basculement vers le nouveau référentiel va lui coûter 2 à 3 ans d'efforts et 5% de son revenu. Le changement des politiques comptables en direction des IFRS affecte également les obligations fiscales des entreprises. Ainsi la charge fiscale d'une société peut être affectée simplement parce que les nombres figurés sur le bilan ainsi que sur le compte de résultat changent suite aux nouvelles évaluations des actifs et passifs. Ces évaluations affectent la valeur des charges et prennent en compte les écarts temporels comme ce fut le cas des impôts différés¹ où les entreprises réajustent leurs assiettes d'impôts suite aux différences apparues entre les bases comptable et fiscale de leurs actifs et passifs, charges et produits.

4.3 L'EFFET DE LA CRISE FINANCIÈRE INTERNATIONALE SUR LE PROCESSUS DE CONVERGENCE VERS LES NORMES COMPTABLES

La crise financière internationale résulte de l'articulation de plusieurs facteurs économique, comptable et règlementaire. Alors que certains commentateurs renvoient l'éclatement de la crise aux pratiques manipulatoires des banquiers, d'autres soulignent l'introduction de la juste valeur comptable dans le reporting financier et son implication dans la crise (Christian laux and christian leuz, 2009). Le recours à la juste valeur pour la comptabilisation des actifs et passifs a fait l'objet de nombreuses critiques virulentes, le débat porte sur la portée de cette mesure et comment les turbulences affectant les institutions financières sont expliquées par le recours aux règles de la juste valeur dans les normes comptables ?

Le processus de convergence vers les normes comptables internationales a pour objectif d'atténuer les différences entre les normes IFRS et les normes nationales. Un sondage mené

¹ Les impôts différés résultent des différences entre la base comptable et la base fiscale des actifs, des passifs l'introduction de la notion des impôts différés met les entreprises dans une situation débitrice ou créditrice vis-à-vis l'administration fiscale.

par *Deloitte Touche Tohmatsu* (2009) a révélé que plus de 100 pays ont déjà adopté les normes IFRS soit partiellement soit exclusivement pour les entreprises locales cotées en bourse, l'adoption de ces normes au sein de l'Union Européen pour les groupes consolidés à partir 2005 est un exemple édifiant de la convergence internationale vers les nouvelles normes. Selon le parlement de l'UE " un corps commun des normes comptables est perçu comme important pour un meilleur niveau de transparence et de comparabilité des états financiers et le cas échéant pour un bon fonctionnement des marchés de capitaux au sein de l'Union ".

D'autres pays importants qui n'ont pas encore adopté les normes IFRS ont entrepris des projets de convergence qui vont aboutir probablement à l'adoption desdites normes dans le futur proche. Par exemple, quelques pays ayant compté se converger avec les normes IFRS dans le futur proche concernent entre autres le Chili (2009), Corée (2009), Brésil (2010), Inde (2011), Japon (2011), Canada (2011), Malaisie (2012) et les Etats-Unis (2014) (Rajni Mala and Parmod Chand, 2012). A titre d'exemple, depuis 2007, le Canada a autorisé les sociétés étrangères de publier leurs états financiers sous les normes IFRS. En outre, depuis 2008, la SEC a accordé aux sociétés Américaines le fait de choisir l'établissement des états financiers soit sous le référentiel IFRS soit sous les US GAAP.

Un intérêt majeur de convergence vers les normes comptables est également partagé par les participants dans les marchés de capitaux. Par exemple, dans un sondage réalisé par l'Institut Français de l'Audit Interne (IFAC) en 2007, une vaste majorité des acteurs comptables y compris principalement les décideurs et les directeurs généraux des grandes multinationales à travers le monde s'accordent qu'un corps unique des normes IFRS est important. Sur les 143 acteurs des 91 pays répondants, 90% rapportent que les IFRS étaient "très importants" ou "importants" pour la croissance économique de leurs pays.

Néanmoins, la crise financière (2008) a ravivé les débats autour l'application de la juste valeur comptable dans l'évaluation des actifs et passifs et son rôle amplificateur dans la crise ainsi que l'impact éventuel sur les efforts de convergence. Dans cet état de fait, La majorité des économies de l'Asie pacifique (Japon, Inde, Malaisie), de l'Amérique du Nord (Canada), de l'Amérique centrale (Mexique) et l'Amérique de sud (Argentine, Brésil, Chili) ont fixé des échéances pour l'adoption complète des IFRS (R. Mala, P. Chand, 2012). Cependant, la

question centrale affichée par les réformateurs à propos de l'adoption des IFRS est l'examen préalable des effets de la crise financière inhérents à l'application de la juste valeur.

En outre, l'IASB et le FASB ont travaillé ensemble sur un nombre de principaux projets de convergence. En réponse à la crise financière, les deux organismes ont accéléré significativement des traitements communs portant sur les instruments financiers, les projets de consolidation et ceux liés à la décomptabilisation et la dépréciation des actifs. Cette collaboration met en évidence le fait que la crise financière n'a pas entravé les efforts de convergence comptable, la majorité des pays comptant se converger dans le future proche n'ont pas été affectés par la crise financière internationale et se sont engagés d'adopter les IFRS comme il a été planifié. *Les controverses portant sur la juste valeur comptable et son impact sur la crise ont abouti à soulever un nombre de critiques contre l'IASB notamment son indécision à fournir suffisamment d'explications sur les règles d'utilisation de la juste valeur.* Un nombre de recommandations est ainsi fourni par l'IASB, lié spécifiquement à la crise, dont l'objectif est l'amélioration des exigences de reporting. Quelques recommandations sont issues à cause des pressions exercées par les organismes nationaux tels que la pression manifestée par l'Union Européenne à revoir entre autres l'IFRS 7 (*instruments financiers, informations à fournir*) et l'IAS 39 (*instruments financiers, comptabilisation et évaluation*). La prise en compte de la révision de certaines normes objet de controverses permet d'améliorer la transparence, réduire la complexité et restaurer la confiance dans les marchés en promouvant la stabilité financière internationale ainsi qu'une croissance économique équilibrée.

5. L'ÉCONOMIE ALGÉRIENNE EST-ELLE ADAPTÉE AUX NORMES IAS/IFRS ?

L'une des caractéristiques structurelles de l'économie Algérienne est son dépendance excessive aux hydrocarbures avec une part de 30% du PIB et quelques 97% des exportations globales avec plus de 60 % des revenus budgétaires¹. Cet état montre que l'économie Algérienne est une économie rentière où la croissance économique est fonction de variations des prix de pétrole et du gaz. Des débats intenses ont mis l'accent sur les enjeux et les risques socio-politiques résultant de la dépendance aveugle aux hydrocarbures, les enjeux sont liés entre autres à la monotonie de l'économie et le recours massif à la surexploitation de la rente

¹ Les données de l'OCDE 2003 in " perspectives économiques en Afrique " l'Algérie.

pétrolière sans penser aux générations futures¹, des enjeux liés à l'émergence de certaines formes compliquées de corruption, de favoritisme et de clanisme inhérentes à la mauvaise allocation de la rente.

Bien au-delà des questions socio-politiques, les questions de la transition vers l'économie de marché et la pertinence des réformes menées ainsi que les résultats obtenus sont les axes clés sur lesquels se focalisera la réponse sur la question. Pour formuler un jugement sur la capacité de l'économie Algérienne à accueillir les normes comptables internationales, revenant tout d'abord à l'histoire des principales réformes, ensuite mettre certains critères sur lesquels l'économie de marché doit fonctionner étant donné que les normes comptables internationales sont accompagnatrices des politiques néolibérales qui accordent au marché un rôle capital dans le fonctionnement de l'économie.

5.1 BREF RAPPEL DES RÉFORMES ÉCONOMIQUES MENÉES EN ALGÉRIE

Les efforts de développement économique et social entrepris dans les années 70 bien qu'ils ne soient pas exemptés de faiblesses stratégiques, ils ont produit des résultats positifs. Ces efforts ont permis la mise en place de nombreuses plate-formes industrielles et ont pris en charge les besoins sociaux de la vaste majorité de la population. Quelques chiffres illustrent ces arguments²; à titre d'exemple, le taux d'accumulation a été de 40% en moyenne sur l'ensemble de la période, de même pour le taux de croissance du PIB qui a été de 7,2% en moyenne annuelle, la part des revenus salariaux dans le revenu total est passée de 47% en 1969 à 60% en 1970, le taux de chômage est passé de 32,7% en 1966 à 22,3% en 1977. Il est à noter que cette croissance a été de *type extensif* dans la mesure où elle est basée sur l'injection massive de capitaux auprès de l'Etat et une main d'œuvre moins compétente et non pas de *type intensif* d'où en se basant sur les résultats réalisés et les objectifs atteints par les entreprises.

Les performances de l'outil national de production ont été insuffisantes vu la gestion administrée de l'économie où les critères d'efficacité et d'efficience sont complètement ignorés. Les surcoûts et les gaspillages se sont développés de manière impressionnante.

¹ Selon A. Benbitour in « *Radioscopie de la gouvernance Algérienne* » sur 59,61% Milliards de dollars de recettes d'exportations des hydrocarbures en 2007, 28,27 Milliards de dollars sont allés gonfler un niveau de réserves en devises déjà très élevé, autrement dit 47,42% des exportations ont été réalisées sans aucun intérêt au détriment des générations futures" EDIF2000

² Entretien avec Abdelmadjid BOUZIDI In « les années 90 de l'économie Algérienne, les limites des politiques conjoncturelles », ENAG Editions 1999.

L'inefficacité du capital et la faiblesse des taux d'utilisation des capacités installées ont voué à la détérioration de la structure financière des entreprises publiques industrielles, celles des exploitations agricoles socialisées. L'endettement des entreprises publiques a été intensivement manifesté et favorisé par une gestion laxiste des crédits octroyés sans diagnostics préalables, un système fiscal inadéquat et des prix administrés incompatibles avec la réalité du marché.

Ces constats n'ont fait qu'à émerger des déséquilibres structurels dans l'économie Algérienne. Ainsi, dès la seconde moitié des années 80, les indices d'un épuisement du modèle de gestion prévalu en ce moment là, et les symptômes d'un échec de la stratégie de développement des années 70 se sont largement exprimés par nombreux milieux d'affaires. Le basculement vers un autre modèle de gestion de l'économie est devenu l'idée capitale de l'opinion publique vu la crise de performance qui a affectée les rouages de l'économie nationale, cette idée a trouvé aussi sa raison d'être avec le processus de mondialisation qui a unifié jusque là les modes de gestion des économies nationales.

Les réformes engagées à la fin de la décennie 80 qui portaient sur *l'Autonomie des entreprises* publiques et l'institution des *fonds de participation* ne sont pas transformées en relance économique suite au manque des ressources financières et un arsenal juridique rigide et contraignant. Les réformes en question ont été renforcées en 1995 avec la *loi sur les capitaux marchands* de l'Etat ainsi que la réorganisation des entreprises publiques sous forme de *Holdings industriels et financiers*. A ce stade de réformes, les prix sont libérés et ne sont pas administrés, la banque d'Algérie est autonome et gère la politique monétaire, les actifs physiques et financiers des entreprises publiques économiques sont devenues cessibles et aliénables contrairement à ce qui était chez le fond de participation, l'entreprise s'est vue ainsi éligible à la privatisation. La loi sur les capitaux marchands, à l'issue de laquelle sont institués les Holdings, a jalonné le chemin vers *la loi sur la privatisation* et ouvrant la voie à l'application des plans de redressement des entreprises ainsi que le recours au partenariat.

Néanmoins, les actions menées par les Holdings bien qu'elles avaient un impact positif sur les performances financières des entreprises publiques, les performances productives sont restées insuffisantes (M. BOUZIDI, 2000). L'absence des critères de compétence, concertation et innovation au sein des entreprises publiques ainsi que la persistance de l'injonction politique dans la gestion des Holdings a constitué un frein majeur au

développement de ceux-ci et fait appel à une mise à niveau urgente des EPE. La mise à niveau des EPE, par le biais de leur privatisation, s'est heurtée elle-même aux nombreuses difficultés et même des contradictions, tout d'abord, les EPE sont majoritairement déstructurées financièrement et accumulent d'importants découverts bancaires et des dettes faramineuses auprès du Trésor, celles-ci doivent être d'abord assainies pour pouvoir être privatisées et vendues par la suite aux acheteurs.

Ensuite, la privatisation a provoqué le problème de l'évaluation des entreprises, l'absence d'une comptabilité patrimoniale au sein des entreprises publiques capable de rapporter aux acheteurs des informations pertinentes sur les valeurs des actifs et passifs ainsi que la performance de leurs activités, s'y ajoute l'absence d'un marché boursier développé qui facilite le transfert de propriété aux acheteurs potentiels. La privatisation a suscité aussi des réactions incontestables auprès la centrale syndicale ouvrière l'UGTA, des licenciements massifs des travailleurs ont suivis les opérations de privatisation, les travailleurs se sont retrouvés ainsi perdant de tous les avantages sociaux déjà assurés par les entreprises publiques. Un enjeu majeur auquel l'Etat devrait faire face était celui de mettre en œuvre une politique secouriste adéquate amenuisant les tensions socio-politiques induites par le lancement des privatisations.

Cependant, les privatisations qui sont censées jalonner le chemin vers l'économie de marché en apportant à l'entreprise son véritable rôle, n'ont pas aboutit aux résultats espérés en termes de croissance et de diversification de l'économie, la gestion des privatisations n'a pas été soumise à un programme bien déterminé fixant les priorités et les décisions prises¹. L'économie algérienne est de plus en plus otage aux fluctuations des prix de pétrole sur le marché mondial. Le processus des privatisations est dérivé de son chemin, il lui est attendu normalement de mettre l'entreprise le vecteur de croissance dans l'économie et le noyau autour duquel se confrontent toutes les forces du marché. Les alternatives offertes n'étaient pas prises en compte par les réformateurs lors du lancement des privatisations, le fait de privatiser efficacement consiste à créer un secteur privé professionnel, dynamique et

¹ A titre d'exemple, Le ministre de la participation et de la coordination des réformes Abdelhamid Temmar a annoncé en 2002 l'intention du gouvernement de privatiser 184 entreprises publiques déstructurées, le nombre est tourné après à la baisse et c'étaient seulement 70 des 1170 sociétés publiques qui seront privatisées. Enfin, seulement une entreprise publique significative a été privatisée et encore partiellement : l'entreprise sidérurgique Sider dont 70% a été rachetée par le Groupe Indien ISPAT, voir l'article de **Ivan Martin** in *Politique économique et stabilité de l'Etat*, Mars/Avril 2003, <http://www.ceri.sciences-po.org>

compétitif et ceci ne se réalisera qu'en avantageant tout d'abord les compétences plus que les recettes avec des institutions adaptées qui prennent en compte la qualité du facteur humain et les moyens financier et matériel nécessaires pour réussir le processus de privatisation. Ensuite, une privatisation efficace consiste à ce que l'accès aux crédits, avantages fiscaux et marchés publiques ne peut être conférée qu'aux entreprises respectueuses des dispositions visant l'amélioration de compétitivité (A. LAMIRI, 2013).

En plus, une privatisation réalisée sans aucune infrastructure institutionnelle nécessaire ne pourra conduire qu'au pillage des actifs et non à la création de richesses. Le choix du mode de privatisation est primordial, la prise des instructions dictées par le consensus de Washington auquel le FMI et la Banque mondiale s'y inspirent est problématique dans le sens où elles négligent le rôle de l'Etat. L'expérience de l'Algérie avec le FMI est indicative à cet égard, les déséquilibres financiers extérieurs marquant la fin des années 80 ont conduit les autorités en place de solliciter les prescriptions du FMI, le recours au rééchelonnement de la dette semble un choix inévitable dans la mesure où il allège les finances publiques à court terme mais il hypothèque la reprise du développement économique à moyen et long terme.

Le rééchelonnement a entraîné des effets socio-économiques néfastes dus aux programmes d'austérité lancés par l'Etat. Le choix de rééchelonnement n'était pas une thérapie finale, elle est considérée comme une fuite en avant. La situation politico-économique des années 90 a beaucoup influencé les choix économiques des décideurs, *le Plan d'Ajustement Structurel* préconisé par le FMI n'a pas procuré les résultats espérés en Algérie notamment les variables micro-économiques, les experts du FMI eux-mêmes soulignaient que si les résultats macro-économiques étaient généralement favorables, les résultats enregistrés au plan intérieur ont été moins impressionnants (Ahmed Bouyacoub, 1997)¹ ce qui explique le fait que le PAS ne pouvait remplacer nullement un programme de développement national intégré qui vise toutes les potentialités du pays.

Après l'An 2000, le pays est rentré dans une nouvelle phase politico-économique, la flambée des prix du pétrole sur le marché international accompagnée avec une situation politique

¹ Ahmed BOUYACOUB, *L'économie Algérienne et le Plan d'Ajustement Structurel*, 1997. www.revues-plurielles.org Jour de consultation 20/05/2013.

relativement stable ont conforté la situation économique du pays, les pouvoirs publics se sont inscrits vite dans une stratégie de relance articulée autour de trois plans¹ :

- *Le Plan de Soutien à la Relance Economique (PSRE) 2001-2004* destiné entre autres à développer l'agriculture, les transports, les logements, les infrastructures de base et le développement local. Le plan fut doté d'une enveloppe d'environ 7 Milliards de dollars outre la série des augmentations de salaires de la fonction publique et du salaire minimum garanti. Cette étape est plaidée par les réformateurs qu'au fur et à mesure la situation financière extérieure s'améliore et que les excédents s'accumulent avec la montée de la pression sociale, un programme complémentaire de soutien à la croissance sera engagé et trouvé sa raison d'être (Ahmed Hammadache Fatiha Talahite, 2010) ;

- *Le Plan Complémentaire de Soutien à la Croissance Economique (PCSCE) 2004-2009* d'une enveloppe estimée de 50 Milliards de dollars, le plan concerne tous les secteurs notamment le logement, l'approvisionnement des régions défavorisées en Hôpitaux, gaz et électricité. Autoroutes, Barrages, chemins de fer. Ce plan est doté de 150 Milliards de dollars. Ce choix s'est justifié par la volonté de créer des conditions d'une relance de la croissance et de l'emploi par le secteur privé et les IDE en agissant surtout sur l'environnement des entreprises (A. Hammadache et F. Talahite, 2010)

- *Le Plan Complémentaire de Soutien à la Croissance (PCSC) 2010-2014*, doté d'un fonds de 286 Milliards de dollars dont 130 Milliards dollars destiné à terminer les projets déjà lancés, le reste s'occupe au développement des infrastructures éducatives.

Il est cependant reproché à la stratégie optée dès l'An 2000 par les décideurs qu'elle est budgétivore et dépourvue de toute concertation sociale, les plans de relance ne sont pas suivis et soumis à un management publique efficace, presque quelques 500 milliards de dollars sont injectés dans l'économie avec une conception erronée des décideurs que les politiques prises peuvent être qualifiées d'être conjoncturelles alors qu'elles ont dépassé réellement l'intervalle logique de 3 à 5 ans. *Le modèle Keynésien* auquel les décideurs semblent y faire recours, afin de formaliser leurs plans de relance, est vidé de sens dès lors que notre économie est malmenée par des problèmes structurels tels que l'absence des qualifications humaines,

¹ Abdelhak LAMIRI, *La décennie de la dernière chance : Émergence ou déchéance de l'économie Algérienne*, CHIHAB Editions, 2013.

des entreprises et des institutions sous-gérées, bureaucratie excessive, un marché de capitaux inexistant.

Tous ces variables s'opposent aux postulats keynésiens. Le choix d'une autre alternative s'avère incontournable, *le modèle Schumpétérien* est selon LAMIRI le plus approprié pour le cas de l'Algérie, son importance réside dans l'instauration préalable d'un management efficace qui s'adresse à la préparation des ressources humaines, la promotion d'une culture basée sur la recherche et le développement ainsi que des institutions favorisant l'émergence d'un environnement propice aux affaires.

Tous ces constats montrent évidemment que beaucoup reste à faire pour promouvoir une économie du marché diversifiée et compétitive, les enjeux se multiplient encore lorsque le financement de notre économie semble otage des variations des cours pétroliers qui représentent la seule source de financement. *Dans cette perspective, le recours aux normes comptables internationales pour prévaloir la transparence et la comparabilité des informations divulguées par nos entreprises avec les acteurs locaux et le reste du monde est loin d'être une illusion*, le noyau de l'économie qui est l'entreprise n'a pas encore trouvé ses repères alors qu'il lui incombe de créer la richesse et promouvoir la croissance. L'environnement économique demeure intenable et ne semble pas inciter les entreprises à solliciter des reporting financiers utiles à la prise de décisions économiques¹.

5.2 QUEL MODÈLE D'ÉCONOMIE DE MARCHÉ EST-IL PROPICE POUR L'ALGÉRIE ?

Le passage à l'économie de marché est l'un des sujets les plus débattus et controversés entre économistes, décideurs et politiciens sur la nature, la séquence et la finalité des réformes menées dans les pays centralement planifiés. *Une question largement posée est celle de savoir si les mécanismes de transition sont généralisables à tous les pays ou bien sont-ils fonction des caractéristiques politique et institutionnelle de chaque pays ?* Pour l'Algérie, les efforts menés pour aller à l'économie de marché n'avaient pas récoltés les résultats espérés vu la dépendance écrasante à la rente pétrolière. Une idée erronée largement ancrée dans l'esprit des réformateurs est le fait que l'économie de marché ne reconnaisse pas le rôle de l'Etat, les turbulences qui ont affecté l'économie algérienne depuis la fin des années 80 ont laissé croire que la manière dont l'Etat doit gérer la transition est primordiale. *La complexité*

¹ L'Algérie est classée selon *le Doing Business* à la 185^{ème} place sur un échantillon de 192 pays, 146^{ème} place dans la liberté économique sur 178 pays.

de la transition réside dans la capacité de l'Etat à surmonter les contraintes institutionnelles ainsi que les conséquences de la crise mondiale (A. LAMIRI, 2013).

L'idée d'un *Etat expert* est emblématique à cet égard, le fanatisme du marché défendu par les néolibéraux ne débouchera qu'aux désastres économique et financier (STIGLITZ, 2010) et l'Etat joue un rôle majeur dans la gestion socio-économique de la société à condition que les décideurs exploitent les expériences des pays ayant déjà réalisé des avancées notables dans la transition et gèrent de manière technocrate tous les aspects micro et macro-économiques du passage. Pour l'Algérie, des contradictions demeurent caractériser le fonctionnement de son économie, avec des ressources financières importantes, l'édification d'une économie productive et diversifiée n'a pas encore vu le jour. Une part importante des ressources financières est thésaurisée sous forme des réserves de change oisives dans les banques étrangères alors que des potentialités énormes dans les secteurs de l'industrie, de tourisme et de l'agriculture sont complètement sous-exploitées¹.

Pour des considérations historiques, une idée largement partagée par les économistes en Algérie révèle que le rôle de l'Etat est décisif dans la gestion socio-économique de la transition (A. LAMIRI ; A. BOUZIDI). L'analyse des problèmes auxquels l'Etat devra faire face lors de sa transition systémique semble être une étape décisive, le recours aux expériences réussies des pays de l'Europe centrale et orientale est nécessaire pour un passage sans retombées négatives à l'économie de marché. Dans ce cadre, quelques questions doivent être traitées lors de la transition :

La première a trait à la durée de la mutation systémique, *un traitement brutal des réformes ou bien un traitement graduel ?* Les expériences Polonaise et Russe de mise en place d'une économie de marché ont opté pour un traitement de choc mais la première a mieux réussi ses premières années de transition que la seconde. La Chine et l'Ukraine sont toutes choisissent un traitement graduel mais les résultats sont divergents, la Chine a réalisé des bons résultats au travers une stratégie de collectivisation en instituant des mécanismes de gouvernance efficaces (Chung-Ming Lau et al, 2007) alors que l'Ukraine a relativement avorté son programme de transition. Le recours à la théorie ne constitue en aucun cas une référence fatale pour les réformateurs et les analystes de transition car chaque pays met en place sa

¹ Mourad OUCHICHI, *L'obstacle politique aux réformes économiques en Algérie*, Thèse de doctorat en sciences politiques soutenue publiquement le 26 Mai 2011, Université Lumière Lyon 2, Laboratoire Triangle.

propre stratégie dépendamment de ses caractéristiques socio-économique, politique, historique et culturelle.

Les tenants de la stratégie *Big Bang* défendent leur choix sous le principe qu'une fois la cible est connue avec le savoir de comment y arriver, il s'agissait de ne pas perdre de temps et de mettre en œuvre toutes les réformes nécessaires pour aller à l'optimum de l'économie de marché. En contrepartie, les partisans de l'approche graduelle prétendent qu'on allait progressivement afin que des institutions efficaces se mettent en place et garantir une transformation institutionnelle favorable (Lyazid Kichou et Christian Palloix, 2010). Une transition réussie doit inclure ex ante une planification intégrée et concertée associant des les meilleurs experts qui dessinent toutes les étapes nécessaires que doit suivre le processus de transition avec une prise en compte des transformations institutionnelles induites par les réformes engagées (A. LAMIRI, 2013).

CONCLUSION DU 1^{ER} CHAPITRE

Le courant de la mondialisation a changé radicalement la nature de la comptabilité d'une pratique localisée à une pratique universelle avec les effets induits sur les représentations comptables des firmes, les pays en transition qui ont entrepris des réformes pour passer à l'économie de marché se sont retrouvés otages aux politiques comptables occidentales qui s'opposent le plus souvent aux intérêts politico-économiques de ces pays. La nouvelle économie politique est venue placer le marché au premier rang dans la régulation économique en laissant les forces de l'offre et de la demande seules aboutissent à l'équilibre de l'économie, plusieurs stratégies de réformes se sont ainsi proposées tant par le monde académique que par les réformateurs dont la question cruciale réside dans la capacité de ces derniers à surmonter les contraintes culturelles de la réforme et formuler une option de répondant aux exigences de la mondialisation sans nuire aux intérêts de la nation.

La comptabilité n'était pas à l'écart de ces développements, la globalisation de la comptabilité semble tributaire de la globalisation des activités économique et financière, il s'est révélé important pour les firmes multinationales présentes dans plusieurs coins de la planète de concevoir un langage comptable commun et ce pour faciliter la communication financière à travers le monde et profiter ainsi des coûts exorbitants résultant particulièrement des différences de présentations comptables. L'évolution et la complexité des problèmes liés à la mondialisation ont mis en enjeu la pratique comptable, dans un monde incertain secoué par les crises financières récurrentes, l'information comptable cherche à se repérer et se placer comme un levier de confiance pour les investisseurs, la séquence des crises qui marquent les deux dernières décennies a montré certaines limites conceptuelle et technique de la comptabilité actuelle et fait appel à repenser certains principes qui sont à l'origine des turbulences financières récentes.

Pour les pays en transition, le rapport entre les avantages tirés de la comptabilité internationale et les coûts provoqués par celle-ci s'avère un objectif primordial pour les réformateurs, toute réforme doit refléter le développement des besoins manifestés par les acteurs nationaux et ne doit pas être renvoyé seulement aux prescriptions des pays et des lobby dominants sur les scènes politique et économique internationales, la question de savoir si les pays en développement vont bénéficier des normes comptables de la même proportion que les pays développés sera une idée cruciale inévitablement prise par les réformateurs.

Cependant, La récurrence des crises financières dans ces dernières décennies semble entraver relativement les efforts de convergence vers les normes comptables internationales suite aux dépassements constatés dans les marchés financiers et l'effet de la comptabilisation en juste valeur de certains actifs sur la stabilité tant des institutions financières que des marchés. La portée des normes comptables internationales dans les pays en développement tels que l'Algérie semble donc conditionnée par l'existence d'un ensemble de facteurs politico-économiques qui repèrent et façonnent le processus de régulation comptable en mesure avec les intérêts des parties prenantes locales et conformément aux règles du jeu internationales.

Les régulateurs doivent formuler ainsi des règles dont les avantages socio-économiques dépassent les coûts inhérents et analyser en l'occurrence les conséquences de chaque changement de régulation sur la qualité des reporting financiers, sur la réaction de l'Etat, des managers ainsi que des professionnels comptables. Il s'avère que les questions relatives à la réforme comptable sont multi disciplinaires, elles relèvent de la sociologie, de la politique et de l'économique. La construction des conventions comptables est une affaire locale d'où les rapports de forces s'interagissent pour prévaloir les règles régissant la manière dans laquelle se forment le processus de régulation comptable ainsi que la préparation et la présentation des états financiers.

Jugeons l'économie Algérienne capable ou non à accueillir les normes comptables internationales repose sur l'état ainsi que le fonctionnement actuel de l'économie et ses institutions. Dans ce cadre, nombre d'économistes Algériens affirment que notre économie se heurte à des déséquilibres structurels énormes avec une dépendance accrue aux ressources énergétiques, une mauvaise allocation des ressources financières avec une faible contribution des secteurs industriel et agricole dans l'économie nationale, l'investissement productif représente à peine 2% du PIB, un secteur informel puissant dont les chiffres n'arrivent pas encore à préciser l'ampleur et l'intensité du phénomène.

Les cadres institutionnel et réglementaire régissant le fonctionnement des conseils d'entreprises ainsi que les mécanismes de protection des investisseurs et les droits de propriété ne sont pas clarifiés de manière à permettre aux entités économiques de garder un rôle capital aux reporting financier. Il s'avère que les questions politico-économiques doivent s'imposer dans toute démarche de régulation, le poids des variables politiques est conséquent dans la tendance et le sort des réformes. La régulation comptable en est un exemple de

l'interaction entre la politique et l'économique d'où les rapports de force dans la société s'affrontent et exercent leurs pouvoirs pour prévaloir et imposer leurs intérêts respectifs.

Dans le cas Algérien, l'adoption du nouveau référentiel passe obligatoirement par la prise en compte des contextes organisationnels des entités économiques en instaurant des systèmes d'information performants permettant aux utilisateurs de prendre des décisions économiques pertinentes, des formations et recyclages des dirigeants doivent être affichés dans l'ordre des priorités . Pour les réformateurs, une maîtrise parfaite des normes comptables internationales devra être prise en compte en termes d'objectifs, modèles de normalisation appliqués dans les différents pays du monde et expériences de ceux ayant déjà fait leur transition aux normes internationales d'audit et de comptabilité. Sur le plan local, l'instauration des mécanismes garantissant la pertinence du processus de régulation comptable avec les attentes des acteurs touchés par les nouvelles pratiques comptables sont entre autre les principaux points qui seront développés dans le deuxième chapitre.

CHAPITRE II:
**L'élaboration des normes
comptables: objectifs,
modèles de normalisation,
une projection sur l'Algérie**

CHAPITRE II : L'ÉLABORATION DES NORMES COMPTABLES : OBJECTIFS, MODÈLES DE NORMALISATION, UNE PROJECTION SUR LE CAS ALGÉRIEN

Introduction

L'élaboration des normes comptables constitue l'un des phénomènes sociaux les plus marquants dans les théories de régulation. Ainsi, les changements touchant le monde des affaires, les pratiques d'investissement, les valeurs sociales et les attentes des différents rapports vis-à-vis la communication des informations déterminent largement la nature ainsi que l'objectif de la normalisation, l'objectif est celui de réconcilier les intérêts divergents et permettre de maintenir des formes homogènes de présentation relatives à l'information financière.

La production des normes dans le domaine comptable implique des choix difficiles, l'histoire de la comptabilité s'est inscrite essentiellement dans la mise en évidence de ces choix et comment le processus de normalisation comptable répond à l'hétérogénéité des attentes manifestées par les rapports de force dans la société. *Les coutumes* ont joué au début un rôle déterminant dans le façonnement de la normalisation, ensuite, elle est devenue un processus formalisé. Notons que l'efficacité du processus de normalisation est fondée principalement sur l'expertise, la transparence et l'indépendance vis à vis des intérêts particuliers. Déroger à cette condition va altérer la qualité et la crédibilité de telles normes.

Dans ce chapitre, on va aborder la nature et les objectifs des normes comptables proposées en les plaçant dans une perspective sociologique, ensuite, on va consacrer une section aux modèles de normalisation d'où existent plusieurs formes dans le monde dépendamment des caractéristiques politiques, économiques et sociales. En fin, une section sera dédiée aux forces de changement qui peuvent impacter le processus de normalisation. Une projection sur le contexte Algérien sera examinée pour se faire une opinion sur l'état de la normalisation comptable ainsi que les forces qui influencent le processus de normalisation, les enjeux qui entourent la profession comptable seront mis en évidence.

1. LA NATURE ET L'OBJECTIF DES NORMES COMPTABLES

Si les biens et services offerts aux marchés doivent respecter des spécifications et des normes bien déterminées dont l'objectif est de satisfaire les besoins et les désirs des consommateurs, les normes comptables ont, par analogie, pour but de fournir aux utilisateurs des états financiers, l'assurance que l'information qui s'y trouve soit pertinente et fiable. Néanmoins, étant donné l'incertitude inhérente au monde des affaires, il paraît difficile d'élaborer des normes efficaces que de définir des normes de mesure ou de performance physique.

1.1 ÉLABORATION DES NORMES COMPTABLES, CHOIX ET FINALITÉS

La normalisation vise avant tout à favoriser la réalisation de présentation de l'information financière, une conclusion largement partagée par les normalisateurs est le fait que la représentation fidèle des phénomènes et des événements économiques pertinents par le recours à des instruments dont le coût est raisonnable constituait l'objectif le plus valable de l'effort de normalisation comptable. L'élaboration des normes comptables est censée promouvoir le bien-être collectif (Qi Chen et al, 2014)¹, l'argument qui milite pour cet objectif est le suivant : une norme comptable peut favoriser les intérêts de certaines parties de la société au détriment de certaines autres. L'institution d'une norme constitue dans cet état des faits un choix social. En effet, certains considèrent que les normes devraient être choisies en fonction de leur capacité à améliorer le bien-être collectif, et d'autres qu'elles devraient l'être en fonction des conséquences économiques éventuelles. *Et la question qui se pose est dans quelle mesure ces conséquences seront-elles bonnes ou mauvaises ?*

En outre, le fait d'évaluer les conséquences économiques d'une nouvelle norme semble aberrant et insensé, de même l'évaluation des normes comptables en fonction du critère du bien être collectif semble impossible ou à tout le moins subjectif. En outre, de l'approche axée sur le choix social que la normalisation comptable relève d'un processus politique, les acteurs ayant intérêt dans les normes proposées ou impactées par celles-ci tenteraient d'amener les décisions dans le sens de leurs propres intérêts. Il s'ensuit que, dans cette optique, les positions qui s'imposent relèvent des parties puissantes organisées ayant des appuis au sein du groupe des décideurs.

Toutefois, le fait que les normes comptables ne doivent pas être motivées par des considérations politiques ne signifie pas que les instances de normalisation ne doivent pas être conscientes des conséquences économiques et de l'influence politique éventuellement exercée (Roland

¹ Qi Chen et al, *the social value of accounting standards*, 2014. pp 1-52, sur le site www.tepper.cmu.edu visité le 20 janvier 2016.

Konigsgruber, 2010). Au contraire, ces instances doivent s'assurer que toute la considération a été confiée aux attentes exprimées par les parties intéressées relativement aux coûts et avantages. Autrement dit, les normes comptables doivent faire l'objet d'un consensus général dans lequel tout le public a le droit à l'information.

Pour que le processus de normalisation soit reconnu, il ne doit pas favoriser une partie plus qu'une autre, cela vient du fait que sa légitimité est intimement liée de cette impartialité (Alain Burlaud et Bernard Colasse, 2010). Il est essentiel qu'une instance de normalisation doive avoir suffisamment d'autorité et d'indépendance sans pour autant devenir une structure rigide et bureaucratique. Si les organismes de normalisation n'expliquent pas que les normes sont susceptibles d'être discutées et que tant les défenseurs que les détracteurs des normes ne soient pas entendues, il semblerait risqué que certaines normes et l'organisme lui-même soient remis en question.

1.2 LES CONDITIONS D'UNE ÉLABORATION PERTINENTE DES NORMES COMPTABLES

Une question importante émerge celle de savoir la manière par laquelle se structure le processus de normalisation pour répondre aux différentes attentes ? Une liste d'éléments fondamentaux soit donc fournie pour une élaboration des normes adéquate et pertinente avec les objectifs des parties intéressées, cette liste se résume dans les axes suivants:

- L'existence d'un cadre conceptuel incontestable, solide et rationnel est un facteur important car toute norme y issue est censée conforme aux concepts économiques acceptés et aux intérêts divergents qui seront en harmonie avec les lois et les coutumes de la société en cause.
- L'instance chargée d'élaborer les normes doit se doter suffisamment d'indépendance et d'autorité pour être échappée à toute influence politique. Les éléments d'impartialité, d'indépendance, de compétence et d'expertise doivent être retenus lors de la création de l'instance ainsi que la nomination de ses membres.
- L'instance de normalisation doit veiller à ce que l'intérêt public soit établi et les normes proposées doivent refléter son engagement à les respecter. L'obligation de rendre compte au public implique que le processus de normalisation soit ouvert, transparent et que la conformité aux normes soit vérifiée de façon indépendante.

Les recherches sur les aspects d'un problème et la publication des résultats y afférents déterminent et repèrent le terrain à l'élaboration d'une norme. Dans ce cadre, la science comptable fait largement recours aux principes des autres disciplines pouvant avoir une incidence sur la

comptabilité tels que la théorie financière sur l'évaluation des options. Néanmoins, le défi qui affronte les concepteurs en comptabilité est double celui de démontrer minutieusement comment ces théories et ces recherches peuvent être introduites dans les normes comptables et dans quelle mesure les solutions possibles sont assimilées et approchées par les producteurs des normes comptables.

La publication des normes ne sera faite qu'après une procédure bien arrêtée qui aura donné à toutes les parties intéressées le temps nécessaire pour faire valoir leur point de vue.

Les raisons du rejet ou l'acceptation d'une norme doivent être expliquées d'une façon claire et détaillée. Lorsqu'une norme exige des modalités complexes et peu usitées, des exemples doivent être fournies aux utilisateurs, des séances d'information et des séminaires de formation et de sensibilisation sont largement recommandés dans ce cas de phénomènes.

2. LA PORTÉE DES NORMES COMPTABLES

Ce sous-chapitre est dédié au traitement de la relation entre les normes comptables et le jugement professionnel, les notions de généralité ou détail des normes ainsi que les normes différentielles.

2.1 LES NORMES COMPTABLES ET LE JUGEMENT PROFESSIONNEL

L'exercice du jugement trouve sa raison d'être en présence d'incertitude. Cependant, si l'objectif des normes comptables est celui de minimiser l'incertitude dans la présentation de l'information comptable, il faudrait ressortir les questions qui seront les mieux traitées par une norme et celles qui seront objet du jugement professionnel.

Notons que toute norme comptable est un substitut de l'opinion personnelle ou du jugement individuel. Le rôle des normes réside dans leur capacité d'éviter des situations épineuses lorsque l'opinion de chacun vaut celle des autres. Les normes tentent de substituer le jugement collectif des instances de normalisation aux jugements individuels. Un problème central émerge : quels sont les cas où doit-on introduire le jugement collectif dans une norme et quels autres cas où doit-on confier le jugement aux préparateurs des états financiers et des vérificateurs à régler le problème.

En outre, le jugement relatif à la présentation des états financiers peut se manifester sous plusieurs formes, les situations possibles peuvent être citées ci-après:

- La comptabilité est un moyen de mesure reposant sur l'information factuelle telle que le coût historique, la valeur du marché ou bien sur l'estimation d'une valeur future comme la durée de vie

économique d'un actif. Citons que l'estimation provenant d'un jugement est fonction dépendante du contexte dans lequel l'estimation est faite, il paraît logique que les estimations propres à une situation particulière soient confiées au jugement des préparateurs des états financiers et de leurs vérificateurs. Des exceptions peuvent être citées celles par exemple des différences notables dans les estimations attribuées aux certains actifs relevant d'un même secteur. Il en résulte que cette variété des estimations ne reflète en fait que l'optimisme plus ou moins amplifié de ceux qui les ont réalisées. Des exigences doivent être imposées par les normalisateurs pour que l'estimation utilisée soit soutenue, consensuelle.

- Dans le jargon comptable, des termes tels que « probable », « raisonnablement estimable » ou « significatif » sont utilisés pour repérer les modalités à suivre, cela signifie que des jugements estimatifs soient retenus. Dans ce cadre, dans l'élaboration des normes comptables, on devrait consacrer tous les efforts nécessaires pour empêcher tout amalgame éventuellement rencontré par les utilisateurs dans la signification des mots.
- Des termes tels que « signifiant », « traitement comptable approprié », ou « le plus approprié compte tenu des circonstances » sont souvent rencontrés dans les normes. Cela veut dire que l'une des responsabilités des normes est d'indiquer ce qui constitue une présentation adéquate de l'information financière. Le fait de confier aux préparateurs ou auditeurs l'exercice de leur jugement par rapport à ce qui est juste ou acceptable, ne signifie en aucun cas l'institution d'une telle directive et ce n'est pas le fait de déroger à l'objectif de la normalisation.

Les situations précitées prouvent que le principal rôle des normes comptables *est d'exprimer un choix collectif sur ce qui constitue le meilleur cadre conceptuel et la meilleure pratique qui en découle*. Le rôle capital du jugement individuel est de réaliser dans un contexte d'incertitude des estimations qui sont adaptées à une situation donnée. Les organismes de normalisation doivent éviter la controverse en n'énonçant pas clairement l'objectif de la norme et en utilisant des mots assez vagues conduisant à des interprétations différentes sous prétexte d'accorder plus de place à l'exercice du jugement professionnel.

2.2 NORMES COMPTABLES GÉNÉRALES ET NORMES SPÉCIFIQUES

La question relative au jugement professionnel est généralement traitée comme étant le choix à faire entre des normes proposées en termes généraux et des règles très détaillées. De ce qui s'est passé, un tel énoncé peut être perçu comme une simplification des plus exagérées. Le fait que des incertitudes inhérentes aux faits économiques futurs peuvent survenir et affecter le fond de la

comptabilité, cela n'exclut guère l'exercice du jugement professionnel. Ce dernier devrait être amélioré par des normes valables. Le jugement exercé dans le cadre de la mise en œuvre des normes peut être amélioré une fois des mesures sont prises pour garantir la primauté de la présentation fidèle de l'information et si en précisant le sens des principes qui sous-tendent les normes et enrichissant les instruments de mesure.

Dans les dernières décennies, le rythme de production de normes qui traitent de la mesure et de la présentation de l'information s'est accéléré suite aux mutations qu'a connues le monde des affaires (Benoît PIGÉ, 2013), les normes sont devenues ainsi de plus en plus détaillées. Au-delà de la complexité des opérations et des faits auxquels les normes doivent rendre compte, ces normes tendent à devenir elles-mêmes complexes et opaques et durcissent la tâche des professionnels comptables (ACCA, 2009)¹. Certains manifestent que les normes comptables imposent un fardeau trop lourd aux préparateurs des états financiers. Leurs réclamations visent les normes plutôt que les conditions qui entourent leur élaboration. La critique de la complexité des normes comptables n'est pas toujours évidente, elle saura logique une fois ces normes n'arrivent pas à cerner l'essentiel du phénomène économique dont elles rendent compte.

Certains s'attendent que les normes soient simplifiées même si l'environnement économique est plus complexe. La simplification des normes semble nous éloigner de la comptabilité d'exercice pour nous amener à la comptabilité de caisse. Ainsi, dans un contexte d'incertitude, cette solution peut sembler séduisante. Par exemple, les problèmes causés par l'incertitude sont ceux qui conduisent à l'élaboration de la norme relative à la comptabilisation à l'exercice de la plupart des coûts R&D. Cependant, le fait de compter sur la simplification dans un environnement économique complexe peut altérer la représentation fidèle des faits économiques. Cet état conduit à tracer des limites raisonnables à cette simplification et les opinions risquent de varier énormément quant à l'ampleur qu'elle doit prendre.

2.3 LES NORMES COMPTABLES DIFFÉRENTIELLES

Les critiques relatives à l'inutile complexité des normes comptables se trouvent surtout dans les petites entreprises (PME/PMI). Selon ces critiques, on cite d'abord le fait que le coût résultant des normes comptables complexes est plus élevé pour les petites entreprises que pour les grandes parce

¹ The Association of Chartered Certified Accountants, 2009. Une enquête menée par les membres de l'ACCA dont l'objectif est d'examiner la complexité et la pertinence des exigences actuelles relatives au reporting financier. L'enquête examine aussi dans quelle mesure les exigences du reporting sont disproportionnées de leurs avantages escomptés et comment des possibilités d'amélioration sont offertes. www.accaglobal.com visité le 20/06/2014.

que les premières ne disposent pas toujours de personnel qualifié pour faire les calculs nécessaires à la mise en œuvre de telle norme. Ensuite, le fait de doter les PME/PMI des normes complexes est insignifiant voire nul parce que les propriétaires ne les cernent pas. Il en résulte que l'élaboration des normes différentielle est indispensable, des normes distinctes pour différentes catégories d'entités.

Pour ce faire, il fallait d'abord établir des critères valables permettant de distinguer les différentes catégories d'entités communicantes. L'un des critères est sans doute la taille de l'entreprise, ce critère est retenu quand les normes comptables internationales sont adoptées par l'Union Européenne, les régulateurs commencent à cibler les groupes cotés en bourse comme première étape, les autres catégories feront l'objet d'un projet de normes. Toutefois, on peut s'apercevoir que les petites entreprises réalisent parfois des opérations complexes qui doivent être soigneusement comptabilisées. De même, rien n'indique clairement que les utilisateurs des états financiers de petites entreprises n'exigent pas d'informations de la même qualité que celle fournies par les grandes entreprises, dans ce cas là, l'existence des normes différentielles, peut biaiser certains utilisateurs.

Un autre critère aurait pu être *la proportion des participations externes dans l'entité*. Les entités qui ne sont pas cotées en bourse auraient pu être soumises à des normes moins coûteuses que les entreprises cotées. Il arrive, dans certains cas, que les utilisateurs avertis des états financiers des sociétés fermées exigent souvent d'informations d'une qualité égale à celle qui est fournie par les sociétés ouvertes. De plus, certains estiment que la santé financière et la performance des grandes entreprises fermées si importantes pour le large public que les rapports financiers de ces entités devraient être conformes aux normes reconnues en matière de présentation de l'information et accessibles même en l'absence d'une large participation externe.

Cependant, certains considèrent qu'il est injustifié d'élaborer des normes de mesure distinctes pour les différentes catégories d'entités. Si, par exemple, des normes adéquates permettent de mesurer la performance d'une grande entreprise, pourquoi on applique des normes différentes à une autre entité simplement parce qu'elle est plus petite ? Une telle distinction se justifie en se référant au rapport coût avantage. De plus, si l'information financière n'est destinée que pour quelques utilisateurs, ses avantages seront négligeables. De ce principe, certains proposent que la répartition des impôts entre exercices et l'imputation à l'actif des contrats de location ne pas être exigées dans le cas des petites entreprises.

Ainsi, En juin 2004, l'IASB publia un papier de discussion expliquant les possibilités d'établir des normes pour les PME (PME/PMI IAS) différentes avec celles destinées aux grandes entreprises et proposant huit grandes pistes de réflexion au public. Les 120 commentaires reçus à fin septembre 2004 ont révélé significativement¹ :

- Qu'il y avait une demande forte pour des normes comptables spécifiques aux PME/PMI ;
- Que ces normes devaient être faites pour des utilisateurs externes des états financiers (et non pas pour les dirigeants,...) ;
- Que c'était à chaque pays de décider des entités auxquelles ces normes s'appliqueraient
- Qu'en l'absence, dans un domaine comptable, d'une norme relative aux PME/PMI, c'était la norme régissant les grandes entreprise qui devrait s'appliquer mais que, en dehors de ce cas, les PME/PMI n'auront pas le droit de mélanger Big IAS et les normes PME/PMI;
- Que les normes relatives aux PME/PMI seront établies d'une façon différente des IAS/IFRS actuelles.

Le fait d'édicter des règles comptables différentes pour les PME remet-il en question les principes comptables généralement applicables ? Si la réponse est non, les états financiers des PME relèveront de la même logique d'interprétation et les confusions d'analyse entre les normes relatives aux grandes entreprises et celles des PME seront minimales. Si la réponse est oui, les états financiers relèveront d'autres principes comptables et leur interprétation devra être spécifique. Il se ressort que la méthode d'élaboration choisie par l'IASB est exemplaire parce que méthodique, ouverte, large mais elle ne garantit pas le succès.

3. LES MODÈLES DE NORMALISATION COMPTABLE

L'élaboration des normes est soumise à des mécanismes bien déterminés, des questions relatives au processus de normalisation sont largement évoquées par les académiciens celles qui concernent la partie à laquelle revient la responsabilité d'élaborer des normes ainsi que les sources par lesquelles les normes devraient puiser leur légitimité. L'évolution du cadre conceptuel résulte de l'évolution de la comptabilité est fonction de trois variables à savoir le secteur privé, le marché financier et l'intérêt du grand public.

¹ Rapport annuel de l'International Accounting Standards Foundation publié en 2004 et qui a trait aux normes comptables relatives aux petites et moyennes entreprises, www.iasb.org , date de consultation 05/01/2016

Notons que depuis les années 80, c'étaient les marchés financiers qui ont davantage dominé les choix comptables des entités économiques. Il en résulte que divers modèles de production des normes comptables peuvent être recensés.

3.1 LES NORMES FACULTATIVES DANS UN LIBRE MARCHÉ

Les normes sont d'abord reconnues en fonction de la pratique, les préparateurs des états financiers se sont vus influencés dans leur choix d'une méthode comptable par l'observation de ce que font les autres entités. Dans un pays de droit écrit, la réglementation peut exiger que les états financiers soient présentés de manière fidèle et qu'ils donnent une image réelle de l'entité. En l'absence d'exigences légales, la fidélité de l'information peut être consentie une fois les rapports financiers soient publiés.

Avec la montée des marchés financiers et le changement de la vision portée à la firme d'une vision patrimoniale à une vision financière (Julian Muller, 2014), les entreprises performantes sont incitées à communiquer des informations complètes afin d'abaisser leur coût de capital après avoir comparé leurs résultats à ceux d'entreprises moins prospères (Millicent Chang et al, 2008). Il s'avère logique que les entreprises qui cherchent constamment à obtenir des capitaux sont obligées à suivre les normes qui leur apportent plus de visibilité. Cependant, le fait que les entreprises sont prospères ne leur dispense nulle part de limiter la communication de leurs informations. Des considérations managériales peuvent être retenues lors de la présentation des informations complètes ou partielles.

Notons que la production de l'information financière génère des coûts d'où l'entité doit garder à l'esprit le rapport coût/Avantage. La publication des informations qui figurent déjà dans les livres comptables ou de celles qui sont préparées pour des fins de gestion interne n'engendrent pas de coûts additionnels importants. Au-delà de cette limite, les coûts peuvent être considérables. C'est la raison pour laquelle les managers d'entreprises manifestent des réticences à l'égard de certaines normes qui exigent des calculs ou des évaluations compliquées tels que les normes relatives à la comptabilisation des impôts différés, les contrats de location, la mesure de la juste valeur des instruments financiers.

Pour ce modèle de normalisation, des lacunes peuvent être envisagées (J. Alex Milburn Ross M. Skinner, 2003):

- Le manque de reconnaissance générale en l'absence des normes obligatoires. Dans ce contexte, les pratiques comptables peuvent se heurter à des incohérences d'une entité à une autre à cause des circonstances économiques hétérogènes,
- Même lorsque les mesures comptables ne sont pas critiquées, la quantité d'informations communiquées peut varier et influencer négativement sur la valeur informative des états financiers. Cela veut dire que la qualité de l'information financière ne sera jamais optimale si nous en laissons la responsabilité uniquement aux préparateurs des états financiers.
- L'auditeur, en présence d'une variété de pratiques généralement reconnues et en l'absence des normes coercitives, peut difficilement imposer ses propres choix pour des meilleures pratiques de comptabilité et de présentation de l'information à ses clients.

Les auditeurs se trouvent interposés entre les préparateurs des états financiers et les utilisateurs de ces états. Ils ont la responsabilité de certifier la fidélité des états financiers, cette fidélité constitue un enjeu majeur et un intérêt qui attribue pertinence et crédibilité à leur profession. Néanmoins, les auditeurs confrontent souvent des difficultés à atteindre la fidélité des états financiers suite par exemple à des situations où les pratiques en place ne peuvent pas apporter des solutions pertinentes ou la nomination des auditeurs est influencée par la direction ce qui met l'auditeur à des pressions contradictoires. L'existence d'un cadre conceptuel bien compris semble servir et régler clairement les intérêts des auditeurs. Notons qu'en l'absence d'un large consensus de base sur les pratiques utilisées, les auditeurs seront incapables de distinguer les pratiques acceptables des pratiques indésirables dans une grande variété de situations.

Il s'ensuit que l'idée des normes facultatives est loin d'être réalisée suite aux arguments précités, les normes ont besoin d'être imposées par un organisme quelconque.

3.2 LES NORMES IMPOSÉES PAR LE GOUVERNEMENT, LE CAS ALGÉRIEN

A l'opposé, les normes peuvent être imposées par un organisme gouvernemental. Cette situation diffère complètement avec celle où les normes comptables sont majoritairement déterminées par ceux qui sont tenus de présenter des états financiers. Le gouvernement arrive à produire des normes comptables dans un souci de fournir des informations financières au large public.

La production des normes par le gouvernement sert à répondre aux attentes suivantes :

- Le fait qu'un gouvernement puisse être échappé aux pressions des préparateurs des états financiers, ne le dispense pas à subir les pressions des autres groupes. Même le gouvernement

peut orienter les normes à certaines fins en réponses aux pressions politiques. Pour échapper à de telles pressions, l'organisme gouvernemental, à qui revient la responsabilité d'élaborer des normes, devrait être indépendante au même titre que les instances se dotant d'une grande indépendance telle que la banque centrale,

- Le variable de financement est central dans la mesure où la normalisation risque d'être sous-financée ou manquée de meilleurs collaborateurs, cela se répercute sur le statut et l'indépendance de l'agence responsable de production des normes,
- Le secteur privé peut exercer une influence sur les membres de l'agence de normalisation gouvernementale, ces derniers pourraient avoir tendance à s'éloigner de la pratique comptable, ce qui leur ferait perdre une partie de leur compétence dans certains domaines.
- Le rapport coût/avantage ne peut être pris en compte par l'agence de normalisation, cela peut créer un fardeau sur les entreprises qui pourraient éventuellement produire des informations coûteuses,
- La rigidité des règles est un autre variable où l'agence de normalisation, pour être protégée, institue des règles rigides qui se répercutent éventuellement sur l'émergence des pratiques novatrices et l'exercice de jugement.

En Algérie, il semble que l'adoption du nouveau référentiel comptable en 2010 par le biais de la loi 07/11 n'a pas provenu des pressions des acteurs locaux cherchant des informations financières qui leur permettent de pouvoir gérer et prendre des décisions économiques pertinentes. La normalisation qui est un processus consensuel, a pour finalité d'équilibrer les besoins des rapports de force en matière d'informations. Or en Algérie, les entreprises locales ne semblent pas être soucieuses de pratiquer et exploiter le nouveau système comptable inspiré des normes IFRS. Il ne s'agit plus, pour le cas Algérien, des normes comptables mais des notes et avis émis par le nouveau Conseil National de Comptabilité par l'intermédiaire de la commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles.

Le CNC est une institution chapeauté par le ministère des Finances d'où vient son financement, le personnel chargé d'élaborer et diffuser les notes et avis relève des différents domaines de la finance, comptabilité et fiscalité. Se pose la question du choix des membres de cet organisme et la pertinence des solutions apportées par ceux-ci aux préparateurs des états financiers. Cependant, l'intensité et la portée des préoccupations manifestées par les professionnels comptables et les comptables d'entreprises au sujet du SCF conduit les membres du CNC à chercher constamment de

proposer des solutions novatrices aux problèmes soulevés tels que les réévaluations, corrections d'erreur et la fiscalité différée.

Les préparateurs des états financiers se sont heurtés à des difficultés énormes d'interprétation et de comptabilisation de certaines opérations sous SCF à savoir notamment la fiscalité différée, changement de méthodes et correction d'erreurs et la réévaluation des immobilisations. La capacité du CNC à recenser et légitimer les attentes des acteurs intéressés par la chose comptable et répondre à ceux-ci de manière engagée et professionnelle sera jugée par la nature et la complexité des préoccupations soulevées par tous les acteurs. En général, les avancées dont atteint aujourd'hui cet organisme par rapport à ce qui a prévalu à l'époque de l'Ex Ordre, ouvrent une nouvelle ère pour tous les concernés par les questions comptables. Cela vient de la volonté affichée des nouvelles structures à répondre autant que possible aux attentes des professionnels par l'organisation des assises de formation et de sensibilisation qui se déroulent à chaque fois dans une région du pays.

L'autorité intouchable de l'administration fiscale dans l'orientation des états financiers prouve bien la faiblesse du nouveau référentiel comptable à prévaloir la logique selon laquelle les états financiers sont destinés principalement aux investisseurs. De nombreux traitements sous SCF tels que les réévaluations et les impôts différés ont laissé les préparateurs controversés sur les incidences fiscales que peuvent entraîner ces traitements sur la qualité des informations financières. Les membres de la commission de normalisation se sont efforcés de diffuser, selon les moyens disponibles et la nature des problèmes manifestés, les différents avis et notes qui semblent éclairer les préparateurs dans l'établissement des états financiers.

3.3 LE MODÈLE DE NORMALISATION PAR LE SECTEUR PRIVÉ

Dans le secteur privé, une multitude de modèles est possible. C'est la profession comptable à qui revient la mission de production des normes. Dans les pays anglo-saxons tels que les États-Unis, la profession comptable joue un rôle déterminant dans la normalisation comptable. Bien que les organismes de normalisation se ressemblent dans ces pays, ces derniers les ont remplacés par des organisations indépendantes de la profession. Aux États-Unis, en 1973, le FASB a remplacé l'APB qui avait été créé par des experts comptables (Meyer, 1974). Idem pour le Royaume-Uni où l'organisme de normalisation professionnelle a été remplacé par l'Accounting Standards Board, un organisme indépendant.

Cependant, l'influence du secteur privé dans la normalisation comptable semble relativement faible. La vaste majorité des instances adhèrent le gouvernement à lequel puisent leur légitimité et leur autorité. Cette situation débouche sur l'émergence des différents arrangements entre le public et le privé

3.4 LES MODÈLES DE NORMALISATION MIXTES

Différents arrangements sont possibles pour partager la fonction de normalisation entre le gouvernement et le secteur privé, tels est le cas des USA où la SEC a disposé du pouvoir légal pour élaborer des normes comptables au profit des entités cotées en bourse. Mais elle n'a jamais exercé complètement ce pouvoir. Elle décide elle-même des normes de présentation relatives aux états financiers des sociétés ouvertes qui lui sont soumis mais, elle demeure largement attachée avec le secteur privé (profession comptable et FASB) lorsqu'il s'agit des normes relatives aux mesures comptables.

Le partage des responsabilités entre le public et le privé présente des avantages d'ordre pratique. La SEC ne subit pas des coûts élevés et a accès à l'expertise apportée par le secteur privé. De son côté, le secteur privé est en mesure de constater que les normes comptables sont élaborées en unanimité où toutes les parties intéressées sont représentées plutôt qu'imposées de façon arbitraire par le gouvernement.

4. UNE APPROCHE POLITICO-ÉCONOMIQUE DES RÉFORMES COMPTABLES EN ALGÉRIE

Dans les pays centralement planifiés, un rôle prépondérant est confié à l'Etat dans la régulation comptable par la promulgation des règles régissant la tenue des comptes ainsi que les conditions d'exercice de la profession comptable. C'est l'une des formes de régulation bien connues dans le monde mais si l'Etat a le pouvoir de coercition des règles, elle manque la flexibilité et la technicité à l'égard des problèmes survenant constamment dans l'économie.

D'autres formes coexistent associant le public et le privé avec l'importance de savoir le mode de sélection des acteurs qui vont influencer le processus de régulation. Le rôle de la comptabilité dans une économie planifiée est réduit, les entreprises publiques sont obligées de rendre leurs comptes pour servir l'administration fiscale qui est le seul utilisateur des états financiers. Avec la nouvelle économie politique, les marchés accordent un poids non négligeable aux informations comptables, tous les acteurs sont concernés et intéressés par les rapports financiers des entités économiques. C'est un nouveau contexte où les pays anciennement socialistes doivent y tenir compte pour repérer

le processus de régulation comptable dépendamment du nouveau contexte économique et institutionnel.

4.1 QUELQUES FORMES CONCRÈTES DE LA RÉGULATION COMPTABLE DANS LE MONDE

Dans les sciences sociales, la régulation comptable joue le rôle d'une fonction sociale de grande importance, cette fonction est intimement liée aux caractéristiques sociopolitique, économique et culturelle de chaque pays ou groupe de pays, les formes de régulation s'inspirent de ces caractéristiques. L'idée capitale à propos de la régulation comptable est de répondre à la question selon laquelle *existe-il un type de régulation idéal pour chaque pays ou ensemble de pays ?* Les études comparatives sur les régulations comptables ont mis l'accent sur les différentes formes de régulation adoptées dans chaque pays ou communauté, l'Angleterre, les États-Unis et la France sont quelques pays où la régulation comptable suit des normes et des traditions bien différentes entre ces pays.

4.1.1. LE CAS DE L'ANGLETERRE

La profession comptable est similaire à celle des États-Unis, des marchés financiers développés avec une profession comptable influente et bien structurée, les membres de la profession sont en général les directeurs financiers provenant de l'industrie et de commerce, les comptables et les auditeurs ainsi que les analystes et les autres utilisateurs des états financiers. En Angleterre, la profession comptable est bien placée pour jouer son rôle de promulgateur des normes comptables, les coutumes jouent un rôle déterminant dans l'élaboration des normes et une préférence à l'autorégulation est largement sollicitée (Paul J. RUTTEMAN, 1985). La loi sur les sociétés (Companies Act) promulguée par le ministère de commerce et d'industrie constitue la pierre angulaire du processus de régulation comptable. En Angleterre, la régulation est un mélange entre le public – par l'obligation de *la true and fair view*¹ – et le privé.

Le système de régulation est conçu pour un large éventail d'entreprises qu'aux États-Unis, toutes les firmes britanniques sont régulées alors qu'aux États-Unis seules les firmes inscrites à la *Securities and Exchange Commission* qui font l'objet de régulation. Une faiblesse dans le système de régulation réside dans la mise en application ou bien la non coercibilité des normes, les lobbies de l'industrie exploitent cette faiblesse en Angleterre sous l'idée qu'ils peuvent être exemptés de certaines obligations qui ne sont pas en mesure avec leurs intérêts particuliers.

¹ Le principe de la 'true and fair view' désigne la représentation juste et fidèle des transactions faites par l'ensemble des firmes.

4.1.2 LE CAS DES ÉTAS-UNIS

Historiquement, le pouvoir de normalisation est confié à la *Securities and Exchange Commission* (SEC), cet organisme a délégué le pouvoir à une profession comptable libérale suite au manque de compétences techniques constaté durant la fameuse crise économique de 1929, C'est l'*Accounting Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) qui a donc pris le rôle de représentant de la profession, cet organisme a créé le *Committee on Accounting Procedure* puis l'*Accounting Principles Board* qui ont joué le rôle de normalisateur. La question de neutralité de l'*Accounting Principles Board* a conduit l'AICPA a créé en 1973 un organisme indépendant celui de *Financial Accounting Standards Board* (FASB), le premier organisme privé de normalisation à se doter d'un cadre conceptuel.

Le FASB élabore ses normes selon une procédure coutumière de concertation, la procédure d'élaboration des normes (*due process*) se déroule dans un premier temps lorsque un groupe d'experts est désigné par le conseil en rédigeant un *Memorandum* dans lequel le problème est explicité suivi des solutions possibles proposées, ensuite ce *Memorandum* fait l'objet d'une large diffusion pour commentaires (deux mois en général), les membres du FASB entendent les représentants qui ont intérêt du problème et un projet de norme est donc élaboré et diffusé ensuite pour commentaires. A l'issue de cette procédure, le projet est accepté, amendé ou refusé.

La procédure d'élaboration des normes aux États-Unis laisse aux parties prenantes la possibilité de défendre leurs intérêts et débattre leurs problèmes mais ce sont les rapports de forces ayant les ressources et les compétences nécessaires qui vont s'imposer et se faire entendre. Le FASB n'a pas le pouvoir de réglementation comptable, le pouvoir est dévolu à la SEC qui veille à contrôler le fonctionnement des marchés financiers ainsi que les reporting financiers des sociétés cotées (P. De Lange et B. Howieson, 2006). L'indépendance relative du FASB comparativement à celle de l'ex APB a été garantie par la nomination de membres bien rémunérés pour des mandats suffisamment longs (5 ans), ces membres sont obligés de rompre tout lien avec les entreprises ou les cabinets qui les employaient (Skinner et Milburn, 2003)

4.1.3 LE CAS DE LA FRANCE

Le système de normalisation en France est partenarial, l'élaboration des normes se fait à partir d'une analyse critique des pratiques relatives à un problème donné, ce dernier traité par une multitude d'acteurs, l'état joue un rôle central dans la régulation comptable. La réglementation

comptable remonte à l'antiquité depuis 1673, aujourd'hui, le Conseil National de Comptabilité (CNC) est l'organisme de normalisation comptable, il est composé de président et de 57 membres qui représentent les organisations professionnelles et quelques personnalités ayant des compétences avérées dans les domaines comptable et financier,

L'État intervient en termes de fixation, par décret, de la composition du CNC et du choix des parties prenantes admises à se faire entendre, notons que l'État- par le biais du ministre chargé de l'économie - désigne le président et les personnalités qualifiées si les parties prenantes désignent leurs représentants. Les avis du CNC font l'objet d'approbation/refus et de renforcement par un organisme dit Comité de la Réglementation Comptable (CRC), ce dernier transforme les avis du CNC en règlements qui vont être ensuite approuvés par un arrêté conjoint du ministre de l'économie, celui de la justice et du budget (B. COLLASSE, 2005). Notons que la réforme du dispositif français de normalisation a débouché en 2009 sur la création de l'Autorité (Française) des Normes Comptables (ANC). Dans une perspective institutionnelle, le nouveau CNC en France joue, dans ces derniers temps, le rôle de la SEC aux États-Unis (Colasse Bernard et Pochet Christine, 2009), un rapprochement est donc établi avec notamment l'introduction des normes comptables internationales et leur généralisation dans la communauté européenne.

4.2 LE CAS DE L'ALGÉRIE

La régulation comptable dans les pays anciennement planifiés est dominée par l'Etat, ce dernier joue un rôle central dans l'orientation de l'économie sous ce que l'on appelle la fonction de planification. L'objectif des états comptables a pour objectif le calcul de l'impôt, le seul utilisateur est l'Etat par l'intermédiaire des entreprises et administrations publiques qui s'opèrent pour l'intérêt collectif de la nation, aucune possibilité n'est dévolue aux autres parties prenantes à participer efficacement dans la performance de l'économie, la centralisation des décisions qui touchent le monde des affaires a miné tout effort de développement de formes comptables nouvelles, la rigidité de la réglementation et l'absence de flexibilité des entreprises avec un environnement de plus en plus incertain rendent aussi la comptabilité incapable de relever le défi d'apporter sa valeur ajoutée dans l'économie.

4.2.1 RÉFORME COMPTABLE EN ALGÉRIE, VISION HISTORIQUE ET CONTEXTUELLE

Au lendemain de l'indépendance, l'Algérie a hérité les traditions de gestion issues de la colonisation française, la situation économique n'était pas favorable et l'habilité à construire un

système comptable neutre et performant n'était pas admise¹. Ce n'est qu'à partir de 1972 que l'idée d'élaborer un plan comptable national est largement manifestée, cet effort est couronné par la promulgation de la fameuse ordonnance n°75/35 du 29 Avril 1975 applicable à partir 1976. Le Plan Comptable National est né dans un contexte mondial tendu de la guerre froide entre les USA et l'ex bloc soviétique, les pays centralement planifiés y compris l'Algérie se sont inspirés des traditions socialistes où l'État joue un rôle prépondérant dans tous les axes de la vie politique, économique et sociale. La réglementation comptable communiste consiste à répondre aux objectifs du plan décrit par l'Etat et servir les besoins des entreprises publiques ainsi que l'économie toute entière (Nhu Tuyên LÊ, 2008)².

Dans les pays en développement, la littérature montre que la profession comptable est récente voire inexistante (B. Collasse, 2005), la comptabilité est incapable de répondre aux besoins de l'économie, les besoins notamment informationnels des acteurs économiques, les systèmes comptables dans ces pays ne sont que des extensions des systèmes comptables des pays coloniaux anglo-saxons ou autres (M. H. B. PERERA, 1989), le caractère embryonnaire de la profession comptable dans un contexte de mondialisation va rendre celle-ci incapable à suivre les développements marquant tant la société que le monde extérieur (Briston, 1978). L'Algérie n'était à l'abri de ce qui se joue à l'international, depuis la promulgation du PCN en 1975, l'évolution de la situation économique a suscité le besoin à d'autres réformes.

La fragilité conceptuelle et technique du PCN à répondre aux besoins d'une économie où le marché sera le maître mot, s'y ajoute le passage écrasant des pays anciennement planifiés à l'économie du marché, un passage dicté par le consensus de Washington et motivé par la chute de mur de *Berlin* ont poussé l'Etat à réfléchir dans un système comptable adapté à la nouvelle donne caractérisée par la mondialisation des échanges et la forte mobilité du capital, la mission est extrêmement difficile car l'objectif des réformateurs est d'agir de façon équilibrée et diligente, répondre aux exigences de la mondialisation sans nuire aux intérêts de l'Etat nation.

Pour l'émergence d'une forme de régulation comptable bien repérée en Algérie, il est notoirement difficile pour les pays qui n'ont pas déjà construits des systèmes économiques propres à leurs contextes de résister avec l'irruption des normes et des pratiques sans parler des biens et des

¹ C'est le Plan Comptable Général (PCG) français de 1957 qui a servi les besoins de l'économie Algérien en ce moment là.

² Nhu Tuyên LÊ, Evolution des formes comptable en contexte de transition économique : le cas du Viêt Nam, thèse doctorale soutenue publiquement en juillet 2008 ; école des hautes études commerciales (HEC) de Paris.

services. Il en résulte que les formes de régulation comptable sont accompagnatrices des facteurs socio-économique et culturels de chaque pays. Maintenant, avec la mondialisation ce sont les rapports de forces sur la scène internationale, les multinationales et les firmes internationales d'Audit en tête, qui dictent leurs propres règles de jeu et le cas des normes comptables internationales en est un exemple édifiant. La généralisation à grande échelle de ces normes a exigé plusieurs pays d'introduire des modifications sur leurs systèmes comptables, de les rapprocher plus ou moins à la conception anglo-saxonne.

4.2.2 LES INSUFFISANCES CONCEPTUELLES ET TECHNIQUES DU PCN 1975

Il est remarquable que suite à la promulgation du PCN de 1975, le contenu de l'ordonnance manqua d'exhaustivité en termes de principes, objectifs ainsi que la liste des utilisateurs qui ont intérêt aux états financiers, le caractère technocrate du PCN est extrêmement absent à cause évidemment de l'hégémonie de l'Etat dans la réglementation comptable et l'absence d'un partenaire ayant les compétences nécessaires pour résoudre les problèmes comptables qui naissent constamment suite aux évolutions de l'économie nationale et internationale.

4.2.2.1 L'ABSENCE D'UN CADRE CONCEPTUEL

Un cadre conceptuel fournit un corps de principes et concepts qui sont à la base de l'établissement des états financiers, il constitue une base de solutions possibles face à un problème donné. L'une des failles ainsi adressés au PCN 1975 est le fait qu'il manque d'un cadre qui définit les objectifs ainsi que la liste des utilisateurs de l'information comptable. Dans ce fait, le PCN est conçu pour servir les besoins macro-économique et statistique dont l'objectif de l'Etat est d'établir certaines grandeurs conformément aux exigences du *Plan*. L'inertie de la profession est expliquée par la prédominance de l'Etat dans la réglementation comptable. L'Etat a le pouvoir coercitif mais il manque de technicité, le système socialiste restreint l'émergence des innovations comptables car les entreprises suivent toujours les injonctions politiques au détriment des considérations d'efficacité et de compétitivité.

La définition des principes n'était pas bien explicitée, les éléments des actifs, passifs, fonds propres, goodwill... ne sont pas définis, les états financiers se résument dans le Bilan, le Compte de résultat et les annexes, aucun autre état existe, ce qui signifie que les états financiers n'intéressent que l'Etat, les autres parties prenantes tels que les investisseurs, les clients, les fournisseurs, les banques et autres n'ont aucun poids au vu du PCN.

Une insuffisance capitale au moment où le PCN est promulgué est l'absence d'un système de normalisation robuste avec des instances compétentes, l'absence d'une fonction de normalisation traduit la rigidité de la profession comptable (l'Etat) à répondre aux évolutions de l'économie nationale (l'émergence de nouveaux problèmes) et aux enjeux de la mondialisation,

4.2.2.2 CARENES TECHNIQUES DU PCN 1975

Techniquement, Les insuffisances se rapportent aux points suivants : l'absence de certains comptes dans la nomenclature de l'ancien Plan, la nature de classification des comptes dans le bilan et le TCR, les documents de synthèse, l'inventaire permanent, les règles d'évaluation, les définitions et les règles de fonctionnement, le traitement de certaines opérations particulières, les supports et documents comptables utilisés et la relation comptabilité & fiscalité.

A titre d'exemple, pour la classification des comptes, il y avait aucune distinction entre les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants, le bilan n'est pas conçu selon le degré de liquidité, le bilan dans sa version de PCN 1975 n'était pas un outil fiable pour les investisseurs actuels et futurs, les informations figurant dans le bilan seront traitées et ajustées pour s'acheminer vers un bilan financier. Pour les règles d'évaluation et de comptabilisation, il est à noter qu'elles sont très sommaires, Les notions du coût historique d'acquisition, du coût d'achat, du coût de production, de la valeur estimée, de la valeur de réalisation, des frais accessoires, des charges directes et indirectes utilisées par le PCN ne sont pas définies.

Les méthodes et les taux d'amortissement ne sont pas précisés exhaustivement; seule la méthode de l'amortissement linéaire est préconisée à titre indicatif par l'administration fiscale même si la méthode ne reflète pas le rythme de dépréciation des actifs. Certaines opérations n'ont pas été traitées au sein du PCN 1975 tels que le leasing (crédit bail), les opérations en monnaie étrangère, les actifs incorporels, les impôts différés et l'incidence des changements de méthodes comptables...etc. Toutes ces insuffisances seront laminées avec le référentiel comptable international de l'IASB dont l'Algérie est en train d'y joindre.

5. QUELQUES AVIS ET CIRCULAIRES DU CNC AVANT L'INTRODUCTION DU SCF

De nombreux avis et circulaires ont été diffusés par le Conseil National de Comptabilité depuis que le PCN fut implanté en 1975, le développement de l'économie ainsi que les besoins des acteurs économiques en information semblent constituer les motifs qui ont déterminé la nature, le volume des avis et circulaires diffusés.

5.1 LES CIRCULAIRES DIFFUSÉS PAR LE CNC

En commençant par le circulaire *N°1850/F/DC/CE/89/047 du 24 Mai 1989* relative à la comptabilisation des opérations liées à l'autonomie, le circulaire a spécifié la codification de certaines rubriques à savoir : les Apports, le notaire, les emprunts obligataires, les opérations sur titres de participation, répartition des bénéfices.

La circulaire *N° 635 F/DC/CE/90/054¹ du 29 Avril 1990* est diffusée un an après par la direction de la comptabilité, l'objet était de définir les modalités de comptabilisation de l'indemnité de congé annuel dans le cadre des dispositions légales en vigueur et dans le respect des principes fondamentaux qui les régissent.

La circulaire *N° 635 F/DC/CE/90/046 du 11 Mars 1990* est venue au cours de la même année, elle a porté sur la comptabilisation de la participation des travailleurs aux bénéfices de l'entreprise dans le cadre des dispositions légale et réglementaires en vigueur. Les modalités d'enregistrement de la participation des travailleurs sont clarifiées et détaillées.

5.2 AVIS ET INSTRUCTIONS DIFFUSÉS PAR LE CNC

A propos des fonds de participation, le CNC a diffusé l'instruction *N°001//95 du 2 Octobre 1995* relative à l'harmonisation de la comptabilité des fonds de participation, celle-ci a pour objectif la comptabilisation des opérations spécifiques des fonds de participation. Les opérations concernées sont entre autres les actions reçues des entreprises publiques, dividendes produits par les titres, les produits financiers des placements des fonds et les comptes courants des associés, les règles de fonctionnement des comptes relatives aux opérations spécifiques aux fonds de participation ont été ensuite clarifiées et détaillées.

Une instruction *N° 581MF/DGC du 21 Avril 1997* relative à la comptabilisation de la réintégration de l'écart de réévaluation est diffusée par le CNC dont l'objet était de clarifier les modalités de comptabilisation sous la lumière des articles 14 et 107 de la loi de finances 1996. Le contexte dans lequel l'instruction est apparue est caractérisé par l'inflation et la dévaluation successive de la monnaie nationale. Deux réévaluations légales ont été envisagées qui sont assorties d'un avantage fiscal visant à inscrire la contrepartie de l'augmentation nette de la valeur des immobilisations dans un compte des fonds propres en franchise d'impôt tout en permettant la déduction de la totalité des

¹ Vu la médiocrité de circulaire (sous forme image scannée), le numéro nous paraît difficile à extraire exactement ainsi que le contenu y afférente.

charges d'amortissement, y compris celles induites par la réévaluation. Citons que la loi de finance 1996 a supprimé cet avantage, du moins, lorsque l'écart de réévaluation n'a pas été affecté au 1^{er} janvier 1995.

Un avis N° *14/01 du 05 mai 2001* formulé par le CNC suite à une demande portant la compensation comptable créances-dettes réciproques, l'avis en question considère entre autres que la compensation sans mouvement de fonds d'une créance par une dette n'est légale que si elle est liquide, exigible, consommée, tangible et réciproque. En outre, selon l'avis, la compensation entre créances et dettes nées à l'occasion d'opérations avec un même tiers (entreprise se trouvant client et fournisseur à la fois d'une autre entreprise) est autorisée conformément aux articles 297 et suivants du code civil.

6. LE PASSAGE A UN SYSTEME COMPTABLE INSPIRÉ DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES
Les évolutions que connaît le monde en matière comptable ont eu un effet notable sur les pays en développement, le changement de statut de l'organisme international de normalisation comptable de l'ancien IASC à l'IASB en 2001 a suscité des controverses intenses sur la légitimité grandissante de cet organisme en tant que monopole de l'industrie comptable dans le monde. Les pays en transition tels que l'Algérie n'ont eu aucun choix que d'ajuster leurs systèmes comptables (tel est le cas de nombreux pays) conformément aux normes comptables internationales. L'idée initiale de réformer le système comptable en Algérie selon les standards internationaux remonte pratiquement à 1998. La mondialisation de la pratique comptable dont la pression vient des pays développés par le biais des multinationales et des firmes d'Audit a fait appel aux pays du monde de renforcer leurs régulations comptables et entreprendre des réformes profondes pour tirer à bien les avantages de la mondialisation. Ces constats ont poussé l'Etat à réfléchir dans la conception d'un système comptable adapté à la nouvelle conjoncture.

6.1 LES TRAVAUX DE LA COMMISSION PCN

Une caractéristique de la réforme comptable en 1998 est le fait qu'elle est confiée à un organisme étranger ! Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) crée en 1996¹ a pris l'initiative de réviser le PCN, un groupe de réflexion est donc installé pour élaborer une démarche méthodologique de la révision. Une fois la démarche est sollicitée par le conseil, le groupe est transformé en une commission PCN, les actions de cette dernière se résument dans l'évaluation de l'état ainsi que les

¹ Décret exécutif n° 96-318 du 12 Joumada El Oula 1417 correspondant au 25 septembre 1996 portant création et organisation du conseil national de la comptabilité,

insuffisances du PCN, dans l'élaboration d'un projet de plan comptable, le recueil des observations/recommandations émises par professionnels et utilisateurs sur le projet et la conception d'un nouveau plan comptable sous la lumière des remarques formulées par les intéressés de la chose comptable. Le projet doit se soumettre au conseil pour examen, il fait l'objet d'acceptation, du rejet ou de modification.

6.1.1 LES QUESTIONNAIRES D'ÉVALUATION

Deux questionnaires ont été élaborés par le CNC, le premier établi et envoyé aux professionnels comptables en Janvier 1999, il lui est reproché sa longueur et son mauvais timing dont il est envoyé en période des travaux de fin d'exercice ce qui s'est répercuté sur le nombre des réponses. Le deuxième questionnaire est adressé au même échantillon en juillet 2000 mais aucun détail sur le contenu et l'objet de ceci a été saisi pour notre part. Les résultats du premier questionnaire sont déversés dans un rapport d'évaluation en Novembre 1999, un rapport contenant les réponses et les constats des répondants. Les conclusions formulées à propos du rapport se sont résumé dans l'introduction d'un nombre de chapitres particuliers sur les principes, les règles d'évaluation et la terminologie comptable ; revoir le nombre, la forme et le contenu des états financiers, l'enrichissement de la nomenclature existante en mesure avec les besoins des utilisateurs.

6.1.2 LES AXES DANS LESQUELS LA RÉVISION DU PCN EST OPÉRÉE

La commission PCN a formulé les axes suivants :

- Le nouveau plan doit inclure les principes, les règles d'évaluation et de fonctionnement des comptes ;
- Une nomenclature exhaustive et claire pour les utilisateurs ;
- Les états financiers font l'objet d'amélioration en terme de qualité et de technicité ;
- Laisser la comptabilité de gestion à l'initiative des entreprises sans recours à la normalisation;
- Rendre les annexes plus utiles et plus complémentaires aux états financiers;

Notons que les axes indiqués par la commission ont fait l'objet de certains commentaires. Tout d'abord, pour les utilisateurs, ni la nature de ceux-ci, ni encore le nombre sont explicités et clarifiés, cela pose évidemment le problème d'identification des parties prenantes qui vont bénéficier des états financiers. Il est important de souligner le fait que les axes formulés par la commission n'allaient pas au fond des choses, les recommandations sont caractérisées par une grande technicité

alors qu'elles manquent d'un cadre conceptuel dans lequel tous les problèmes comptables peuvent être identifiés et traités selon des principes et des objectifs bien déterminés.

6.2 LES PROPOSITIONS DU CNC FRANÇAIS POUR L'ALGÉRIE

Une fois les travaux de la commission PCN furent arrêtés en 2001, le Conseil National de la Comptabilité Français a pris en charge la mission de la réforme comptable en Algérie sous le financement de la Banque Mondiale après le lancement d'un appel d'offre, ce tournant a montré l'incapacité de l'élite comptable Algérienne à mettre en place un programme de réforme pragmatique et adapté aux caractéristiques de l'économie nationale. Le CNC français après étude et analyse du PCN, a proposé trois scénarios pour la réforme, ces derniers sont soumis aux organes algériens compétents pour le choix, le scénario choisi fera l'objet d'une étude approfondie par le partenaire Français.

Le premier scénario consiste à aménager le PCN, c'est-à-dire maintenir la même architecture du PCN et introduire des mises à jour techniques dépendamment des changements de l'environnement économique. Bien que le scénario est avantageux pour les parties intéressées par la réforme (les professionnels, les formateurs, les académiciens...etc.), il fait l'objet de certaines critiques émanant de l'incapacité conceptuelle du PCN de faire face aux problèmes de plus en plus complexes, des problèmes provoqués principalement par l'ouverture de l'économie à l'international.

Le deuxième scénario consiste à garder le même schéma du PCN avec l'introduction des solutions techniques inspirées des normes comptables internationales, le scénario est orienté vers les investisseurs internationaux et servant de base les besoins informationnels des différents acteurs économiques. Cette option peut être heurtée à des incohérences entre la réglementation PCN et les normes comptables internationales.

Le troisième scénario consiste à refondre l'ancien PCN et construire un système comptable inspiré des nouvelles normes comptables, un système diamétralement opposé aux objectifs de l'ancien plan comptable en ce qu'il est placé à l'écoute des investisseurs nationaux et étrangers. Le nouveau système se distingue à son prédécesseur particulièrement par l'existence d'un cadre conceptuel dans lequel est indiqué l'objectif des états financiers, les caractéristiques qualitatives qui déterminent l'utilité de l'information ainsi que les définitions conceptuelles relatives à la comptabilisation et l'évaluation des éléments à partir desquels les états financiers sont construits et fournis.

6.3 LE CHOIX DU CÔTÉ ALGÉRIEN POUR LA RÉFORME

Dans un contexte dominé par la mondialisation économique et l'ingérence des institutions internationales (le FMI et la Banque Mondiale) dans les politiques intérieures de plusieurs pays, la bascule de l'Algérie vers un système inspiré des standards internationaux était un objectif sans cesse recherché par ces institutions dans la mesure où il servira en premier rang les intérêts des multinationales avant ceux des États nations. Le choix du troisième scénario par le CNC algérien était un évènement important et une dérive du CNC Algérien aux axes de réforme dictés par la commission PCN. La décision du CNC semblait hâtive pour au moins deux raisons, *la première* est l'absence d'une analyse profonde des enjeux notamment culturels des nouvelles normes sur les professionnels et les entreprises locales, des normes qui diffèrent complètement du modèle franco-allemand et celui de la comptabilité communiste. *La deuxième* raison est contextuelle car la situation de l'économie nationale n'a pas besoin d'un modèle fortement inspiré du capitalisme financier, une doctrine régnée dans le monde financier et régie par l'ingénierie financière. L'avènement de nouveau référentiel ne pouvait profiter donc que les firmes étrangères dans l'absence d'une économie nationale compétitive et diversifiée, d'un secteur privé puissant et d'une bourse active dans laquelle se confrontent les investisseurs.

Le nouveau système comptable financier avait été finalisé et validé par le Conseil National de la Comptabilité en juillet 2004¹, cette démarche est inscrite dans le cadre de l'engagement de l'Etat lors de la réunion du NEPAD tenu à Durban (Afrique de sud) en 2002 pour l'application, pour tous les pays d'Afrique, des normes comptables internationale et les normes internationales d'Audit², cela est affirmé solennellement dans l'article 62 dans le chapitre réservé à la gouvernance économique et d'entreprise d'adopter entre autres huit (8) codes visant à promouvoir l'efficacité des marchés et le contrôle des dépenses ruineuses, les normes internationales d'Audit et les normes internationales de comptabilité sont classées parmi les priorités des pays africains pour développer leurs systèmes économiques³.

La mise en forme juridique du projet puis son passage en juillet 2006 au conseil de gouvernement ont abouti à la promulgation de *la loi n° 07/11 de 25 novembre 2007 portant système comptable et*

¹ Interview accordée à l'APS par le ministre des Finances à propos de la question relative à la portée de nouveau système comptable et l'apport de ceci pour l'économie algérienne.

² Lors de cette réunion, les axes suivants ont été approuvés : les principes sur les systèmes de paiement, les recommandations pour lutter contre le blanchiment d'argent et la corruption, et les principes de base pour la surveillance des marchés financiers et du secteur de l'assurance.

³ Rapport d'activité et programme de travail pour 2002 et 2003,

financier. Ce dernier était prévu d'entrer en vigueur à compter de 1^{er} janvier 2009 (Journal Officiel n°74 de 25 Novembre 2007).

Cette loi est complétée par la suite par le *décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008* portant application des dispositions de la loi en question et l'arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes¹. Le report de l'application de la loi au 1er janvier 2010 est intervenu par souci de donner plus de temps à toutes les parties concernées pour préparer le passage aux nouvelles règles dans les bonnes conditions, en organisant notamment des actions de sensibilisation et de formation au profit des personnels comptables comme des responsables des entreprises. Le report est expliqué également par l'absence de maturité dans la législation comptable car l'échéance du 1^{er} janvier 2009, la date d'entrée en vigueur, n'était pas effective et jusqu'à cette année, des améliorations n'ont pas encore cessé de s'introduire celles relatives aux clarifications portant sur les modalités d'applications de certaines dispositions de la loi en question.

7. LA PROFESSION COMPTABLE EN ALGÉRIE, LES DÉVELOPPEMENTS RÉCENTS

La profession comptable en Algérie est très jeune, elle remonte aux années soixante dix par le biais de l'*ordonnance n°71/82* du 29 décembre 1971 portant organisation de la profession de comptable et expert comptable². Ce n'était qu'en 1991 que l'Etat a promulgué la *loi n° 91-08 du 27 avril 1991* relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. La ladite loi avait pour objectif la détermination des conditions ainsi les modalités d'exercice de ces professions. L'Ordre National des Experts Comptables, des Commissaires aux Comptes et des comptables Agréés, doté de personnalité civile et groupant les personnes physiques ou morales habilitées à exercer les trois professions sus-indiquées, l'organisme est chargé entre autres à veiller de l'organisation et au bon exercice de la profession, d'élaborer le règlement intérieur qui détermine notamment les conditions d'inscription, de suspension ou de radiation du tableau de l'ordre et d'apporter son concours aux travaux initiés par les autorités publiques compétentes en matière de normalisation comptable, de diligence professionnelle et de tarification.

¹ Journal officiel de la république Algérienne n°19 du 25 Mars 2009,

² Le marché était en ce moment là dominé par les entreprises publiques. L'importance de la profession n'était pas largement manifestée par les entreprises car le recours aux rapports des experts ou bien ceux des commissaires aux comptes s'est limité aux certaines situations relatives particulièrement à la constitution et la fiabilité de l'assiette fiscale.

7.1 LA DISSOLUTION DE L'ORDRE NATIONAL : LES RAISONS DE L'ÉCHEC

Les développements récents qui marquent la législation comptable Algérienne depuis la promulgation de la loi n° 91-08 du 27 avril 1991 et le passage irréversible vers le référentiel comptable international ont mis la profession comptable face à son devenir. L'Ordre National depuis sa création n'avait pas eu la légitimité et l'appui politiques suffisants dans la mesure où il était totalement indépendant des pouvoirs publics, de nombreuses faiblesses ont été adressées à la gestion de cet organisme celles notamment de la délivrance des agréments et la prise en charge de la formation des stagiaires, les moyens financiers étaient largement faibles pour que l'organisme puisse exercer ses missions de façon régulière, les cotisations annuelles fixes et forfaitaires étaient de 3000 DA dans l'absence d'une subvention permanente et assurée de l'Etat, s'y ajoute à cela l'absence d'initiative en matière d'accompagnement au développement des entreprises et le contrôle effectif de l'économie nationale. Cette situation s'est répercuté sur l'animation des activités et l'organisation des formations au profit des professionnels et stagiaires, l'exemple édifiant est l'absence d'organisation d'examen national d'expertise comptable depuis 2002¹.

Avec l'ouverture de l'économie à l'international, les conditions dans lesquelles l'ordre est géré et développé n'étaient pas à la hauteur des enjeux qui confrontent l'économie nationale et la profession comptable en particulier, le mouvement des pays de monde vers l'adoption des normes comptables internationales et celles de la pratique d'Audit avec les faiblesses précitées plus haut ont mis l'Ordre National face aux enjeux de la survie ou de la disparition².

A la lumière de ces développements, le Conseil National de la Comptabilité s'est vu obligé de réviser son règlement intérieur. Ainsi, lors de la dernière Assemblée Plénière du Conseil tenue en Mars 2006, les membres de ceci ont souhaité apporter quelques réaménagements au règlement intérieur afin de rendre le conseil plus performant et adapté avec les nouvelles orientations des pouvoirs publics. Parmi les modifications proposées, la réduction du nombre de représentants du conseil au sein des commissions techniques et la validation de résultats des élections obtenus.

¹ Avec le nouveau contexte législatif, l'Arrêté interministériel du 3 Rajab 1433 correspondant au 24 mai 2012 est venu renforcer et organiser l'exercice de la profession, l'arrêté a pour objectif la désignation d'un centre d'examen et la fixation des modalités pratiques de l'examen final en vue de l'obtention du titre d'expert comptable ainsi que la composition des jurys.

² Plus de 100 pays dans le monde ont déjà rejoint le référentiel comptable international de l'IASB, ceux-ci estiment que les normes IFRS sont nécessaires pour le transfert des capitaux entre les pays et pour l'attrait des IDE dans les pays en développement.

L'intention des pouvoirs publics de mettre le Conseil National de Comptabilité au cœur de la normalisation comptable et un trait d'union avec les parties prenantes sont exprimée dans *l'arrêté de 23 mai 2009* portant nomination des membres du conseil, les parties prenantes sont représentées chacune par un membre¹, les parties sont en nombre de 16 à savoir entre autres le ministère de la formation et de l'enseignement professionnels, l'Inspection Générale des Finances, la COSOB, ministère des Finances, le ministère du commerce, l'ONS...etc. Le rôle des professionnels comptables est largement sollicité dans la mesure où la nouvelle comptabilité accorde un poids prépondérant aux principes au détriment des règles alors que les jugements personnels constituent la norme quant il s'agit des situations comptables compliquées. A cet effet, le Conseil National de la Comptabilité a porté, contrairement à ce qui en était auparavant, un intérêt majeur aux avis de la communauté comptable dans l'élaboration, diffusion des notes méthodologiques relatives questions comptables.

7.2 LA PROMULGATION DE LA LOI N° 10-01 du 29 JUIN 2010, ET L'ÉMERGENCE D'UNE NOUVELLE FORME DE RÉGULATION COMPTABLE

Nous avons souligné que la régulation de la profession comptable par le Conseil de l'Ordre a montré ses limites et cela suite aux faiblesses précitées. L'amélioration d'un cadre de l'exercice répondant aux nouveaux changements économique et législatif est devenue l'objectif ultime des pouvoirs publics, la réaction de ces derniers s'est traduite par la promulgation de la *loi n° 10-01 du 29 juin 2010* relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.

Dans les rouages de cette loi, des changements majeurs ont été marqués à propos de la profession comptable en Algérie. Tout d'Abord, *l'article 14 de loi 10-01* a confirmé le certificat de décès de l'Ex-Ordre National et la naissance d'un organisme portant une nouvelle nomination celle de l'ordre national des experts comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés, ces catégories professionnelles sont dotées séparément de la personnalité morale et regroupant les personnes physique ou morale agréés et habilitées à exercer les trois types de professions². La composition, les attributions et les règles de

¹ L'Arrêté du 28 Joumada El Oula 1430 correspondant au 23 mai 2009 portant nomination des membres du conseil national de la comptabilité.

² Certains détracteurs de la loi y voient une dislocation du métier en trois corps séparés, alors qu'il était attendu qu'elle l'unifie, à l'instar de ce qui s'est fait dans le reste du monde, la profession étant, techniquement, une et indivisible. La préoccupation de ceux-ci réside dans le fait que la mise de la profession libérale sous administration publique est-elle professionnellement admissible?

fonctionnement des trois institutions ordinales sont clarifiés par la suite respectivement dans les décrets exécutifs n° 11-25, le décret n° 11-26 et le décret n° 11-27 tous du 27 janvier 2011.

La loi 10/01 a, par ailleurs, introduit un ensemble des dispositions dont les plus innovantes se résument dans les points suivants:¹

- La réappropriation par les pouvoirs publics des prérogatives de puissance publique, telles la délivrance des autorisations d'exercice ou la définition des normes professionnelles,
- Une définition séparée des missions et des responsabilités des professions d'expert comptable, CAC et de comptable agréé,
- Le regroupement de ces trois catégories professionnelles dans trois organisations distinctes à savoir l'Ordre National des Experts Comptables, une Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes, une Organisation Nationale des Comptables Agréés,
- Les trois catégories seront administrées chacune par un conseil national,
- Le contrôle de la qualité professionnelle et technique des travaux effectués par les professionnels et l'obligation des professionnels en activité à encadrer et rémunérer les stagiaires,
- L'exercice d'une tutelle émanant de l'Etat sur les trois catégories par la désignation des représentants du ministère des finances auprès de leurs conseils nationaux,
- Création d'un institut spécialisé chargé de la formation des professionnels comptables par l'Etat. Sa mission principale consiste à former les futurs experts comptables et CAC en fournissant des formations s'étalant sur 03 ans pour l'expert comptable, 02 ans pour les commissaires aux comptes, dispensées à plein temps. Les formations seront sanctionnées par un diplôme d'un expert comptable et un autre pour le commissaire aux comptes².

Le Conseil National de la Comptabilité a connu lui aussi une révolution organisationnelle sans précédent. Ainsi, après qu'il était dépourvu de tout appui de l'Etat, il est placé aujourd'hui sous l'autorité du ministre chargé des finances avec des missions plus élargies celles de l'agrément, de la normalisation comptable, de l'organisation et du suivi des professions comptables. La composition, l'organisation et le fonctionnement de cet organisme sont détaillés par la suite dans le décret exécutif n° 11-24 de 27 janvier 2011 du journal officiel N°07 de 02 février 2011.

¹ Les nouvelles dispositions de loi 10/01 sont extraites du site officiel du ministère de finance, www.mf.gov.dz dans un article sur la réforme de la profession comptable.

² Décret exécutif n° 13-10 du Aouel Rabie El Aouel 1434 correspondant au 13 janvier 2013 fixant le degré de fautes disciplinaires commises par l'expert comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé dans l'exercice de leurs fonctions ainsi que les sanctions qui s'y rapportent.

L'une des nouveautés majeures est la présidence du conseil par le ministre chargé des finances, les représentants du Conseil émanent des différentes parties celles entre autres de l'énergie, des statistiques, de l'éducation nationale, du commerce et de l'industrie, des impôts, de la banque d'Algérie, de la COSOB, la cour des comptes... etc. Les représentants des ministres doivent avoir au moins le rang du directeur d'administration centrale et ayant des compétences avérées dans les domaines comptables et financiers¹. Le CNC a l'habilité de s'occuper de toutes les questions relatives à la normalisation comptables et à l'application des normes, il peut être consulté par les commissions des assemblées élues, les organismes et tous les concernés. Notons que le CNC est un organe consultatif et de régulation à caractère administratif ayant une vocation interministérielle et interprofessionnelle.

Le Conseil National de la Comptabilité compte quatre commissions paritaires qui sont chargées du contrôle de la qualité des travaux comptables, de l'arbitrage, de la délivrance des agréments et de la formation. L'implication des pouvoirs publics dans la modernisation de cet organisme n'a pour objectif que de rendre la profession comptable plus légitime et plus adaptée à la nouvelle donne, ce constat trouve sa justification, du point de vue technocrate, dans l'article 04 de la loi 10-01 qui stipule que le conseil comprend au moins trois membres élus représentant chaque organisation professionnelle, s'y ajoute le fait que le choix des parties prenantes composant le Conseil se fait selon les compétences en matière comptable et financière.

En outre, le conseil peut faire appel, lors de ses travaux, à toute personne susceptible d'éclairer par ses compétences notamment en matière comptable et financière, économique et juridique². Donc, l'action publique ne se contredit guère avec les considérations techniques apportées par les professionnels. Il se révèle que la légitimité politique du Conseil National de Comptabilité est couplée par la légitimité technique apportée par les organisations professionnelles,

La nouvelle architecture du Conseil National de la Comptabilité qui se rapproche à celle de son homologue français avec un rôle de plus en plus grandissant dans la régulation de la profession comptable montrent bien l'émergence d'une nouvelle forme comptable en Algérie qui associe le public pour son soutien politique et le privé par ses compétences techniques, il reste en final la valeur ajoutée attendue de cette nouvelle forme pour l'économie nationale et pour les intérêts des

¹ Décret exécutif n° 11-24 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité.

² L'article n°4 du décret exécutif n° 11-24 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité.

acteurs nationaux, la question qui doit se poser à propos de cette évolution est de savoir est-ce que l'émergence d'une nouvelle forme comptable traduit une réponse aux développements institutionnels, organisationnels et culturels atteints par les opérateurs locaux ? Ou bien la résultante des pressions fortement imposées par les forces externes ?

Cependant, il est à signaler que la loi 10/01 n'a pas clarifié les arrangements ainsi que les complémentarités avec la loi 07/11 portant le Système Comptable et Financier. Les experts comptables, Commissaires Aux Comptes et comptables d'entreprises ne cessaient de relever des difficultés énormes dans la certification, traitement de certains postes dans les états financiers établis selon les standards internationaux¹ alors que l'arsenal réglementaire relatif à la profession d'Audit demeure se référer aux normes nationales non encore standardisées adoptées en 1991 suivant la loi 91/08. Cet état nous conduit à se poser la question de la portée ainsi le poids des normes internationales d'Audit (ISA) établies par l'IFAC (*The International Federation of Accountants*) dans les rouages de la loi 10/01, l'introduction des normes de l'IFAC en Algérie devrait ainsi répondre aux démarches suivantes:

- L'implémentation au sein du CNC d'une commission chargée de la transcription et interprétation des normes d'Audit internationales tout en respectant les particularités de la réglementation Algérienne ;
- L'intégration des formations en normes de l'IFAC dans le projet de l'institut de l'expertise comptable, l'institut doit disposer en son sein des formateurs hautement qualifiés mis au service de tous les professionnels intéressés;
- L'introduction et l'obligation d'une formation continue en matière de normalisation qui nécessite des connaissances approfondies dans les domaines de droit, économie et gestion. cette démarche a pour objectif d'introduire un nouveau état d'esprit chez les professionnels qui ont déjà exercé leurs métiers dans la période socialiste.
- Le recours aux expériences des pays voisins ainsi que les pays qui ont poursuivi les mêmes démarches de réforme comptable et la promotion des partenariats entre les établissements concernés et leurs homologues étrangers;

¹ Les impôts différés actifs et passifs, les provisions, les charges et produits antérieurs, les pertes de valeur sont quelques points qui constituent pour l'auditeur Algérien un défi majeur, l'audit de ces postes exige des connaissances profondes en matière de la théorie financière, le cadre conceptuel de l'IASB, les mathématiques, les statistiques...etc. une nouvelle culture doit donc s'installer dans la profession d'Audit en s'attachant aux nouvelles pratiques internationales.

- Faire des synergies entre l'université et les institutions chargées de développement des pratiques comptables et celles de l'Audit.

Dans cet ordre d'idées, les efforts du CNC à rapprocher la profession comptable avec les standards internationaux sont couronnés récemment par la signature d'une décision du ministre des finances (n° 2 du 4 février 2016) portant en première étape sur les quatre Normes Algériennes d'Audit¹. Les normes en question se récapitulent dans le tableau ci-après²:

Tableau n° 2: Les quatre premières normes Algériennes d'Audit

Code de la norme	Objet
210	Accord sur les termes des missions d'Audit
505	Confirmations externes
560	Evènements postérieurs à la clôture
580	Déclarations écrites

Source : Note d'information n°20 diffusée par l'Ordre National des Experts Comptables

Les quatre normes d'audit Algériennes ont fait l'objet de plusieurs sessions de formation³ et de vulgarisation programmées par la chambre nationale des commissaires aux comptes au profit des professionnels intéressés et ce pour diffuser et généraliser à grande échelle les notions, pratiques et méthodologies nouvellement introduites dans la profession comptable. Le recours à ces normes constitue une nouvelle étape de basculement vers l'homogénéisation des travaux d'audit menés par les cabinets, cela va permettre au CNC de mettre en place une démarche contrôle qualité des missions effectuées par les auditeurs. Cette étape va aussi protéger les commissaires aux comptes lorsqu'ils seront éventuellement exposés à des litiges avec les milieux judiciaires. Le jugement des commissaires aux comptes, en faisant recours aux normes d'audit, va apporter sans doute une crédibilité appréciée lors d'une éventuelle plainte et facilitera la détermination des éléments probants.

¹ Bien avant, le décret exécutif n°11-202 du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 a fixé les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission. Le décret a recensé les normes relatives entre autres à la certification, les conventions réglementées, le détail des cinq rémunérations les plus élevées, les procédures de contrôle interne, la continuité d'exploitation, la détention d'actions en garantie, augmentation et réduction du capital, l'émission d'autres valeurs mobilières... deux arrêtés viennent après, le premier en 2013 porte sur le contenu des dites normes alors que le deuxième en 2014 portant sur les modalités de transmission des rapports des CAC.

² Les membres de la commission ad-hoc chargée d'élaborer les dites normes ont jugé la publication des quatre premières et non l'intégralité des normes du fait de leur complexité, il leur est avéré nécessaire de commencer par les quatre normes pour que l'ensemble des professionnels puisse absorber leur contenu. Cet argument n'a pas gagné cependant l'unanimité car selon certains la commission a égaré la norme ISA 200 qui est la norme des normes.

³ Tel est l'objectif du communiqué 08/2016 diffusé par la chambre nationale des commissaires aux comptes sur son site internet, ledit communiqué porte sur les cinquièmes assises du commissariat aux comptes avec pour thème « Le commissaire aux comptes : un auditeur à part entière ». L'un des axes majeurs de ce rendez-vous est de prendre connaissance de l'actuel cadre normatif de la profession notamment avec la publication des quatre Normes Algériennes d'Audit.

7.3. LA LOI 10/01 SUR LA PROFESSION COMPTABLE: UN BILAN, ENJEUX ET DÉFIS

Les réactions des professionnels comptables à l'égard de la loi 10/01 ne cessaient de s'accroître suite aux carences constatées au sein de ses différents axes, les plus importantes portent notamment sur la responsabilité des commissaires aux comptes quant à la révélation des faits délictueux. Ainsi, lors de l'Assise organisée par la Chambre Nationale des Commissaires Aux Comptes dans le cadre de ses missions de formation sur la relation entre le CAC et la justice. Les intervenants à la fois professionnels et juristes s'accordaient sur l'idée de renforcer la position des CAC et revoir certains articles à savoir l'article 61, 62 et 63 qui portent sur la responsabilité du commissaire aux comptes. Pour répondre à ce souci, le ministre de finance a signé une décision selon laquelle seront désignés des membres émanant de la chambre nationale des commissaires aux comptes (au nombre de 6) et six autres membres émanant de l'administration, l'objectif est celui de réviser en première étape les axes qui touchent la responsabilité des CAC¹.

A titre d'exemple², l'article 62 de la loi 10/01 stipule « la responsabilité pénale de l'expert comptable, CAC et comptable agréé est engagée pour tout manquement à une obligation légale », l'article a existé dans la loi 91/08 par le biais de l'article 52 qui lui précise la référence au code de la procédure pénale. L'article 62 est d'une portée générale dans la mesure où il étend indéfiniment la responsabilité pénale du professionnel, l'article met les trois catégories en position de faiblesse par rapport aux principaux acteurs de l'action pénale à savoir la police judiciaire, le procureur de la république, le juge d'instruction et enfin le juge pénal. Les avocats des parties adverses cherchent à abuser les failles contenues dans les textes pour décharger leur client en impliquant dans notre cas le CAC. Sur le plan pénal, il ne peut pas y avoir de peine sans texte. L'article en question semble augmenter le risque de voir le CAC impliqué dans des procès pénaux avec de lourdes conséquences sur sa vie professionnelle, sociale et familiale.

Ensuite, l'article 61 de la dite loi ressort lui aussi une ambiguïté à lever, c'est une disposition qui relève de la responsabilité civile qui inclue le fait de ne pas révéler au procureur de la république les faits délictueux rencontrés durant la mission du CAC. En outre, les conséquences familiales,

¹ L'information est diffusée par le président du conseil national Larbi REDJIMI devant les intervenants lors du séminaire organisé à Guelma par la Chambre nationale des commissaires aux comptes portant sur la responsabilité du CAC et la justice. En effet, L'intention de revoir la loi 10/01 est largement manifestée par les professionnels et les juristes afin de clarifier les démarches judiciaires à respecter par le CAC lors de l'exercice de ses missions.

² La revue l'Auditeur EL MOUDAKIK « المدقق », revue trimestrielle éditée par la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes, Edition n° 1, 15 février 2014.

professionnelles, sociales et économiques sont énormes pour le CAC qui se retrouve inculpé et impliqué même simplement dans une affaire pénale.

Des voix se sont également élevées, lancées par les professionnels comptables en Algérie à l'encontre des cabinets d'Audit étrangers opérant dans les domaines de la finance, comptabilité, conseil et fiscalité tels que KPMG, PWC et Deloitte. Au sens de la loi 10/01, seules les personnes (physiques ou morales) dûment agréées et inscrites aux tableaux respectifs qui peuvent exercer en Algérie le commissariat aux comptes (l'article 4). Cependant, la loi 10/01 a abordé l'exercice illégal et recensé via les articles 73 et 74 les situations auxquelles les trois catégories peuvent être impliquées mais elle n'a pas clarifié à qui revient la responsabilité de constater l'exercice illégal ni la démarche par laquelle doit se faire la déclaration sur les actes illégaux ni encore les procédures judiciaires à suivre lors de constatation d'un exercice illégal de la profession. Les professionnels ont plaidé pour l'application du principe *de réciprocité* de l'exercice des travaux d'audit avec les pays auxquels ces cabinets proviennent.

La nécessité de créer une commission chargée de surveiller les pratiques illégales au sein de la profession semble urgente et nécessaire pour protéger les intérêts des professionnels, la loi 10/01 devra être ainsi complétée ou révisée pour répondre aux attentes des trois catégories. En France, la commission *Exercice illégal* est chargée de lutter contre l'exercice illégal de la profession expert-comptable et de participer à la prévention à ce délit. Elle est également la force de proposition auprès de la présidence de l'Ordre et du conseil régional, dans son domaine de compétence. En Algérie, la création de cette commission ne sera réussie que lorsque les mécanismes et les prérogatives soient déterminés de manière claire et précise. Dans cet ordre des faits, le Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes dans son communiqué n° 7 a insisté sur l'obligation, pour les sociétés et organismes tenus à désigner un CAC, de se conformer rigoureusement aux dispositions du décret exécutif 11/32 du 27/01/2011.

La chambre a révélé que "*Certains cahiers de charges élaborés dans le cadre des appels d'offres ou consultations restreintes pour désigner un CAC comportent paradoxalement des titres et diplômes sans rapport avec la mission de contrôle légal et visent à altérer la saine compétition*". La chambre s'est vue durcir le ton en s'engageant de prendre toute action jugée utile pour protéger ses intérêts moraux. Néanmoins, la chambre n'a pas clarifié les procédures ni la méthodologie à suivre pour instaurer une compétition saine et lutter contre l'exercice informel de la profession.

Une autre question soulevée par nombre de professionnels comptables libéraux a trait au contrôle qualité des Cabinets. En effet, la vaste majorité de ceux-ci ne respecte pas les exigences minimales de l'exercice de la profession en termes entre autres des méthodes de travail, les outils utilisés, la qualité des effectifs recrutés et les sièges occupés. La loi 10/01 n'a pas décrite et clarifié les démarches de contrôle qualité à respecter afin de se conformer avec les normes internationales de la pratique d'Audit. L'introduction des quatre premières normes Algériennes d'Audit constitue un défi pour les autorités compétentes qui doivent veiller au respect de ces normes par les cabinets d'Audit Algériens lors de la réalisation des missions d'Audit.

Un autre point largement manifesté par les professionnels comptables est celui qui porte sur le cahier de charges. En effet, plusieurs commissaires aux comptes ont contesté les dispositions de la loi 10/01 qui les soumettent à des procédures de cahiers de charges mettant en cause leur indépendance et semblent semer le désordre dans cette industrie sensible. Certains articles sont demandées être abrogées notamment la mesure instaurant les procédures de soumission de cahiers de charges pour la désignation des commissaires aux comptes via le simple barème des honoraires. Les professionnels comptables ont plaidé pour un tarif horaire révisé à la hausse comparativement à celui de 1994 modifié. L'inflation excessive et l'augmentation des frais constituent les facteurs déterminants qui sont derrière la révision des cahiers de charges.

Encore, bien que la loi 10/01 ait refondu l'organisation de la profession en la groupant en trois corps séparés et chapeautés chacun par un conseil national, de nombreux professionnels demeurent vulnérables face à l'inertie et l'incapacité du CNC à répartir régionalement la gestion et le suivi administratif des professionnels. Ainsi, depuis l'entrée en vigueur de la loi 10/01 en 2010, aucune action n'a été constatée celle d'implanter dans les quatre coins du pays (Est, Ouest, centre et Sud) des conseils régionaux afin de répondre aux besoins des professionnels en temps voulu. Les professionnels ont du mal à déplacer vers la capitale pour régulariser leurs situations administratives à chaque fois nécessaire (retrait des agréments, retrait des AFS, dossier d'inscription aux tableaux...). Le CNC, nouvelle version, n'a pas prévu également des mesures pour alléger la charge à ses intendants qui subissent, le plus souvent, le fardeau des dossiers de plus en plus nombreux particulièrement avec la régularisation des dossiers de stagiaires inscrit à l'ex-ordre national.

Au sujet des complémentarités entre la loi 07/11 portant sur le SCF et loi 10/01 de la profession comptable, aucune disposition a existé dans la loi 10/01 exigeant tout professionnel expert

comptable, commissaire aux comptes ou comptable agréé de justifier entre autre une formation préalable et périodique sur la nouvelle comptabilité malgré la technicité et la complexité de plusieurs traitements en SCF. Ladite loi n'a pas astreint explicitement les CAC, lors de la clôture des états financiers publiés au 31/12/2009, de certifier leur conformité avec les dispositions de l'instruction n°02 relative au passage au SCF.

Il en résulte que beaucoup reste à faire pour améliorer l'exercice de la profession comptable en Algérie, des perspectives et des défis viennent donc alourdir la responsabilité du CNC à mettre la profession à la hauteur des enjeux qui l'entourent. Les perspectives se situent à deux niveaux¹, le premier contextuel et l'autre dimensionnel relatif au périmètre. D'abord, la profession est appelée à s'adapter avec un marché au potentiel de croissance important. Ensuite, la profession en termes de périmètre, est appelée s'étendre à de nombreux domaines. Dans ce cadre, La loi offre de nouvelles missions aux commissaires aux comptes:

- L'audit légal et toutes les missions spéciales qui s'y attachent des organisations marchandes, des structures sociales et solidaires (coopératives, associations, collectivités locales, partis politiques...etc.) ;
- Le commissariat à la fusion ;
- Le commissariat aux apports ;
- Le commissariat à la transformation.

D'autres domaines vont fatalement intervenir et s'afficher parmi les missions des commissaires aux comptes, citons :

- Le contrôle de toutes structures à but non lucratif auxquelles l'Etat va introduire une logique de gestion privée tant sur la plan comptable que celui de la performance financière et économique ;
- La médiation fiscale ;
- Les services publics décentralisés ;
- Les DSP et les grands projets en PPP² (Autoroutes, hôpitaux, universités...),
- Les concessions ;
- L'accompagnement et l'assistance juridiques des entreprises;
- Toutes les entités et organisations qui produisent et publient des comptes et passent par le CNRC pour assurer une large publicité de leurs chiffres.

¹ La communication du professeur Nacer dine SADI en marge des assises organisées par le CNCC le 08 et 09 mai 2016 à Bejaia sous le thème « Commissariat aux comptes, périmètre, perspectives et enjeux »

² La DSP signifie Délégation de Service Public, le PPP signifie Partenariat Public Privé.

L'introduction de la comptabilité d'engagement à la place de comptabilité patrimoniale au sein des entités publiques constituera un champ ouvert pour la profession dans les années à venir. La question des complémentarités et des missions partagées entre les instances de contrôle (la cour des comptes, l'IGF...) est à rechercher¹.

Cependant, les perspectives précitées sont entourées de beaucoup d'exigences intellectuelle et comportementale. Il en résulte que des enjeux et des défis affrontent la profession, ceux-ci sont récapitulés dans les mesures et actions à inclure dans la profession de demain :

- La nécessité de valoriser l'intérêt public de l'audit qui est une mission institutionnelle et de consolider la confiance dans la profession par la promotion de l'idée que la profession est au service de l'intérêt général ;
- La nécessité de doter la profession de normes d'Audit et de référentiels pour toutes les missions annexes ou spéciales : normes de contrôle, de rapport, dossiers de contrôle ;
- La nécessité de repenser la mission des commissaires aux comptes en allant au-delà d'une vision limitée autour le rapport à une compréhension globale des entreprises, le CAC doit être le porteur de suggestions, recommandations, innovations, porteur de valeur.
- La nécessité d'instaurer une démarche de contrôle qualité et un système de sanctions/récompenses ;
- La nécessité de mettre en place un système de formation obligatoire pour tous les commissaires aux comptes notamment avec la célérité des changements réglementaires et organisationnels, et la complexité de trouver des moyens de mesure adéquats ;
- La nécessité de conforter l'indépendance des CAC, en particulier l'indépendance intellectuelle par la formation continue et l'indépendance financière par la non négociabilité des honoraires. Ce dernier point ne sera réalisé que par la promulgation d'un texte réglementaire. L'idée du cahier de charge en vue de la recherche du CAC le moins disant altère sincèrement l'honorabilité de la profession ;
- La nécessité de mettre en place dans la chambre une structure d'aide et d'assistance aux CAC, une structure de consultation, de facilitation, de suggestion, de conseil voire d'assistance technique...

¹ Des réflexions ont été déjà développées par les membres du CNCC lors des assises organisées en Mai 2016. La complémentarité entre les différents contrôles externes y compris ceux du commissariat aux comptes a fait l'objet d'un débat qui a rassemblé entre autres la cour des comptes et l'inspection générale des finances.

- La nécessité de consolider par des décisions fermes l'esprit de confraternité, de solidarité et de respect mutuel ;
- La nécessité de décloisonner la profession en allant s'ouvrir à toutes les institutions de la république. Chercher la complémentarité et la collaboration avec les autres organes de contrôle de l'Etat, de la comptabilité nationale...
- La nécessité d'encourager la création de cabinets de groupes vu la pluridisciplinarité de la profession qui fait appel à rechercher la diversité et la complémentarité (la comptabilité, le droit, la finance, l'économie, les SI, la sociologie des organisations, la gouvernance d'entreprise), cela va permettre de faire face à la concurrence internationale par l'accroissement de la crédibilité des prestations fournies.

CONCLUSION DU 2^{ème} CHAPITRE

La normalisation comptable constitue l'un des phénomènes sociaux qui portent sur les comportements des acteurs économiques dans une société donnée au regard des questions comptables. Cependant, la façon par laquelle ces dernières sont traitées et résolues diffère d'une société à l'autre dépendamment des facteurs socio-économique, politique et culturel spécifiques à chaque pays. Les acteurs ayant le pouvoir politique et financier cherchent à imposer leurs normes au détriment des autres parties. Des arrangements et des mécanismes doivent être ainsi respectés afin de répondre de manière consensuelle à des intérêts le plus souvent antagonistes.

Plusieurs modes de normalisation existent dans le monde partagés généralement entre le public et le privé. Les rapports de force ayant les ressources humaines et matérielles cherchent à imposer les normes qui serviront leurs intérêts. L'institution d'une norme reflète généralement un choix social établi selon les besoins informationnels des rapports et dépendamment des conditions économiques en place. Les notions d'impartialité et de neutralité doivent se réunir pour que le processus de normalisation soit transparent. La pertinence du processus de normalisation semble un objectif ultime, celui-ci ne se réalise que par l'existence d'un cadre conceptuel incontestable, solide et rationnel et par l'indépendance, la compétence et l'expertise des membres qui l'élaborent.

Dans une économie en pleine mutation et incertitude, les professionnels comptables tendent le plus souvent à utiliser leur jugement professionnel au regard de l'interprétation de certaines normes. Cependant, la diversité des contextes rend le jugement professionnel de plus en plus limité ce qui mène toujours les instances de normalisation à préférer les solutions consensuelles loin de tout amalgame éventuellement rencontré par les préparateurs des états financiers. La complexité des situations auxquelles la normalisation doit rendre compte conduit les normalisateurs à élaborer des normes plus détaillées comme celles par exemple des instruments financiers. Entre le détail ou la généralité des normes émerge le dilemme des normalisateurs, le fait de combiner entre les deux notions s'avère un objectif sans cesse recherché afin de rendre les normes plus objectives.

En Algérie, nombre de professionnels comptables a vivement critiqué l'inutile complexité de certaines normes émanant du référentiel IFRS et introduites hâtivement dans un contexte économique dominé par les PME/PMI. Le recours ou l'élaboration des normes différentielles semble la solution optimale pour ce genre de situations car les normes IFRS sont destinés

principalement aux groupes tel est le cas de l'union européenne, pour les autres catégories, un projet de normes dédié aux PME/PMI a fait l'objet de plusieurs réflexions par les membres de l'UE.

Dans les économies développées où les marchés financiers sont très actifs, les entreprises qui cherchent constamment à obtenir des capitaux sont obligées à suivre les normes qui leur apportent plus de visibilité et de profitabilité. Les normes élaborées dans ce type d'économies manquent toutefois de reconnaissance générale et altèrent l'optimalité des états financiers suite aux choix hétérogènes des préparateurs des états financiers. Cela va peser un fardeau considérable aux auditeurs qui se trouvent malmenés par la diversité des approches retenues par les préparateurs lors de l'établissement des états financiers. Le recours au gouvernement pour imposer de telles normes semble une solution acceptable pour échapper relativement aux pressions des préparateurs des états financiers et rendre des informations au large public. Si le gouvernement dispose le pouvoir coercitif des normes, il manquera le pouvoir technique et risque d'instituer des règles rigides qui entravent éventuellement l'émergence des pratiques novatrices et l'exercice de jugement.

En Algérie, pays ex-socialiste, la pratique comptable a traversé deux périodes différentes, une période socialiste où la comptabilité n'a joué qu'un rôle minime. L'hégémonie du secteur public a beaucoup sous estimé l'objectif de la comptabilité limité entre autres dans la constitution de l'impôt et la détermination de certaines grandeurs exploitées dans la comptabilité nationale. L'absence des acteurs privés- investisseurs- rend la recherche sur les informations utiles à la prise de décision inutile. La fonction de normalisation apparaît donc moins séduisante dans la mesure où l'Etat percevait la comptabilité comme un moyen de collecte des impôts et non plus un moyen de prise de décision économique.

Le PCN75, en l'absence de mise à jour significative, à l'exception de certaines circulaires et instructions formulées à l'époque de la fameuse loi sur l'autonomie des entreprises, était devenu inadéquat pratiquement et conceptuellement avec les nouvelles pratiques introduites par certaines activités économiques particulièrement avec l'ouverture des marchés et l'avènement des investisseurs étrangers. La réforme de l'ancien plan comptable est devenu une nécessité, l'idée commença donc en 1998 et couronnée par la promulgation de la loi 07/11 du 25/11/2007 portant sur le système comptable et financier. Un système puisé du référentiel comptable de l'IASB international. La profession comptable a subi elle-aussi des changements importants, les plus marquants est la dissolution de l'ex ordre et la restructuration de la profession en trois corps séparés, un rôle de normalisation comptable plus large a été également confié au Conseil National

de la Comptabilité après son attachement au Ministère des Finances. Le souci de mettre à jour la profession comptable avec les standards internationaux a été relaxé par la publication des quatre premières normes d'audit Algériennes, une publication tronquée car la qualité des travaux d'Audit menés par les professionnels Algériens nécessitent le recours complet aux normes d'Audit Internationales. Un enjeu de taille confrontera également le CNC celui de mettre en place une politique de contrôle qualité des cabinets, de surveillance de l'exercice illégal de la profession, une politique qui donne une nouvelle dimension aux travaux des professionnels en terme de méthodologie du travail, compétence et indépendance.

La nouvelle architecture a montré bien la volonté des pouvoirs publics à redonner un véritable rôle à la profession ainsi qu'à l'ensemble des préparateurs des états financiers. Le CNC nouvelle version a déployé tant d'efforts, dès l'avènement de l'instruction n° 2 relative au passage, pour répondre aux besoins des professionnels via les notes et avis traitant différents problèmes comptables. Cependant, l'installation récente du CNC et la rigidité des professionnels à absorber le contenu à la fois du SCF que des nouvelles normes d'Audit se sont répercutés sur l'application du référentiel comptable et la bonne maîtrise des normes d'audit récemment publiés par le CNC (NAA). L'avènement des nouvelles pratiques en Algérie émanant des normes IFRS et des normes ISA ont dévoilé la faiblesse des professionnels comptables libéraux et salariés à maîtriser convenablement les standards internationaux.

Les enjeux liés à l'internationalisation des pratiques comptables sont énormes. La capacité de proposer une réglementation comptable adéquate avec les attentes des préparateurs des états financiers étant donnée l'âge de la profession et le conservatisme manifesté par l'ensemble des professionnels au regard de certaines innovations comptables introduites tant par les normes IAS que par les normes ISA. L'enjeu réside aussi de l'importance de prendre en compte les dimensions politiques qui entourent le processus de régulation comptable et leur impact sur la qualité des normes du fait que les celles-ci sont la résultante des interactions des forces ayant des intérêts divergents où chacun cherche à s'imposer dans le processus. Ce dernier constat fera l'objet de développement dans le chapitre suivant.

CHAPITRE III: Les dimensions politico-économiques du processus de régulation comptable

CHAPITRE III : LES DIMENSIONS POLITICO-ÉCONOMIQUES DU PROCESSUS DE RÉGULATION COMPTABLE

Introduction

Les contraintes politiques liées à la réforme comptable ou autrement l'influence de la sphère politique sur la réorientation du processus de régulation ainsi que les liens éventuels entre les firmes et les élites politiques étaient l'un des centres d'intérêt des académiciens comme des professionnels (B.Y. Kim; J. Pirttilä, 2006. Stephen A. Zeff et Kees Camfferman, 2011). Le processus de normalisation comptable dans la vaste majorité des pays occidentaux a fréquemment fait l'objet de conflit entre les organismes du secteur privé, la profession comptable et l'Etat, chacun de ces parties cherche à s'imposer dans le processus de normalisation et tirer le maximum d'avantages à son égard (Ellen K. Stoddart, 2000)

Les études déjà menées ont mis l'accent sur le poids des acteurs politiques dans le processus de normalisation comptable et comment dans certaine mesure les entreprises s'alignent vers ces acteurs au lieu de s'impliquer dans le processus de production des normes (*due process*), le cas de l'Union Européenne et celui des États-Unis en est un exemple édifiant de l'influence des lobbys politiques sur la nature des normes comptables (Roland Konigsgruber, 2010).

Pour comprendre les dimensions politiques d'une réforme comptable, il faut tout d'abord revenir à la nature du processus de normalisation comptable, les rapports de force d'une société cherchent constamment à façonner les normes comptables en mesure avec leurs intérêts et leurs besoins en informations, les groupes intéressés par l'information comptable exploitent leur pouvoir notamment politique pour influencer la production de telle norme, des compromis doivent être envisagés entre les acteurs touchés par les normes comptables afin de s'acheminer vers des situations consensuelles.

La littérature sur l'économie politique liée à la comptabilité place le développement des pratiques comptables dans une perspective historique afin de vérifier les chemins dans lesquels ces pratiques sont impliquées dans les conflits sociaux et les transferts de la richesse non seulement à travers la production des firmes mais aussi à l'intérieur des sociétés capitalistes dans leur ensemble (Patricia J. Arnold, 2009).

Il est à noter que les rapports de force qui disposent les moyens et les ressources nécessaires exercent un pouvoir élargi sur le contenu des normes proposées, ils entreprennent des attitudes particulières en s'inscrivant dans des lobbys politiques ayant le pouvoir de balancer

les normes comptables à leur égard. Si la nature politique du processus de régulation comptable suit la logique précédente, la situation ne sera pas pareille dans une perspective internationale, la valeur politique des nouvelles normes comptables s'explique par la nature de processus de normalisation comptable internationale.

Le fait de confier le pouvoir de normalisation à l'échelle internationale à une institution autonome sans aucun soutien politique revient à se poser la question de savoir la nature des rapports qui sont derrière la création de cet organisme, les lobbys politiques appartenant aux pays puissants majoritairement anglo-saxons exercent des pressions notables sur la forme et le fond des normes comptables avec l'objectif annoncé de les généraliser à travers le monde. Evidemment, cet objectif va servir les intérêts des pays économiquement et politiquement puissants et ouvre la voie aux multinationales de renforcer leur position concurrentielle dans les différents coins de la planète.

Dans ce chapitre, l'accent sera mis sur les questions politico-économiques relatives à la réforme comptable en direction de nouvelles normes, ensuite nous allons resituer le processus de régulation comptable dans une perspective sociologique et socio-politique en tenant compte les déterminants de l'économie politique et la variété des cadres politiques avec l'impact de ceci sur la nature de normalisation, les dimensions politiques du processus de normalisation comptable aux États-Unis et au sein de l'Union européenne seront présentées afin de jeter un regard sur les étapes dans lesquelles les normes dans les deux régions sont élaborées avec les incidences des sphères politiques sur le fond et la forme de ces normes.

1. LES VISIONS SOCIO-POLITIQUE ET SOCIOLOGIQUE DU PROCESSUS DE RÉGULATION COMPTABLE

La régulation comptable est un processus par lequel se forment ou se transforment les normes comptables, ce processus répond à la question selon laquelle l'information comptable destinée à un large éventail d'utilisateurs doit être normalisée face à l'hétérogénéité des besoins en informations, chaque groupe cherche à imposer certaines normes au détriment des autres. Dans ce contexte, les rapports de force ayant le pouvoir financier, technique voire législatif sont ceux qui peuvent s'imposer dans le processus et prévalent les normes qui leur paraissent opportunes, des mécanismes de nature socio-politique se dessinent pour arriver à des situations consensuelles, ce qui reproche au processus de régulation comptable ses dimensions économique, sociopolitique et sociologique¹.

1.1 LA VISION SOCIO-POLITIQUE DE PROCESSUS DE REGULATION COMPTABLE

Les recherches qui ont examiné le processus de régulation comptable dans sa version socio-politique soulignent l'existence d'un groupe dominant ayant le pouvoir au sein de l'organisme de normalisation. Ces recherches sont adressées particulièrement aux organismes de normalisation Américains où se sont marqués entre autres le manque d'indépendance et l'ingérence des *Big Eight* dans les actions ainsi que les décisions du FASB et son prédécesseur APB (Accounting Principles Board).

De nombreuses questions se sont formulées à propos de ces phénomènes celles qui portent sur la relation entre les professionnels du Board et leur position par rapport aux projets de normes, l'impact des commentaires des différentes parties prenantes (exposés-sondages) vis-à-vis les documents publiés par l'organisme sur la décision du Board et l'émergence d'une coalition dominante capable de réorienter les normes proposées à sa guise (Philip E. Meyer, 1974). Les études effectuées se sont focalisées sur les décisions prises au sein de l'organisme central de normalisation matérialisées par les votes des membres sur plusieurs normes, ces dernières constituent la base selon laquelle sont appliquées les différentes méthodes statistiques.

A l'évidence, ces études rejettent l'idée de l'existence d'un groupe dominant au sein des organismes de normalisation Américains (l'Accounting Principles Board et le Financial

¹ Rouba Chantiri, *Les recherches anglo-saxonnes sur la régulation comptable*, Centre de Recherche Européen en Finance et Gestion, Université Paris IX-Dauphine

Accounting Standards Board (FASB)), telle est l'étude de Newman (1981) qui a construit des indices de pouvoir des groupes influençant les décisions de l'organisme. Si l'indice évoque ex ante que les changements opérés au niveau de la structure et la composition du Board entraînent une domination potentielle des *Big Eight*, l'indice ex post montre que l'influence réelle est moins que celles des autres groupes (D. Paul Newman, 1981). Cependant, des limites ont marqué ces études, l'une des limites est le fait que l'analyse se limite aux projets qui sont sorti déjà à leur terme, ensuite l'analyse porte seulement sur les étapes de décision ou de vote au sein de l'organisme dissimulant ainsi tout ce qui s'est passé avant en termes d'influence tels que les contributions monétaires potentiellement affectées par certains groupes aux membres du Board avant le projet. L'analyse suppose également l'homogénéité au sein des groupes qui semble un postulat relativement difficile à réaliser.

Vu ces limites, les recherches postérieures ont amené à s'interroger sur le cadre d'analyse au sein duquel sont abordés ces phénomènes d'exercice de pouvoir. L'objectif derrière la création d'un cadre d'analyse est de pouvoir déterminer et modéliser ce qui exerce le pouvoir lors de la prise de décision au sein de l'organisme. *Lukes S. (1974)* a fournit un cadre exploratoire d'analyse du pouvoir, il a proposé trois dimensions d'analyse de pouvoir : la première dimension s'attache à l'étude de comportement concret et observable, sous cet angle, ce qui importe est bien l'analyse des conflits observables entre les groupes d'intérêt sur les questions politiques concrètes.

Ensuite, la deuxième dimension résulte d'une critique adressée par Peter Bachrach et Morton Baratz au travail du Dahl (le courant pluraliste), elle met l'accent sur les forces qui empêchent les problèmes éventuellement controversés d'engendrer des conflits observables, dans cet ordre d'idées, et au-delà de l'analyse des conflits observables, l'analyse politique a pour objet d'étudier les forces latentes qui contraignent l'ordre du jour. La troisième dimension du pouvoir est de nature idéologique, selon cette dimension, il n'appartient pas à l'exercice du pouvoir suprême et insidieux d'empêcher les gens, à n'importe quel niveau, d'avoir des conflits en construisant leurs perceptions, cognitions et préférences dans une sorte où ils acceptent leur rôle au sein de l'ordre existant des choses, non parce qu'ils ne trouvent

autre alternative de cet ordre ou parce qu'ils le perçoivent comme naturel et inchangeable ou divinement prescrit¹.

R. Königsgruber (2010) a fourni un cadre d'analyse des lobbys politiques et leur implication dans le processus de normalisation comptable aussi bien aux USA qu'en Europe, l'analyse révèle que les lobbys politiques sont plus marquants au sein de l'Union Européenne qu'aux Etats-Unis. En plus, l'auteur a évoqué le fait que si les normalisateurs souhaitent réaliser l'harmonisation des normes comptables entre l'Union Européenne et les Etats-Unis, ce sont les firmes Européennes qui vont avoir un niveau de lobby nettement supérieur à leurs homologues Américains et ce à cause du fait qu'il y a plus d'acteurs ayant le pouvoir de veto qu'aux Etats-Unis.

T. G. Sutton (1984) a fourni une analyse des lobbys portant sur les organismes de normalisation comptable aux USA et en Angleterre (UK), différents aspects de lobbysme ont été décrits particulièrement les caractéristiques des lobbyistes, le timing de leur action ainsi que les méthodes y font recours pour participer dans le processus de normalisation comptable. Une idée fondamentale montre que les interactions des parties intéressées par les normes comptables relèvent d'un processus politique plutôt que technico-économique (Timothy G. SUTTON, 1984).

De ce qui s'est passé, il en résulte que l'élaboration des règles comptables est un processus de nature politique d'où s'interagissent plusieurs acteurs ayant des intérêts derrière les normes proposées, chacun exerce son pouvoir pour maximiser son utilité. Les études cherchant à fournir un cadre d'analyse ont expliqué des situations du pouvoir à l'intérieur d'un cadre précis et bien déterminé. Les études n'allaient pas à donner un cadre normalisé généralisable d'exercice du pouvoir, un nombre d'entre elles n'a fait que des constatations des faits au sein de l'UE, de l'Angleterre ou bien des USA. Cet état nous conduit à chercher une autre vision du processus de régulation comptable.

1.2 LA VISION SOCIOLOGIQUE DE PROCESSUS DE REGULATION COMPTABLE

Les études qui portent sur les aspects sociologiques de régulation comptable reprochent à cette dernière son attachement à l'environnement socio-économique, culturel et historique. Il s'ensuit que la régulation comptable est un produit social qui est fonction de plusieurs

¹ Palgrave Macmillan à propos de la 2^{ème} édition de l'ouvrage de Steven Lukes « Power : A radical view », Canadian Journal of Sociology Online, July- August 2006. cjsonline.ca/pdf/power.pdf, septembre 2015.

mécanismes bien structurées. Le fait de resituer la régulation comptable dans un cadre social (l'ordre social) revient à mettre une vision profonde de la société.

Selon *Laughlin et Puxty (1983)*, la notion d'intérêt est écartée et substituée par le vocable *Worldview* selon lequel les valeurs partagées sont celles qui regroupent les individus dans une société et non pas les intérêts personnels. Les auteurs précisent que les conflits portant sur les normes comptables étaient la résultante des divergences de ces *Worldview* plutôt que des intérêts personnels.

Certaines études avancent, dans le contexte de la société Britannique, l'hypothèse que la structure des relations sociales régit et représente massivement les intérêts des détenteurs de capital plutôt que ceux des salariés. La régulation comptable semble refléter principalement les intérêts partagés des utilisateurs des états financiers perçus ici comme structure sociale soucieuse d'avoir une information fiable et pertinente et ce pour prendre différentes décisions économiques. Un cadre a été proposé pour comprendre l'émergence, l'évolution et le rôle des organismes comptables, celui-ci fournit une dimension selon laquelle les associations comptables sont perçues comme des organismes politiques créés pour défendre leurs intérêts et préserver la rareté du travail au profit de leurs membres (H. Willmott, 1986).

Les chercheurs intéressés par la relation entre la régulation comptable et le maintien de l'ordre social remettent en question la neutralité et l'objectivité des institutions et des pratiques comptables. Ils considèrent que les structures influencent le façonnement des rapports de force et que les normes comptables ou bien la régulation comptable sont l'expression de ces structures¹. La régulation comptable est considérée par Puxty et al (1987) comme mécanisme de gestion de conflits entre les rapports de force qui manifestent constamment des besoins en information dépendamment des changements affectant les institutions, l'économie et l'organisation des entités économiques.

Le cadre proposé par Puxty et al (1987) cherche comment les pratiques comptables sont régulées au sein des sociétés capitalistes développées, le travail met en exergue l'importance des contradictions contenues au sein et entre les principes directeurs de l'économie capitaliste et cherche d'afficher la régulation comptable comme un intermédiaire et la résultante de l'articulation de ces contradictions (A.G. PUXTY et al., 1987)

¹ *Rouba Chantiri, Op cit, p 11.*

Dans ce contexte, la régulation est apparue comme réponse aux problèmes survenus et manifestés conjoncturellement par les rapports de force, le caractère flexible de la régulation met en évidence le fait de mettre le changement comptable face au changement social. L'évolution impressionnante des marchés de capitaux dans le monde sous l'effet de la mondialisation a conduit les normalisateurs comptables internationaux à proposer certains principes, la juste valeur en est un exemple édifiant des changements affectant la comptabilité depuis les dernières décennies.

Les entités économiques opérant au sein des marchés financiers préfèrent divulguer la valeur de leurs actifs et passifs en juste valeur afin de prendre des décisions pertinentes. Cela montre évidemment les changements affectant le mouvement du capital dans le monde et leur impact sur les choix comptables des entités ainsi que les objectifs des normalisateurs. Les crises financières et les scandales exercent un effet important sur la régulation ainsi que les choix comptables des entreprises.

En plus, le mouvement d'une économie industrielle à une économie informationnelle a entraîné des effets importants sur les paradigmes comptables, la comptabilité se voit obligée de répondre aux changements de l'environnement économique mais elle n'a pas la vocation de le contrôler ni contrôler encore les comportements des individus impliqués par la pratique comptable. La comptabilité est objet d'un changement révolutionnaire sans précédent parce que de nouveaux fondements sont affectés ceux liés aux concepts et théories et ceux liés au monde professionnel, la pertinence est privilégié dans le cadre conceptuel de l'IASB plutôt que la fiabilité, le recours à la juste valeur que le coût historique, la vision économique à la place de l'apparence juridique des événements sont quelques changements majeurs introduits avec le paradigme informationnel auquel la nouvelle comptabilité s'inspire (R.T. Shortridge ; P.A. Smith, 2009).

1.3 VERS UN CADRE CONCEPTUEL DE LA RÉGULATION

Les institutions et les processus de régulation comptables dans différents pays ne peuvent être compris indépendamment des contextes historiques et politico-économiques dans lesquels émergent et évoluent. A cet effet, les formes institutionnelles particulières et les processus sociaux sont perçus comme le produit des constellations hétérogènes des forces matérielles et idéologiques qui sont présentes dans divers pays. L'exemple de la Grande Bretagne est édifiant, la force de l'idéologie *Laissez-Faire* et le poids important de la *City* en

tant que centre financier mondial déterminent en grande partie le mode de régulation adopté en créant des conditions favorables pour les comptables d'occuper des postes clés et jouer le rôle des gardiens du capital financier.

Cependant, le fait de mettre en lumière la sensibilité des différences significatives entre les modèles économique et social des pays n'exclut pas qu'il est aussi pertinent de reconnaître les similarités. Ce point a été déjà pris comme référence pour qualifier les pays comme « capitalistes avancées », cette marque est censée soulever un nombre de caractéristiques communes entre les différentes formes capitalistiques tels que l'Allemagne, l'Angleterre, la Suède et les USA (A.G. Puxty et al., 1987). *D'abord*, cette marque implique que les pays en question ont traversé une phase monopolistique de capitalisme dans laquelle l'économie politique des Etats-Nations est largement conditionnée par les forces transnationales telles que les firmes multinationales et les alliances économique et militaires.

Ensuite, cette marque implique également qu'une fois le capitalisme évolue, les institutions de l'Etat tendent à devenir de plus en plus interdépendantes avec le fonctionnement des forces du marché. *Enfin*, elle permet, malgré la tendance historique vers la rationalisation et le désenchantement¹, que les Etat-Nations modernes dépendent de l'existence des valeurs et des idéaux communautaires. Bien que dans une forme altérée, ces valeurs pouvaient toujours exercer une influence puissante, même si anachronique, sur la régulation de la vie économique et politique. Il est à noter cependant, qu'à l'instar des autres principes, cette influence diffère selon l'hétérogénéité des caractéristiques historique et culturelle ainsi que les chemins de développement des différents Etat Nations.

Sur un autre plan, le fait de resituer l'analyse de régulation comptable dans une perspective sociale et organisationnelle nécessite une revue critique de sa construction au sein d'une combinaison du triplet « forces de marché », « contrôles bureaucratiques », et « idéaux communautaires ». En mettant en exergue l'importance de rapprocher et combiner ces principes directeurs, la recherche qui porte sur l'exclusion des formes d'analyse dans lesquelles les politiques contradictoires et les pratiques émanant des entreprises capitalistiques et des institutions étatiques se perdent de vue. Pour cette fin, le travail de *Streeck et Schmitter* (1985) a identifié un modèle de trois principes types de coordination et d'allocation à savoir la

¹ Céline Couchouren-Gurung, Marcel Gauchet, *Un Monde Désenchanté ? Archives de sciences sociales des religions*, Paris, Les Editions de l'Atelier/Editions Ouvrières, 2004, 253 pages. www.revues.org jour de consultation décembre 2015.

concurrence dispersée (le marché), le contrôle hiérarchique (l'Etat) et la Solidarité Spontanée (la Communauté) (Puxty et al, 1985).

Les différences entre ces principes peuvent être bien appréciées en leur comparant et distinguant en termes de leurs sources respectives de motivation et d'autorité d'une part, et les sources de *tension* et de *clivage* d'autre part. A titre d'exemple, le fonctionnement du principe de *concurrence dispersée* est perçu comme le générateur des entrepreneurs qui maximisent leurs profits et les consommateurs qui récoltent les avantages de la concurrence. Or, les tensions naissent suite aux conflits d'intérêt entre les vendeurs et les acheteurs aussi bien des produits que des facteurs de production.

Par contre, l'autorité du *contrôle hiérarchique* est acquise par les règles reconnues et les procédures instituées par le monopole coercitif de l'Etat. Ce principe de coordination et d'allocation est caractérisé par sa protection efficace des acteurs aux menaces externes et sa garantie des traitements équitable et prévisible pour tous les citoyens. Néanmoins, les tensions s'intensifient suite aux privilèges que les dirigeants accordent à eux-mêmes et les obligations qu'ils imposent sur les autres.

Enfin, avec la *solidarité spontanée*, les *Leaders* sont décriés comme jouissant de l'estime des *Suiveurs* qui, eux-mêmes, bénéficient du sentiment d'appartenance. En tant que membres d'une communauté, les deux groupes (Leaders et suiveurs) sont capables de satisfaire leurs besoins mutuels pour une existence affective partagée et une identité collective distinctive. Or, les tensions se manifestent suite à l'émergence des *Outsiders* qui faillent à respecter la sainteté des normes et des valeurs dominantes.

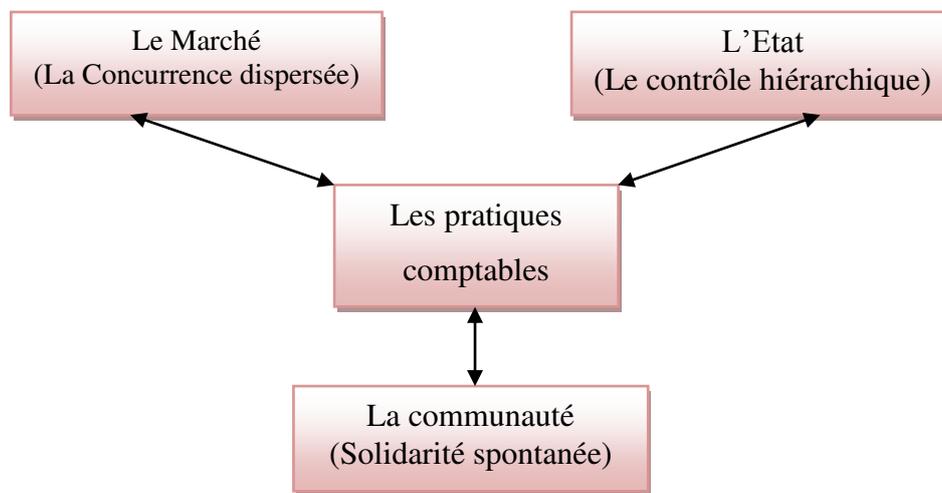
La régulation de la pratique comptable (institutions et pratiques) sera donc resituée autour les trois principes ordonnateurs déjà abordés à savoir la concurrence dispersée (le marché), l'Etat (le contrôle hiérarchique) et la solidarité spontanée (Voir la figure ci-dessous). Sous la concurrence dispersée, la comptabilité est régulée par les principes de marché selon plusieurs mécanismes. Les firmes privées des services comptables constituent les principaux générateurs de l'information financière. Cependant, dans une économie socialiste ou en transition, la comptabilité détient un poids négligeable dans la prise de décision alors que l'information générée est destinée principalement à satisfaire les besoins de l'Etat.

Le principe du *contrôle hiérarchique* est aussi primordial dans la formation et la reproduction de la pratique comptable. L'Etat, par le biais des lois, codes, décret et réglementations du marché

astreint les sociétés à préparer et publier obligatoirement leurs états financiers aux différents destinataires. Dans ce cadre, l'Etat cherche à ce que les sociétés soient en conformité avec ses politiques et que l'information coûteuse soit disponible tant aux acteurs marchants que pour les non marchants, un objectif que le marché est incapable de le faire.

Pour la solidarité spontanée, la reconnaissance de la profession nous amène à attribuer une grande considération à la communauté dans la construction de la pratique comptable. La relation entre l'offre et la demande dans le marché de la comptabilité détermine les comportements des acteurs à donner plus d'importance aux idéaux communautaires.

Schéma n°4 : la Comptabilité et l'interdépendance des principes ordonnateurs



Source: A. G. Puxty et al, 1985, *Modes of regulation in Advanced Capitalism: locating Accountancy in Four Countries, Accounting, organizations and Society*, Vol. 12 n° 3, pp. 273-291

2. L'ÉCONOMIE POLITIQUE DES RÉFORMES COMPTABLES DANS LES PVD

L'objet de l'économie politique de la réforme comptable est d'expliquer les interactions qui existent entre les variables politiques et leur impact sur la tendance de la réforme comptable. La recherche dans les fondements sociopolitiques qui sont à l'origine d'une telle réforme est primordiale, l'existence des rapports de forces dans la société avec des intérêts divergents provoquent le besoin à la réforme. Néanmoins, la manière dans laquelle la réforme est opérée entre les acteurs de la société est une question cruciale.

Cette idée est explicitée par le fait que la réforme comptable en direction des nouvelles normes, pour qu'elle soit réussie, doit dépendre avant tout aux caractéristiques institutionnelles du système politique et économique (M. Walker, 2009). Il s'ensuit que pour les pays en transition, les enjeux liés à la réforme comptable sont multiples et la fixation des priorités semble problématique, la transition vers l'économie du marché couplée d'une

transition démocratique et institutionnelle sont des préalables à toute réforme comptable. À part cette condition, la construction d'un modèle comptable adapté avec l'environnement propre des pays en développement n'est qu'un objectif lointain (Brinston, 1978).

2.1 NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES ET PAYS EN DÉVELOPPEMENT

Dans un contexte où la nature de régulation comptable a changé de façon substantive, l'une des préoccupations des réformateurs est de déceler les intérêts que les nouvelles normes apportent ou vont apporter aux acteurs économiques nationaux et de discerner les actions et les choix de l'État de ceux du privé en matière de la gouvernance des organismes de production de normes comptables. Dans leur rapport officiel sur les normes comptables et crise financière : proposition pour une réforme du système de régulation comptable, les auteurs insistent sur la représentation des intérêts de l'État et de l'ensemble des « parties prenantes » des entités utilisatrices des normes et le fait d'introduire la mission de normalisation comptable, au moins partiellement, dans le champ de la responsabilité publique (Didier Marteau; Pascal Morand, 2010).

A propos des nouvelles normes comptables et leur implication dans l'accélération de la crise financière, les auteurs expliquent l'inertie des organismes de normalisation à proposer les remèdes techniques et conceptuels face aux pratiques adoptées par les entités et plus particulièrement celles qui appartiennent au secteur bancaire d'où les questions de la juste valeur se posent vivement. L'idée de repenser les modes de gouvernance des instances de normalisation a fait du retour dans la scène politico-économique où les questions du fond se centrent autour les principes fondateurs implicites de l'actuel système de normalisation comptable, autour de l'implication au moins partielle de la responsabilité publique dans la production des normes comptables, des intérêts que doit servir la normalisation comptable ainsi que les alternatives possibles relatives aux modes de production des normes en cas de désaccord sur les principes fondateurs.

Les questions cruciales partagées par les sphères académique et professionnelle ont trait à la nouvelle philosophie de normalisation comptable placée dans une perspective internationale, se pose le problème de concevoir la combinaison dans laquelle la normalisation est partagée entre le public et le privé ainsi que les rapports de force qui vont se jouer des nouvelles normes. Les forces, légale, politique et économique jouent une influence notable dans le développement des normes comptables (David B. Pariser Ann B. Pushkin 1991. La

production de telles normes est ainsi la résultante des interactions, rivalités et antagonismes entre les rapports de forces politico-économiques et réglementaires dans la société. La dimension politique de processus de normalisation comptable dans les pays en transition est apparente d'où la construction de tel processus provient largement des prérogatives de l'Etat.¹

Bien qu'à l'Union Européenne les réactions vis-à-vis les normes de l'IASB furent appréciables et remarquables notamment celles qui concernent les instruments financiers, la situation est problématique dans les pays en développement. Ainsi, l'adoption des normes comptables internationales dans les PVD semble une idée plus manifestée et encouragée par les pays développés que par les PVD eux-mêmes, les multinationales opérant dans les différents coins de la planète et particulièrement dans les PVD où s'accumule une part importante de ressources naturelles et humaines cherchent à unifier le langage comptable dans le monde entier.

Les grands gagnants sont évidemment les pays développés par le biais de leurs multinationales qui trouvent les coûts de communication des états financiers dans leurs places financières respectives de moins en moins atténués. L'adoption des normes comptables internationales dans les PVD n'a pour avantage que d'attirer les investissements étrangers (IDE), ceci joue un effet positif sur le développement des secteurs économiques stratégiques notamment lorsque les réformateurs choisissent et ciblent les investissements responsables et durables qui tiennent compte les besoins de la société sans nuire à ceux des générations futures.

A propos du poids des PVD dans les organismes internationaux, un regard sur la structure de l'IASB montre que ses membres sont choisis par les mandataires de l'IASB *foundation*, ces derniers sont désignés pour un contrat de 3 ans renouvelable. Six de ces mandataires représentent la région de l'Asie /Océanie, six représentent l'Europe, six de l'Amérique du Nord, un seul représentant de l'Afrique, un de l'Amérique du sud et deux représentent le reste du monde. L'Amérique du Nord est représentée par 4 membres des USA et un membre de Canada. L'Europe est représentée par l'Allemagne, la France, l'Angleterre, les Pays-Bas et l'Espagne. L'Asie est représentée par la Chine, la Corée république, l'Australie, l'Inde, le Japon. L'Amérique du sud est représentée par le Brésil et l'Afrique par l'Afrique de Sud.

¹ Nacer Eddine SADI in " Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché, l'expérience d'un PED du sud à ex-orientation socialiste : l'Algérie" communication présentée à l'occasion du congrès AFC tenu à Grenoble 2012.

Cette architecture met en évidence la faible participation des PVD dans la formation de l'IASB, les PVD ne disposent aucun droit de vote sur la formulation des normes IFRS, ils ne constituent aux yeux de l'IASB qu'un profil aux investissements étrangers.

Les intérêts acharnement défendus par les lobbys économiques accompagnées par les firmes transnationales d'Audit ne laissent aucune tentative des PVD à se faire entendre dans les rouages de l'IASB. Même sur le plan conceptuel, le cadre de l'IASB n'a pas précisé solennellement les contextes institutionnels et organisationnels dans lesquels les normes internationales opèrent dans les PVD, moins d'explications sont avancées à cet égard ce qui met l'universalité des normes en enjeu vu la diversité des contextes entre les pays.

2.2 RÉFORMATEURS ET NORMES COMPTABLES : LES QUESTIONS CLÉS

Pour l'adoption des nouvelles normes et l'approche dont la réforme est menée, deux sortes de questions doivent se poser, les nouvelles normes reflètent-elles la rationalité économique des décideurs dans le sens qu'elles apportent une valeur ajoutée dans la performance économique du pays? Ou bien sont-elles une réponse aux intérêts des pays occidentaux et des firmes multinationales qui trouvent l'accès aux marchés de capitaux de plus en plus avantageux à leur égard? (A. Rosser, 1999). C'est dans cette combinaison que réside le souci des réformateurs comptables dans l'élaboration d'une option de réforme équilibrée et rationnelle qui tient compte les exigences de la mondialisation sans nuire aux intérêts de l'Etat nation.

L'une des réponses apportée à la question précédente est le fait que le processus d'harmonisation comptable internationale est la résultante des pressions des lobbys tels que les compagnies multinationales et les firmes internationales de l'industrie comptable, la mondialisation économique a rendu urgent la conception d'un mécanisme qui facilite les activités financière et commerciale des acteurs dans les zones où ils opèrent en concevant des modes de communication comptable bien déterminés, les pressions des firmes multinationales en faveur d'harmonisation résident dans le fait que le coût engendré par la diversité des présentations comptables nationales est exorbitant pour les firmes qui se trouvent dans plusieurs zones géographiques, donc l'unification d'un langage comptable s'est avéré une priorité qui va servir en premier lieu les intérêts des rapports de forces internationaux qui trouvent leur accès dans les marchés de plus en plus renforcé.

Bien que l'objectif d'homogénéiser les représentations comptables s'affiche comme servant de base les intérêts des multinationales en leur apportant des avantages financiers

considérables, il est cependant à signaler que cet objectif d'unifier le langage comptable au sein de plusieurs variétés de systèmes économiques coure le risque de restreindre l'évolution et le développement d'autres formes du capitalisme et de limiter ainsi l'étendue de l'activité économique en écartant les alternatives possibles offertes par le marché (Martin Walker, 2010).

Dans son caractère flexible, la comptabilité s'est vue comme une pratique évolutive, ses principes s'attachent fortement avec les principes économiques dans lesquelles elle se développe (J. Alex Milburn Ross M. Skinner, 2003). La mainmise du modèle capitaliste dans le monde depuis la chute du socialisme (1989/1991) a rendu les modèles comptables des pays en transition caduques et plus orientés vers le modèle comptable anglo-saxon. Cependant, pour chaque pays en transition, les raisons qui sont derrière le besoin à la réforme sont multiples, L'héritage colonial, l'attraction de l'investissement étranger ou bien la pression des firmes multinationales et les attentes des rapports de force locaux toutes jouent entre autres un rôle incontournable dans la tendance des réformes comptables.

les pays dont la colonisation est Anglo-Saxonne par exemple étaient plus avancés en matière de réforme par rapport à leurs homologues socialistes (Andrew Rosser, 1999), l'adoption des normes comptables internationales a un effet stimulant sur les flux des IDE dans les pays en développement qui cherchent à relancer leurs économies. La prédominance du modèle comptable anglo-saxon qui se trouve de plus en plus légitime s'explique en partie par une large concentration des investisseurs majoritairement anglo-saxons dans le monde des affaires et la primauté des anglo-saxons à traiter les problèmes comptables engendrés par la mondialisation. Dans les pays anciennement colonialisés par les anglo-saxons, la conduite de la réforme comptable semble faisable et la réforme fait en sorte que les nouvelles règles de gouvernance s'adaptent avec les règles locales sans exercer un effet sur le fonctionnement de l'économie.

2.3 RÉALITÉ DES RÉFORMES COMPTABLES DANS LES PVD

Les réformes comptables dans les pays en développement sont entachées de complexité, les transformations des conventions comptables affectent de façon prépondérante la conception et la représentation de la firme (M. Capron, 2005) et donc mettent en enjeu la formulation de nouvelles règles de jeu qui la gouvernent convenablement les entreprises, le marché et

l'économie¹. La mondialisation des marchés financiers, les progrès révolutionnaires des technologies de l'information, la conception des nouvelles théories et pratiques d'investissement et de gestion des risques ont sérieusement remis en question le modèle classique de la comptabilité dont beaucoup de pays centralement planifiés y fait référence (J. Alex Milburn Ross M. Skinner, 2003).

Bien que ces changements impactent les fondements conceptuels de la comptabilité classique, ils durcissent la tâche des réformateurs comptables dans ces pays qui cherchent en premier lieu de s'adapter avec les nouvelles règles du jeu avant de construire un modèle comptable rationnel qui reflète les attentes des acteurs locaux. Un argument de cette complexité réside dans le fait que la profession comptable dans les pays en développement constitue en elle-même un enjeu majeur² soit à cause de son inexistence (M. Capron, 2005) soit de sa faiblesse à se mettre avec les changements internes dictés par les rapports de force dans la société et externes liés à l'environnement international où la mondialisation joue un rôle déterminant dans la formulation des stratégies et les choix de réformes.

Il est évident que si la comptabilité s'efforce à refléter le monde de l'entreprise ainsi que les interactions du marché, elle est aussi le fruit de plusieurs combinaisons de nature économique, socioculturelle et politique, ces variables jouent un rôle incontournable dans le façonnement de cette pratique (M. H. B. Perera, 1989). Donc, d'un point de vue réformiste, l'adoption d'un modèle comptable doit passer par la convergence des normes locales avec les normes internationales, la complexité de la réforme réside là où il n'y a pas de normes locales issues d'une profession comptable mûre et entourée par un cadre institutionnel et législatif solides. Le souci de la réforme comptable réside dans l'existence ou pas d'un type de réformateurs qui sont capables de surmonter les contraintes culturelles qui persistent dans plusieurs pays en transition (Andrew Rosser, 1999) et dans quelle mesure les décideurs tiennent compte des contextes politico-économique, institutionnel et organisationnel de la comptabilité ?

¹ Dans son intervention sous le thème 'transformations des conventions comptables, transformation de la représentation de l'entreprise', Eve Chiapello souligne la suprématie de la juste valeur comme technique d'évaluation tout en citant les problèmes que pose cette technique ainsi que la transformation remarquable des principes comptables influencés par la doctrine anglo-saxonne.

² Dans sa contribution dans l'ouvrage collectif 'normes comptables : instruments du capitalisme financier dont le thème 'régulation comptable entre public et privé', Bernard Collasse souligne que la profession comptable dans les pays en développement ou en transition est souvent très récente voire inexistante d'où les formes de régulations ne sont pas bien repérées.

Il s'ensuit que l'adoption des normes comptables internationales dans un pays en transition n'est qu'une étape complémentaire, le problème ne se limite pas seulement aux questions comptables et une telle réforme doit prendre en considération une panoplie de mesures préalables. Une meilleure adoption des nouvelles normes est ainsi fonction d'une meilleure plateforme économique dont les règles de gouvernance, le fonctionnement des institutions et les modes de régulation comptable jouent, entre autres, un rôle décisif dans la réussite des réformes. Cette réussite requiert un programme incontestable, détaillé et pratique découlant d'une stratégie appropriée (John Marangos, 2005).

Dans une perspective politico-économique, l'adoption d'un modèle comptable de type occidental dans un pays en développement n'est pas seulement le fait d'introduire une régulation comptable de type anglo-saxon mais de voir dans quelle mesure le changement politique a atteint un niveau susceptible de mettre en succès une telle initiative de réforme (Andrew Rosser, 1999). Dans les pays en développement, la faiblesse de la profession comptable ainsi que les instances de régulation à développer des normes comptables locales est une raison de plus à la demande des normes comptables internationales.

L'avènement des normes comptables internationales (IAS) semble marquer la plus grande avancée introduite par l'Organisation Internationale de Normalisation Comptable (IASC) depuis sa création en 1973 et l'un des changements majeurs dans l'histoire de la pratique comptable (Fatima Alali and Lei Cao, 2010). Cependant, les différences des représentations comptables nationales elles-mêmes fonction des priorités économiques, politiques et culturelles rend problématique l'idée d'unifier un corps homogène de normes à l'échelle internationale. Dans ces dernières années, plusieurs firmes à travers le monde n'ont pas adopté ou n'ont pas été obligées d'adopter les nouvelles normes comptables, la situation est d'autant plus compliquée pour certains pays tels que l'Algérie¹, cet état est bien évidemment fonction du degré de préparation manifesté entre les pays comme les firmes (Marta Silva Guerreiro; Lucia Lima Rodrigues; Russell Craig, 2008).

Cependant, la généralisation de référentiel IAS/IFRS dans le monde sous la pression de la mondialisation des marchés et la forte mobilité des capitaux a octroyé à l'organisme international de normalisation comptable (l'IASB) une légitimité incontestable dans

¹ L'étude est menée par la Boîte internationale d'audit 'Deloitte' dont l'objectif est de fournir au service de l'IASB un état des lieux sur l'application et la coercition des normes dans certains pays comme l'Afghanistan, l'Algérie, Bélarusse, Cuba, Iran, Iraq, Liberia ...etc

l'établissement des normes comptables ainsi que leur diffusion aux différents acteurs nationaux et internationaux (Tim Buthe, 2008). Cette légitimité est bien perçue notamment après la ratification de l'union européenne en janvier 2005 sur le projet d'adoption de nouveau référentiel comptable obligeant les groupes cotés en bourse de préparer leurs états financiers selon les nouvelles normes IAS/IFRS, s'y ajoute à cette légitimité l'appui implicite de la SEC¹ Américain de cette institution dans l'achèvement de ses objectifs (Robert K. Larson, 2002). C'est avec cet évènement que l'harmonisation comptable internationale a connu l'une des phases les plus décisives dans son histoire et met en évidence le recul du modèle comptable européen continental face au modèle comptable anglo-saxon (Elena M. Barbu C. Richard Baker, 2007).

Les controverses largement manifestées par l'Union Européenne sur l'organisation et le fonctionnement de l'IASB ainsi que sur la faible représentation des intérêts des Etats nationaux (Didier Marteau; Pascal Morand, 2010) ont abouti à l'idée de créer des organismes régionaux ou communautaires travaillant en concertation avec l'IASB et traitant ensemble les questions comptables de manière consensuelle. Les PVD peuvent garder cette ligne de réflexion en uniformisant leurs systèmes comptables pour permettre plus de comparabilité, plus d'homogénéité des approches, procédures et pratiques comptables. Les programmes de formation professionnels et académiques se voient uniformisés et facilitent le transfert des connaissances entre les pays. Sur le plan supranational, les systèmes comptables uniformisés permettent d'échanger des statistiques économiques et constituent une base pour l'établissement des analyses et des planifications.

3. LA DIMENSION POLITICO-ÉCONOMIQUE DU PROCESSUS DE NORMALISATION COMPTABLE

Dans ses deux axes national et international, la distinction entre les variables politiques dans un contexte de normalisation nationale avec celui de normalisation (harmonisation) internationale est primordiale. Au niveau national, il est censé que la comptabilité est un mécanisme de choix social impliquant des compromis entre les différents groupes intéressés (Etas, profession comptable, Managers, Investisseurs, Actionnaires, salariés, clients...etc.), ces compromis doivent se faire par la voie politique plutôt que par un

¹ Securities and Exchange Commission est l'organisme de normalisation comptable américain dans ses débuts, ceci, parce qu'elle manque les compétences techniques requises, elle délègue le pouvoir de normalisation à l'AICPA (Accounting Institute Of Certified Public Accountants). Vu sa manque de neutralité, l'AICPA a pris l'initiative de créer un organisme indépendant de normalisation, le Financial Accounting Standard Board (FASB) qui est l'actuel normalisateur aux Etats-Unis.

raisonnement à l'intérieur d'un cadre logique, les groupes dont le bien-être est touché par l'information comptable s'efforcent à exercer les pressions politiques nécessaires pour que les normes comptables servent leurs intérêts (R. M. Skinner, J. A. Milburn, 2003).

Dans cette logique, il est évident que le caractère rationnel et technocrate du compromis est absent, les rapports de forces exercent sans cesse leurs pressions pour préserver leurs intérêts au détriment des autres parties, l'existence d'une telle théorie comptable qui converge les conflits d'intérêts est inutile selon ceux-ci. Il s'ensuit de ce qui s'est passé que la sélection des normes comptables est un processus laborieux qui peut avoir des conséquences socio-économiques et politiques considérables, les acteurs intéressés par le contenu informatif de la comptabilité (entreprises et investisseurs notamment) cherchent de maintenir un corps de normes qui répond aux besoins antagonistes de ceux-ci en s'acheminant vers des situations consensuelles. Il en résulte que les questions politiques ne naissent que lorsqu'il y a hétérogénéité d'intérêts entre les acteurs économiques dans la société dont l'objectif est de procéder à une décision collective qui réduit les conflits entre ces acteurs (A. Drazen, 2000).

Lorsque la normalisation se joue à l'international, les difficultés résident dans la légitimité et la crédibilité des normes proposées. Bien qu'au niveau local, les rapports de force déterminent la nature des normes, aucune séparation n'existe entre l'élaboration des normes et leur mise en œuvre ainsi que leur contrôle. Au niveau international, ce sont les lobbys émanant des pays puissants qui exercent leurs pressions afin de façonner un corps des normes qui répond à leurs politiques et stratégies, il semble que si l'élaboration des normes est internationale, l'application de celle-ci devra se soumettre normalement au contrôle de l'Etat représenté le cas échéant par les instances compétentes intéressées par la chose comptable (B. Collasse). Dans ce dernier point, tout l'enjeu réside dans la manière par laquelle le pays légitime et contrôle les normes comptables, les questions organisationnelles et économiques des nouvelles normes ainsi que leur portée institutionnelle s'avèrent les points d'ancrage que les réformateurs y gardent un intérêt particulier.

3.1 COMMENT LES VARIABLES POLITIQUES AFFECTENT LE PROCESSUS DE NORMALISATION COMPTABLE ?

Dans une perspective nationale, la normalisation se fait avec l'articulation entre les intérêts des acteurs publique et privé, les modes de cette combinaison sont nombreux et s'opèrent selon les caractéristiques politiques, économiques et juridiques du pays. La normalisation doit

faire en sorte que les intérêts des rapports de force dans la société gagnent le consensus, dans cet égard, la normalisation n'est utile et n'a de sens que si elle satisfait les attentes des différentes catégories d'utilisateurs. L'implication de la sphère politique dans le processus de régulation comptable et l'impact éventuel sur l'objectivité des normes comptables proposées a fait l'objet de plusieurs études (Derek C. Johnson, 2011, Stephen A. Zeff, 2002). L'économie politique du processus de normalisation comptable traite les questions du pouvoir et d'autorité exercées par les institutions publiques/politiques sur l'élaboration des normes comptables. Les rapports de force essaient d'exercer une influence sur l'élaboration des normes en les alignant vers leurs propres intérêts au détriment des autres parties. Les investisseurs et les managers manifestent ainsi des incitations à peser sur les normes comptables en se rapprochant vers les acteurs politiques au lieu de participer efficacement dans le processus de normalisation comptable (*due process*).

Les managers et les entreprises s'efforcent de dissimuler les informations comptables indésirables ou autrement d'afficher constamment des résultats financiers positifs (*earnings Management*). Pour ce faire, ils ont des incitations à exercer une influence sur la présentation des informations financières. La majorité des normalisateurs internationaux suivent un processus de normalisation (*due process*) qui tolère aux investisseurs la capacité d'exprimer leurs points de vues et de les prendre en compte. Cependant, les managers qui poursuivent les objectifs susmentionnés ne souhaitent pas généralement exprimer *leurs préférences de collaboration avec le secteur public*, ils doivent utiliser ainsi des liens personnels avec les décideurs politiques afin d'avoir des prises dans le processus de normalisation.

L'ingérence de la sphère politique dans l'élaboration des normes comptables a été l'objet de commentaires par les professionnels et les académiciens de la comptabilité. Ainsi, l'ancien président du FASB Américain *Dennis Beresford* a déclaré que l'intervention du *Congress* Américain dans le processus de normalisation doit être prise sérieusement par le Conseil, il en résulte que de telles actions peuvent avoir des effets pervers sur l'objectivité des informations financières politiquement influencées (Stephen A. Zeff, 2002).

Les recherches qui portent sur les lobbys suivent une méthodologie empirique et prennent en compte les lettres de commentaires (*comment letters*) formulées par les normalisateurs comme base de leurs analyses (R. Konigsgruber, 2010), le recours aux lettres de commentaires se voit comme un substitut de la position de l'entreprise dans le processus

d'élaboration des normes. Les recherches académiques trouvent que les firmes qui manifestent des intérêts à influencer certaines normes s'engagent à entreprendre des liens avec certaines personnes politiques qui se voient impliquées dans la réorientation des normes, cette situation passe au moyen de contreparties monétaires au profit des politiciens, les lobbys peuvent influencer les politiciens en assurant des approbations ou bien en menaçant de fournir aux votants (*Voters*) des informations portant atteinte à leurs images ou bien leurs politiques (Nauro F. Campos et al, 2007).

Aux États-Unis, l'AICPA¹ a déployé tous ses efforts pour influencer la politique conçue par Washington. Dans son journal, l'AICPA s'est targué d'avoir l'influence sur les résultats de la politique proposée (*Policy Outcomes*) ainsi que la capacité de fournir de telles informations en temps opportun. Néanmoins, il est remarqué lors d'une étude empirique que les acteurs de la profession comptable apportent des contributions considérables aux législateurs qui étaient eux-mêmes membres de commissions ayant le pouvoir juridictionnel sur les questions comptables, la capacité de la profession comptable d'exercer une influence sur ses prestations dépend au moins de sa propre relation avec ceux qui détiennent un pouvoir juridictionnel sur sa régulation. Le cas de la loi Sarabanes Oxley aux Etats-Unis en est un exemple révélateur d'enseignements, l'AICPA et les Big 4 ont fait recours aux contributions politiques afin de tenter influencer les réformes comptables engagées aux USA lors du passage à ladite loi (R.W. Roberts S. Thornburg, 2008).

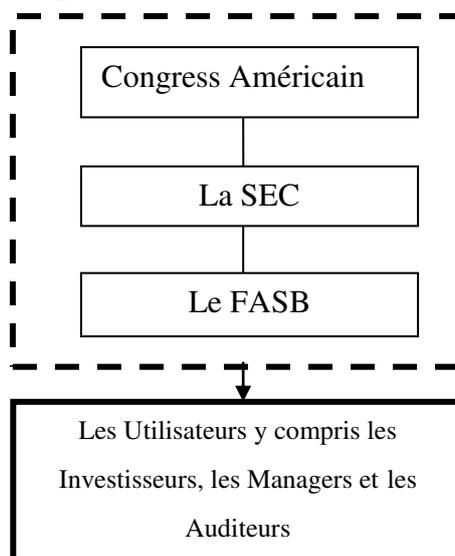
Les recherches relatives à la régulation comptables soulignent que les groupes d'intérêt ayant un pouvoir particulier essaient de s'impliquer dans le processus législatif afin de promouvoir un bien être économique à l'égard de ses membres (Frederick W. Lindahl, 1987, Stephen A Zeff, 2002). Selon ces recherches, les industries régulées comme la profession comptable cherchent d'avoir une législation complémentaire afin de créer des barrières à l'entrée ou pour augmenter la demande sur leurs produits et services. Les industries soucieuses de demander de telles régulations complémentaires auprès de l'Etat doivent être susceptibles de se familiariser avec deux choses que le législateur a besoin : les votes et les ressources. L'idée d'analyser l'influence des lobbys politiques sur la nature des normes comptables dans plusieurs juridictions revêt une grande importance. Les possibilités d'exercer une influence politique sur le processus de régulation varient d'un pays à l'autre. R.

¹ The American Institute of Certified Public Accountants

Konigsgruber (2010) a mis l'accent sur les cadres institutionnels aux États-Unis et au sein de l'Union Européenne.

Alors qu'aux États-Unis, la tradition de normalisation est très ancienne et confiée à un organisme appartenant au secteur privé. Aux pays de l'Europe continentale, un poids est largement confié à la législation dans la régulation comptable. Aux États-Unis, le législateur a confié le pouvoir de promulguer et appliquer les normes du reporting financier à la Securities and Exchange Commission (SEC), un pouvoir qui remonte aux années 1933 et 1934 dans le cadre de *Securities Acts*, le pouvoir de normalisation est déléguée de son tour au FASB (Financial Accounting Standard Board) pour des raisons technocrates. Bien que le droit de réguler puisse être confié par l'organisme qu'il a consenti, la fonction de régulation comptable aux États-Unis peut être perçue comme une relation d'Agence à deux niveaux (duelle) entre le *Congress* et la SEC et entre la SEC et le FASB, le législateur comme la SEC détiennent donc un droit de vote (*Veto power*) sur les normes promulguées par le FASB (B. COLLASSE, 2005), ces relations peuvent être schématisées comme suit :

Schéma n°5 : La hiérarchie du processus de Normalisation Comptable aux États-Unis



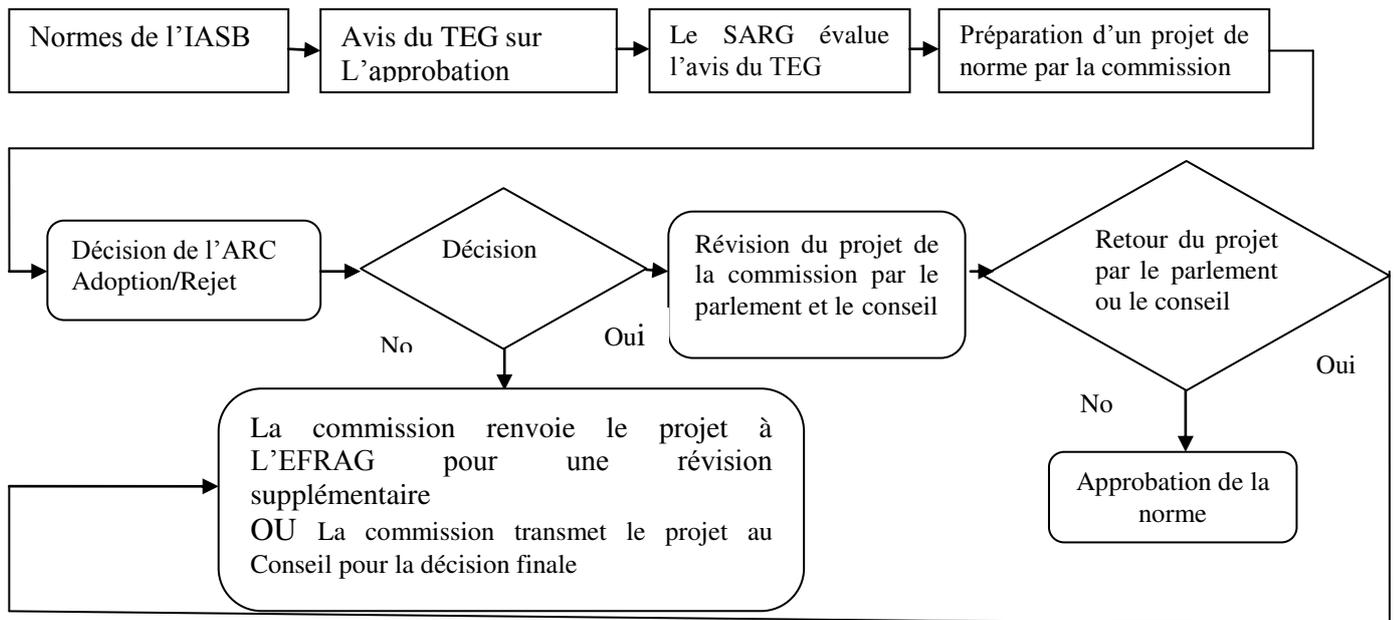
Source : Roland Konigsgruber, 2010. "A Political Economy of Accounting Standard Setting." *Journal of Management Governance*, 14, 277-95

Le cadre institutionnel de normalisation au sein de l'Union Européenne n'est pas direct et se fait par la voie des directives. Avec l'évolution des exigences des marchés financiers, l'idée de régulation par les directives n'est devenue guère envisageable, cet état a conduit la commission à proposer au conseil des ministres et au parlement Européen de déléguer la fonction de normalisation à l'IASC/IASB, cette procédure a été entérinée par le règlement du

19 juin 2002 (B. Collasse, 2005). La nouvelle régulation précise qu'avant que les normes comptables IAS/IFRS soient applicables au sein de l'Union Européenne, la Commission affirme que celles-ci doivent répondre avant tout aux intérêts de la communauté Européenne et respectent certains critères qualitatifs. Ainsi, trois organismes sont donc installés pour assister la commission à savoir l'*European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), un comité composé de professionnels issus des prestigieux cabinets d'Audit, il assure entre autres le suivi de l'élaboration des normes qui sont soumises à la commission Européenne, les travaux de cet organisme sont révisés par le *Standards Advice Review Group* (SARG) organisme composé d'experts comptables indépendants désignés par la commission.

L'*Accounting Regulatory Committee* (ARC) représente de son tour les différents gouvernements des Etats membres de l'union. Après la promulgation d'une nouvelle norme ou interprétation par l'IASB, elle fait l'objet de révision par l'EFRAG's Technical Expert Group (TEG) qui va émettre un avis sur son adoption pour la commission. Le SARG procède à la révision de l'avis en question dans une période de trois semaines afin d'évaluer son objectivité et son équilibre. En prenant en compte l'avis de l'EFRAG, la commission prépare un projet d'adoption de la nouvelle norme ou interprétation, elle lui transmet à l'ARC pour l'acceptation ou bien le rejet. Si l'ARC préconise le rejet de la norme, la commission peut renvoyer l'affaire à l'EFRAG pour des révisions supplémentaires ou de l'envoyer au conseil des ministres pour la décision finale. Ainsi, le processus d'approbation des normes comptables se déroule comme le montre le schéma ci-après :

Schéma n°6 : Le processus d'approbation des normes comptables au sein de l'UE



Source: Roland Konigsgruber, 2010. Op cit, pp 277-95 (notre traduction)

Le processus tels qu'il est décrit en plus haut accorde un pouvoir de vote capital sur les normes émises par l'IASB aux institutions suivantes à savoir tout d'abord la commission Européenne qui prend en compte l'avis de l'EFRAG. Ensuite, l'ARC représente les Etats membres de l'union et enfin le parlement Européen dont les membres sont élus par la population de l'union européenne. Notons que la description des processus politiques de la régulation comptable aux États-Unis et au sein de l'union européenne révèle que malgré la similitude portant sur la structure de processus de normalisation comptable, les possibilités d'influencer de telles normes sont largement différentes dans les deux régions suite aux différences dans les contextes politiques.

3.2 QUELQUES CONCLUSIONS A PROPOS DU PROCESSUS DE NORMALISATION COMPTABLE AU SEIN L'UE ET AUX USA

Une analyse des systèmes de régulation comptable aussi bien aux US qu'au sein de l'Union Européenne révèle qu'un grand nombre d'acteurs est doté d'un pouvoir de Veto sur les normes comptables au sein de l'UE plutôt qu'aux Etats-Unis. En anticipant les vetos éventuels de ces acteurs, les normalisateurs concernés ne promulguent les normes que lorsque les joueurs (*players*) ayant le pouvoir de veto préparent le statu quo¹, les conclusions qui

¹ On entend par le statu quo, l'état actuel de système de régulation comptable, les normalisateurs privés (IASB ou FASB) promulguent une nouvelle norme ou interprétation par la suite de laquelle les acteurs publics ou politiques ayant le pouvoir de veto décident dans quelle mesure ils acceptent ou votent une norme et donc ils rétablissent le statu quo avant l'apparition de la nouvelle norme.

peuvent être tirées débouchent sur l'idée que les acteurs émanant des secteurs politiques et publics au sein de l'UE possèdent une grande faveur dans la régulation comptable par rapport à leurs homologues aux États-Unis, l'harmonisation entre les normes appliquées dans l'Union Européenne et celles appliquées aux États-Unis doit s'aligner vers la position européenne. La présence des différents acteurs ayant le pouvoir de veto (*veto players*) implique un poids considérable des acteurs politiques en Europe, il en résulte donc que le lobbysme est plus marqué aux acteurs politiques en Europe qu'aux États-Unis.

Dans une dimension empirique, La mesure du lobby politique aux États-Unis semble facile par rapport à l'Union Européenne à cause de la disponibilité des données sur les contributions politiques. Cependant, les communiqués des politiciens sur les questions comptables tels que la correspondance en 2004 du président Français Jacques Chirac au président de la commission européenne¹ peuvent être prise comme substituts des positions politiques. Bien que les pressions directes des normalisateurs comptables gagnent une part intéressante dans les recherches, les études sur les aspects politiques sont rares malgré leur importance avérée. Il est apparu que les travaux conceptuels et empiriques sur la politique de processus de normalisation comptable constituent un domaine de recherche fructueux.

4. L'ÉCONOMIE POLITIQUE DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

La ratification du projet relatif à l'adoption de nouveau référentiel IAS /IFRS en 2005 par le parlement européen a marqué une étape incontournable dans l'histoire comptable contemporaine et laisse croire que toute la suprématie est dévolue au modèle comptable anglo-saxon à la place du modèle continental européen. L'introduction de nouveaux principes et concepts n'a pour finalité que de refléter les développements tendanciels du monde économique dans ses deux sphères réelle et financière, la montée en puissance du secteur financier favorisée par les normes actuelles a coulé beaucoup d'encre notamment sur les effets pervers de certains principes sur l'amplification des crises financières et le cas échéant des crises touchant de l'économie réelle.

La comptabilité est un système de mesure de l'activité économique, une pratique sociale dans la mesure où ses résultats stimulent les réactions des différents rapports de force dans la société. Le contenu informatif de la comptabilité est objet de controverses chez les

¹ Le président Jacques Chirac a écrit au président de la commission européenne pour s'inquiéter du fait que certaines normes comptables 'risquaient de conduire à une financiarisation accrue de l'économie et à des méthodes de direction des entreprises privilégiant trop le court terme.

académiciens que les professionnels et tout le débat porte aujourd'hui sur la pertinence et la fiabilité des informations sous l'angle des principes et des concepts sous-jacents. Le concept clé de la juste valeur (*Fair value*) considérée comme la pierre angulaire des changements de conventions, bien qu'il impacte les méthodes d'évaluation et la tenue des comptes, il induira une conception de l'entreprise et des rapports marchands très particulière, fort éloignée de beaucoup de pays tels que l'Europe continentale (Michel Capron, 2005)

Les débats étaient et sont aujourd'hui intenses sur la légitimité de la juste valeur dans l'évaluation des actifs et passifs des entités économiques (C. Leux et C. Laux, 2009). Bien que l'objet de ce principe soit d'apporter plus de transparence et de pertinence dans les rapports financiers, les turbulences récentes constatées notamment dans la sphère bancaire ont poussé les académiciens et les professionnels à se douter dans la faisabilité de la juste valeur comme méthode d'évaluation pertinente, les dimensions historique et technique de ce principe placées dans l'évolution économique contemporaine s'avèrent importantes pour cerner d'avantage ses fondements et ses finalités.

4.1 LES CHANGEMENTS RÉCENTS DANS LES FONDEMENTS DE LA RÉGULATION COMPTABLE

Avec l'introduction des nouvelles normes, le changement significatif attribué par celles-ci à la comptabilité réside dans le rôle ainsi que l'évaluation des actifs. Ce changement se présente en deux formes : la *juste valeur comptable* et *l'approche par Bilan*. Comme indicateurs financiers, les valeurs des actifs sont des grandeurs quantitatives clés autour desquels le capitalisme est organisé. La façon dont les actifs sont évalués et définis est donc un paramètre central dans les interactions socio-économiques¹. La technique comptable n'a pas la seule autorité d'évaluer les actifs mais par les méthodes de codification et les contextes institutionnels entourant l'exercice de cette pratique, elle est une référence extrêmement influente qui reflète les changements sociaux.

Bien que la comptabilité évalue traditionnellement les actifs en leur coût historique, les normes comptables ont recours à l'application de la juste valeur comptable pour un large éventail des actifs. Introduite à la place du coût historique, la juste valeur marque un changement dans le raisonnement et la façon de voir le monde économique, ceci revient du

¹ C'est dans cette logique que les normalisateurs comptables- vu la diversité des techniques de mesure- s'efforcent à trouver une réponse claire et pertinente à la question de comment un actif ou un passif peut être évalué, les états financiers communiqués par les firmes exercent un effet considérable sur le comportement des investisseurs et ainsi sur le marché et l'économie toute entière.

fait que la juste valeur lève le lien direct entre ce qu'une firme paye pour un actif et la valeur attribuée par la firme à cet actif dans les états financiers officiels, la juste valeur est défini comme « le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des condition de concurrence normale » (IASB, IAS 16), il ressort que la juste valeur est intimement liée aux valeurs de marché.

Cependant, lorsqu'il n'y a pas de valeur du marché, la firme a recours à certaines estimations le plus souvent statistiques afin d'évaluer cette juste valeur. Cet état a suscité des débats intenses par les académiciens comptables sur la question de savoir comment se fait le calcul de celle-ci (C Leuz et C Laux, 2009). Sur le plan professionnel, les firmes multinationales de comptabilité soulignent comment le terme « juste valeur » est mal exploité par les régulateurs comptables pour couvrir un large éventail de modèles d'évaluation pour lesquels la valeur directe du marché est la seule valeur de mesure.

La mesure de tel actif implique l'actualisation d'une valeur future à partir d'une autre actuelle, le règlement d'un actif n'aura lieu que lorsqu'il en est estimé de générer un revenu future, en numéraire ou en nature. Etant donné que le futur est imprévisible, aucune valeur précise accordée à un actif n'est considérée comme l'estimation finale du futur. Ceci est valable plutôt pour le coût historique que pour la juste valeur comptable avec la différence fondamentale entre les deux mesures en termes du timing de l'estimation et comment le faire. Selon la comptabilité en coût historique, l'estimation est faite dans le passé entre l'acheteur et le vendeur et validée par la transaction. Avec la comptabilité en juste valeur, l'estimation fait recours au marché ou bien soumise au jugement d'un auditeur qui modélise ce marché, cette estimation n'est pas validée nécessairement par une transaction. Il en résulte que l'incertitude est inévitable dans les deux approches.

Le recours à la juste valeur pour l'évaluation des actifs est surtout expliqué par la quête de l'IASB à promouvoir l'approche par bilan qui consiste que la performance de l'entité est de plus en plus basée sur les valeurs des actifs figurant aux bilans plutôt qu'avec les cash-flows extraits du compte de résultats. Ainsi, les actifs et les passifs à la place de résultat d'exploitation deviennent les points de référence pour le calcul des résultats financiers (Richard Barker, 2003)¹. Prise dans ses limites, l'approche bilancielle est conceptuellement équivalente à la proposition selon laquelle le profit peut être exprimé en termes de variation

¹ Richard Barker, (2003) "The revolution ahead in financial reporting: reporting financial performance", Balance Sheet, Vol. 11 Iss: 4, pp.19 – 23.

dans la richesse. L'une des faiblesses de cette approche, lorsqu'elle est associée à la juste valeur comptable, est le fait qu'elle exerce une grande volatilité des profits affectée non seulement par les principales activités d'affaires mais encore par la fréquence de comptabilisation (Re-measurement) des valeurs d'actifs. Cette faiblesse est reconnue par les normalisateurs qui ont proposé un nouveau type de compte de résultat dans lequel le profit est exprimé par bloc (*range*) plutôt qu'en un seul chiffre.

Notons que la juste valeur comptable et l'approche par bilan expriment un mouvement comptable enraciné dans la politique de l'IASB (Didier Marteau; Pascal Morand. 2010). Toutefois, l'IASB représente un groupe de spécialistes et experts en comptabilité majoritairement anglo-saxons qui favorisent et supportent ce mouvement, leur succès considérable les ont rendu détenir une influence notable dans la formulation des nouvelles normes comptables. Dans la foule de ces changements, la juste valeur comptable semble constituer la pierre angulaire, les normes de l'IASB sollicitent la juste valeur pour un large éventail de domaines en comptabilité y compris les actifs incorporels (IAS 38), instruments financiers : informations à fournir et présentation (IAS 32), instruments financiers : comptabilisation et évaluation (IAS 39), Agriculture (IAS 41) et avantages de personnel (IAS 19).

L'approche par bilan joue un rôle primordial à cet égard en faveur de la juste valeur dans la mesure où elle augmente l'étendue selon laquelle les profits dépendent des variations faites dans les valeurs d'actifs. Encore, l'IASB n'a fourni aucun jugement explicite sur le revenu global (*Comprehensive income*) ou celui de l'approche par bilan, mais plutôt il a introduit le concept implicitement dans les normes de la juste valeur qui exigent des ajustements dans les valeurs d'actifs pour les traduire en termes de profits ou de pertes (*Profit and loss Result*).

Les critiques portant sur la juste valeur soulignent que celle-ci a contribué sensiblement dans l'exacerbation de la crise ainsi que son amplification dans la sphère financière tant aux Etats-Unis que dans plusieurs pays du monde. Certains dans la sphère bancaire affirment que malgré la juste valeur apporte une valeur de liquidation pertinente à tout moment, elle dissimule par conséquent le processus de création de valeur en mixant le bénéfice actuel avec des gains et des pertes non réalisés.

4.2 L'ÉMERGENCE D'UNE GOUVERNANCE DES NORMES COMPTABLES PAR LES ACTEURS PRIVÉS

La régulation comptable a gagné dans les deux dernières décennies¹ une attention particulière des sphères académiques et professionnelles (T. Oguri, 2005; D. J. Cooper and K. Robson, 2006 ; S. R. Moehrle et al, 2008 ; A. Wagenhofer, 2011). Les sujets clé se sont articulés autour entre autres sur l'appréciation du besoin à la réforme de l'actuel modèle comptable, l'impact de la loi Sarabanes-Oxley, la gestion des résultats, la juste valeur, les actifs incorporels, la qualité d'Audit, la Corporate governance...etc. (Stephen R. Moehrle et al, 2008). Sur le plan géographique ou communautaire, la régulation comptable a traversé une étape cruciale de son histoire d'une régulation nationale à une autre internationale, le cas de l'Union Européenne en est exemple édifiant. Ainsi, depuis 2005 les sociétés cotées en Europe sont obligées de publier leurs états financiers selon le référentiel IFRS considéré comme le produit de l'IASB en délaissant la politique des directives.

La décision de rendre les normes IFRS obligatoires à tous les groupes cotés en Europe marque un basculement important de la gouvernance des normes d'un niveau privé vers un autre transnational. Les normes IAS semblent être implémentées par un organisme privé et contrôlées par des firmes privées telles que les Big 4. Alors qu'au sein de l'Union Européenne, elles doivent être approuvées par une autorité publique. Le transfert de la compétence réglementaire d'un niveau national à un niveau transnational n'est pas encore parachevé. Alors que plusieurs pays sont basculés vers les IFRS, les USA restent réticents vis-à-vis la transition aux normes comptables internationales (P. De Lange et B. Howieson, 2006). Cependant, l'IASB et le FASB sont impliqués dans un projet de convergence qui s'efforce à harmoniser la régulation comptable à l'échelle internationale.

Néanmoins, des voix s'élèvent pour confier la responsabilité, au moins partiellement, de production des normes à la sphère publique. Les normes comptables actuelles perçoivent l'entreprise comme portefeuille de valeurs échangeables où le principe de la juste valeur est fortement recommandé, le recours à ce principe trouve sa raison d'être sous l'idée de l'efficacité informationnelle des marchés soumise elle-même à un jeu d'hypothèses pas toujours vérifiées. L'actuel système de normalisation est aligné vers les investisseurs comme

¹ Pratiquement après les scandales financiers qui ont sévi certains pays développés depuis 2001 notamment avec ENRON aux Etats-Unis et bien d'autres scandales en Europe tels que Vivendi, Parmalat, Société Générale...etc. Les autorités de régulation dans ces pays ont réagi en instituant des lois celle de Sarabanes Oxley aux USA et la loi sur la sécurité financière en France.

demandeurs des informations économiques justes et fiables mais se sont les intérêts des autres parties prenantes qui doivent être affichées dans les priorités de l'IASB. Dans cette perspective, il est important de souligner le fait que les intérêts de l'Etat ainsi que ceux des parties prenantes et des entités utilisatrices des normes ne sont pas explicitement représentés par le Board (Didier Marteau et Pascal Morand, 2010).

Bien que les normes établies par l'IASB suivent un formalisme et un professionnalisme avérés incluant des phases de consultation et de justification bien reconnues, les utilisateurs reprochent à l'IASB son absence d'écoute et de responsabilité, cette vision s'explique entre autre par une défaillance formelle et un refus de partage, avec les autres instances de normalisation, les questions de fond celles par exemple les principes fondateurs des normes telle que la juste valeur comptable qui a fait l'objet de nombreuses critiques eu égard de son effet amplificateur de la crise financière de 2008.

CONCLUSION DU 3^{ème} CHAPITRE

La réforme comptable est avant tout une affaire politique, dans les pays en transition la connotation politique de la réforme comptable est évidente. L'influence des variables politiques sur le processus de régulation comptable a fait l'objet dans les dernières années de plusieurs travaux académiques traitant les questions relatives aux lobbys et comment ces derniers peuvent influencer le processus de régulation. Ce chapitre est venu répondre en partie à la problématique générale de notre travail celle des préalables à la réforme comptable en direction des normes comptables internationales dans un pays en transition.

Dans cette perspective, les réformateurs doivent tenir compte le fait que la réforme comptable doit apporter plus de performance à l'économie et ne doit pas être subordonnée aux variables externes, autrement dit, la réforme comptable doit refléter les attentes des acteurs locaux et les conditions économiques existantes. Avec la mondialisation, l'économie politique de la réforme comptable consiste que la réforme doit s'inscrire dans une perspective internationale, tirer les avantages de la mondialisation sans nuire aux intérêts de l'Etat nation.

Sous cette mondialisation, la régulation comptable n'est devenue guerre une affaire purement nationale d'où se confrontent les intérêts des acteurs locaux, l'avènement de l'IASB soutenu avec les lobbys de l'industrie comptable et celle de l'Audit ainsi que des multinationales a émergé une sorte de régulation transgressant la souveraineté comptable de l'Etat nation, la convergence vers un référentiel de nature anglo-saxonne pose le problème de l'universalité des modèles comptables dans des contextes différents.

Les cas de l'Union Européenne et celui des États-Unis sont édifiants et fournissent des enseignements précieux sur les mécanismes par lesquels les normes sont élaborées ainsi que les dimensions politico-économiques qui entourent le processus de normalisation comptable. Des études révèlent que l'influence des lobbys politiques dans le processus de régulation comptable au sein de l'Union Européenne est plus marquante que dans le cas des États-Unis, mais la disponibilité des données relatives aux positions politiques est meilleure aux États-Unis qu'en Europe. Dans les pays où la législation est dominante ou bien de droit écrit, la promulgation des normes est une affaire plutôt politique que technocrate vu l'absence d'une profession comptable indépendante ayant l'habileté d'avoir un pouvoir dans l'élaboration des normes.

Dans le cas Algérien, les réformateurs se posaient la question de savoir si l'adoption d'un tel modèle comptable apporte une grande performance à l'économie nationale ou traduit bien une réponse directe aux pressions des lobbys internationaux. Dans cet ordre, la convergence doit tenir compte les contextes économique et institutionnel dans lesquelles les normes doivent se coexister, les normes comptables adoptées doivent refléter les attentes des rapports de force dans la société, si les normes issues ou importées ne servent pas en premier rang les intérêts des acteurs locaux, comment jugeons-nous l'utilité d'une telle réforme.

En Algérie, la décision de se converger vers le nouveau référentiel en 2009 après une série de projets de lois n'a pas été approuvée et l'adoption s'est vue reportée en 2010 sous le motif prononcé par l'Etat que les entités économiques n'arrivent pas à se mettre à niveau avec la philosophie du nouveau référentiel comptable, des sessions de formations des cadres d'entreprises ainsi que l'organisation des groupes de travail spécialisés étaient quelques conditions préalables à l'adoption du nouveau système.

Dans une perspective politico-économique, l'absence d'une vision intégrée de réforme englobant toutes les parties prenantes y compris le secteur privé, la profession comptable et l'Etat ne conduira qu'à l'échec. Un niveau de concertation entre les acteurs est important pour la réussite de réforme, l'Etat peut imposer sa logique coercitive mais elle manque la logique technique et stratégique. L'Etat a jugé le report de l'application de nouveau système comptable par la préparation préalable des cadres d'entreprises mais il est reproché à ce motif son manque de visibilité *car* le nouveau référentiel s'inspire des concepts anglo-saxons et la réforme doit commencer par la préparation des contextes économique et institutionnel, par la préparation du changement comptables et organisationnels au sein des entreprises. Il s'est avéré que le problème que se posent les normes comptables n'est pas seulement technique, l'environnement dans lequel s'appliquent les nouvelles normes constitue la pierre angulaire de tout passage (Hopwood, 1987).

L'IASB dans son cadre conceptuel n'a pas évoqué explicitement les contextes institutionnel et organisationnel des normes comptables internationales, les différences existent et chaque pays établit et prépare l'environnement propice et met en place les institutions incitant les entités économiques à communiquer et échanger plus d'informations dans le marché. La question de juger le passage au nouveau référentiel comptable comme réussi et opportun en Algérie n'a pas été tranchée et semble difficile à traiter. La question centrale à laquelle nous cherchons

des éléments de réponses est celle de savoir si le passage au système comptable et financier en Algérie reflète les attentes des acteurs locaux ou bien une réponse aux exigences politico-économiques. La mise en évidence de cette question nous conduira à s'interroger sur la faisabilité du référentiel comptable international d'origine anglo-saxonne dans un environnement post socialiste où les institutions fonctionnent différemment alors que les pratiques et les routines comptables divergent sensiblement de celles qui existent dans les pays anglo-saxons. La notion de conformité avec le SCF sera examinée d'où la question de savoir dans quelle mesure les acteurs locaux appréhendent celle-ci et comment surmonter les contraintes culturalo-cognitives relatives au passage? Toutes ces questions seront passées en revue dans le chapitre suivant.

CHAPITRE IV: Institutions, théorie institutionnelle et adoption des normes comptables internationales

CHAPITRE VI : INSTITUTIONS : THÉORIE INSTITUTIONNELLE ET ADOPTION DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

Introduction

Une large part de littérature s'est focalisée sur les institutions et leur importance dans le développement et la performance économique, une idée largement reconnue est le fait que la qualité des institutions est à l'origine des différences économiques et politiques entre les pays. Les questions fondamentales sont issues de ces différences d'où la question de savoir pourquoi certains pays ont achevé leur développement économique alors que d'autres sont plongés dans la stagnation (D. Acemoglu et al, 2004). Les institutions sont à juste titre les règles du jeu dans une société qui structurent et construisent les comportements et les interactions humaines, elles constituent un guide pour les gouverneurs afin d'établir leurs politiques socio-économiques. Si les institutions sont un objet des sciences sociales, elles sont également un variable incontournable pour le développement économique, la théorie économique moderne accorde une place centrale aux institutions (A. Efendic et al, 2011). Ces arguments ont fait l'objet de nombreuses études statistiques ayant mis l'accent sur les liens entre les institutions et la performance économique.

Dans ce chapitre, nous allons mettre l'accent sur les dimensions institutionnelles de la comptabilité précisément les normes comptables internationales et comment préparer l'environnement institutionnel propice pour une meilleure adoption des normes ? Cette question est précédée par une autre celle de savoir le rôle des institutions dans le développement et la croissance économiques. Cela s'explique par le fait que les nouvelles normes cohabitent dans une économie performante où les marchés accordent un intérêt capital aux informations divulguées par les entités économiques. L'adoption de telles normes dans une économie en transition doit passer préalablement par l'instauration d'un nombre d'institutions chargées de préparer l'environnement économique en se tournant par la suite aux institutions de la comptabilité autrement dit celles qui incitent les agents économiques à demander et échanger plus d'informations sur le marché. Resituer le changement comptable et organisationnel sous l'angle de la théorie néo-institutionnelle sera mis en évidence dans ce chapitre

1. QUELLES SONT LES INSTITUTIONS ?

Bien qu'il n'existe une définition universellement acceptée de ce qu'est une institution et de ce que sont les institutions, les définitions dédiées à ces dernières s'inscrivent dans une perspective socio-historique, macro ou micro économique. Ainsi, par institution, on entend l'ensemble des règles durables, stables, abstraites et impersonnelles, cristallisées dans des lois, des traditions ou des coutumes et encastrées dans des dispositifs qui implantent et mettent en œuvre, par le consentement et/ou la contrainte, des modes d'organisation des transactions (Claude Ménard, 2003).

Douglass North (1990), bien avant, a fourni une définition aux institutions comme les règles du jeu dans une société ou plus formellement elles sont les contraintes construites par les êtres humains qui régulent leurs interactions. Trois caractéristiques des institutions sous-tendent de cette définition : tout d'abord elles sont la construction des êtres humains ce qui les distingue avec d'autres causes éventuels tels que les facteurs géographiques qui échappent au contrôle humain, ensuite elles sont les règles du jeu dans la mesure où elles imposent des contraintes sur le comportement humain, enfin l'effet majeur des institutions s'exprime à travers les incitations.

L'idée selon laquelle les incitations jouent un rôle est une chose secondaire pour les économistes. Les institutions si elles constituent les déterminants clés des incitations, elles devront avoir un effet majeur sur les résultats économiques y compris le développement économique, la croissance, l'inégalité et la pauvreté. La question qui vient se poser est le fait que les institutions sont-elles les déterminants clés des résultats économiques ou bien des arrangements secondaires qui répondent à d'autres déterminants des interactions humaines et économiques ?

La majorité des études empiriques se sont efforcées de répondre à cette question, les institutions peuvent se différencier d'une société à l'autre et cela revient aux règles formelles liées à la prise de décision collective, par exemple, les institutions opérant dans un régime démocratique diffèrent de son homologue dictateur. Les institutions économiques s'occupant à la garantie des droits de propriété, à la mise en place des barrières à l'entrée... diffèrent aussi d'un pays à l'autre, elles diffèrent aussi car un ensemble donné d'institutions formelles comptent fonctionner et faire fonctionner différemment.

Les institutions constituent un guide aux interactions humaines, lorsque les individus entreprennent des contrats, des transactions ou toute autre activité dans la société, ils doivent se référer aux règles, normes et conventions qui régulent, limitent et protègent leurs affaires. Le rôle capital des institutions dans une société est de réduire l'incertitude en mettant en place une structure stable qui va répondre et garantir les besoins des individus ainsi que les interactions qui naissent suite aux activités qu'ils entreprennent. Cependant, *la stabilité des institutions ne signifie pas que celles-ci ne changent pas*. Des conventions, codes de conduite, des normes de comportement au service du droit écrit et celui du droit coutumier, des contrats conclus entre les individus. Dans tous cela les institutions sont impliquées et par conséquent changent constamment les choix offerts aux individus.

1.1 L'ENVIRONNEMENT INSTITUTIONNEL : LES RÈGLES DU JEU

Bien que les institutions soient perçues différemment par les sphères académique et professionnelle, un consensus se voit établi et tourné vers deux catégories à savoir *l'environnement institutionnel* ce que Williamson qualifie « *les règles du jeu* » et *les institutions de Gouvernance* relevant d'une vision micro analytique tels que les marchés et les hiérarchies. Les différences entre l'environnement institutionnel et les institutions de gouvernance sont éclairées par Williamson (Michel Ghertman, 2006), ceci souligne que "l'une des différences apparentes entre les deux catégories est que la première définit principalement l'environnement de la deuxième... Une autre différence relève du niveau des transactions individuelles. Les institutions de gouvernance fonctionnent au niveau des transactions individuelles alors que l'environnement institutionnel est plus concerné par des niveaux composés d'activité... la 3^{ème} différence est que les deux catégories fonctionnent différemment sous le respect de l'*intentionnalité*".

Selon Douglas North (1991), les institutions sont les contraintes construites par les êtres humains qui structurent leurs interactions politique, économique et sociale. Elles contiennent des *contraintes informelles* telles que les sanctions, les coutumes, les traditions et les codes de conduite et des *règles formelles* tels que les constitutions, les lois et les droits de propriété. L'auteur affirme que les institutions constituent l'ensemble de contraintes sur le comportement manifestées sous forme de règles et régulations, les institutions formalisent les normes morale, éthique et comportementale qui déterminent les contours ainsi que les manières dans lesquelles sont spécifiées les règles et les régulations et se réalise l'application

de celles-ci¹. Selon North, l'environnement institutionnel formel et informel déterminent les règles du jeu économiques qui servent d'incitations pour les entrepreneurs.

Lorsque l'environnement est crédible, les incitations sont positives ce qui intensifie les transactions entre les agents économiques et influence ainsi le volume d'investissements ainsi que la croissance. Lorsque les incitations sont peu crédibles avec un Dictatorship politique, c'est l'inverse qui se produit avec pour corollaire le sous-développement et la pauvreté (Michel Ghertman, 2006). *Coase (1937)* a défini les institutions comme l'ensemble des relations organisées entre les gens qui déterminent leurs droits, expositions aux droits des autres, les privilèges ainsi que les responsabilités. *Coase* a légitimé l'existence de la *firme* comme seule institution économique efficace par opposition aux néoclassiques qui accordent au *marché* son rôle de signal pour les entreprises afin d'ajuster leur niveau de production (Coase R.H. et al, 1987).

Andrew Schotter (1981) a fait recours à la théorie des jeux pour décrire la formation, l'évolution et le fonctionnement des institutions économique et sociale, il a perçu les institutions comme l'ensemble des comportements régulés et acceptés par tous les membres de la société qui spécifient ces comportements dans des situations récurrentes bien déterminées². Cependant, l'auteur a clarifié sa position en soulignant que les institutions sociales diffèrent des conventions sociales en termes de mécanismes nécessaires à leur mise en application. Il souligne que les conventions sociales résultent principalement de l'auto-maintenance de l'ordre social (self-policing) alors que les institutions sociales ne proviennent pas nécessairement de l'auto-maintenance dans la mesure où elles font recours à une autorité externe telle que l'Etat à qui revient leur mise en application.

D. Bromley (1989) souligne que les institutions peuvent être réduites à deux catégories à savoir les conventions et les règles³, il a écarté la notion du pouvoir et l'a abordé seulement dans le contexte de *l'extension légale* (ou bien restriction) ou celui de droit. L'auteur a fait allusion de l'importance du pouvoir qui régit nos institutions (à la fois conventions et règles)

¹ E. G. Carayannis et al. Institutional Learning and Knowledge Transfer Across Epistemic Communities, Innovation, Technology and Knowledge Management, Chapter 3: "Good Governance", Institutions and Global Rules, Springer Science, 2012.

² Andrew Schotter, *the Economic Theory of social institutions*, Cambridge University Press, 1981.

³ Daniel Bromley, *Economic interests and Institutions; the conceptual foundations of public policy*, Basil Blackwell, 1989, p 41

et notre processus de choix publique en identifiant deux types de choix publique générique: *la Redistribution de l'Avantage Économique* et *la Réallocation de l'opportunité Économique*¹.

Le premier type résulte de l'effort manifesté par les intérêts respectifs des individus dans leur quête à balancer les règles à leur guise, le deuxième type résulte du changement dans l'habilité à réaliser une utilité publique (*public purpose*).

Cependant, le fait de considérer les institutions comme mécanismes de gouvernance ne suffit pas sans tenir compte l'importance des organisations et comme l'a souligné Elster (2007) " les institutions maintiennent la société à décliner et avancent l'idée qu'il y a quelque chose (les organisations) qui protège celles-ci de ce déclin"². Scott (2007) a partagé également la même idée mais il leur a placé dans une perspective conceptuelle, il perçoit ainsi la théorie institutionnelle comme étant l'extension de l'étude des organisations, l'auteur a passé en revue le développement de la littérature sur les institutions et leur exploitation dans les études relatives aux organisations, l'apport de ceci porte sur l'importance accrue aux domaines liés aux organisations comme le résultat particulier du développement institutionnel durant la moitié du siècle (Richard T. Green, 1997).

North (1994) souligne que l'interaction entre les institutions et les organisations est celle qui forme l'évolution institutionnelle de l'économie et à partir du fait que les institutions sont les règles du jeu, les organisations et ses acteurs sont les joueurs. L'auteur souligne le fait que les organisations en place doivent refléter les opportunités offertes par la matrice institutionnelle et donne un exemple sur la relation entre la finalité du cadre institutionnel et l'impact inhérent sur l'action des organisations (firmes, partis politiques, coopératives, associations) (Salvador Carmona et al, 1998).

1.2. INSTITUTIONS : QUELQUES DÉTERMINANTS DES DIFFERENCES INTITUTIONNELLES

L'économie a besoin d'un ensemble de règles qui ont pour objectif de contraindre les incitations sous ce que l'on appelle les institutions économiques. Des droits de propriété bien définis avec une gestion rigoureuse des rendements des actifs constituent la première catégorie d'institutions. La deuxième catégorie comprend les institutions qui fournissent un produit approprié, les mécanismes qui font échapper le marché de tout échec éventuel, une

¹ Redistribution of Economic Advantage (REA) and Reallocation of Economic Opportunity (REO)

² Jon Elster, *Explaining social behavior: Nuts and Bolts for the Social Sciences*, Cambridge University Press, 2007. www.cambridge.org date de consultation 06/01/2016

stabilisation macro-économique soutenue (les institutions fiscale et monétaire), les mécanismes de promotion de la stabilité sociale y compris ceux qui s'attachent à la lutte contre la pauvreté, la réduction des conflits sociaux et l'allègement des effets néfastes provenant des changements économiques. En plus, La démocratie politique et ses attributs tels que l'autonomie de l'appareil juridique, l'existence des institutions politiques représentatives, la représentation institutionnalisée des minorités sont entre autre quelques méta-institutions qui fournissent l'environnement politique aboutissant à la création des institutions économiques.

Quelques statistiques nous permettent de recenser les différences entre les économies des pays développés et en développement. Pour ce faire, il est impératif de se recourir aux estimations des institutions (ratings) et aux quelques mesures de l'inégalité (par exemple : inégalité de revenus, inégalité par terres). En plus, plusieurs proxy sont établis pour attribuer une modélisation plus proche aux institutions, ces proxy couvrent la majorité des déterminants institutionnels tels que la *sécurité des droits de propriété, la démocratie, les contraintes sur l'exécutif, la stabilité politique, l'efficacité du gouvernement et la qualité de la réglementation*.

A titre d'exemple, en prenant l'indice de la sécurité des droits de propriété (*security of property rights*), cet indice est basé sur les opinions des experts, pris comme variable contenu situé entre 1 et 10. Les indices établis par Kaufman et al (2003)¹ portant sur plusieurs variables individuels mesurent les perceptions sur la gouvernance. Chaque composante est un variable contenu et situé entre -2,5 à +2,5. Ces composantes se résument ainsi :

(1) la qualité de la réglementation (*Regulatory Quality*) qui porte sur l'incidence des politiques hostiles aux marchés (*Market-unfriendly*) tels que les contrôle sur les prix ou la supervision bancaire inadéquate ainsi que les perceptions sur le poids exercé par la régulation excessive de certains domaines comme le commerce extérieur et le développement des affaires.

(2) l'efficacité de gouvernement (*Government Effectiveness*), cet indicateur traduit les réponses sur la qualité de prestation des services publiques, la qualité de la bureaucratie, la compétence des fonctionnaires (civil servants), l'indépendance du service publique aux

¹ Daniel Kaufmann, Aart Kraay, Massimo Mastruzzi, Governance Matters III: Governance Indicators for 1996-2002, The World Bank, 2003. www.worldbank.org/wbi/governance/govdata2002/. Visité le 06/01/2016.

pressions politiques et la crédibilité de l'engagement de l'Etat vis-à-vis les politiques menées. (3) la stabilité politique et l'absence de violence (*Political Stability and Absence of Violence*) : cet indice couvre plusieurs indicateurs qui mesurent les perceptions de la probabilité qu'un gouvernement en pouvoir sera déstabilisé ou bouleversé par des actes éventuels de violence y compris la violence domestique et le terrorisme.

Sur la qualité du système politique, nous avons *les contraintes de l'exécutif* dont on a recours souvent aux opinions subjectives des experts, le variable se réfère à l'étendue des contraintes institutionnalisées sur les pouvoirs de prise de décision des directeurs généraux (*chief executives*). Une échelle de sept 7 points est utilisée, elle est située entre « Autorité illimitée de l'exécutif » (1) à « subordination ou parité de l'exécutif » (7). La comparaison par le biais de ces indicateurs entre les régions des pays développés et en développement porte un intérêt majeur, ainsi, les pays développés (les pays appartenant de l'OCDE) se dotent d'institutions de haute qualité accompagnées de systèmes politiques démocratiques et des sociétés équitables s'éloignant davantage aux autres régions celles notamment des pays en développement.

Les pays de l'Amérique Latin présentent un faible rating d'institutions, leur système politique est moins démocratique d'où les inégalités de revenus et de terres peuvent atteindre des seuils significatifs. L'Afrique, de son tour, partage avec l'Amérique Latin une faiblesse record dans la qualité d'institutions ainsi qu'une faible démocratie et des inégalités énormes. En Asie, les institutions sont plus solides que les deux régions précédentes sur toutes les dimensions malgré une faible démocratie (mais elle est mieux que l'Afrique), les inégalités notamment des terres sont généralement faibles.

Toutefois, il est remarquable de souligner que la protection des droits de propriété privée ne soit pas nécessairement liée aux scores élevés de la démocratie. Par exemple, l'Asie semble avoir une protection élevée des droits de propriété et un niveau de démocratie légèrement faible par rapport à l'Amérique Latin mais en vue des différences énormes des niveaux d'inégalités, l'Asie est caractérisée par une distribution relativement équitable des ressources.

Les économies en transition marquent un meilleur rating institutionnel par rapport aux pays de l'Afrique sub-saharienne et ceux de l'Amérique Latin (droits de propriété et stabilité politique) mais elles sont moins que les pays de l'Asie pour quelques dimensions malgré que ces économies ayant des systèmes politiques plus démocratiques.

Dans ce contexte, il est cependant nécessaire de souligner que la situation exige une interprétation plus attentive car une très grande variabilité caractérise la comparaison entre les pays. Dans ce groupe, l'image de la distribution des ressources reflète un mélange de pays caractérisés par une grande équité et des pays ayant moins d'égalité aussi bien en termes de la distribution de revenus et des terres (*land an income distribution*), les premières économies présentent une qualité supérieure d'institutions alors que les deuxièmes luttent pour atteindre un bon fonctionnement de leurs économies.

1.3 INSTITUTIONS, CROISSANCE ET DÉVELOPPEMENT ÉCONOMIQUES

Nombre de recherches sur les institutions s'est efforcé de répondre à la question suivante : *Pourquoi certains pays sont plus pauvres que les autres ?* Différentes explications sont avancées pour expliquer les raisons qui sont derrière les disparités économiques entre les pays. Les modèles néoclassiques de croissance allaient expliquer ces différences suivant le revenu par tête dans une économie. Dans ces modèles, les différences intra pays en termes de facteurs d'accumulation viennent des différences dans les taux d'épargne, ainsi que des autres paramètres exogènes tels que la croissance par les facteurs de productivité totale (total factor productivity growth).

D'autres travaux issus de la théorie de croissance ont réintroduit l'idée de *la croissance soutenue par l'Etat* (Steady-State Growth) et *le progrès technique* mais leurs analyses des différences de revenus restent attachées aux anciennes théories. Selon le modèle de *Romer (1990)*, un pays peut être plus prospère qu'un autre s'il affecte plus de ressources à l'innovation, les conclusions avancées par Romer révèlent que le stock du capital humain est celui qui détermine le taux de croissance, trop peu de capital humain est consacré à la recherche en équilibre et le fait d'avoir une grande société n'est pas suffisant pour stimuler la croissance (Paul M. Romer, 1990).

Bien que ces éclaircissements théoriques détiennent une place importante dans la science économique et apportent plusieurs enseignements sur les mécanismes de la croissance économique, il semble qu'ils sont depuis longtemps incapables de fournir une explication robuste de la croissance économique. Et comme North et Thomas (1973) l'indiquaient « les facteurs tels que l'innovation, les économies d'échelle, l'éducation, l'accumulation du capital ne sont pas les motifs de la croissance, ils sont la croissance en soi ». Les facteurs d'accumulation et ceux de l'innovation sont seulement des causes secondaires de la

croissance. Chez *North et autres*, le facteur déterminant de la croissance entre les pays s'explique par les différences dans les institutions (Adnan Efencic et al, 2010).

Bien que plusieurs académiciens aient mis l'accent sur l'importance des institutions économiques, l'existence d'un cadre de pensée est loin d'être maintenu celui de savoir *comment les institutions économiques se déterminent-elles et pourquoi varient-elles d'un pays à l'autre ?* (Patricia J. Arnold, 2009)¹. Autrement dit, lorsqu'on part de la croyance que les institutions économiques affectent la croissance économique, on manque par conséquent les résultats comparatifs nécessaires de nature statique qui nous permettent d'expliquer pourquoi les institutions économiques d'équilibre (*Equilibrium Economic Institutions*) diffèrent d'un pays à l'autre.

2. THÉORIE INSTITUTIONNELLE ET ORGANISATIONS

Les théories institutionnelles des organisations fournissent une vision riche et complexe des organisations. Au sein de ces théories, les entités sont influencées par des pressions normatives résultant parfois des sources externes telles que l'Etat, et parfois au sein même de ces entités. Sous quelques conditions, ces pressions conduisent l'entité d'être guidée par des éléments légitimés, partant des procédures opérationnelles standards vers la certification professionnelle et les exigences de l'Etat qui dérogent le plus souvent aux objectifs de performance de l'entité (L. G Zucker, 1987). L'adoption de ces éléments, conduisant à l'isomorphisme avec l'environnement institutionnel, augmente la probabilité de survie d'une entité.

Les travaux de Meyer et Rowan (1977), DiMaggio et Powell (1983) et Zucker (1987) constituent pour notre travail une référence viable pour expliquer l'état de la pratique comptable en Algérie. Le niveau de conformité avec les normes IFRS fournit une apparente évidence de la capacité et de volonté des sociétés d'abandonner leurs anciens systèmes et routines et entreprennent le changement. Le besoin à l'approche institutionnelle a été évoqué par Hopwood (2000) qui stipule que « Notre connaissance de la manière par laquelle les formes de comptabilité financière émergent, soutiennent et modifient les structures sociales et institutionnelles est modeste ».

¹ In "Accounting, Organizations, and Institutions : Essays in Honour of Anthony Hopwood, Edited by: Christopher S. Shapman, David J Cooper, and Peter B. Miller; Oxford University Press, 2009

Notre travail affirme que les institutions jouent un rôle primordial dans le processus de transformation comptable vers l'économie de marché, l'introduction des IFRS dans un nouvel cadre sera mise en évidence en faisant recours à la théorie institutionnelle. Les travaux de Meyer et Rowan (1977), DiMaggio et Powell (1983) constituent la feuille de route pour le développement d'un modèle qui croise l'introduction d'un référentiel comptable anglo-saxon dans un pays qui subit des changements institutionnels significatifs résultant de sa transition vers l'économie de marché.

La théorie institutionnelle constitue un cadre pertinent pour l'étude du comportement comptable, elle fut exploitée par différents auteurs. A titre indicatif, Carpenter et Feroz (2001) ont fait recours à la théorie institutionnelle pour explorer comment les pressions institutionnelles exercées sur les quatre gouvernements étatiques des USA impactent la décision d'adopter ou refuser les principes comptables généralement admis (GAAP). P. Wysocki (2011) a fait recours aux enseignements de l'institutionnalisme économique et ceux de la littérature comptable pour élaborer un cadre naissant pour la recherche en « néo institutionnalisme comptable »; le cadre proposé comprend cinq éléments de base à savoir la structure institutionnelle, le niveau d'analyse, la source de causalité, interdépendances (complémentarités) et l'efficacité ou l'inefficacité des résultats.

Les études précitées soulignent les caractéristiques particulières de la comptabilité traitées dans une perspective institutionnelle. La comptabilité est perçue comme une pratique qui cherche toujours à être acceptée et légitimée mais à long terme elle conduira à la résistance au changement.

2.1 RESITUER LE NÉO-INSTITUTIONNALISME SOCIOLOGIQUE AU SEIN DE L'INSTITUTIONNALISME

L'objectif commun de tous les paradigmes institutionnels est bien leur tentative à expliquer le rôle joué par les institutions et comment celles-ci forment à la fois les organisations et les individus. Plusieurs pistes de recherche sont attribuées à la théorie institutionnelle, chacune fournit un cadre méthodologique et analytique différent, le choix des courants qui traitent le mieux les questions relatives à la comptabilité fera l'objet de notre travail. *Scott* (1987) souligne que les concepts de l'institution et de l'institutionnalisation ont été définis différemment selon les approches retenues. Bien que dans les sciences sociales, une diversité apparente dans les théories est largement constatée, la comptabilité comme pratique sociale n'a pas gagné toutefois une attention exhaustive.

Le Néo Institutionnalisme Sociologique (NIS) rejette la vision rationnelle et efficiente du monde telle qu'elle est défendue par l'école néoclassique, ce faisant le cadre partage des liens communs avec l'ancien institutionnalisme économique. En mettant en évidence les similitudes significatives entre les différentes organisations, *les partisans de néo institutionnalisme sociologique avancent que les règles, habitudes et routines sont adoptées non seulement parce qu'elles améliorent l'efficacité mais plutôt parce qu'elles transmettent culturellement des "mythes" rationnels qui renforcent la légitimité des organisations* (Meyer et Rowan, 1977). Le fondement théorique du néo institutionnalisme sociologique revient aux travaux de Berger et Luckmann (1967) qui stipulent que ce sont les êtres humains qui créent la réalité sociale, ceux-ci à travers la transmission sociale, objectivent la valeur de la structure aux étrangers (P. L Berger et T. Luckmann, 1967)

Le cadre de néo institutionnalisme sociologique renforce l'approche historique comparative en étudiant les actions et les motivations des acteurs au sein des organisations plutôt que de se focaliser sur les structures institutionnelles formelles. Pour notre part, les règles contenues dans les normes IFRS sont modifiées par les acteurs humains et exprimées dans les états financiers. L'interprétation des comportements manifestés par les comptables fournit des enseignements précieux sur le rôle des institutions dans la construction du paysage comptable.

La reconnaissance de l'influence des facteurs sociétaux et le rejet du modèle néo classique partagent des liens communs tant au sein de l'ancien institutionnalisme économique que dans le néo institutionnalisme sociologique, ceci est exprimé dans une définition de l'institution au sens de ce dernier cadre "*les institutions comprennent les structures cognitives, normatives et régulatrices ainsi que les activités qui confèrent la stabilité et le sens au comportement social*". Les institutions prennent différentes formes en termes de cultures, structures et routines et opèrent à différents niveaux de juridiction. De cette définition, il s'avère évident que les deux paradigmes de l'ancien comme du néo institutionnalisme économique reprochent aux institutions le fait de fournir la façon de s'occuper à la réalité complexe dans laquelle les organisations opèrent.

Bien que la définition retenue par le néo institutionnalisme sociologique soit large et souligne clairement le rôle de la culture au sein de l'institutionnalisme. Ces caractéristiques culturelles, dans le contexte des institutions, sont rationalisées par divers mécanismes leur

permettant d'être plus acceptables et incontestables. Cependant, d'autres différences significatives existent entre les deux cadres théoriques. Alors que l'objet de l'ancien-institutionnalisme économique est l'identité organisationnelle acquise des opérations provenant des règles et routines développées au sein des organisations, le néo-institutionnalisme sociologique admet que la forme organisationnelle est largement déterminée par des facteurs externes. Ces facteurs sont très décisifs que les objectifs de maximisation du profit et résultent dans les organisations qui agissent dans un environnement similaire. DiMaggio et Powell (1983) soulignent " *le fondement de la rationalisation et de la bureaucratisation a basculé d'un marché compétitif vers l'Etat et les professions*".

En introduisant les autres facteurs sociéto-culturels, l'institutionnalisme sociologique constitue le cadre le plus approprié à l'étude du comportement organisationnel en relation avec le reporting financier dans un pays en transition tels que l'Algérie (Vellam Iwona, 2012). Le cadre avance en particulier l'hypothèse selon laquelle pourquoi les normes IFRS ne sont pas adoptées complètement malgré l'institution du nouvel arsenal réglementaire qui puisait ses fondements desdites normes (Loi 07/11). La capacité de fournir des enseignements précieux de notre analyse nous permet d'explorer comment la profession comptable, l'Etat et la dépendance aux ressources¹ créent les conditions rationalisées qui expliquent les comportements des acteurs lors de leur transition vers l'application des normes IFRS.

2.2 LE RÔLE DE LA LÉGITIMITÉ DANS LA FORMATION DES INSTITUTIONS

Ce volet traitera les caractéristiques clés du néo institutionnalisme à savoir la légitimité et les différentes formes d'isomorphisme, c'est donc une revue la littérature néo institutionnaliste qui sera poursuivie par des éléments de critique.

Selon DiMaggio et Powell (1983), le néo institutionnalisme rejette la vision néo classique du comportement de la firme en expliquant " le néo institutionnalisme comprend un rejet des modèles de rationalité et des acteurs, un intérêt aux institutions comme variables indépendants, un mouvement vers les explications cognitives et culturelles et un intérêt aux propriétés des unités supra individuelles de l'analyse qui ne peuvent être réduites aux seules agrégations ou conséquences directes des individus".

¹ La dépendance aux ressources s'occupe à la question des ressources externes des organisations qui affectant le comportement de l'organisation. L'obtention des ressources externes est un facteur déterminant du management à la fois opérationnel et stratégique d'une société.

Toutefois, d'autres chercheurs avancent que les explications néoclassiques ne sont pas nécessairement mutuellement exclusives avec la théorie institutionnelle. A titre d'exemple, Carpenter et Feroz (2001), dans leur étude des changements affectant le système comptable dans les départements Américains, avancent que la théorie institutionnelle peut jouer le rôle du complément à la théorie économique dans l'explication des réactions organisationnelles. Rodrigues et Craig (2007) cherchent de combiner l'isomorphisme avec la dialectique Hégélienne¹ pour évaluer l'harmonisation comptable. La dialectique Hégélienne perçoit le monde comme étant en changement permanent résultant de la thèse, antithèse et synthèse.

Carpenter et Feroz (2001) avancent que la théorie institutionnelle prétend que les organisations adoptent des structures et des pratiques managériales qui sont considérées légitimes par d'autres organisations partageant le même domaine étant donné leur utilité actuelle. La légitimité semble une conséquence fondamentale de la convergence des entités et implique l'acceptation de l'organisation par son environnement externe, la nature et l'impact de l'environnement institutionnel déterminent largement la structure et le comportement organisationnels (H. Levin, 1984). Suchman (1995) fournit la définition suivante de la légitimité comme étant "*une perception ou hypothèse généralisée selon laquelle les actions d'une entité sont désirables, propres et appropriés dans un système social des normes, valeurs, croyances et définitions*" (M. Suchman, 1995).

Les organisations légitimes sont reconnues, respectées et comprises par l'ensemble de la société, ceci va procurer des avantages à l'entité. Scott (2008) identifie trois déterminants de la légitimité à savoir régulatrice, normative et culturalo-cognitive (W. R Scott, 2008). Ces éléments d'ordre institutionnel sont amplement abordés dans le contexte de l'isomorphisme et exploités dans le cadre de notre travail.

Une idée au sein de la théorie institutionnelle est que les changements ne se manifestent pas nécessairement en termes d'efficacité ou d'amélioration économique au sens du modèle économique néoclassique. Plutôt, certains chercheurs avancent que les organisations s'engagent fréquemment dans les activités socialement approuvées et acceptables afin de gagner la légitimité extérieurement. Meyer et Rowan (1977) prétendent que "*les techniques institutionnels ne se basent pas sur l'efficacité mais sont utilisés pour faire en sorte qu'une*

¹ La philosophie de Hégel prétend atteindre à la connaissance absolue de la réalité, dans l'identité du sujet et de l'objet par le moyen de la dialectique en procédant aux trois démarches successives : thèse, Antithèse et synthèse.

organisation soit appropriée, rationnelle et moderne, leur exploitation affiche une responsabilité et sert à se prémunir aux appels de négligence". Les auteurs attribuent à ces actions la notion des *Mythes* qui ne sont pas vrais mais assurent que l'entité se voit se comporter convenablement et assumant ses engagements. Toutefois, la vision de rationalité est révisée en y incluant les différentes logiques telles que les règles et les conventions rationalisées.

La distinction entre les forces techniques qui conduisent au changement de l'efficacité réelle et les forces institutionnelles qui sont largement cérémoniales a été critiquée par Lounsbury (2008). Ce dernier avance que la distinction entre les deux concepts est imparfaite du fait qu'elle néglige les dynamiques du pouvoir ou la reconnaissance de la quête des décideurs à la performance. Cependant, Scott (2008) souligne que toutes les organisations sont objet des pressions à la fois techniques et institutionnelles mais leur influence relative sur le comportement organisationnel diffère. Autrement dit, les structures organisationnelles formelles ne sont pas la résultante unique des exigences technologiques ou celles de la dépendance aux ressources mais elles font l'objet des forces institutionnelles représentées sous formes de connaissances formalisées provenant des systèmes d'éducation, lois, réglementations...etc. (W. R Scott, 2008).

La revue de littérature portant sur la recherche néo-institutionnelle émanant du monde anglo-saxon montre que la théorie institutionnelle est largement exploitée à l'étude des organisations à but non lucratif plutôt que dans les entités à but lucratif. Par ailleurs, notre travail affirme que la perspective institutionnelle constitue l'apport le plus convenable à l'étude des entreprises algériennes qui ont traversé la période socialiste et affiché des caractéristiques des entreprises publiques économiques. Dans le cadre de ce travail, la légitimité sera établie pour les entreprises Algériennes si elles publient des états financiers conformes aux normes IFRS. Or, en réalité les comptes figurés dans ces états ne reflètent pas l'esprit des IFRS. En effet, l'introduction des nouvelles normes n'a pas procuré les avantages escomptés dans la mesure où les préparateurs des états financiers ne sont pas incités de publier des informations financières pertinentes à la prise de décision économique¹. La

¹ En Algérie, bien que la loi 07/11 oblige les entités économiques de produire 5 états (Bilan, TCR, tableau de flux de trésorerie, tableau de variation des capitaux propres et les annexes), le bilan et le tableau de compte de résultat demeurent les états les plus demandés notamment par l'administration fiscale et les BOAL. Et même leur finalité n'est pas la prise des décisions économiques comme le stipule le cadre conceptuel de l'IASB.

transition aux IFRS n'a présenté donc qu'un changement cérémonial limité à un simple changement de nomenclature des comptes¹.

A l'inverse, les actions qui changent les organisations déjà légitimes peuvent ébranler la légitimité de l'entité et cela conduit à la résistance des organisations au changement. Les structures légitimées peuvent être transmises aux organisations opérant dans un domaine donné à travers les traditions, imitation, coercition ou via les pressions normatives.

De la théorie institutionnelle émerge la notion selon laquelle les organisations agissent pour gagner de la légitimité et leur comportement n'est pas toujours déterminé par les considérations d'efficacité. Deephouse (1996) a examiné l'hypothèse que les grandes similarités entre les organisations renforcent la légitimité organisationnelle. Sa conclusion aboutit à une relation positive entre la légitimité et l'isomorphisme '' *les organisations qui se conforment aux stratégies adoptées par d'autres organisations sont reconnues par les régulateurs et l'ensemble du public comme étant plus légitimes que celles qui s'écartent au comportement normal*'' (D. L. Deephouse, 1996).

L'un des objectifs de ce travail est d'évaluer dans quelle mesure l'adoption du nouveau référentiel en Algérie est en grande partie cérémoniale et ceci afin de satisfaire les obligations réglementaires et atteindre de ce fait la légitimité ou bien la résultante des changements significatifs dans les besoins des parties prenantes aux informations pertinentes. Si les changements s'avèrent cérémoniaux, la probabilité est qu'il y aura un faible degré de conformité même si les entités l'affichent solennellement.

3. LE CONCEPT DE L'ISOMORPHISME : DÉFINITION ET TYPOLOGIES

Comme on l'a souligné précédemment, la légitimité s'accroît une fois l'isomorphisme sera grandement significatif entre les entreprises. Il est fondamental pour la théorie institutionnelle, qu'au fil du temps, les firmes passent par différents processus qui résultent entre elles et deviennent de plus en plus similaires. DiMaggio et Powell (1983) révèlent que les entreprises n'existent pas en isolement mais elles agissent dans un champ organisationnel reconnu comprenant une variété d'acteurs à savoir les organismes de l'Etat, clients, fournisseurs,

¹ Ce sont les propos de Mr Djelloul Boubir auteur de plusieurs ouvrages sur le SCF et l'un des plus influents en la matière qui confirment ce constat, la qualité des états financiers est largement déterminé par les attentes des utilisateurs (investisseurs). Dans un marché compétitif, les agents économiques accordent une importance majeure aux rapports financiers des entités car toutes les décisions seront basées sur le contenu de ces états et c'est pourquoi que la communication financière trouve sa raison d'être.

organismes réglementaires et concurrents. A mesure que les organisations deviennent plus conscientes d'elles mêmes, elles deviennent structurées par l'Etat, la profession et la compétition pour ce qui est des domaines organisationnels. Le processus du changement isomorphique est facilité par les actions des institutions qui, soit astreindre soit encourager les entreprises d'entreprendre des actions qui leur amènent à l'isomorphisme.

DiMaggio et Powell (1983) avancent que les organisations sont devenues plus homogènes et c'est l'environnement institutionnel externe à l'organisation qui conduit principalement au décroissement de la diversité. Les auteurs soulignent qu'à long terme, les influences exercées par les institutions externes à savoir l'Etat et les organismes professionnels aboutissent à l'isomorphisme des organisations avec leur environnement. Les firmes au sein du même champ institutionnel deviennent de plus en plus similaires. Notre travail portera sur les actions de l'Etat, de la profession comptable et des entreprises comme les trois rapports explicatifs du degré de conformité avec le nouveau référentiel comptable.

DiMaggio et Powell (1983) ont identifié trois mécanismes par lesquels l'isomorphisme se réalise à savoir : l'isomorphisme coercitif, mimétique et les pressions normatives. Ces mécanismes interviennent pour changer le comportement organisationnel en vue d'atteindre une grande homogénéité mais en même temps ils entravent le changement de manière à maintenir les similarités entre les entités. Cependant, le modèle suscite un problème qui fait que les trois mécanismes d'isomorphisme apparaissent séparés mais ils peuvent être encadrés dans la mesure où deux pressions ou plus agissent ensemble les uns avec les autres (M. S. Mizruchi et L. C. Fein, 1999). Une revue de littérature relative à l'usage du modèle de DiMaggio et Powell avance que les chercheurs s'attachent largement à l'influence mimétique dans leurs hypothèses alors qu'ils négligent l'impact des autres mécanismes. Les chercheurs soulignent particulièrement que les forces coercitives sont à rechercher alors que l'influence mimétique constitue la base majeure des modèles théoriques utilisés dans les travaux de recherche.

Dans les économies en transition, la coercition constitue le mécanisme institutionnel le plus puissant à cause du fait que l'Etat joue un rôle trop important dans les pays post communistes que dans les pays capitalistes. L'influence des trois mécanismes dans le contexte algérien sera passée en revue en se basant particulièrement sur la coercition en tant que mécanisme pleinement joué par l'Etat mais pas exclusivement.

3.1. L'ISOMORPHISME COERCITIF

L'isomorphisme coercitif résulte lorsque les organismes externes imposent leur autorité en introduisant des changements dans les entités via leur contrôle direct ou indirect. Scott (1987) souligne que les organismes de l'Etat sont les plus aptes à opter pour la coercition en vue d'atteindre leurs objectifs et formalisent des procédures bien déterminées afin de réaliser leur finalité. Dans le contexte Algérien, la source principale de coercition revient au Ministère des Finances et plus particulièrement la Direction Générale des Impôts (DGI) qui dispose un pouvoir de régulation significatif et une influence sur les choix comptables des entités économiques par rapport aux autres organismes. La pression coercitive est largement ressentie lorsque des sources puissantes ayant le pouvoir et l'autorité demandent le changement.

3.2 L'ISOMORPHISME MIMÉTIQUE

Ce mécanisme implique l'imitation du comportement des autres entités qui peuvent être perçues par l'organisation en vue d'acquérir une grande légitimité, expertise ou une bonne expérience dans les procédures appliquées. Le concept d'isomorphisme mimétique a été exploité dans les sciences sociales et en management. Un instrument de coordination et un mécanisme de normalisation des comportements, le mimétisme apparaît comme producteur de structure organisationnelle en permettant aux entités d'acquérir les outils, méthodes et pratiques de management qui leur confient une conformité et donc une pérennité dans le marché. Dans le contexte comptable Algérien, l'obligation de se conformer avec le système comptable et financier qui est une version simplifiée des normes IFRS a été entreprise par différentes entités économiques et n'a pas été clairement approuvée. Les entités adoptent le nouveau référentiel non parce qu'il leur procure l'efficacité économique et la transparence financière mais ils leur perçoivent comme un gain de légitimité.

Le comportement mimétique a été mis en évidence par Haveman (1993) qui a étudié les divers comportements des institutions de crédit Américaines, l'étude a révélé que les organisations imitent les institutions leaders à cause du fait que ces dernières légitimeront les actions des nouveaux entrants potentiels. Cependant, à mesure que le nombre des organisations dans un nouveau marché augmente, les forces compétitives vont conduire les derniers entrants de voir la diversification comme étant moins attractive (H. A. Haveman, 1993). Cette vision s'accorde avec l'idée de *Lounsbury* (2008) qui stipulait que le fait de reprocher aux derniers adoptants la passivité et l'irrationalité apporte un niveau de

conceptualisation significatif pour la théorie institutionnelle (M. Lounsbury, 2008). L'idée que le comportement mimétique est plus marquant chez les premiers suiveurs a été démontrée dans une étude sur les normes IFRS qui révèle que les avantages tirés en termes de réduction du capital chez les premiers adoptants des IFRS sont supérieurs à leurs derniers homologues.

3.3 L'ISOMORPHISME NORMATIF

Selon DiMaggio et Powell (1983), l'isomorphisme normatif sert à rendre les organisations plus homogènes principalement sous l'effet des professions. Ce mécanisme implique deux processus, le premier est que les membres des professions reçoivent des formations similaires (celles provenant de l'université, profession comptable, métiers d'avocat...) qui unifient leurs visions du monde. Le second est que les membres des professions interagissent au sein des associations professionnelles et commerciales qui diffusent davantage les idées entre eux. Les professions comptables, d'avocat ou de médecine relèvent des domaines qui exigent une compétence avérée et se soumettent à une éducation spécialisée, leur organisation est régie par les organismes professionnels respectifs.

Les professions elles-mêmes deviennent structurées où les membres des organismes professionnels partagent des carrières similaires et leurs caractéristiques communes sont souvent utilisées comme critère d'accès aux postes élevés au sein des organisations. Les organes de l'Etat procèdent à répartir les professions selon les domaines organisationnels. Les membres émanant des différentes professions se dotent d'une expertise et une objectivité dans leurs domaines respectifs. Les notions de neutralité et d'expertise apportent aux professions une réputation sociale et un pouvoir d'influencer et construire leur environnement institutionnel tant au sein qu'en dehors des organisations ce qui entraîne la similarité entre les institutions.

Greenwood et al (2002), dans leur étude sur le changement de la profession comptable au Canada montrent que les associations professionnelles partagent quelques principaux rôles dans le processus d'institutionnalisation. D'abord, elles forment une connaissance commune au sein de leur profession de telle sorte qu'il y a un consensus à l'égard des questions telles que la formation, comportement éthique et affiliation. Ensuite, les associations professionnelles interagissent avec les organismes externes et gagnent leur légitimité dans la société. A titre d'exemple, les meilleurs firmes multinationales de comptabilité opèrent en qualité d'intermédiaires entre l'Etat et le secteur privé et sont capables d'influencer à la fois

les organismes réglementaires national et supranational y compris les sociétés qu'elles auditent ou conseillent (R. Greenwood et al. 2002).

Alors qu'un nombre important d'études sur la profession comptable a été largement constaté dans le monde Anglo-saxon (R. A Stevenson, 1931. Sriram et Vollmers, 1997. R. K Rogers et al, 2005), certains se posaient la question de savoir dans quelle mesure le concept d'une profession est perçu de la même manière qu'en dehors du monde Anglo-saxon, il est révélé qu'un manque de connaissance est largement manifesté en comptabilité en dehors de la Grande Bretagne et l'Amérique du Nord (D. G Cooper and K. Robson, 2006). Dans cette perspective, la profession comptable en Algérie est très jeune en termes de professionnalisation et d'institutionnalisation, l'introduction de la 10/01 a changé dramatiquement la structure de la profession d'où la majorité des professionnels méconnaissent les nouvelles normes professionnelles pratiquées désormais à l'échelle internationale, un enjeu majeur émerge lié au changement de statut de simples comptables à des professionnels qui œuvrent pour l'efficacité de l'économie, le conseil et l'accompagnement de toutes les activités de toutes natures.

Bien que DiMaggio et Powell (1983) placent les actions de l'Etat au même titre que les actions des professions en termes d'intérêts et de mécanismes de transmission. Scott (2008) souligne que les organismes professionnels disposent de faibles structures administratives décentralisées et s'attendent de s'appuyer largement sur les forces normatives et/ou mimétiques pour achever leur isomorphisme. Dans le cadre Algérien, le pouvoir de l'Etat est très marquant voire absolu – à l'opposé de ce qu'a été avancé par Scott- via les moyens coercitifs qu'elle dispose au détriment de la profession comptable qui cherche depuis l'avènement des lois 07/11 et 10/01 de s'affirmer et standardiser l'exercice de la profession selon les normes internationales.

3.4 UNE VISION CRITIQUE DES CADRES PROPOSÉS PAR DIMAGGIO ET POWELL (1983), MEYER ET ROWAN (1977) :

Les fameuses théories avancées par Meyer et Rowan (1977) et DiMaggio et Powell (1983) ont exercé une influence notable sur la compréhension de la manière par laquelle les organisations sont impactées au sein de leur contexte institutionnel. Bien avant ces théories, le changement technologique et la dépendance aux ressources étaient considérés les seuls déterminants du comportement organisationnel. Les travaux fondateurs sur la théorie néo

institutionnelle ont explicitement reconnu le rôle des institutions d'assurer la légitimité, stabilité et continuité dans les organisations alors qu'ils sous-estiment le rôle des impératifs techniques.

L'une des carences majeures des travaux antérieurs sur l'institutionnalisme vient de la faible définition des effets clé de l'institutionnalisation. Au sens de DiMaggio et Powell (1983), les règles, lois et procédures constituent les principaux facteurs de l'institutionnalisation et sont largement imposés d'en haut par les organismes réglementaires et les professions. L'adoption de ces règles est une décision engagée parce qu'une organisation s'est efforcée d'instaurer le plan ou la règle. Cependant, les rôles des inconscients culturels, des habitudes communément reconnues et des comportements n'ont pas été abordés explicitement dans les travaux précédents.

Cette carence a été reprise et traitée par Scott (2001) qui a fourni un apport important à l'institutionnalisme en reconnaissant explicitement les trois piliers qui forment ensemble l'édifice institutionnel. Bien que les deux premiers piliers (normatif et coercitif) remontent aux travaux précédents, l'auteur a introduit le facteur culturalo-cognitif. Scott recommande le traitement des trois piliers séparément et aux chercheurs de spécifier lequel des piliers sera mobilisé.

Lounsbury (2008) a critiqué les enseignements précédents de la théorie néo-institutionnelle en disant que cette conceptualisation limitée des dynamiques institutionnelles a été fondamentalement imparfaite en ce qu'elle distingue d'une part entre les forces techniques, la prise de décision rationnelle et les forces institutionnelles et l'irrationalité d'autre part. Pour revoir cette vision, la logique institutionnelle affirme que les acteurs opèrent souvent dans des domaines différents, fragmentés et conflictuels et donc ils développent des formes spécifiques de rationalité institutionnelle adaptées avec le contexte dans lequel ils agissent. La recherche dans ce domaine tourne vers la compréhension des différentes motivations des acteurs ce qui explique donc la variation dans la pratique.

En outre, les premiers chercheurs néo-institutionnalistes ont mis l'accent sur les moyens mimétiques de l'institutionnalisation et ont écarté le rôle du pouvoir et d'influence (T. B Lawrence, 2008) dans la formation et la maintenance des institutions. Alors que le poids du pouvoir et du contrôle semblaient implicites dans l'identification des forces coercitives au sens du DiMaggio et Powell (1983) et dans le débat sur les “*Mythes dominants*” selon les

travaux de Meyer et Rowan (1977), les deux notions n'ont pas gagné explicitement l'attention des études antérieures. Le pouvoir joue un rôle capital dans ce cadre parce que l'isomorphisme sera atteint via l'application des règles, contrôles et sanctions qui garantissent l'application des normes reconnues.

Selon Meyer et Rowan (1977), l'impact des règles est identique à toutes les organisations mais en réalité l'impact sur les organisations ainsi que leur réaction à l'égard des règles diffère. Scott (2008) ajoute que les règles et les lois peuvent être elles-mêmes modifiées par les facteurs culturels et cognitifs et ne reflètent en réalité une réponse aux besoins de la régulation. En Algérie, les professionnels ne semblent pas préparés et avoir l'intention de se préparer culturellement et cognitivement pour qu'ils puissent modifier les règles en place, la résistance au changement et le cloisonnement constituent les facteurs majeurs de l'inertie de la profession d'où la vaste majorité des professionnels libéraux et salariés manifeste un conservatisme comptable énorme à l'égard des nouvelles innovations introduites aussi bien par les normes IFRS que par les normes ISA¹. L'apport des variables culturels et cognitifs dans la modification des règles comptables est éloigné dans le contexte algérien. Il semble que l'âge de la profession et la maturité des professionnels déterminent largement la qualité et le volume des règles comptables proposées.

Un raffinement des travaux de Meyer et Rowan (1977) a trait à la relation entre les règles institutionnelles et l'efficacité technique. La relation entre les deux concepts a été passée en revue par un nombre d'études dont celle de Powell (1991) qui montre que le contexte technique est lui-même objet d'institutionnalisation. En outre, le comportement institutionnel ne doit pas être vu seulement comme irrationnel mais résulte rationnellement de la concurrence entre les différentes firmes.

3.5 L'APPLICATION DE LA THÉORIE INSTITUTIONNELLE DANS LA RECHERCHE EN COMPTABILITÉ

La théorie institutionnelle a été exploitée pour expliquer le comportement comptable et fait l'objet de plusieurs études (Carpenter et Feroz, 2001. P. Wysocki, 2011). L'introduction de nouveaux modèles comptables tels que les IFRS dans des environnements organisationnels

¹ Ce constat est à maintes fois confirmé par les membres de la commission de normalisation du CNC lors des rencontres de formations organisées par la Chambre Nationale des Commissaires Aux Comptes, ceux-ci ont déploré la situation dramatique dans laquelle les professionnels exercent leur métier, ils rétorquent que la vaste majorité n'a pas réagi positivement avec les normes IFRS dont le SCF puise ses fondements et les normes ISA qui cadrent l'exercice de la profession selon les standards internationaux.

différents pose des questions de nature culturelle et cognitive. La réaction des différentes forces antagonistes à l'égard d'un nouveau modèle comptable nouvellement introduit conduit à mettre l'accent sur les comportements des acteurs ayant des intérêts et des enjeux autour l'application dudit modèle.

Carpenter et Feroz (2001) avancent que la dépendance aux ressources constitue la source clé des pressions coercitives alors que les relations du pouvoir et la faiblesse des associations professionnelles provoquent la résistance au changement. Ils ajoutent que " les réactions stratégiques pour résister aux pressions institutionnelles émanant de l'adoption des GAAP seront échouées à cause du pouvoir de ces pressions qui résultent de la bonne organisation des domaines comptables et gouvernementaux". Bien que la théorie institutionnelle promeuve les notions de conformité et d'attachement aux routines en place sans questionnement, la dépendance aux ressources explique la capacité d'adaptation des organisations au gré des pressions économiques externes.

Selon la théorie institutionnelle, la transformation des systèmes politiques et économiques provoque le changement du comportement des entreprises. Cependant, les résultats avancés par différents auteurs dans ce domaine affichent une résistance au changement significative dans le domaine comptable (Carpenter et Feroz, 2001). Cette résistance constitue un mécanisme par lequel une organisation fait face à l'incertitude. La théorie institutionnelle a trait à cette question en reconnaissant que les acteurs - pris individuellement- au sein des organisations peuvent adhérer les formes du comportement dominantes, autrement, les formes connues et reconnues par l'ensemble des organisations.

En Algérie, ces notions sont largement perçues et semblent entraver le changement comptable vers le référentiel international. L'attachement aux anciennes pratiques héritées de la période socialiste d'où l'Etat dispose d'un pouvoir absolu avec également l'incertitude provenant des réformes engagées en vue de transition à l'économie de marché. L'absence d'une économie compétitive avec un secteur privé faible a négativement impacté le comportement des entités économiques à rechercher les sources de financement, les entités dans leur recherche aux opportunités d'affaires s'efforcent naturellement à publier des états financiers pertinents et fiables pour attirer les investisseurs. La problématique de la qualité de reporting financier ainsi que son utilité en Algérie viennent principalement de ce constat.

4. LES DIMENSIONS INSTITUTIONNELLES DE L'INTERNATIONALISATION DE LA COMPTABILITÉ

Dans ces dernières décennies la comptabilité a franchi une étape cruciale de son histoire, la vaste majorité des pays ont déjà accepté le langage IFRS sur leurs territoires nationaux, une acceptation poursuivie encore pour les normes d'Audit, d'éducation et celles de l'éthique professionnelle qui se voient diffusées successivement à l'échelle internationale. Pour les pays émergents, l'harmonisation et la dérégulation comptable mettent en péril l'industrie comptable locale en permettant à un petit cartel des firmes comptables multinationales d'origine occidentale de consolider leur pouvoir ainsi que leur contrôle sur les filiales y afférentes.

Dans les pays aussi bien riches que pauvres, les économies entières confrontent la menace d'une instabilité systémique émanant d'un système financier international largement gouverné par un triplet "*Normes, Surveillance, Conformité*" dans lequel le nouveau monde de la comptabilité et d'Audit joue un rôle règlementaire clé. Dans cette perspective, les appels à la recherche avancés par Hopwood (1997) à raffiner notre compréhension sur les forces motrices de l'internationalisation de la comptabilité financière restent un enjeu majeur pour la recherche en comptabilité.

L'influence de la pensée économique orthodoxe qui a dominé depuis longtemps la recherche en comptabilité n'a pas fourni suffisamment d'outils pour expliquer les pistes de changement affectant le domaine de la comptabilité financière. *Selon le paradigme néoclassique*, l'émergence des firmes multinationales d'Audit et l'harmonisation à l'échelle internationale du reporting financier et des normes d'Audit ont exprimé le besoin des investisseurs à la transparence dans les marchés de capitaux rapidement globalisés. Une chose implicite dans cette interprétation *fonctionnaliste* du rôle de la comptabilité dans le marché financier international est l'hypothèse non vérifiée selon laquelle les marchés existent dans un vide social.

Les marchés de capitaux internationaux et le caractère règlementaire de la comptabilité au sein de ces marchés sont traités semblablement comme un phénomène naturel qui a émergé indépendamment de l'histoire ou de l'influence des forces sociale, économique et politique. Ainsi, la théorie orthodoxe stipule que l'innovation technologique, considérée comme force exogène, était la force motrice derrière l'évolution des marchés financiers à l'échelle internationale et les changements affectant les marchés de services comptable et financier.

Alors que les avancées réalisées dans les technologies de télécommunication ont accéléré incontestablement le rythme d'intégration du marché financier mondial, la tendance de la théorie orthodoxe vers le *déterminisme technologique* a occulté le développement des formes institutionnelles et les actions politiques qui ont façonné l'évolution des économies capitalistes, des marchés financiers et celle de la pratique comptable. A cet effet, et pour faire face aux carences du paradigme de marché, plusieurs académiciens sont tournés vers les théories institutionnelles comme cadre alternatif afin de cerner les pistes qui sont à l'origine de l'internationalisation de la pratique comptable. Dans ce cadre et différemment aux approches économiques orthodoxes, l'analyse institutionnelle reconnaît le fait que les comportements économiques et les institutions sont le produit de la société (M. Granovetter, 1985) en véhiculant le concept d'*Embeddedness* et que les résultats économiques sont souvent déterminés par les institutions non marchandes selon des processus politiquement influencés (Zukin and DiMaggio, 1990).

4.1. UN REGARD SUR LES INSTITUTIONS

Bien que l'analyse institutionnelle a gagné une grande importance dans les sciences sociales comme alternative au *déterminisme économique*, un manque de consensus est largement manifesté autour la question centrale : *qu'entend par les institutions et l'analyse institutionnelle ?* Ces termes ont été conceptualisés différemment par les académiciens selon des traditions intellectuelles diverses qui varient parfois radicalement dans leurs hypothèses et leurs questions de recherche. Dans un extrême, ce sont les économistes institutionnels qui restent fermement attaché au paradigme néoclassique, leur but était d'étendre, plutôt que de remplacer, le paradigme du marché en y introduisant des concepts tels que la rationalité limitée, les coûts de transaction et le chemin de dépendance (*path dependency*). De l'autre extrême sont les académiciens tels que les théoristes en régulation (M. Aglietta, 1976) qui ont mis l'analyse institutionnelle dans une perspective marxiste.

En s'efforçant à expliquer comment le capitalisme a duré longtemps malgré ses contradictions internes, les théoristes en régulation se sont attachés aux différents arrangements institutionnels qui ont été développés historiquement pour atténuer les dérives du capitalisme. Derrière les économistes néoclassiques et néo-marxistes émerge un large éventail de sociologues, sociologues économistes, historiens, et politologues qui partagent des intérêts communs vers les institutions. Parmi les catégories précitées, ce sont les sociologues en

organisations (DiMaggio and Powell, 1983. Greenwood and Hinings, 1996) *d'où leur attachement à l'analyse institutionnelle a démontré que le comportement organisationnel ne se détermine pas seulement par les motivations économiques mais aussi par les normes socialement acceptées, les valeurs et les sens partagés.*

Vu l'inter-disciplinarité de l'analyse institutionnelle à cause de la diversité des traditions intellectuelles qui partagent souvent des frontières méthodologiques étroits, des propositions sont avancées pour raffiner la recherche interdisciplinaire et délimiter la diversité des visions projetées sur les institutions. A cet effet, Hollingsworth (2003) a développé une typologie des domaines relatifs à la recherche institutionnelle qui permet aux académiciens de repérer leurs travaux eu égard l'étendue des études institutionnelles, cette typologie recense pas moins de cinq domaines différents de l'analyse institutionnelle à savoir (J Arnold, 2009)¹:

- Les institutions définies comme un corps des normes, règles, conventions, habitudes et valeurs ;
- les arrangements institutionnels impliquant les marchés, les Etats, les hiérarchies, les réseaux, les associations et les communautés ;
- les secteurs institutionnels tels que le système financier, le système d'éducation, les domaines de la comptabilité et d'Audit ;
- Les institutions définies en elles-mêmes comme des Organisations ;
- Les institutions définies comme un produit sociétal ou organisationnel tels que les lois ou les règles administratives.

Cette typologie peut être reclassée par ailleurs en trois niveaux de l'analyse institutionnelle à savoir Micro, Méso et Macro.

4.2. L'ANALYSE MICRO-INSTITUTIONNELLE

De la littérature comptable, l'étude de Young (1996) sur la pensée institutionnelle chez les décideurs en comptabilité fournit un premier exemple de l'analyse micro-institutionnelle dans lequel les normes, les conventions et les règles cognitives affectent les décisions économiques ainsi que les actions humaines (Joni J. Young, 1996). Basé sur une analyse des discussions amenant le FASB Américain à adopter des normes de reporting, des normes qui précisent les

¹ J. Arnold in "Accounting, Organizations and institutions", Essays in Honour of Anthony Hopwood, Edited by Christopher S CHAPMAN, David J COOPER and Peter B. MILLER, OXFORD University Press, 2009, pp: 1-458.

règles de comptabilisation des instruments financiers compliqués dans les bilans, Young prétend que les législateurs se sont inspirés des hypothèses communément acceptées et des modes conventionnels de pensée. Les normalisateurs Américains se sont repliés aux normes établies d'action, basées sur la croyance non vérifiée, que les innovations issues des marchés financiers tels que les instruments dérivés sont efficaces et la présupposition que l'objet de la comptabilité est celui de fournir aux investisseurs des informations pertinentes sur les nouveaux produits financiers exotiques.

Dans une réflexion institutionnelle, Young (1996) explique pourquoi les décideurs en comptabilité n'ont pas évoqué des questions fondamentales sur les risques que pouvaient engendrer ces innovations sur la stabilité financière ou le fait de ne pas manifester le besoin de maintenir une surveillance réglementaire solide. Dans cet ordre d'idées, et malgré l'émergence d'une économie internationale fortement exposée aux spéculations et la montée des produits dérivés opaques avec le problème délicat de leur attribuer des valeurs pertinentes et fiables, les normalisateurs comptables restent attachés aux anciennes conventions lorsqu'ils ont adopté la juste valeur comptable pour l'évaluation des instruments financiers.

Bien que l'adoption symbolique des normes internationales de comptabilité et d'Audit ait connu un essor planétaire, les études empiriques menées par la Banque Mondiale dans les économies en développement révèlent que la non-conformité est fort présente en pratique (Hegarty et al, 2004)¹. Le rapport de la Banque Mondiale sur le contrôle des normes et des codes (*Report on the Observance of Standards and Codes*) trouve que malgré l'adoption des normes internationales par plusieurs pays, les normes ne sont pas traduites conformément en pratique. Les obstacles qui freinent la mise en œuvre comprennent la mauvaise compréhension de la nature des normes internationales, le manque d'une législation adéquate permettant de leur instaurer et exécuter, les disparités entre les exigences relatives à la comptabilité et l'Audit et la capacité des pays à respecter et mettre en vigueur les normes mandatées.

Il en résulte des constats précités que l'analyse micro doit être complétée et renforcée impérativement par une analyse méso et ce pour améliorer notre compréhension de la divergence évidente entre la notion abstraite de l'harmonisation internationale et l'actuelle situation du reporting financier telle qu'elle existe dans la réalité (Hopwood, 2000). L'analyse

¹ Plus de détails se trouvent sur le lien suivant: www.worldbank.org/ifa/LessonsLearned_ROSC_AA.pdf

Micro est adepte à expliquer le plus souvent les continuités avec le passé que de se contenter sur les dynamismes du changement (Hollingsworth, 2003). L'objet de la théorie institutionnelle dans les normes sociales, les valeurs et les plans cognitifs n'a pas cependant prévenu une analyse du changement. Contrairement, l'étude de *comment les normes et les valeurs qui rationalisent le comportement économique changent au fil des temps ?* Demeure une *terra incognita* dans les études institutionnelles.

4.3. L'ANALYSE MESO-INSTITUTIONNELLE

Sur le plan Méso, la recherche en comptabilité a commencé d'analyser les transformations dans les arrangements institutionnels affectant les domaines comptables, des transformations qui se sont accélérées suite au développement d'un marché international des services comptables et d'Audit. Ces transformations comprennent le changement évident dans la gouvernance d'un contexte national vers un autre international, tel est le cas de l'harmonisation internationale des normes et l'émergence des organismes de normalisation supranationaux.

Au niveau national, l'ensemble des transformations s'est répercuté sur le recul des associations professionnelles comptables locales et la montée en puissance d'un oligopole des firmes internationales des services comptables ayant un pouvoir non négligeable¹. Bien que dans le passé les associations professionnelles négocient et défendent leurs intérêts avec les Etats afin de doter la profession comptable un statut privilégié et un monopole de pouvoir (Willmot et al, 1993), la taille grandissante et l'étendue de certaines firmes, leur pouvoir économique et leur influence politique ainsi que leur habilité à fournir des interprétations sur les règles et les normes avec leur transposition en pratique ont transformé les grandes firmes en sites plutôt que des sujets de régulation (David J. Cooper and Keith Robson, 2006).

L'analyse Méso-institutionnelle a révélé que l'internationalisation de la comptabilité n'a pas été une réponse adéquate aux besoins des marchés financiers internationaux. Au contraire, la littérature comptable montre que les grandes firmes internationales de comptabilité œuvrant avec les États nations et les institutions économiques internationales ont travaillé *proactivement* à créer un marché mondial pour les services d'Audit et de Comptabilité. Les

¹ Les firmes d'audit et de comptabilité majoritairement anglo-saxonnes sont fort présentes dans la vaste majorité des pays du monde, la qualité de leurs prestations confère à ces firmes une grande réputation. Cette légitimité est acquise par le pouvoir technique et financier à traiter plusieurs problèmes naissants avec la mondialisation ceux par exemple des instruments financiers, l'évaluation en juste valeur de certains actifs. Les titrisations... etc.

firmes à la fois Anglo-américaines et Européennes ont joué un rôle politique central dans l'internationalisation des services professionnels ainsi que des marchés de travail en exerçant des lobbys afin d'assoir les règles préférées qui régissent les accords de commerce international, ces derniers établis pour encourager l'harmonisation, la promotion de la reconnaissance mutuelle des normes professionnelles et déréguler le commerce des services. En somme, l'analyse Méso-institutionnelle du secteur comptable révèle que la main visible du pouvoir des entreprises est déterminante dans la construction des contours d'un marché globalisé des services financier et professionnel.

Sur le plan Méso, l'unité d'analyse est le secteur économique ou bien "le domaine institutionnel". La notion du "domaine" est définie ici comme « un ensemble d'organisations ou groupe d'acteurs qui, en somme, constituent un terrain reconnu de la vie institutionnelle : fournisseurs clés, organismes règlementaires et autres organisations qui fournissent des services ou des produits similaires (DiMaggio and Powell, 1983). En pratique, il est reproché au concept du domaine institutionnel son caractère extrêmement flexible, les études institutionnelles antérieures portant sur les domaines comptable et financier se sont focalisées uniquement sur les relations entre les associations professionnelles et les États nations (Willmot, 1986). Les recherches récentes ont élargi la notion du *domaine* en mettant l'accent sur l'interaction entre les firmes internationales de comptabilité et les régimes règlementaires transnationaux (Suddabay et al. 2007). En bref, l'analyse Méso-institutionnelle est censée adépte à découvrir les luttes politiques au sein et entre les firmes internationales de comptabilité, les organismes professionnels et les autorités règlementaires qui façonnent le domaine de la comptabilité.

4.4. L'ANALYSE MACRO-INSTITUTIONNELLE

L'analyse macro-institutionnelle porte sur les arrangements institutionnels régissant l'économie dans son ensemble et les changements affectant ces arrangements dans le long terme. L'analyse est faite souvent sous forme des études comparatives nationales traitant les différentes trajectoires dans lesquelles les économies nationales sont fonction de caractéristiques institutionnelle, légale et règlementaire placées dans une perspective historique (Collasse, 2005). Dans ce cadre, la recherche en comptabilité internationale n'est pas une exception, les études comparatives ont mis l'accent sur les pistes dans lesquelles les

obligations de reporting financier sont transformées en normes sociales locales, sous forme d'institutions et cultures.

A titre d'exemple et préalablement à l'adoption des IFRS, le conservatisme relatif manifesté dans les pratiques de reporting financiers Allemandes est expliqué par les facteurs institutionnels tels que le régime juridique qui dégage les taxes des sociétés depuis les nombres comptables divulgués dans les états financiers. Le recours manifeste aux banques à la place des marchés financiers en termes de financement de capital ont réduit le besoins des firmes Allemandes à communiquer les bénéfices dans le court terme, s'ajoute à cela la puissance du mouvement syndicaliste Allemand qui a demandé le partage des bénéfices rapportés par les sociétés.

L'idée que la comptabilité financière est incarnée dans les institutions ou dans les formes culturelles nationales telles que l'individualisme Américain, l'Etatisme Français ou le Corporatisme Allemand est cependant battue en brèche car la comptabilité financière est devenue de plus en plus internationalisée. Dans son évaluation de la recherche comparative en comptabilité internationale, Hopwood (2000) constate que l'idée à ce que les pratiques comptables profondément *transformées en normes sociales* (embedded) changent lentement n'a pas été confirmée eu égard les développements atteints dans le secteur comptable. L'auteur évoque le fait que l'une des raisons de l'incapacité de la recherche comparative en comptabilité internationale à expliquer le rythme impressionnant par lequel la comptabilité est internationalisée peut être attribuée à sa concentration sur les déterminants nationaux des pratiques comptables.

Bien que l'analyse macro-institutionnelle soit d'une portée mondiale plutôt que nationale et émergeant comme paradigme central dans la recherche en comptabilité internationale, ses paramètres peuvent être identifiés. Au lieu de se concentrer sur la manière par laquelle la comptabilité est incarnée dans les cultures nationales ou bien dans les formes nationales légale et institutionnelle, on doit se pencher sur la manière selon laquelle la comptabilité est incarnée dans la société mondiale et/ou dans le système mondial Inter-États (*World interstate system*). Deux branches différentes de l'analyse macro peuvent être envisagées, l'une porte sur la société mondiale (World society) et sa dimension culturelle et l'autre porte sur le système mondial Inter-États et sa dimension économique-politique.

La première branche basée sur les fondements théoriques issus des travaux avancée par Meyer et al (1997) qui partage largement les modèles cognitif et ontologique de la réalité constitue la dimension culturelle de la société mondiale (John W. Meyer et al, 1997). L'universalité et la rationalité de ces modèles, de leur tour, expliquent le degré étonnant d'isomorphisme qui peut être observée entre les Etats modernes en dépit de leurs disparités historiques et culturelles. Dans cette perspective, l'internationalisation de la comptabilité financière peut être perçue comme un produit de néolibéralisme comme modèle mondial dominant, un modèle qui légitime une forme particulière de développement économique basée sur des marchés financiers ouverts, une transparence et des bonnes pratiques comptables en réponse avec la croissance et le développement économiques.

La seconde branche de l'analyse macro-institutionnelle part d'une analyse sociale de l'approche dite des systèmes mondiaux (*World Systems*) et met l'accent sur l'influence des forces géopolitique et économique sur la diffusion de la culture mondiale. Dans une perspective des systèmes mondiaux, la recherche macro-institutionnelle examine les trajectoires dans lesquelles la comptabilité financière est incarnée non seulement dans les idéologies dominantes, mais aussi dans les arrangements institutionnels qui régissent l'économie politique de l'inter-État (*interstate political economy*) dans différentes périodes historiques. L'évolution des marchés financiers ainsi que de la comptabilité financière est de son tour fonction des macro-transformations dans l'économie politique internationale.

Les marchés financiers internationaux sont prospérés durant l'âge d'or du néolibéralisme à la fin du 19^{ème} siècle et crispés après la grande récession de 1930 et remontés dans les dernières décennies du 20^{ème} siècle. Cette sorte de développement est survenue non seulement comme riposte aux conjonctures économiques mais la résultante des luttes sociales, des mobilisations de classes et des pressions politiques (Schor, 1992). En raffinant notre compréhension de l'évolution de la comptabilité contemporaine, de ses origines à l'aube de la grande dépression jusqu'à son internationalisation de nos jours, dans le contexte des transformations affectant l'économie politique internationale, l'analyse macro-institutionnelle fournit une méthode d'identification des relations sociales autour la notion du pouvoir qui est la base de l'internationalisation de la comptabilité financière.

CONCLUSION DU 4^{ème} CHAPITRE

Dans le domaine comptable, le changement comptable, la recherche de légitimité et la conformité avec les règles établies sont entre autres les constats auxquels la théorie institutionnelle cherche à trouver des réponses. Sur le plan macro, les institutions comme nous l'avons expliqué sont les règles du jeu qui apportent la stabilité et la croissance économiques, le changement institutionnel entraîne une série de changements, organisationnel, comptable, culturel et cognitif. L'ensemble de ces dimensions explique et détermine en grande partie la qualité de ce changement.

L'introduction des normes IFRS dans les pays ex-socialistes a suscité des questions multiples sur la capacité des entités à adhérer les nouvelles pratiques, les études menées dans ce domaine montrent que les acteurs manifestent une résistance au changement significative au regard des nouvelles règles résultant de l'incertitude qu'ils confient aux pratiques internationales qui exigent une technicité considérable et un niveau élevé d'intellectualisation. Les organisations gagnent leur légitimité comme résultat de leur conformité avec les autres organisations, une conformité qui conduit à la qualité recherchée mais les organisations deviennent structurées et le processus de conformité et de légitimité peuvent entraîner des effets d'inertie qui contraignent les entités au changement.

Cependant, la conformité telle qu'elle est affichée par la théorie institutionnelle n'est pas associée avec l'uniformité qui est un objectif sans cesse recherché par le référentiel international de l'IASB. La théorie institutionnelle a abordé le changement mais les changements impliquent la convergence vers l'uniformité dans les organisations. Hopwood (2000) souligne qu'au-delà des théories de stabilité et de permanence, on a besoin d'enseignements sur les moyens par lesquels certaines pratiques comptables doivent répondre rapidement au changement contextuel.

L'analyse des comportements émanant des forces touchées par le changement vers les nouvelles règles comptables constitue l'apport de notre travail. L'Etat, la profession comptable et le monde des entreprises sont les rapports des forces qui cherchent à gagner le plus des intérêts et influencer de ce fait la qualité des états financiers. En Algérie, le rôle de l'Etat est déterminant dans la réglementation comptable, elle est la force coercitive à travers l'obligation des entités économique à se conformer avec la loi 07/11 portant système comptable et financier et les différents textes ultérieurs explicatifs promulgués à cet égard.

En Algérie, la profession comptable est très jeune, les professionnels enracinés dans les anciennes pratiques se trouvent confrontés à des réalités différentes qui impliquent des enjeux culturels et cognitifs de taille. L'introduction des normes IFRS et des normes ISA placent les professionnels à des difficultés d'interprétation et intellectualisation énormes qui allaient au-delà des considérations techniques. Les facteurs politiques et économiques influencent le comportement des professionnels, les nouveaux arrangements introduits par les pouvoirs publics à l'égard de la profession et la qualité des états financiers appellent les professionnels aussi bien libéraux que salariés à étendre leurs compétences et leurs domaines d'investigation afin de faire face à la concurrence internationale provenant particulièrement des multinationales de comptabilité et d'audit.

L'institutionnalisation des nouvelles méthodes provenant des normes internationales de comptabilité comme de l'audit constitue le défi majeur des membres du CNC. La vaste majorité des professionnels comptable n'a pas réagi convenablement aux prestations de la commission de normalisation comptable du CNC. Bien que ce dernier ait déployé tous ses efforts pour standardiser les pratiques comptables, l'isomorphisme restait trop faible vu l'insuffisance de sensibilisation et de formation sur les nouvelles innovations dans le monde de la comptabilité et d'audit. Des notes et avis relatifs au SCF comme des nouvelles normes professionnelles (NAA), les professionnels demeurent inattentifs de l'importance que ces innovations leur apportent en termes de qualité des travaux et de résistance à la concurrence internationale (Big4).

Les conditions économiques jouent un rôle capital dans l'insuffisante application du SCF. En effet, au-delà de son caractère technique, les règles du SCF puisent leur contenu des normes de l'IASB, des normes orientées vers l'investisseur qui cherche constamment les opportunités d'affaires. La qualité du climat des affaires en Algérie (Classement 163 selon le Doing Business 2016) a empêché les utilisateurs des états financiers à accorder trop d'utilité aux informations communiquées pour prendre leurs décisions économiques. Il en résulte que les préparateurs des états financiers ne trouvent nulle part décisif de faire appel aux nouveaux traitements comptables pour attirer les investisseurs aux opportunités d'affaires.

Le changement institutionnel doit être opéré en visant d'abord le cadre économique dans lequel les entités économiques opèrent, créer les incitations adéquates pour que les entités puissent mettre en valeur le contenu des états financiers. L'institutionnalisation de la

profession comptable en mesure avec les nouvelles normes (IAS, ISA) exige une uniformisation des formations avec l'obligation de leur respect et leur suivi continu par les professionnels, une politique de contrôle qualité des cabinets d'audit avec une organisation des missions des différentes structures du Conseil National de Comptabilité. La relation Etat-profession doit être consolidée afin d'exercer le pouvoir coercitif du premier au service du dernier, l'intervention de l'Etat en matière du contrôle illégal est décisive notamment avec la montée de l'informel et l'intrusion des faux professionnels.

L'apport de la théorie néo-institutionnelle dans le cadre de l'Algérie est appréciée dans la mesure où l'adoption d'un référentiel comptable international dans un pays ex-socialiste dans lequel les professionnels ont acquis des pratiques et des routines différentes conduit à l'émergence de certaines réactions, comportements et résistances de la part des forces touchées par les nouvelles normes, l'Etat, la profession comptable et le monde des entreprises constituent donc les acteurs principaux qui déterminent l'édifice institutionnel.

**CHAPITRE V: Le SCF en
Algérie,
Bilan et perspectives**

CHAPITRE V : LE SYSTÈME COMPTABLE ET FINANCIER EN ALGERIE: BILAN ET PERSPECTIVES

Introduction

Le choix de la vaste majorité des pays d'adopter les nouvelles normes comptables traduit bien la grande légitimité franchie par l'IASB en tant que organisme de normalisation international autonome. Chaque pays cherche à adapter les normes proposées par cette institution avec les contextes économique, institutionnel et organisationnel nationaux sous l'objectif d'améliorer la qualité des reporting financiers ainsi que la performance de l'économie. La convergence de la législation comptable nationale avec les normes de l'IASB implique une stratégie intégrée visant les cadres économique et institutionnel dans lesquels les normes actuelles doivent s'opérer. En Algérie, l'hégémonie de l'Etat dans la vie économique par l'implication massive de l'administration fiscale dans tous les choix comptables des entités économiques est confrontée avec des objectifs le plus souvent opposés par le nouveau référentiel comptable.

L'adoption d'un référentiel dérivé des normes comptables internationales dans un contexte ex-socialiste celui de l'Algérie suscite une panoplie des problèmes culturels et techniques relatifs à la pratique comptable; les traitements et les routines comptables hérités de la période socialiste appliqués par l'ensemble des professionnels se retrouvaient inadéquats avec les concepts et les objectifs introduits par le SCF (juste valeur, actualisation, capitalisation...etc). Le recours aux principes à la place des règles, l'avènement de la juste valeur dans l'évaluation des éléments d'actifs et passifs avec en amont un cadre conceptuel constituant la base de préparation des états financiers représentent les axes majeurs auxquels les opérateurs manifestent des préoccupations de taille.

Dans ce chapitre, nous allons passer en revue l'évolution de la réglementation comptable depuis la promulgation de la loi 07/11, les dimensions internationales et les cadres juridiques qui forment le SCF. Nous allons dresser un bilan sur l'état d'application du SCF depuis son entrée en vigueur en 2010, de même pour la réglementation relative à la profession comptable. Le recours à la recherche documentaire et empirique a pour objectif d'examiner et valoriser les efforts du CNC dans le développement de la profession ainsi que du SCF. Un échantillon des professionnels comptables libéraux sera retenu afin de recenser leurs attentes, réactions et avis à l'égard du SCF, qualité des états financiers et normalisation comptable en Algérie.

1. LE SYSTÈME COMPTABLE ET FINANCIER, UN ÉTAT DES LIEUX

Nous avons souligné auparavant que le SCF était une réponse logique aux exigences de la mondialisation d'une part et les mutations économiques qu'a connues notre pays d'autre part. Le PCN après 30 ans d'application et en l'absence de mise à jour significative était devenu relativement inadapté avec les nouvelles activités économiques particulièrement dans le contexte de l'ouverture des marchés et les pressions des investisseurs étrangers.

1.1 UN BREF RAPPEL SUR LA RÉFORME DU PCN75

Le système comptable dominé jusqu'à 2009 était défini par le plan comptable national publié dans le journal officiel du 9 mai 1975. L'idée de revoir la version du PCN remonte, comme on l'a souligné dans le 2^{ème} chapitre, à 1998 lorsque les pouvoirs publics ont ressenti l'incapacité technique et conceptuelle du PCN face à la célérité des changements économiques et l'impact de la mondialisation sur la mobilité des capitaux, des biens et des services. La nécessité de redéfinir certaines classes et introduire de nouveaux traitements comptables au sein de la pratique conformément aux standards internationaux s'affichait comme les principales priorités des réformateurs.

Les critiques adressées au PCN 1975, dont certaines sont avancées dans le 2^{ème} chapitre, sont récapitulées dans les points suivants :

- La faible lisibilité des comptes tels que l'absence d'annexe, absence des données comparatives, maintien des valeurs historiques sauf dans le cas des réévaluations légales ;
- L'existence d'un « résultat hors exploitation » parfois significatif regroupant des écritures de nature très diverses et généralement peu expliquées ;
- La prise en compte des frais financiers dans le résultat d'exploitation souvent répercuté sur les prix de revient et donc incidemment sur les immobilisations et les stocks ;
- L'absence de l'obligation d'établir des compte consolidés ni de définition suffisamment précise des règles de consolidation ;

S'ajoute à cela l'absence d'un cadre conceptuel contenant les concepts et les principes qui concourent à l'établissement des états financiers et l'absence d'organismes de normalisation comptable et d'interprétation des normes. L'ensemble des insuffisances précitées a poussé les instances habilitées en Algérie à lancer un appel d'offre international pour réformer le PCN, l'expertise française avait eu l'opportunité de faire partie prenante de cette réforme. L'ancien

CNC était le meneur de la mise en place du SCF et l'institution à qui revint la charge de débattre le projet avec les experts étrangers et adopter le texte définitif qui sera présenté ensuite au parlement.

La réforme du PCN a été couronnée par la naissance de la loi 07/11 du 25/11/2007, une loi jalonnant le chemin vers le référentiel international de l'IASB. La finalisation opérationnelle du SCF est matérialisée par la publication de l'arrêté ministériel du 25 mars 2009, un arrêté qui a pris ancrage au sein du décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008.

1.2 LA DIMENSION INTERNATIONALE DU SCF

Nous avons avancé précédemment que le nouveau référentiel comptable en Algérie trouve son ancrage politique international dans la déclaration générale du NEPAD en 2002, signée par 42 chefs d'Etat et de gouvernements Africains y compris l'Etat Algérien. Par cette déclaration de principe, les acteurs politiques déclarent dans le chapitre réservé à la gouvernance économique et des entreprises d'adopter 8 codes dont ceux des normes internationales d'Audit et des normes internationales de comptabilité. Les codes et les normes issues de cette déclaration sont censés être respectés comme une exigence minimale et qu'ils sont convaincus que les huit codes et normes prioritaires approuvées ci-dessous sont de nature à promouvoir l'efficacité du marché, à combattre les gaspillages, à consolider la démocratie et à encourager les flux financiers privés qui concourent au même objectif celui de réduire la pauvreté et améliorer le développement durable.

Notons que l'élaboration des codes et normes fut l'objet d'une démarche consultative et consensuelle entre les organisations internationales avec l'association positive et l'approbation des pays Africains. Au cours de cette période, d'autres régions dans le monde ont également entrepris des réformes drastiques de leurs systèmes comptables, l'Union Européenne, l'une des forces économiques puissantes, a rendu obligatoire le recours au référentiel IAS/IFRS pour les sociétés cotées en bourses présentant des comptes consolidés. La possibilité d'étendre les normes comptables sur les autres types d'entités économiques conformément à la réglementation nationale est permise selon le nouveau référentiel.

La tendance entre autres des pays Africains et ceux de l'UE marquent le choix irréversible des pays de droit écrit à accepter un langage qui va apporter plus de transparence et de consistance dans les états financiers des entités économiques. Cette tendance a montré bien la légitimité politique, procédurale et substantielle franchie par l'IASB durant les 20 dernières années.

1.3 LES NOUVEAUTÉS INTRODUITES PAR LE SYSTÈME COMPTABLE ET FINANCIER

A compter de 1^{er} Janvier 2010, le SCF a été mis au point par le Conseil National de Comptabilité en collaboration avec des professionnels Algériens et le Conseil National de Comptabilité Français. Le nouveau dispositif englobe des innovations dont les plus importantes (D. Boubir, 2013. KPMG, 2015):

- Un ensemble des normes comptables beaucoup plus détaillé qu'auparavant fortement inspiré des normes IFRS à savoir entre autres : l'image fidèle, le critère de significativité, la prééminence de la réalité sur l'apparence juridique;
- Des conventions et principes fondamentaux formalisés et introduits dans le droit comptable et qui se diffèrent largement des anciennes réflexions;
- Des règles générales novatrices en termes d'évaluation et de comptabilisation des éléments du bilan et de CDR (test perte de valeur, approche par composant...etc.) ;
- Des définitions des principales rubriques financières (actif, passif, capitaux propres, charges et produits) ;
- Une évaluation tournée vers le futur telle que la capitalisation et l'actualisation financières ;
- Des règles spécifiques pour l'enregistrement des opérations les plus importantes (normes comptables) ;
- La prise en compte des indicateurs économiques lors de l'évaluation (taux de marché, juste valeur, conjoncture du marché...etc.) ;
- Les entreprises ne seront plus obligées d'arrêter les comptes au 31/12 si le cycle de l'année civile est incompatible avec l'activité (reste la reconnaissance de ce principe par le Fisc);
- L'introduction de certaines notions qui constituent une rupture par rapport aux dispositions du PCN75 tels que la notion « d'évènements postérieurs à la clôture » qui est une notion inédite en Algérie ;
- Une culture d'entreprise impliquant toutes les fonctions et toutes les parties contractantes avec l'entreprise lors de certaines évaluations ce qui conduit l'ensemble à user et partager le même langage.
- Un plan de comptes modernisé, qui se rapproche fortement de l'actuel plan des comptes Français (PCG) tout en maintenant certaines spécificités Algériennes ;

Bien que l'Algérie n'ait pas importé le full IFRS, des modifications profondes ont sensiblement touché les pratiques comptables, l'organisation des entreprises et la pratique des affaires. Le

nouveau système comptable a introduit en effet des alternatives et des nouvelles possibilités de traitements à savoir (KPMG, 2015):

- L'introduction de la juste valeur avec des possibilités récurrentes de réévaluation ;
- La diffusion d'une plus grande transparence financière des entreprises et des groupes de sociétés avec notamment un plus grand focus sur le concept de l'image fidèle.
- L'affirmation de l'importance du contrôle interne et externe des comptes.

Contrairement au PCN 75, le SCF implique la préparation des états financiers tels que définis dans les règles et pratiques internationales. Ces états financiers se regroupent dans le tableau ci-après :

Tableau n°3 : les 5 composantes des états financiers en SCF

1	Bilan
2	Compte de résultat
3	Tableau de flux de trésorerie
4	Tableau de variation des capitaux propres
5	Annexe mentionnant les règles et méthodes comptables, le détail des comptes et les éléments hors bilan

Source : Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes

2. LE CADRE ET LE CONTENU JURIDIQUE NATIONAL DU SCF

Bien que le SCF puise son contenu des normes IFRS, normes adeptes de droit coutumier. Le nouveau système s'est vu obligatoirement appelé à se compléter par une approche purement nationale conforme avec le cadre réglementaire. Deux approches émergent et formalisent donc le SCF en Algérie, l'une anglo-saxonne et l'autre continentale (Franco-allemande).

2.1 LES SOURCES MAJEURES DU SCF

Le concours des deux modèles anglo-saxon et continental à la formation du SCF a généré 9 composants. Deux émanant du référentiel international à savoir un cadre conceptuel proche des IFRS et 21 normes comptables très sommaires (D. Boubir, 2015). Les sept autres sont ressortis de l'environnement national, ils concernent :

- L'organisation de la comptabilité ;
- L'encadrement de la comptabilité tenue par des moyens informatiques (le décret n°09/110);
- L'institution d'une comptabilité simplifiée pour les petites entités sauf option contraire ;
- Les modèles et contenus des états financiers ;

- Un glossaire définissant les principaux concepts véhiculés par le SCF en reprenant sommairement les définitions du référentiel international.
- La nomenclature des comptes à 2 chiffres et en 3 chiffres ;
- Des règles de fonctionnement des comptes.

2.2 LE CADRE JURIDIQUE DU SYSTÈME COMPTABLE ET FINANCIER

La connotation internationale du SCF justifiée par le recours à un cadre conceptuel et certaines normes reconnues a posé la question de l'apport de la réglementation Algérienne dans le façonnement de la nouvelle comptabilité. Dans ce cadre, uniquement deux références ont été introduites dans le SCF à savoir (D. Boubir, 2013) :

- L'instruction n°2 du Ministère des Finances du 29/10/2009 relative au passage du PCN au SCF ;
- Un décret exécutif n°11/24 du 27 janvier 2011 qui confie au CNC la mission de développer et faire évoluer aussi bien le SCF que les normes d'Audit.

L'arsenal juridique est construit autour des textes législatifs et réglementaires suivants :

- La loi 07/11 du 25/11/2007, portant système comptable et financier ;
- L'ordonnance n°08-02 du 24/07/2008, portant loi de finances complémentaire pour 2008 selon laquelle le report a eu lieu le 01/01/2010 ;
- Le décret n°08-156 du 26/05/2008, portant application des dispositions de loi n°07/11 ;
- Le décret n°09-110 du 27/04/2009, fixant les modalités et conditions de tenue de la comptabilité au moyen de système informatique ;
- L'arrêté du Ministre des Finances du 26/07/2008 publié le 25/03/2009 qui fournit le mode d'application¹ du nouveau système à travers entre autres la fixation des règles d'évaluation et de comptabilisation, la proposition du contenu et de présentation des états financiers, une nomenclature des comptes avec les règles de leur fonctionnement et un glossaire réservé à la définition des concepts de base de la nouvelle comptabilité.
- L'arrêté du Ministre des Finances du 26/07/2008 publié le 25/03/2009, fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif d'activité, applicable aux petites entités pour la tenue de la comptabilité financière simplifiée ;

¹ A l'instar des normes comptables IAS/IFRS dont les règles ainsi que le contenu sont très clarifiés et détaillés, selon Mr BOUBIR, l'Arrêté en question restait insuffisant et pauvre en termes des règles d'évaluation et de comptabilisation prescrites en IFRS mais non encore introduites dans le contexte Algérien. Des facteurs de nature économique, culturelle et organisationnelle empêchent largement l'évolution des nouvelles pratiques émanant des normes internationales.

- Le règlement de la banque centrale n°09-04 du 23/07/2009 portant plan de comptes bancaire et règles comptables applicables aux banques et aux établissements financiers ;
- L'avis 89 portant plan et règles de fonctionnement des comptes et présentation des états financiers des entités d'assurances et/ou de réassurances applicable à compter de 1^{er} janvier 2010 ;
- L'ordonnance n°09-01 du 22/07/2009, portant loi de finances complémentaire pour 2009 qui a trait au principe de l'indépendance de la comptabilité et la fiscalité ;
- L'instruction n°02 du 29 octobre 2009 du Ministre des Finance, portant passage du PCN au SCF ;
- La note méthodologique n° 01 du 19/10/2010 du CNC relative au passage en général du PCN au SCF ;

2.3 LA PLACE DU SCF DANS ES LOIS DE FINANCES PROMULGUÉES

Depuis l'année 2009, les lois des finances promulguées, en commençant par la loi de finances complémentaire de ladite année, ont réservé chacune certaines dispositions relatives au système comptable et financier. Le basculement vers le nouveau droit comptable a conduit les pouvoirs publics à diffuser toutes les dispositions via les lois de finances et autres sous l'objectif de clarifier certains traitements fiscalo-comptables. Dans cette section, nous allons présenter les différentes lois de finances pour 2009 à 2014 en mettant l'accent sur les dispositions réservées au système comptable et financier.

2.3.1 La loi de finances complémentaire pour 2009

Cette loi a abordé certaines dispositions touchant le SCF, c'est la loi de finances qui a soulevé plusieurs axes du fait de la première application du nouveau référentiel largement méconnu des opérateurs économiques¹. L'ensemble des situations abordées est récapitulé dans le tableau ci-après :

¹ Ordonnance n° 09-01 du 29 Rajab 1430 correspondant au 22 juillet 2009 portant loi de finances complémentaire pour 2009.

Tableau n° 4: place du SCF dans les dispositions de la loi des finances complémentaire 2009

Année	Objet	Texte de loi de finances	Position SCF	Commentaire
2009	Contrats à long terme	Article 140-3 du CIDTA : le bénéfice imposable pour ces contrats... est acquis exclusivement selon la méthode de l'avancement indépendamment de la méthode adoptée par l'entreprise.	Le SCF prévoit que les contrats à long terme ou contrats de constructions doivent, sauf impossibilité technique, être suivis selon la méthode de l'avancement.	Obligation pour toutes les entreprises concernées de s'organiser afin de pouvoir suivre leurs dossiers selon cette méthode exigeante en termes d'information de gestion.
	Les provisions	Article 141-5 : sont déductibles fiscalement les provisions... sur stocks et comptes des tiers nettement précisées... et probables... à condition d'avoir été comptabilisées... et reportées dans le relevé des provisions. Le fisc	les provisions sont établies lorsqu'il y a des pertes de valeurs probables sur les stocks ou les créances	Le fisc acceptera ces provisions à condition de prouver suffisamment leur précision et probabilité et qu'elles sont constatées et reprises dans le tableau des provisions
	Frais préliminaires	l'article 169-3 : les frais préliminaires antérieurement inscrits... sont déductibles... selon le plan initial	la plupart des dépenses antérieurement capitalisées en frais préliminaires puis amorties ne pourraient plus être conservées et devront se retirer du bilan ou être traitée de façon alternative.	L'annulation des frais préliminaires génère des impôts différés actifs
	Réévaluation d'actifs	l'article 185 : les plus values résultant de la réévaluation d'immobilisations à la date d'entrée du SCF sera rapportée au résultat fiscal dans un délai maximum de cinq (5) ans	il existe plusieurs dispositions qui permettent une réévaluation des actifs, notamment pour les immobilisations corporelles	l'incidence fiscale est à préciser en termes de neutralité (la réévaluation autorisée en 2007) et de taxation (la réévaluation libre)

Source : Guide investir en Algérie, www.kpmg.dz, 2015.

2.3.2 Les dispositions de la loi de finances pour 2010 touchant le SCF

Comme pour la loi de finances complémentaire 2009, la loi de finances 2010 n'a pas manqué de préciser certaines dispositions servant de base le SCF. Il s'agit de¹:

- **Traitement du Crédit Bail :**

Cette disposition précisera que le crédit bail ne fait pas l'objet d'un amortissement chez le bailleur, mais chez le preneur, conformément aux dispositions du SCF². Le texte précise que la durée d'amortissement sera égale à la durée de contrat qui n'est pas forcément égale à la durée de vie du bien. Les écarts éventuels génèrent des impôts différés à constater.

- **Modes d'Amortissements :**

Le texte 141-3 stipule que l'amortissement des immobilisations est calculé suivant le mode linéaire, les modes dégressif et progressif sont également admis. Néanmoins, le mode d'amortissement par unités de production n'est pas évoqué. Il constitue l'une des nouveautés

¹ Loi n° 09-09 du 13 Moharram 1431 correspondant au 30 décembre 2009 portant loi de finances pour 2010.

² L'article 135-2 de la loi 07/11 du 25/11/2007 qui stipule ce qui suit Chez le preneur (l'acheteur) le bien loué est comptabilisé à l'actif du bilan à sa juste valeur, et ceci en respectant le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique".

introduites par le SCF et n'est pas prévu par les dispositions fiscales contenues dans le CIDTA. Il en résulte que l'utilisation de ce mode donnera lieu à la comptabilisation d'un impôt différé.

- **Résorption des frais préliminaires :**

L'administration fiscale a spécifié que les frais antérieurs non encore résorbés vont être disparaître des bilans à l'entrée en vigueur du SCF. Il prévoit que les frais non encore résorbé ne devront pas être imputés fiscalement en totalité en charges sur 2010, mais seront traités en extracomptable. Selon l'avis relatif aux impôts différés, lors du passage du PCN au SCF, les frais préliminaires sont soldés par le débit des comptes 115 « ajustement résultant de changement de méthodes comptables » et 133 « Impôts différés actifs ». Les sociétés feront donc disparaître les frais antérieurs du bilan SCF en contrepartie des capitaux propres.

- **Les subventions :**

La loi de finances 2010 a évoqué les règles relatives aux subventions reçues. Pour les subventions d'investissements, elles doivent être reprises au même rythme que l'investissement principal. Ainsi, la charge constatée sur les amortissements est compensée par un produit couvert par la subvention.

Pour les autres subventions, le texte précise que les subventions seront imposées lors de l'exercice de leur encaissement. Le SCF semble confus sur ce point d'abord il évoque le principe de rattacher la subvention à l'année qu'elle est censée compenser et ensuite il dit qu'elle doit être reconnue à l'année où elle est acquise ce qui lui tombe à l'inverse de la première affirmation.

Pour une subvention d'équilibre ou une prise en charge des coûts de services publics, la logique en IFRS est de constater un produit et une créance de subvention à recevoir l'année en cours et non l'année suivante, quand elle est reçue. Notons que même le texte SCF n'est pas clair, une divergence entre l'administration fiscale émerge car cette dernière considère uniquement l'année de versement¹.

2.3.3 Les dispositions de la loi de finances complémentaire pour 2010 touchant le SCF

Une seule disposition a été évoquée par la loi en question², il s'agit du traitement fiscal des contrats de crédit bail. Au sens de l'article 27 de ladite loi, le crédit bailleur est réputé fiscalement propriétaire du bien loué et à ce titre, il est le titulaire de la pratique d'amortissement sur ce bien. Le crédit preneur, propriétaire économique du bien loué, continue à disposer du droit de déductibilité du bénéfice imposable des loyers versés au crédit bailleur, et

¹ L'article 144 du code des impôts directs et taxes assimilées.

² Ordonnance n° 10-01 du 16 Ramadhan1431 correspondant au 26 Août 2010 portant loi de finances complémentaire pour 2010.

ce, jusqu'au 31/12/2012. Cette disposition montre clairement la position de l'administration fiscale qui rejette temporairement le principe de propriété économique du bien. L'article 53 de la loi de finances 2014 a suscité des réactions intenses chez les professionnels comptables, le crédit bailleur est réputé fiscalement propriétaire du bien loué, il est tenu d'inscrire le bien en tant que immobilisation et non une créance au sens du SCF. Il s'ensuit qu'un même bien se trouve comptabilisé en actif aussi bien chez le bailleur que le preneur. En plus, l'article 53 semble déroger à sa vocation fiscale lorsqu'il s'est intéressé au mode d'amortissement d'un élément des états financiers, chose qui sort de sa compétence.

2.3.4 Les dispositions de la loi de finances pour 2012 touchant le SCF

Une seule disposition a été soulevée dans cette loi touchant le SCF¹. Il s'agit des subventions reçues. Ainsi, dans l'article 7 de la loi en question, l'article 144 du CIDTA prévoit « les subventions d'équipement accordées... exercice suivants :

Toutefois, les subventions destinées à acquérir des biens amortissables sur une durée supérieure à 5 ans sont rapportées dans les conditions définies ci-dessus aux exercices afférents à la période d'amortissement. En cas de cession... ». La période d'imposition desdites subventions est dorénavant alignée sur la durée d'amortissement du bien acquis dans le cadre d'une subvention.

2.3.5 Les dispositions de la loi de finances pour 2014 touchant le SCF

Dans les rouages de cette loi², dans son article 6, l'article 144 du CIDTA prévoit que les subventions d'équipement accordées aux entreprises par l'Etat ou les collectivités territoriales sont comprises dans les résultats de l'exercice en cours au moment de leur versement. Elles sont rapportées aux bénéfices imposables des exercices suivants proportionnellement à leur exploitation, le montant restant des subventions est rapporté aux bénéfices imposables à compter du 5^{ème} exercice au plus.... En cas de cession des immobilisations acquises au moyen de ces subventions, la fraction de subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus value imposable ou de la moins value à déduire.

Les subventions d'exploitation et d'équilibre font partie du résultat de l'exercice de leur encaissement.

La loi en question a évoqué dans son article 53, comme on l'a déjà vu, que le crédit bailleur est réputé fiscalement propriétaire du bien loué alors que le crédit preneur est réputé fiscalement locataire du bien. Cet article a créé un amalgame chez les professionnels comptables qui

¹ Loi n° 11-16 du 3 Safar 1433 correspondant au 28 décembre 2011 portant loi de finances pour 2012.

² Loi n°13-08 du 27 Safar 1435 correspondant au 30 décembre 2013 portant loi de finances pour 2014.

concluent que cette formulation s'oppose à l'un des principes majeurs du SCF celui de la primauté de la réalité économique sur l'apparence juridique.

2.4 LE BILAN DU CNC EN MATIÈRE DE NORMALISATION COMPTABLE

Depuis son installation, le CNC s'est efforcé de mettre à la portée de tous les opérateurs les explications possibles relatives aux aspects techniques de certaines opérations liées au passage vers le SCF et rencontrées le plus souvent par les préparateurs des états financiers. Les premières notes sont venues en appui de l'instruction n°02 du 29 octobre 2009, une nette progression dans la fréquence de normalisation a été largement ressentie prouvant les efforts déployés par le CNC à préparer en liaison avec les diverses institutions concernées, les projets d'avis portant sur les normes émanant des organismes internationaux¹ (normes IFRS et normes ISA particulièrement). Il s'agit des notes et avis suivants :

- La note du 28/12/2010 relative au traitement des stocks ;
- La note du 28/12/2010 relative au traitement des immobilisations incorporelles ;
- La note relative aux immobilisations corporelles ;
- La note relative aux avantages du personnel lors du passage suivie plus tard par un avis de la commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles portant sur le traitement de l'indemnité de départ en retraite et avantage assimilés²;
- La note relative au traitement des actifs et passif ;
- La note relative au traitement des charges et produits hors exploitation et comptes de transfert de charges de PCN75 ;
- La note relative au traitement des contrats à long terme, la note vise le retraitement des contrats figurant dans les états financiers au 31/12/2009 suivant les nouvelles règles d'évaluation et de comptabilisation.

Concernant les avis émis par le CNC, des dizaines ont été diffusés en l'espace de quelques années démontrant les efforts du CNC nouvelle version à répondre autant que possible aux attentes et demandes aussi bien des professionnels comptables que des entités économiques. Il s'agit des avis suivants :

Un document comportant 15 avis dont :

- Un avis N°01 relatif au traitement comptable des fonds reçus de l'Etat et destinés à la réalisation, l'aménagement, l'exploitation et la gestion d'un Aérogare ;
- Un avis n° 02 relatif au traitement des acomptes reçus sur dividendes ;

¹ C'est ce qui a été indiqué par l'article 18 du décret n°11-24 du 27 janvier 2011 portant composition, organisation et règles de fonctionnement du CNC.

² La multiplicité des traitements comptables pratiqués par les entités à l'égard du calcul de l'indemnité de départ à la retraite a conduit la commission à uniformiser le calcul et la comptabilisation de cette obligation en retenant entre autres la définition des avantages au personnel post emploi, énumération de ces avantages et du personnel concerné, hypothèses actuarielles et modalités de calcul, écarts actuariels et comptabilisation des avantages au personnel.

- Un avis n°03 relatif au traitement comptable de l'assainissement financier au niveau d'une société ;
- Un avis n°04 relatif au traitement comptable au niveau de la société mère suite à l'assainissement financier des filiales ;
- Un avis n° 05 relatif à la comptabilisation des investissements de moins de 30.000 DA dont l'acquisition est antérieure à 2010 ;
- Un avis n° 06 relatif au traitement du produit de la redevance collectée par une agence au profit au profit de l'Etat et d'autres agences de régulation ;
- Un avis n° 07 relatif aux modalités d'application des dispositions de la loi 01/10 portant loi minière ;
- Un avis n°08 portant sur la comptabilisation des rappels dus au personnel ;
- Un avis n° 09 relatif à la réévaluation du patrimoine des EPIC, en particulier les chambres de commerce, les agences financières et les OPGI ;
- Un avis n°10 relatif à l'augmentation du capital par incorporation de l'écart de réévaluation, des réserves ou des résultats non distribués ;
- Un avis n°11 relatif à la comptabilisation des titres miniers ;
- Un avis n°12 relatif à la comptabilisation des pénalités de retard ;
- Un avis n°13 relatif à l'impact né des travaux opérés dans le cadre du passage vers le SCF ;
- Un avis n°14 relatif à la comptabilisation des dotations définitives en fonds propres ;
- Un avis n°15 relatif au traitement des opérations réalisées dans le cadre d'un groupement.

En outre, un ensemble d'Avis de l'ex commission veille du CNC, validé par la commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles, se récapitule dans le tableau ci-après :

Tableau n°5 : Avis de l'ex commission veille du CNC validés par la commission ad hoc

N°	Intitulé	Le champ
1	Prise en charge des aspects comptables et financiers de l'opération location-vente pour compte	Location-vente
2	Comptabilisation des opérations de privatisation	Privatisation
3	Fonctionnement des comptes 67 et 77 du SCF/ application de l'instruction n°02 portant sur les modalités du passage PCN-SCF	Passage au SCF
4	Constitution de la réserve de la provision technique relative à la souscription d'une assurance couvrant les indemnités de départ à la retraite	Provision indemnités de départ/ assurances
5	Retraitement de l'écart de réévaluation	Ecart de réévaluation
6	Provisions des indemnités de départ en retraite	Indemnités de départ
7	Subvention d'exploitation	Subventions

Source : élaboré par le chercheur.

D'autres avis ont été intervenus en réponse aux demandes de plus en plus nombreuses des opérateurs économiques, il s'agit entre autres :

- D'un avis réservé aux impôts différés émis suite aux difficultés d'application soulevées par les opérateurs. Les opérations le plus souvent rencontrées ont été présentées et clarifiées ;

Un document comportant plusieurs avis à savoir :

- Un avis portant sur les obligations comptables d'une société ayant un cycle d'opérations intégrées ;
- Un avis relatif aux retraitements du compte 115 « report à nouveau » et les impôts différés générés par les opérations inscrites à ce compte ;
- Un avis sur les contrats à long terme ;
- Un avis relatif à la comptabilisation des valeurs mobilières gérées pour compte ;
- Un avis portant sur l'imputation de la TVA déductible ;

Un autre document portant également sur certains avis, dont :

- Un avis relatif à la comptabilisation des logements locatifs détenus par les OPGI ;
- Un avis relatif à l'évaluation et la comptabilisation du fonds de commerce ;
- Un avis relatif à la fiscalisation des congés non consommés et des variables annuelles des cadres dirigeants ;
- Un avis relatif à la comptabilisation des crédits mémos.

Un document publié en 2015 comportant 8 avis dont :

- Un avis 01/2015 relatif à la comptabilisation des titres de transport non utilisés ;
- Un avis 02/2015 portant sur les corrections d'erreurs- révision du taux d'amortissement ;
- Un avis 03/2015 portant sur la consolidation des comptes annuels ;
- Un avis 04/2015 portant sur les modalités de comptabilisation dans les comptes de l'entreprise mère des titres de participation détenues par le groupe sur ses filiales ;
- Un avis 05/2015 relatif à l'assainissement des comptes concernant les impôts différés ;
- Un avis 06/2015 relatif au traitement comptable de la rémunération du personnel appartenant à l'entreprise mère, détachée auprès d'une de ses filiales ;
- Un avis 07/2015 relatif au financement d'un actif en concours définitif de l'Etat par le biais d'un fond spécial ;
- Un avis 08/2015 relatif à la réévaluation des biens.

3. LE SCF EN ALGÉRIE : UN BILAN CONTROVERSÉ

L'adoption du nouveau référentiel en Algérie marque l'ouverture de pratiques comptables nationales aux pratiques internationales. Néanmoins, la transposition d'un référentiel anglo-saxon vers un contexte ex-socialiste où l'économie et le marché sont peu compétitifs et diversifiés pose des problèmes culturels énormes qui ne se limitent pas à la maîtrise des nouvelles techniques mais aussi bien d'un nouvel esprit auquel les cadres d'entreprises doivent s'inspirer.

3.1 SCF ET RÉFÉRENTIEL DE L'IASB: QUELQUES REMARQUES

La note méthodologique faisant suite à l'instruction n°02 a affirmé dans son introduction que le passage au SCF constitue un projet d'entreprise majeur qui va bien au-delà des enjeux purement comptables. Hormis les principes généraux, une inspiration très nette des IFRS est largement ressentie au sein des grandes définitions ou de critères fondamentaux de reconnaissance.

Cependant, la formule SCF prête normalement à l'application en 2009 prend ses sources largement de la version IAS/IFRS 2003 parallèlement avec l'achèvement du SCF en 2004. Cet état fait en sorte que le SCF dans sa version internationale est originellement incomplet à cause du fait qu'une grande révision des normes comptables faite en 2004 n'a pas été introduite. En outre, le SCF est en décalage continu avec les nouveautés récurrentes apportées par les normes IAS/IFRS. Le nouveau CNC installé depuis quelques années semblait incapable de faire évoluer le SCF vers le référentiel international de manière ponctuelle. La convergence sera sans doute renforcée par l'introduction des textes qui concrétisent le basculement vers les normes internationales.

Contrairement au référentiel international de l'IASB d'où les normes sont exhaustivement détaillées, le SCF ne s'est limité qu'à des normes très synthétiques formulées de manière succincte sans référence attachée ce qui rend le SCF une lecture simplifiée des IFRS. A titre indicatif, dans le cadre des principes généraux, il est spécifié que les actifs/passifs/charges/produits sont comptabilisés dès lors qu'ils sont probables et peuvent être estimés de façon fiable. Or, le SCF n'a pas précisé ce qui doit être fait quand la probabilité de surveillance n'est pas arrêtée ou qu'une estimation fiable est impossible. Dans ce cadre, les IFRS spécifient que, dans cette situation, il y a existence d'actifs et passifs éventuels qui doivent être mentionnés et décrits dans l'annexe.

Bien que les règles d'organisation du SCF rappellent l'existence de certains documents obligatoires (Livre journal, GL, Livre d'inventaire et durée de leur conservation) sans changements avec les anciennes règles. Les IFRS n'ont jamais inclus de telles dispositions malgré leur importance avérée sur le terrain. En plus, l'absence de tenue des documents obligatoires ou la présentation des états « inintelligibles » posent des problèmes avec l'administration fiscale qui pourrait décider un « rejet de comptabilité » en cas de contrôle fiscal. En plus, le SCF précise dans le cas des groupes de sociétés l'obligation de publier chaque année des états financiers consolidés avec une dérogation pour les sous-groupes avec des restrictions par exemple sur le contrôle ou la revente ultérieure, chose qui n'existe pas dans les IFRS.

Cependant, si les normes IFRS cohabitent et évoluent naturellement dans les marchés financiers, le SCF qui est une version simplifiée des normes internationales n'a pas obligé les préparateurs des états financiers à recourir à la juste valeur qui ne constitue pas un élément obligatoire et prioritaire dans les méthodes d'évaluation préconisées par notre système. Il semble que le manque d'un marché financier en Algérie n'a pas d'effet majeur sur la qualité des états financiers dans la mesure où le SCF n'a pas préconisé et proposé des traitements exigeant le recours à la juste valeur.

3.2 LE SCF EN ALGÉRIE: UN PROCESSUS INACHEVÉ

Six ans écoulés depuis l'entrée en vigueur du SCF en Algérie et les controverses, débats sur les réseaux sociaux et critiques ne cessaient pas de marquer la scène comptable. L'introduction précipitée d'un modèle comptable international dans un pays déjà traversé une période socialiste et n'a pas encore achevé sa transition économique a mis les professionnels comptables à des enjeux culturels et techniques de taille. Une série d'insuffisances a été avancée par différents professionnels dont certains cumulent une expérience avérée dans les domaines comptables, d'autres occupants des postes au sein du Conseil National de Comptabilité et bien d'autres opérant dans différents domaines ayant une relation avec la pratique comptable. Tout le monde s'accorde sur le fait que le Système comptable et financier est implémenté sans aucune préparation d'abord des ressources humaines, ensuite des contextes organisationnels dans lesquelles les entités économiques opèrent et enfin de l'environnement économique inadéquat avec les objectifs majeurs des normes internationales de reporting financier.

Depuis 2010 où le SCF avait été adopté, les entités économiques en Algérie ont été en déphasage total avec les nouvelles notions introduites par les standards internationaux. L'esprit des normes comptables internationales celui de mettre l'investisseur au premier rang des destinataires des

états financiers s'est opposé avec l'esprit de nos préparateurs qui demeurent accorder une place capitale à l'administration fiscale. Certains renvoyaient l'échec relatif du SCF aux motifs suivants :

- L'avènement des normes IAS/IFRS via le SCF avait une dimension plus politique que technique et est arrivée suite à la signature de la déclaration officielle du NEPAD en 2002. Le projet d'adoption traduit donc une exigence politico-économique et non plus une réponse aux attentes des acteurs locaux en termes de transparence du marché.
- Le SCF est préparé sur la base de la version IAS/IFRS de 2003, il est devenu caduc du fait que le référentiel de l'IASB a été amendé plusieurs fois et certaines normes sont abrogées et remplacées par d'autres.
- Le SCF est préparé, finalisé par le CNC Français et présenté par le CNC Algérien. Certains reprochent au SCF le fait qu'il est sous-traité aux organismes de normalisation Français sans participation décisive de nos élites comptables.
- L'absence d'un bilan critique du SCF depuis son avènement en 2010 malgré la capacité des membres des différentes chambres nationales, dont la majorité cumule des compétences prouvées dans le terrain, à recenser, débattre et signaler ponctuellement les lacunes résultant de l'application du SCF lors des rencontres récurrentes sous formes d'assises, samedis de formation ou réunions des membres du CNC.
- La décision du CNC de faire passer le SCF en 2009, l'année au cours de laquelle l'IASB publia un référentiel destiné aux PME, était hâtive. Le CNC avait eu la possibilité en ce moment là de saisir cette opportunité en rectifiant la décision de l'année 2002. Cela vient du fait que la majorité des entités économiques en Algérie sont des PME/PMI donc inadéquates avec le périmètre des normes IAS/IFRS qui est les sociétés cotées en bourse.

En outre, certaines allaient confirmer que le passage au SCF pour la majorité des entreprises Algériennes n'était qu'une translation de comptes. Un nombre de dispositions de la nouvelle réglementation comptable restait encore insuffisamment appliqué voire méconnu par beaucoup d'entités économiques. D. Boubir a souligné entre autres les points suivants¹ :

- L'inutilité des annexes que peu d'entités y accordent une importance dans la prise des décisions,
- Le non prise en compte de la comptabilisation des contrats de leasing par les preneurs par simple raison que la fiscalité ne reconnaît pas ce genre d'opérations,

¹ Djelloul BOUBIR, *les provisions comptables en SCF-IFRS, fondements théoriques et exercices applicatifs, traitement comptable et fiscal, test de connaissance*, Laser plus, 2015

- L'approche par composants des immobilisations corporelles qui implique une préparation logistique et technique au sein des entités économiques,
- L'attachement au mode d'amortissement linéaire sans prise en compte du rythme réel d'exploitation des équipements et l'incapacité des dirigeants à déterminer une durée d'utilité fiable,
- Les pertes de valeur des immobilisations corporelles et incorporelles des entités évoluant dans des secteurs en déclin ne sont pas prises en comptes,
- Les impôts différés que la majorité écrasante des préparateurs des états financiers ne l'applique pas en cas des différences entre la base comptable et la base fiscale,
- L'incapacité des préparateurs des états financiers à développer une comptabilité en proforma chargée de suivre les changements de méthodes, omission ou correction d'erreurs et de la nécessaire correction de la balance d'ouverture au 01/01,
- La méconnaissance des méthodes d'actualisation/ capitalisation utilisées dans l'évaluation de certaines postes,
- Les écarts actuariels induits par la provision pour indemnité de départ à la retraite lorsque cette dernière est correctement évaluée et comptabilisée,
- Certains types de provisions telles que les provisions de garantie sur vente, renouvellement des actifs en concession, décès et autres largement méconnues par les préparateurs des états financiers.

Tout cela va influencer sur la qualité des états financiers qui restent donc manqués de plusieurs informations pertinentes à la prise de décision. Le besoin à ces traitements n'a pas encore été mis en valeur par les préparateurs des états financiers car l'environnement institutionnel (la bourse, les agences de notation, les bases de données mises à jour, les bureaux de consulting, les instituts supérieurs de formation ...etc.) n'incite pas les acteurs concernés à demander et échanger l'information financière.

3.3 LES RAISONS DES INSUFFISANCES RELATIVES A L'APPLICATION DU SCF

Différentes raisons ont été évoquées à l'égard de l'application du SCF depuis sa promulgation en 2007, l'incapacité des dirigeants des entités économiques à cerner la nature ainsi que l'objectif des normes de l'IASB en général et les dispositions du SCF en particulier constitue la raison majeure des insuffisances rencontrées par les opérateurs. L'état de l'environnement économique (marché financier, actionnariat faible, climat des affaires...etc.) compte aussi parmi

les facteurs qui altèrent l'utilité de la comptabilité. En outre, nombre de raisons a été avancé dont les plus marquantes sont :

- L'insuffisante préparation aussi bien des préparateurs que des auditeurs des états financiers,
- L'absence de neutralité des préparateurs des états financiers du fait de l'injonction des dirigeants sociaux de comptabiliser ou dissimuler certaines opérations en recherchant le résultat comptable voulu ou le seuil des impôts à régler,
- Un faible statut accordé au comptable réduit à un simple caissier et non un créateur de valeur informationnelle et managériale au sein de l'entité,
- L'attachement significatif des préparateurs des états financiers dans leurs choix comptables aux exigences de l'administration fiscale malgré que le SCF offre une liberté considérable dans les choix comptables qui répondent aux objectifs des propriétaires de l'entreprise et non seulement l'agent fiscal,
- Manque d'intérêt pour le contenu de la comptabilité par toutes les parties prenantes expliqué par le manque d'un environnement des affaires incitant les investisseurs à accorder plus d'utilité aux informations issues de la comptabilité,
- Le règne du marché informel et son impact sur la qualité des travaux d'audit ainsi que sur l'utilité de la comptabilité en tant que instrument de transparence du marché.
- L'absence des organismes accompagnateurs des entreprises dans leur passage au SCF tels que les centres d'accompagnement et d'assistance technique, les rendez-vous de sensibilisation, d'encadrement des entités concernées.
- La faible implication de l'Etat en matière de formation des préparateurs des états financiers en nouvelles pratiques comptables malgré la force coercitive qu'elle détient,
- La faible implication de l'Etat dans la mise à jour des programmes d'enseignement comptables conformément aux standards internationaux notamment dans les universités et les instituts de formation.
- La faible production des nouvelles connaissances comptables avant et après le passage en 2010 au système comptable et financier et leur adaptation avec l'environnement Algérien¹.

4. MÉTHODOLOGIE DE L'ÉTUDE EMPIRIQUE

Peu d'études ont été consacrées au système comptable et financier en Algérie depuis sa mise en œuvre en 2010 à l'exception de certaines études académiques limitées à des aspects purement

¹ A l'exception de certains ouvrages qui ont transposé les textes intégraux émanant des normes IAS/IFRS sans adaptation avec l'environnement Algérien. Ce n'est qu'à partir de l'année 2013 où les manuels dédiés au SCF ont commencé à voir le jour à l'image de Mr D. Boubir, R. Tafighoult, A. Medjoubi et autres.

théoriques. Resituer l'adoption du SCF dans une perspective institutionnelle nous conduit à examiner les comportements comptables des acteurs touchés par le nouveau référentiel à savoir l'Etat, la profession comptable et les entreprises. Pour notre étude, l'objet des questionnaires établis est de recenser et examiner les attentes des professionnels comptables libéraux au regard du SCF, de la qualité des états financiers, la normalisation comptable et le poids de l'administration fiscale. Les avis ainsi que les réactions des répondants seront mis en évidence lors du traitement statistique des réponses collectées.

4.1 SCF ET PROFESSIONNELS COMPTABLES LIBÉRAUX

Concernant la profession comptable, notre échantillon est constitué des experts comptables et des commissaires aux comptes. L'échantillon compte 345 professionnels contactés via leurs adresses e-mail figurant sur les tableaux de l'ordre des experts comptables et ceux de la chambre nationale des commissaires aux comptes mise à jour 2015. Cependant, le taux des réponses trop faible nous a conduits à cibler les différents séminaires, assises et samedi de formation organisés par la chambre nationale des CAC où beaucoup de professionnels assistent pour participer dans les formations rendues.

Nous avons pu collecter 40 questionnaires dûment remplis, le reste était des réponses vides et le plus souvent incomplètes. Face à cette situation, nous avons contacté le secrétariat général du CNC pour diffuser les questionnaires via leur adresse e-mail, ils ont accepté notre demande mais aucune suite auprès des professionnels n'a été constatée. Les membres du CNC ont déploré ce phénomène et accusé les professionnels comptables libéraux d'indifférence et du manque d'engagement car même au niveau du CNC, lorsqu'il s'agit des exposés/sondages, les réponses étaient toujours faibles.

4.1.1 INFORMATIONS GÉNÉRALES SUR L'ÉCHANTILLON

Les informations générales incluent les variables suivantes : la qualité professionnelle, le statut juridique, l'ancienneté professionnelle, l'âge, le nombre de formations reçues en SCF et le nombre d'effectif au sein du bureau. L'ensemble de ces variables figure dans le tableau ci-après :

Tableau n°6 : Informations générales/ Experts comptables & CAC

Qualité professionnelle				Age		
		Effectifs	%			%
Valide	Experts comptables	10	25%	25-35 ans	5	12.5%
	CAC	30	75%	36-45 ans	6	15%
	Total	40	100%	46-55 ans	13	32.5%
				56-65 ans	11	27.5%
				Plus de 65 ans	5	12.5%
				total	40	100%
Statut juridique						
		Effectifs	%			
Valide	personne physique	40	100%	Le nombre de formations reçues en SCF		
Ancienneté professionnelle						%
		Effectifs	%			%
	Moins de 5 ans	2	5%	0-5	20	50%
	Entre 5 et 10 ans	10	25%	6-10	11	27.5%
	Entre 10 et 20 ans	9	22,5%	11-20	08	20%
	Plus de 20 ans	19	47,5%	Plus de 20	1	2.5%
	Total	40	100%	total	40	100%
Le nombre d'effectifs au sein du bureau						
		Effectifs	%			
Valide	Moins de 5 personnes	34	85%			
	Entre 5 et 10 personnes	4	10%			
	Plus de 10 personnes	2	5%			
	Total	40	100%			

Source : résultats extraits du SPSS via les données des Questionnaires

QUELQUES COMMENTAIRES

Des réponses collectées, il se révèle que :

- La majeure partie des professionnels sont des commissaires aux comptes avec 75% de l'échantillon contre 25% des experts comptables,
- Tous les professionnels experts comptables et CAC sont des personnes physiques selon l'échantillon, il se révèle que les personnes morales sous formes de SARL, SPA sont faiblement présentes en Algérie. Le caractère familial des cabinets d'audit est la forme dominante, cela est expliqué entre autres par le faible effectif travaillant au sein des cabinets dont 85% recrutent moins de 5 personnes selon l'échantillon, s'ajoute le grand conservatisme des professionnels de travailler dans des sociétés où l'actionnariat est élevé.
- 47.5% de l'échantillon cumulent une ancienneté professionnelle dépassant les 20 ans contre 25% des professionnels ayant une ancienneté entre 5 à 10 ans. Cela prouve que la majorité exerce la profession depuis les années 80.

- Le passage au SCF exige aux professionnels une formation de qualité sur les nouvelles pratiques comptables. Or selon l'échantillon, 50% des professionnels cumulent à peine 5 formations en SCF depuis sa mise en œuvre. 27.5% des professionnels ayant obtenu de 6 à 10 formations en SCF depuis 2010 contre 20% ayant cumulé des formations allant de 11 à 20 depuis 2010. Il en résulte que la formation demeure un enjeu majeur pour les professionnels dans la mesure où la moitié de l'échantillon cumule moins de 5 formations durant 6 ans déjà écoulés de l'application du SCF.

4.1.2 DU SYSTEME COMPTABLE ET FINANCIER

L'objet de cet axe est d'examiner les avis des professionnels sur l'utilité du SCF, les facteurs qui entravent sa maîtrise, le marché financier et l'administration fiscale, les postes les plus affectés lors du passage au SCF.... Dans cet axe, nous allons retenir les questions les plus importantes.

4.1.2.1 SCF ET ATTENTES DES PROFESSIONNELS COMPTABLES

L'objet de cette question est de déceler la fréquence des réponses des professionnels à l'égard du SCF en ce qu'il répond à leurs attentes ou pas. Dans le tableau ci-après figurent les réponses des professionnels :

Tableau n°7: Réponse du SCF aux attentes des professionnels comptables

le SCF répond-t-il aux attentes des professionnels comptables ?	Effectifs	%
Oui	33	82,5%
Non	7	17,5%

Source : statistiques extraites du SPSS

Les résultats montrent que 82,5% des professionnels déclarent que les dispositions du SCF répondent à leurs attentes. Les nouveaux traitements introduits par le SCF, le cadre conceptuel et la qualité des informations communiquées sont les avantages procurés par le SCF. Cependant, le fait que le SCF satisfait les attentes des professionnels n'exclut pas le contexte dans lequel il est implémenté. La montée de l'activité informelle et l'absence des marchés actifs pour les biens, titres... rend le SCF moins attractif pour les préparateurs des états financiers.

Par contre 17,5% des professionnels voient que le SCF ne répond pas à leurs attentes. Certains soulignent que la majeure partie du SCF est une version générée du plan comptable Français et de quelques normes. L'avènement du SCF en Algérie n'a pas traduit malheureusement les besoins informationnels des préparateurs comme des utilisateurs des états financiers¹.

¹ Selon Mr BOUBIR, membre de la commission de formation du CNC, dans l'un des séminaires organisés par la chambre nationale des commissaires aux comptes, le formateur souligne à propos des difficultés d'application du SCF en Algérie, que ce dernier est adopté sans préparation suffisante des ressources humaines, du management des entreprises et du contexte institutionnel dans lequel le SCF opère. Il poursuit « on a ramené les voitures sans préparer les routes »

4.1.2.2 LES FACTEURS ENTRAVANT LA MAITRISE DU SCF PAR LES PROFESSIONNELS

L'objectif de cette question est de recenser et pondérer les facteurs les plus marquants qui empêchent les professionnels à maîtriser le système comptable et financier. Le tableau ci-après regroupe les réponses des professionnels :

Tableau n°8 : Les facteurs entravant la maîtrise du SCF par les professionnels

Les facteurs	OUI		NON	
	Effectif	%	Effectif	%
L'attachement lors de son élaboration à la version IFRS 2003	5	12,5%	35	87,5%
Divergence avec le droit fiscal	23	57,5%	17	42,5%
Un marché financier peu actif et développé	24	60%	16	40%
Manque de détail pour certains traitements	19	47,5%	21	52,5%
Statut d'entreprises inadéquat avec la portée du SCF	19	47,5%	21	52,5%

Source : données extraites du SPSS et remodelées par le chercheur

Les réponses des professionnels révèlent que 60% considèrent que la faiblesse du marché financier en Algérie constitue le facteur le plus entravant les professionnels à maîtriser le SCF. Un nombre de traitements préconisés par le SCF reste largement inappliqué voire méconnu faute d'un marché peu actif d'où les prix des biens et services sont difficilement trouvables. Le deuxième facteur le plus entravant les professionnels à maîtriser le SCF est la divergence du SCF avec le droit fiscal, le facteur en question représente 57,5%. Les dispositions de l'administration fiscale s'opposent le plus souvent avec les règles comptables introduites par le SCF. Cette situation va amener les professionnels à corriger constamment leur comptabilité en faisant appel aux nouvelles techniques telles que les impôts différés.

Les deux derniers facteurs à savoir le *Manque de détail pour certains traitements* et le *statut inadéquat des entreprises algériennes avec la portée du SCF* cumulent conjointement 47,5% de l'échantillon. A noter que les facteurs précités partagent presque le même poids et ne divergent pas grandement à l'exception du premier facteur : *l'attachement du SCF lors de son élaboration à la version IFRS 2003* qui représente le facteur le moins entravant la maîtrise du SCF avec 12,5%.

4.1.2.3. SCF, MARCHÉ FINANCIER ET ADMINISTRATION FISCALE

Dans cette rubrique, nous allons examiner si le manque d'un marché financier développé en Algérie impactera certaines opérations préconisées par le SCF et dans quelle mesure l'administration fiscale demeure le seul destinataire des états financiers. Le tableau ci-après présente les avis des professionnels :

Tableau n°9 : impact du marché financier et poids de l'administration fiscale

	OUI		NON	
	Effectif	%	Effectif	%
Le manque d'un marché financier impacte-t-il l'évaluation de certaines opérations ?	39	97,5%	1	2,5%
Destinataires des états financiers et poids de l'administration fiscale	15	37,5%	25	62,5%

Source : données extraites du SPSS et remodelées par le chercheur

Les résultats relatifs au *marché financier et son impact sur l'évaluation de certaines opérations* montrent que 97,5% de l'échantillon confirment que la faiblesse du marché financier impacte l'évaluation de certaines opérations comme entre autres les instruments financiers, le Goodwill, les pertes de valeur sur immobilisations, valeur d'utilité...etc. Toutefois, 2,5% des professionnels estiment que l'absence d'un marché financier n'a pas d'impact majeur sur les opérations préconisées par le SCF dans la mesure où la juste valeur ne constitue pas un élément obligatoire et prioritaire dans les méthodes d'évaluation préconisées par notre système comptable.

Concernant le poids du fisc dans la liste des destinataires des états financiers en Algérie, les résultats révèlent que 37,5% des professionnels estiment que l'administration fiscale constitue le destinataire majeur des états financiers sinon, selon certains, personne ne s'intéresse aux états financiers car leur finalité n'est la prise de décision. Par contre, 62,5% des professionnels estiment que les états financiers ne sont pas l'apanage de l'administration fiscale, cette dernière n'exige pas ces états dans la mesure où les annexes ne sont jamais demandés. Un large éventail des destinataires bénéficient donc de ces états à l'image des banques, assurances, les BOAL (*Bulletin Officiel des Annonces Légales*), le Conseil d'Administration, sociétés à capitaux privés...etc.

4.1.2.4 LES ÉLÉMENTS SENSIBLEMENT AFFECTÉS PAR LE PASSAGE AU SCF

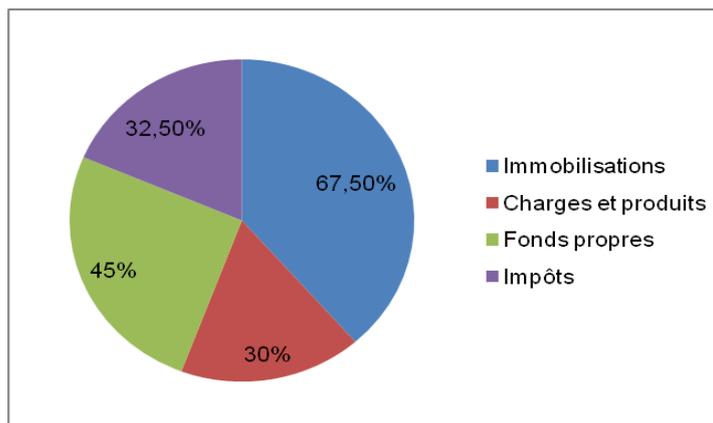
L'objectif de cette question est de monter, du point de vue des professionnels, les éléments dans les états financiers les plus impactés par le passage au SCF. Le tableau ci-après affiche les avis des professionnels à l'égard des immobilisations, charges et produits, fonds propres et impôts :

Tableau n°10: Les éléments sensiblement affectés par le passage au SCF

Les éléments dans les états financiers	OUI		NON	
	Effectif	%	Effectif	%
Les immobilisations	27	67,5%	13	32,5%
Charges et produits	12	30%	28	70%
Fonds propres	18	45%	22	55%
Impôts	13	32,5%	27	67,5%

Source : données extraites du SPSS et remodelées par le chercheur

Schéma n°7: Les éléments sensiblement affectés par le passage au SCF



Source : données extraites de l'Excel

Les résultats révèlent que les immobilisations détiennent la majeure partie des éléments les plus affectés par le passage au SCF avec 67,5% de l'échantillon. Les immobilisations corporelles et incorporelles ont suscité des débats intenses chez les professionnels et les académiciens faute de traitements clairs et exhaustifs sur les plans comptable et fiscal. Les divergences en termes d'évaluation et de comptabilisation ont conduit la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes à aborder ces actifs en traitant, à travers des journées de formations¹, des questions récurrentes ont été soulevées telles que les frais de développement, l'approche par composant, le Goodwill, full goodwill, la base amortissable, la durée d'utilité, les indices de dépréciation, la perte de valeur, les réévaluations...etc.

Les fonds propres viennent en 2^{ème} rang dans les postes les plus affectés par le passage au SCF avec 45%. Les changements dans les modes d'évaluation et de comptabilisation introduits par le SCF ont impacté les fonds propres. En effet, l'instruction n°2 portant première application du SCF 2010 et le décret exécutif n°08-156 portant application des dispositions de la loi 07/11 indiquent que « l'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur fondamentale, doit être présenté...comme un ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués (compte report à nouveau de l'exercice en cours, ou à défaut sur un compte de réserve correspondant à des résultats non distribués). Les fonds propres seront donc augmentés suite à ces changements.

Les deux rubriques *charges et produits* et *impôts* partagent presque le même poids avec respectivement 30% et 32,5%. Les avis émis par le CNC à propos des charges et produits sont faibles par rapport à ceux qui traitent les impôts à savoir les impôts différés qui sont des techniques nouvellement introduites par le SCF et auxquels les préparateurs des états financiers

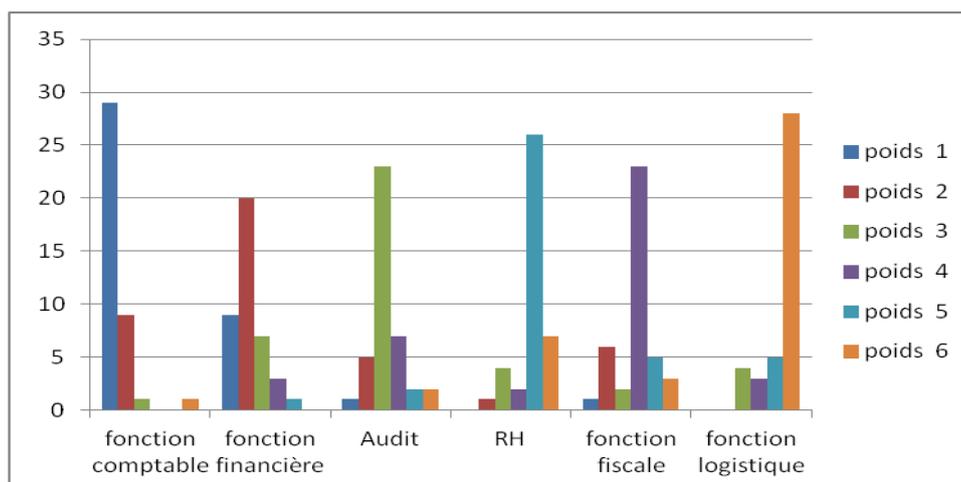
¹ Les problématiques liées aux immobilisations corporelles et incorporelles ont largement préoccupé les membres de la CNCC. La chambre a publié, suites aux divergences constatées dans les approches de traitement fiscal et comptable, un communiqué dédié principalement aux immobilisations en ciblant les questions largement manifestées par les acteurs intéressés. Le communiqué se trouve sur le lien suivant : www.cn-cncc.dz

manifestent des incompréhensions¹.

4.1.2.5 LES FONCTIONS LES PLUS IMPLIQUÉES DANS LE PROJET SCF

L'objet de cette rubrique est de recenser les fonctions les plus impliquées dans le projet SCF, six fonctions ont été proposées à savoir la fonction comptable, financière, fonction Audit, Ressources Humaines, fonction fiscale, fonction logistique. Une échelle de 1 à 6 (poids) a été retenue (de plus impliqué vers moins impliqué), le schéma suivant résume les résultats obtenus :

Schéma n°8: les fonctions les plus impliquées dans le projet SCF



Source : donnée extraites du SPSS et remodelées par le chercheur

Les résultats révèlent que la *fonction comptable* est la fonction la plus impliquée dans le projet SCF selon les avis des professionnels, la *fonction financière* vient en 2^{ème} position (poids 2), la *fonction Audit* en 3^{ème} position, la *fonction fiscale* en 4^{ème} position, la *fonction Ressources Humaines* en 5^{ème} position et finalement la fonction logistique en dernière position. Certains affirment que d'autres fonctions sont aussi fortement impliquées dans le projet SCF tels que la fonction commerciale qui demeure la principale fonction qui nous permet de satisfaire l'une des hypothèses de base sans lesquelles la comptabilité ne pourrait être tenue à savoir la continuité d'exploitation.

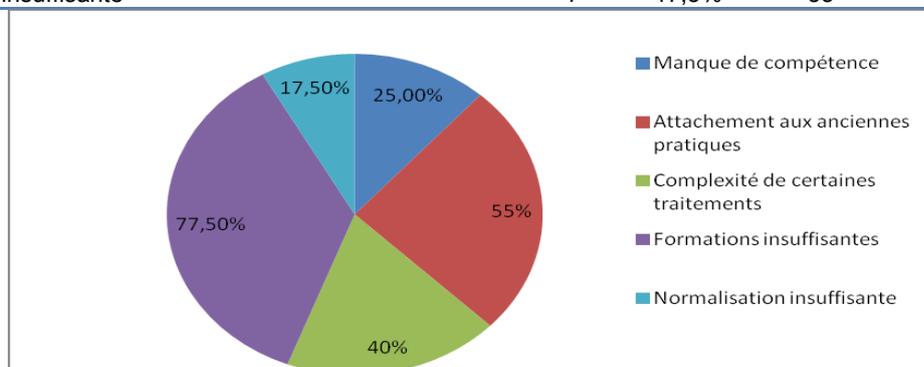
¹ Un avis réservé aux impôts différés a été émis par le CNC suite aux difficultés d'application soulevées par les opérateurs. Les opérations les plus souvent rencontrées ont été recensées et clarifiées.

4.1.2.6 LES RAISONS DES DIFFICULTÉS D'APPLICATION DU SCF PAR LES PROFESSIONNELS

L'objet de cette rubrique est de déceler les différentes raisons qui expliquent les difficultés induites par l'application du SCF. Quatre motifs ont été proposés, le tableau suivant synthétise les résultats :

Tableau n°11: les raisons des difficultés d'application du SCF par les professionnels

Les motifs	OUI		NON	
	Effectif	%	Effectif	%
Manque de compétences	10	25%	30	75%
Attachement aux anciennes pratiques	22	55%	18	45%
Complexité de certains traitements	16	40%	24	60%
Formations insuffisantes	31	77,5%	9	22,5%
Normalisation insuffisante	7	17,5%	33	82,5%



Source : données extraites du SPSS et remodelées par le chercheur

Selon les résultats obtenus, la formation demeure l'enjeu majeur du passage au SCF. En effet, 77,5% des professionnels estiment que les formations insuffisantes impactent largement la maîtrise du SCF, le nouveau référentiel exige un niveau d'intellectualisation énorme à cause des concepts et principes nouvellement introduits en Algérie et qui s'inspirent largement des normes internationales. Les efforts du CNC à révolutionner la formation des professionnels comptables sont à valoriser car dans l'absence des instituts de formation spécialisés, les professionnels restent en déphasage avec les innovations comptables.

Le 2^{ème} motif qui entrave la maîtrise du SCF est l'attachement aux anciennes pratiques, 55% des professionnels estiment que l'attachement des professionnels aux anciennes routines remontant à la période PCN a eu un effet négatif sur l'ouverture aux pratiques internationales, la théorie néo-institutionnelle nous fournit des enseignements précieux sur cet aspect. La théorie en question reconnaît les facteurs socio-culturels et cognitifs ainsi que leur impacts sur le comportement comptable, les professionnels se voient réticents à l'égard de nouvelles pratiques et manifestent de ce fait un conservatisme considérable.

La complexité de certains traitements vient en 3^{ème} rang, 40% des professionnels considèrent que les nouveaux traitements, techniques, concepts et principes introduits par le SCF revêtent

une complexité en termes d'évaluation et de comptabilisation (approche par composant, perte de valeur, instruments financiers...etc.). Ce facteur n'est pas déterminant dans la mesure où la formation continue sur les nouvelles pratiques comptables permettra aux professionnels de surmonter les difficultés.

4.1.2.7 VOLATILITÉ DE LA RÉGLEMENTATION FISCALE ET EXERCICE DE LA PROFESSION

L'objectif de cette rubrique est d'examiner si la volatilité de la réglementation fiscale affecte les tâches des professionnels (commissariat aux comptes, conseil, saisie comptable...etc.), le tableau ci-après résume les avis des professionnels :

Tableau n°12: Effet de la volatilité de la réglementation fiscale sur la tâche des professionnels

	OUI		NON	
	Effectif	%	Effectif	%
La volatilité de la réglementation fiscale impacte-t-elle la tâche des professionnels comptables libéraux ?	31	77,5%	9	22,5%

Source : données du SPSS remodelées par le chercheur

Les statistiques révèlent que 77,5% des professionnels estiment que la volatilité de la réglementation fiscale affecte la qualité de leurs missions. Certains déplorent l'instabilité juridique en Algérie¹, les professionnels se voient continuellement obligés de réviser et suivre les lois de finances promulguées chaque année et parfois plus pour être en conformité avec les obligations fiscales. Cette situation prouve bien le *pouvoir coercitif* de l'Etat et son injonction dans les choix comptables des entités économiques malgré que le SCF diverge largement du droit fiscal. 22,5% des professionnels voient que la volatilité fiscale ne pénalise pas la tâche de ceux-ci lors de l'exercice de leurs missions. Le professionnel se doit de s'adapter avec les nouveaux textes réglementaires nécessaires à l'accomplissement de ses missions.

4.2 PROFESSION COMPTABLE ET ATTENTES DES PROFESSIONNELS

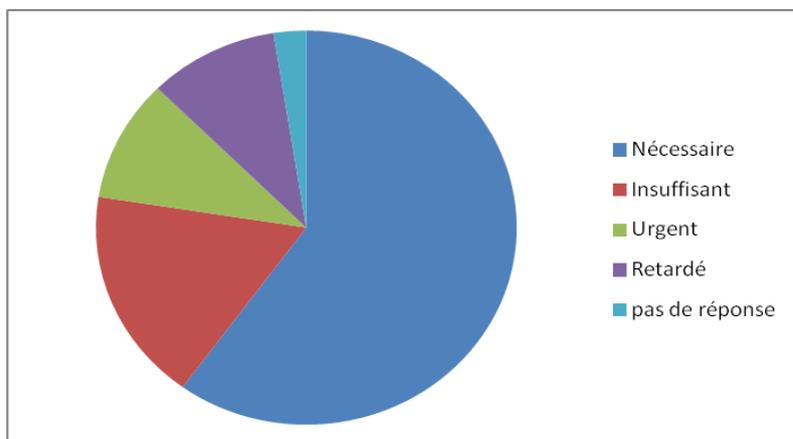
Ce volet porte sur un certain nombre de questions relatives entre autres à la réglementation de la profession, l'état de la formation, les conseils régionaux, la procédure de désignation des CAC, la responsabilité des CAC, le contrôle qualité et l'exercice illégal, les cabinets étrangers et les nouvelles normes d'Audit Algériennes. Le tableau ci-après synthétise donc les résultats les plus significatifs :

¹ Cette instabilité pénalise non seulement l'établissement des états financiers et leur vérification par les auditeurs mais aussi affecte le climat des affaires. Pour rappel, l'Algérie est classée selon le Doing Business 2016 à la 163^{ème} place sur 189 pays. Elle recule donc de 9 places par rapport à l'année 2015.

Tableau n°13: les questions d'actualité relatives à la profession comptable

Questions	OUI		NON	
	Effectif	%	Effectif	%
La réglementation régissant la profession comptable est-elle suffisante ?	8	20%	32	80%
L'obligation de justifier une formation constitue-t-elle un préalable à l'exercice de la profession ?	32	80%	8	20%
Estimez-vous que les procédures actuelles de recours à des cahiers de charges pour la désignation des CAC ne répondent pas aux enjeux qualitatifs de la profession ?	34	85%	6	15%
Les dispositions portant sur la responsabilité des CAC , au sens de la loi 10/01, répondent-elles à leurs attentes ?	10	25%	30	75%
Existe-elle une démarche Contrôle Qualité initiée par le CNC visant les Cabinets d'Audit en Algérie?	8	20%	32	80%
Les structures du CNC sont-elles efficaces dans la lutte contre l'exercice illégal de la profession ?	3	7,5%	37	92,5%
L'exercice des Cabinets d'Audit étrangers des missions d'Audit en Algérie (PWC, KPMG...) respecte-il la réglementation locale régissant la profession comptable?	6	15%	26	65%
La création d'un institut de formation spécialisé de la profession comptable contribuera-t-elle à l'amélioration des conditions actuelle de la profession ?	38	95%	2	5%

Schéma n°9: Le recours actuel aux Normes Algériennes d'Audit



Source : données extraites du SPSS et remodelées par le chercheur

QUELQUES COMMENTAIRES :

Les réponses des professionnels sur l'actualité et les perspectives liées à la profession comptable en Algérie nous aboutissent aux remarques suivantes :

- La vaste majorité des professionnels (80% de l'échantillon) estiment que la réglementation régissant la profession comptable est insuffisante, certains professionnels soulignent que la loi 10/01 a beaucoup encadré la profession mais n'a aucunement valorisé cette dernière, la loi en question a d'ailleurs limité le champ et l'indépendance du CAC. Certains d'autres voient que la réglementation doit être révisée et adaptée aux enjeux qui les entoure, la profession est appelée à s'adapter avec un marché au potentiel de croissance important. Ensuite, la

profession en termes de périmètre, est appelée s'étendre à de nombreux domaines de compétence (voir le 2^{ème} chapitre). Ce constat traduit bien un niveau de professionnalisation encore très bas reflétant l'état embryonnaire de la profession comptable en Algérie,

- La formation continue demeure le souci central des professionnels, 80% estiment que l'obligation de justifier une formation est un préalable à l'exercice de la profession. Le SCF s'inspire des normes IAS/IFRS, des normes ayant une grande technicité et donc elles exigent des formations continues pour maîtriser les nouvelles pratiques comptables, de même pour l'audit qui est un domaine de compétence. Dans les autres pays tels que la France, le CAC doit justifier continuellement une formation.
- Le recours au cahier de charges pour la désignation des CAC a fait l'objet de nombreuses critiques, 85% des professionnels révèlent que les procédures actuelles du recours à des cahiers de charges pour la désignation des CAC n'honorent pas leur profession. Certains allaient affirmer entre autres que cette procédure altère l'indépendance des CAC. En plus, il n'est plus utile de mettre en place un cahier de charges dont les termes sont déjà définis dans les diligences qui sont à la charge des CAC.
- 75% des professionnels estiment que les dispositions de la loi 10/01 relatives à la responsabilité des CAC ne répondent pas à leurs attentes, en effet, la loi n'a pas cadré et protégé le professionnel lorsque des problèmes émergent entre le CAC et son client. Les CAC risquent de s'impliquer facilement dans des procès pénaux avec de lourdes conséquences professionnelle, sociale et familiale.
- Le degré de professionnalisation est trop faible, ceci s'explique par le fait que 80% déplorent le manque d'une démarche contrôle qualité initiée par le CNC. Le non respect des professionnels des normes professionnelles, normes de gestion des cabinets... traduit l'absence d'une politique contrôle qualité. La création des structures chargées de contrôle qualité est en cours et la question est de savoir dans quelle mesure le nouveau CNC est capable de remédier la situation anarchique de notre profession?
- Sur la capacité du CNC à lutter contre l'exercice illégal, la majorité écrasante (92,5% de l'échantillon) révèle que les structures du CNC sont inefficaces dans la lutte contre l'exercice illégal. Des efforts sont en cours pour installer des commissions au sein du CNC chargées de contrôler l'exercice illégal.
- Sur la présence des cabinets d'audit étrangers en Algérie, 65% des professionnels soulignent que ces cabinets ne respectent pas la législation locale régissant la profession. Le nombre de ces cabinets, leur intrusion ainsi que les marchés avec lesquels ils travaillent sont à explorer ?
- 95% des professionnels s'accordent que la création d'un institut voire des instituts de formation destinés aux professionnels comptables vont améliorer les conditions d'exercice de la profession dans la mesure où les nouvelles normes (IAS/IFRS, ISA) exigent un niveau

d'intellectualisation considérable nécessitant des mises à jour continues.

- 60% des professionnels de notre échantillon qualifient le recours aux nouvelles Normes d'Audit Algériennes (NAA) comme étant *Nécessaire*, leur adoption va améliorer la qualité des prestations fournies par les CAC, leur protéger en cas de litiges. Ces normes, une fois respectées par les CAC, facilitent et rentabilisent les actions du CNC en matière de contrôle qualité et de lutte contre l'exercice illégal de la profession.

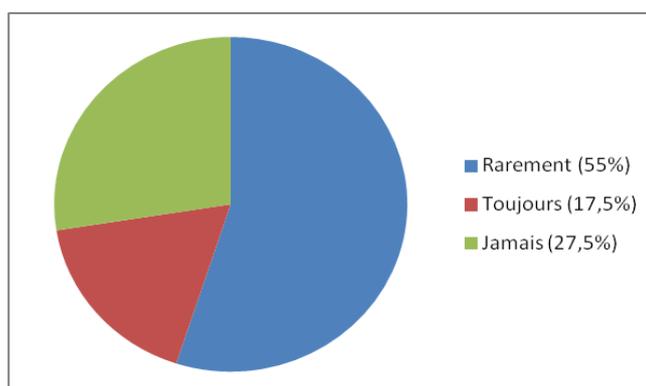
4.3 QUALITÉ DES ÉTATS FINANCIERS ET ATTENTES DES PROFESSIONNELS

L'objectif de cet axe est d'explorer les éléments à travers lesquels la qualité des états financiers peut être affectée. Le recours au jugement professionnel, la juste valeur & marché financier, les traitements ayant une difficulté en termes d'évaluation et de comptabilisation, l'exhaustivité ou insuffisance des solutions apportées par le SCF, la certification par les CAC de la conformité avec l'instruction n°2, sont les éléments qui nous semblent déterminants de cet axe. Les réponses des professionnels sur les questions posées seront figurées dans le tableau ci-après :

Tableau n°14: réponses des professionnels sur les questions relatives à la qualité des états financiers

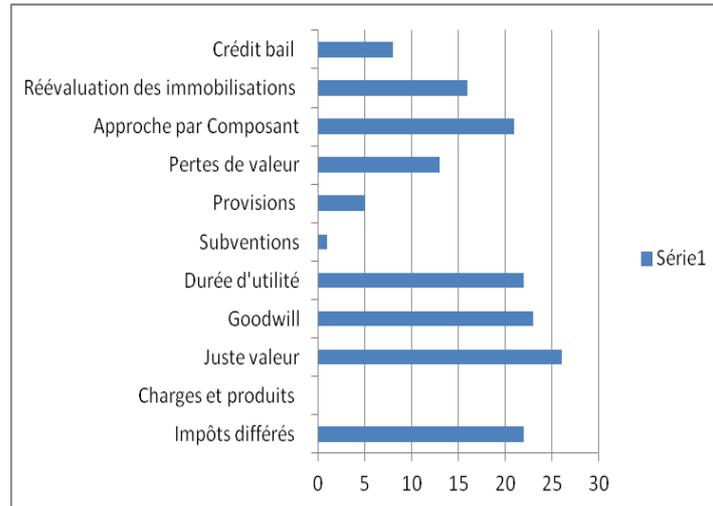
Questions	OUI		NON	
	Effectif	%	Effectif	%
Avez-vous procédé à l'utilisation du jugement professionnel (personnel) dans certains traitements comptables?	30	75%	10	25%
Avez-vous recouru à la juste valeur pour l'évaluation de certains actifs ou passifs ?	13	32,5%	27	67,5%
L'absence d'un marché financier développé en Algérie rend-t-il l'apport de la juste valeur insignifiant pour la qualité des états financiers ?	31	77,5%	7	17,5%
Voyez-vous nécessaire le recours à des traitements comptables autres que ceux préconisés par le SCF ?	19	47,5%	21	52,5%
La conformité avec l'instruction n°2 portant sur le passage au SCF est-elle certifiée par les CAC dans les états financiers publiés au 31/12/2009 ?	23	57,5%	15	37,5%

Schéma n°10: situations éventuelles où le SCF ne fournit pas des traitements spécifiques



Source : données extraites du SPSS et remodelées par le chercheur

Schéma n°11: les traitements constituant une difficulté pour les professionnels comptables



Source : données extraites du SPSS et remodelées par le chercheur

QUELQUES COMMENTAIRES

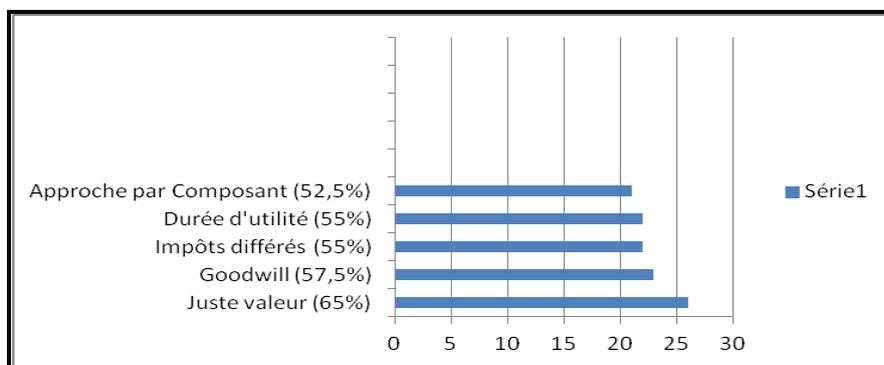
Des réponses obtenues, il se révèle que :

- 75% des professionnels déclarent utiliser le jugement professionnel (personnel) dans certains traitements comptables, cela signifie que les dispositions du SCF, vu leur généralité ou par faute d'exhaustivité, laissent une marge d'interprétation aux professionnels de résoudre les problèmes comptables rencontrés (approche par composant, perte de valeur...etc.), le SCF ne fournit pas des solutions détaillées à tous les problèmes comme dans les normes comptables internationales.
- Le recours à la juste valeur est très faible en Algérie, les résultats révèlent que 67,5% des professionnels ne voient pas dans la juste valeur un outil de mesure décisive de certains actifs/passifs. Des raisons multiples confirment cet argument, le SCF d'abord n'a pas exigé la juste valeur comme élément obligatoire et prioritaire et n'a pas accordé une importance capitale à cette mesure. Ensuite, le contexte économique (marché financier) n'incite pas les entités économiques à demander la juste valeur pour refléter la réalité de leurs transactions. Ceux qui l'ont utilisé, généralement, c'est pour calculer le prix de vente net dans le cadre de la recherche de la valeur recouvrable.
- Cependant, 77,5% de l'échantillon soulignent que l'apport de la juste valeur en l'absence d'un marché financier efficace est insignifiant, certains affirment que la juste valeur en soi est une mesure pertinente mais, dans notre contexte, la difficulté réside dans son estimation.
- Sur la nécessité de faire recours à des traitements comptables autre que ceux préconisés par le SCF, 47,5% de l'échantillon déclarent que le SCF est pauvre en termes de solutions comptables et nécessite donc l'ouverture à d'autres pratiques offertes par les normes comptables internationales.
- Sur la question de savoir si les CAC ont certifié la conformité des états financiers avec l'instruction n°2 relative au passage, les résultats révèlent que 57,5% déclarent certifier cette

conformité, les CAC soulignent que cette diligence ponctuelle n'exige pas l'établissement d'un rapport spécial ou de circonstance¹. Néanmoins, 37,5% de l'échantillon déclarent ne pas respecter cette diligence. Il s'avère qu'au moment du passage (2009-2010), aucune disposition de loi n'a obligé les CAC à émettre une opinion professionnelle sur la conformité des entités auditées avec le nouveau référentiel.

- Sur la question de savoir si les professionnels rencontrent des situations où le SCF ne fournit pas des traitements spécifiques, les résultats révèlent que 55% déclarent que les situations rencontrées sont **rare**s alors que 17,5% déclarent que le SCF ne leur offre pas des traitements alternatifs et ils sont **toujours** obligés de chercher d'autres solutions. En revanche, 27,5% des professionnels déclarent **jamais** tomber dans des situations leur obligent de chercher d'autres alternatives.
- Sur les traitements souvent rencontrés et constituant une difficulté pour les professionnels, onze (11) traitements ont été proposés. Les résultats révèlent que les 5 des 11 traitements proposés constituent les cas les plus difficiles (évaluation et comptabilisation) lors de l'établissement des états financiers. Le choix des quatre (5) traitements s'explique par le fait que plus de 50% des professionnels l'ont signalé (voir le schéma plus haut) à savoir : la juste valeur, le Goodwill, les impôts différés, la durée d'utilité, l'approche par composant. Le schéma ci-après classe les 5 traitements comme suit :

Schéma n°12: les 5 traitements les plus difficiles lors de l'établissement des états financiers



Source : résultats de l'Excel

¹ Selon Mr Medjoubi (membre de l'ordre national des experts comptables), les Commissaires Aux Comptes, dans leur mission courante, apprécient les changements de méthodes survenus courant l'exercice audité et apprécient s'il

4.4 ACTUALITÉ DE LA NORMALISATION COMPTABLE

L'objectif de ce volet est d'examiner les avis des professionnels sur l'activité de normalisation comptable en Algérie. Le bilan et les efforts du CNC depuis l'avènement du SCF, les notes méthodologiques (exhaustivité, insuffisance, niveau d'application par les professionnels) sont les axes qui forment donc ce volet. Dans les tableaux et schémas ci-après, figurent les réactions des professionnels sur les questions soulevées:

Tableau n°15: Efforts du CNC, relation avec l'administration fiscale et production des notes

Questions	OUI		NON	
	Effectif	%	Effectif	%
Existe-il une approche, au sein du CNC, selon laquelle sont formulées des solutions communes pour mettre fin à la diversité des interprétations ?	23	57,5%	13	32,5%
Existe-t-il une commission mixte SCF/fiscalité chargée de converger la fiscalité et la comptabilité financière?	1	2,5%	12	30%
Espérez-vous l'apparition de nouvelles notes et avis ?	30	75%	8	20%

Source : données extraites du SPSS et remodelées par le chercheur

Schéma n° 13: Réponse des notes Méthodologiques aux attentes des professionnels

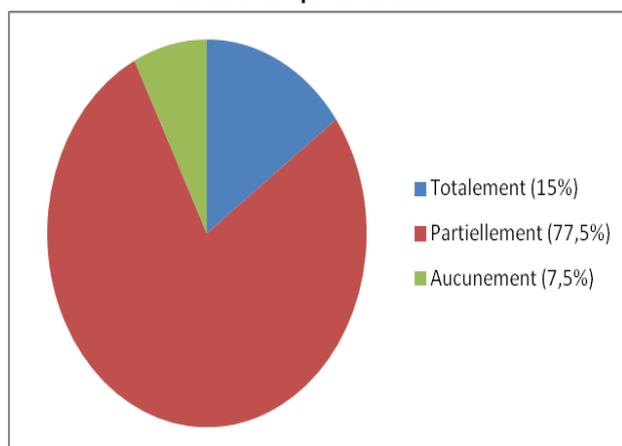
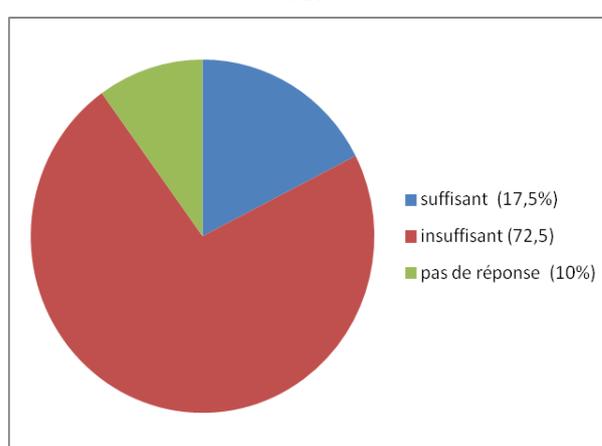


Schéma n°14 : Bilan du CNC en matière de développement du SCF



Source : résultats de l'Excel

Schéma n°15 : Degré d'application des notes par les professionnels

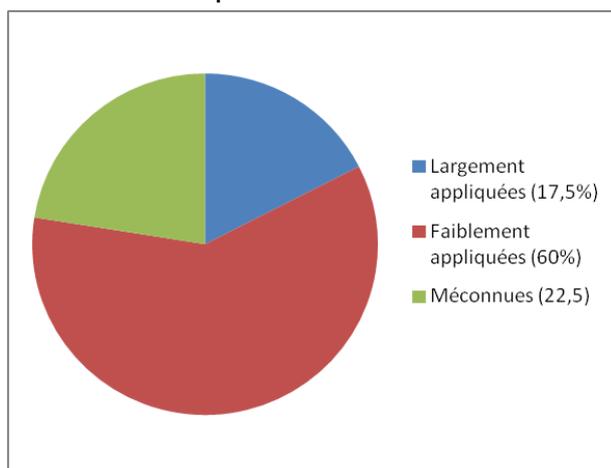
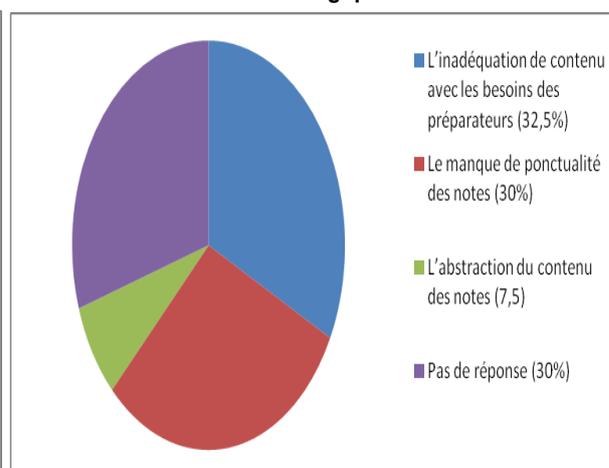


Schéma n°16 : Les raisons des insuffisances des notes méthodologiques



Source : données de l'Excel

QUELQUES COMMENTAIRES

Des résultats obtenus, il se révèle que l'activité de normalisation comptable en Algérie est en l'état embryonnaire. L'avènement du SCF en 2010 sans préparation exhaustive des acteurs concernés et la nouvelle installation du CNC ont largement influé sur la qualité du processus de professionnalisation. De même, les réponses des professionnels comptables lors de collecte des données, pour ce qui est de cet axe, ont été timides. Il s'ensuit que la majorité des professionnels méconnaît l'actualité de normalisation comptable ainsi que les activités du CNC depuis son installation. Les résultats suivants confirment ce constat :

- 72,5% des professionnels déclarent non satisfaits du bilan du CNC en matière de développement du SCF. Le CNC nouvelle version a déployé tous les efforts pour répondre aux attentes des professionnels. Cependant, la mauvaise préparation des acteurs concernés a beaucoup influé sur la percée du SCF et le bon exercice de la profession comptable. En effet, il s'est avéré que le SCF est plus avancé à la réalité économique et financière voire même aux besoins des professionnels qui n'ont pas exploité tous les avantages offerts par le SCF. En outre, le rôle doublé du CNC celui de suivre les carrières des professionnels et de normaliser la profession lui met, selon certains, à des responsabilités très lourdes. L'insatisfaction des professionnels se justifie également par le fait que depuis 6 ans déjà écoulés, des traitements spécifiques n'ont pas encore été mis en application (juste valeur, approche par composant, réévaluation...etc.)
- 57,5% de l'échantillon confirment l'existence d'une approche au sein du CNC, selon laquelle, des solutions communes sont proposées pour mettre fin à la diversité des interprétations. Ce résultat traduit bien les efforts du CNC à homogénéiser les solutions comptables. Des publications ont été déjà sorties sur le marché pour unifier les approches de traitement des différents problèmes comptables.
- Sur l'apparition future de nouvelles notes, 75% de l'échantillon estiment que des problèmes persistent encore (réévaluations, juste valeur, impôts différés, Goodwill...etc.) et font appel à des éclaircissements auprès de la commission de normalisation comptable et de diligences professionnelles. La capacité du CNC à satisfaire spontanément les besoins actuels et futurs des préparateurs des états financiers constitue un véritable défi.
- Sur la réponse des notes méthodologiques aux attentes des professionnels, les résultats révèlent que 77,5% des professionnels estiment que les notes ne répondent que partiellement à leurs attentes. Des raisons confirment ce résultat tel que l'inadéquation de contenu avec les besoins des professionnels et le manque de ponctualité des notes...etc. En revanche, 15% des

professionnels retenus estiment que les notes satisfont totalement à leurs attentes alors que 7,5% estiment que les notes ne répondent plus à leurs attentes.

- 60% des professionnels retenus estiment que les notes du CNC sont faiblement appliquées par l'ensemble des acteurs touchés par le SCF. Le degré de coercition du CNC semble très faible ce qui se répercute sur le degré d'institutionnalisation des nouvelles règles dont 22,5% des professionnels méconnaissent les notes méthodologiques émises ainsi que les nouvelles normes d'audit régissant la profession comptable. Les enseignements de la théorie institutionnelle montrent que l'isomorphisme normatif sera atteint si les professionnels reçoivent les mêmes parcours, formations, normes professionnelles et déontologiques. Or, l'état de la profession comptable est loin des enjeux qualitatifs et contextuels qui la confrontent.
- Sur les raisons des insuffisances des notes à satisfaire les besoins des professionnels, nous avons constaté que 30% des réponses étaient nuls ! (pas de réponse). 32,5% estiment que le contenu des notes n'est pas adéquat avec les besoins des professionnels, cette inadéquation constitue le premier motif de l'insuffisance des notes émises. Le manque de ponctualité des notes vient en 2^{ème} rang avec 30% des réponses, cela prouve que les notes viennent toujours en décalage avec les besoins des préparateurs ce qui influe sur leur utilité. Pour le reste, 7,5% des professionnels estiment que l'origine des insuffisances des notes est leur abstraction. En effet, le contenu des notes est en déphasage avec la réalité dans laquelle les préparateurs établissent leurs états financiers.

5 QUELQUES ENSEIGNEMENTS FOURNIS PAR LA THÉORIE NÉO-INSTITUTIONNELLE

La théorie néo-institutionnelle constitue, dans notre recherche, un cadre approprié à l'analyse des comportements des différents acteurs touchés par la communication financière. L'avènement d'un système comptable d'origine anglo-saxonne dans un pays ex-socialiste où les professionnels suivent des pratiques et des routines différentes conduit à chercher les raisons qui empêchent les professionnels à se conformer avec les normes IAS/IFRS dont le SCF y puise en partie son contenu. Il s'ensuit que les éléments de réponse sur notre problématique générale se profilent derrière les réactions, commentaires et avis des professionnels comptables.

La question principale celle de savoir si l'adoption du SCF est une affaire politique ou bien la résultante des besoins informationnels des acteurs concernés trouve sa réponse dans les résultats obtenus ainsi que dans les avis, commentaires et réactions des professionnels comptables. En effet, la décision du passage au SCF est arrivée suite, comme on l'a dit auparavant, à la signature de la déclaration officielle du NEPAD en 2002. Elle traduit plutôt une exigence politico-économique qu'une réponse aux attentes des acteurs locaux en termes de qualité des

informations financières. Le basculement vers le SCF n'a pas reflété réellement l'application des nouveaux traitements offerts, la majorité a procédé à une translation des comptes égarant ainsi les avantages procurés par le SCF.

Bien que 82,5% des professionnels de l'échantillon déclarent que le SCF répond à leurs attentes, les autres résultats contredisent toutefois cette conclusion à cause du fait que la majorité n'a pas exploité les avantages offerts par le SCF, des traitements n'ont pas encore été appliqués tels que l'approche par composant et la constatation des pertes de valeur. Aucune diligence au moment de passage n'a obligé les CAC à porter un jugement sur la conformité des entités économiques aux nouvelles règles comptables. 37,5% de l'échantillon n'a pas procédé, dans leur mission de certification au 31/12/2009, à élaborer un rapport spécial sur l'état de la comptabilité des entités auditées. Selon DiMaggio et Powell (1983), les organisations affichent leur adoption des nouvelles pratiques et routines mais de manière cérémoniale en dehors des considérations d'efficience et de performance, ils agissent pour gagner la légitimité dans leur environnement institutionnel.

De même, la réaction des professionnels comptables à l'égard des notes, avis et normes professionnelles élaborées par le Conseil national de Comptabilité a été faible d'où 22,5% de notre échantillon soulignent que les professionnels ignorent la nouvelle réglementation comptable. Bien que Carpenter et Feroz (2001) avancent que la théorie institutionnelle prétend que les organisations adoptent des structures et des pratiques managériales qui sont considérées légitimes par d'autres organisations partageant le même domaine vu leur utilité actuelle, les professionnels comptables en Algérie n'accordent néanmoins aucune utilité à cet aspect dont 77,5% de l'échantillon révèlent que les notes et avis du CNC ne répondent que partiellement à leurs attentes. En revanche, 60% des professionnels de notre échantillon voient que les notes et avis sont faiblement appliqués ce qui influe sur la qualité des états financiers ainsi que sur le respect des nouvelles normes professionnelles.

Nombre de cabinets d'audit en Algérie semble insouciant des nouvelles normes d'audit et des nouveaux traitements offerts aussi bien par le SCF que par les normes IAS/IFRS. La notion de légitimité n'est pas évidente dans la mesure où les professionnels ne cherchent pas les détails et leur passage au SCF n'était, pour eux, qu'une obligation légale et n'a pas reflété leurs besoins en informations financières, de même pour les normes algériennes d'audit dont la majorité n'y respecte pas du fait de la résistance au changement et l'enracinement dans les anciennes routines. Les professionnels ne perçoivent pas que la maîtrise des nouvelles normes comptables et celles de la pratique d'audit sont des préalables pour la qualité des états financiers et des moyens leur permettant de rivaliser avec la concurrence nationale et internationale (Big4).

Les résultats révèlent que l'Etat est l'acteur majeur de l'environnement institutionnel via les lois promulguées, décrets et ordonnances. L'administration fiscale exerce un effet important sur l'établissement des états financiers et détient une part de préoccupation considérable des préparateurs de ces états. Il est constaté que la coercition par l'Etat est le principal mécanisme institutionnel des pratiques de reporting financier. Les entités économiques sont astreintes de respecter les dispositions de la loi 07/11 portant système comptable et financier. Cependant, leur basculement au SCF n'est pas déterminé par les considérations d'efficience et de transparence mais plutôt une obligation légale dont le respect s'inscrit dans une quête derrière la légitimité.

La preuve est que la majorité des préparateurs des états financiers n'a pas exploité les avantages du SCF. Si les entités manifestent leur passage légal aux nouvelles dispositions comptables, leur passage technique et organisationnel sera à rechercher, nombre de traitements n'a pas encore vu le jour depuis 6 ans écoulés à l'image des impôts différés, juste valeur, pertes de valeur... etc.

La juste valeur qui est une mesure centrale dans la nouvelle comptabilité et l'opposé du conservatisme n'a pas gagné la préoccupation des professionnels en Algérie, 67,5% de l'échantillon n'ont pas fait recours à cette mesure, cela signifie que le degré de conservatisme comptable est élevé suite aux difficultés de mise en œuvre de la juste valeur et l'incertitude manifestée par les professionnels à l'égard des innovations comptables. Cette incertitude s'explique, selon certains, par la technicité et la complexité des traitements offerts par les normes IAS et dont les professionnels se sont sentis incapables des les maîtriser.

Sur les raisons qui empêchent les professionnels à se conformer avec les dispositions du Système Comptable et Financier, les résultats révèlent que 55% de l'échantillon considèrent que *l'attachement aux anciennes pratiques* est l'un des facteurs qui influent sur la conformité avec les nouvelles normes. Selon la théorie institutionnelle, la transformation des systèmes politiques et économiques provoque le changement du comportement des entreprises. Cependant, les résultats avancés par différents auteurs dans ce domaine affichent une résistance au changement significative dans le domaine comptable (Carpenter et Feroz, 2001). La nécessité de faire recours aux traitements autres que préconisés par le SCF est relativement faible, les professionnels n'ont pas encore ressenti le changement et leur résistance est une riposte logique à l'incertitude qu'ils expriment à l'égard des innovations comptables introduites par les normes internationales.

Le pouvoir coercitif de l'Etat est incontestable dans le domaine comptable via les lois de finances promulguées, cependant, les professionnels ont déploré la volatilité accrue de la réglementation fiscale du fait qu'elle les empêche à réaliser leurs travaux librement, les professionnels se trouvent constamment obligés de suivre tout changement. Une commission

SCF/fiscalité chargée de rapprocher les points de vue entre les agents de l'administration fiscale, les préparateurs des états financiers et les auditeurs est primordiale, les résultats montrent que la majorité des répondants (67,5%) ignore l'existence de cette commission, cela signifie que le ministère des finances n'a pas institué des mesures pour faire en sorte que la réglementation comptable ne diverge pas sensiblement de la réglementation fiscale. Des concertations permanentes doivent être opérées entre les différents acteurs impliqués pour aboutir à des situations consensuelles. Cet état traduit bien la fragilité du processus de normalisation comptable.

CONCLUSION DU 5^{ème} CHAPITRE

Le passage au système comptable et financier était une réponse logique aux exigences de la mondialisation. La vaste majorité des pays ont déjà adopté le référentiel comptable international de l'IASB. Chaque pays opère les aménagements nécessaires et entreprendre les rapprochements possibles entre les objectifs de la nouvelle comptabilité et la réglementation locale. La décision de basculer vers le SCF en 2009 en faisant recours à une version simplifiée du référentiel international est, selon certains professionnels, hâtive et infondée, les réformateurs étaient capables de s'inspirer de la version l'IASB PME diffusée en 2009 dans la mesure où ces entités constituent la globalité du tissu économique Algérien.

Il s'est avéré que le passage des entités économiques au SCF était une réponse aux obligations légales et non plus une décision rationnelle selon laquelle les entités diffusent et échangent les informations financières pour une meilleure allocation des ressources. La question de savoir si le SCF est la résultante des forces politiques exogènes ou bien le reflet des attentes des acteurs locaux a été examiné dans ce chapitre en la resituant dans une perspective institutionnelle. En effet, plusieurs questions soulevées à propos du passage relatives entre autres à l'introduction du référentiel anglo-saxon dans un pays en transition, aux réactions des acteurs touchés par le SCF, aux conflits d'intérêts, les notions du pouvoir et de légitimité.

Les résultats montrent que le choix des entités économiques d'opter pour le SCF n'était qu'une quête derrière la légitimité et n'a reflété aucune considération d'efficacité. Les préparateurs des états financiers se retrouvaient légalement fidèles que techniquement efficaces. La coercition par l'Etat est le mécanisme institutionnel dominant via la loi 07/11 et les différents textes d'application à l'opposé des pays anglo-saxons où l'isomorphisme mimétique qui prédomine. Les pays ex-socialistes constituent un terrain de recherche intéressant, la comptabilité dans ces pays ne joue pas un rôle capital dans les décisions économiques alors que les professionnels suivent des routines et des pratiques différentes par rapport à celles existaient dans les pays anglo-saxons. Des différences significatives existent et qui impactent sensiblement la qualité de reporting financier d'où se pose la question de savoir si le passage au SCF suffit-il pour garantir une meilleure conformité ?

Les réponses des professionnels sont venues affirmer que le passage est cérémonial et n'a pas traduit les besoins informationnels des préparateurs des états financiers. Cela est prouvé d'abord par le fait que l'administration fiscale demeure le destinataire majeur des états financiers, ensuite, l'esprit IFRS n'est pas encore atteint dans la mesure où les avantages offerts par le SCF depuis sa promulgation en 2010 sous formes des traitements (approche par composants, indices

de dépréciation, pertes de valeur, impôts différés...) ne sont pas exploités dans la préparation de ces états ce qui impactent leur qualité décisionnelle.

La théorie néo-institutionnelle fournit des explications précieuses sur l'adoption du SCF en Algérie. Les professionnels n'ont pas encore ressenti le changement et leur résistance est une riposte logique à l'incertitude qu'ils expriment à l'égard des innovations comptables introduites par les normes internationales. L'attachement aux anciennes pratiques va entraver la conformité avec les nouvelles règles du jeu. La capacité du CNC à faire respecter les notes et les avis diffusés depuis l'avènement de la loi 07/11 et la loi 10/01 est battue en brèche faute d'une faible maturité traduite par une démarche de concertation limitée avec les rapports impliqués dans le projet SCF. Les variables économiques ont entraîné un effet pervers sur l'environnement de reporting financier. En l'absence d'une bourse active et un climat des affaires incitant les acteurs à échanger et diffuser les informations financiers, l'exploitation des états financiers ne sera optimisée car les préparateurs ne trouvent aucune utilité de faire appel aux nouveaux traitements pour confier la qualité aux états financiers. Les décisions seront donc irrationnels.

Le changement de la réglementation comptable n'a pas entraîné les effets escomptés en matière d'institutionnalisation et d'homogénéisation des nouvelles pratiques. Les résultats affichent un décalage énorme des professionnels avec l'actualité comptable. Il en résulte qu'en dehors des considérations de performance, les variables culturalo-cognitifs jouent un rôle déterminant dans le changement institutionnel. Les avis des professionnels tendent à confirmer le fait que la majorité n'est pas préparée culturellement et cognitivement à accepter les nouvelles règles du jeu. L'isomorphisme normatif exercé par les organismes professionnels s'avère très faible vu l'incapacité à homogénéiser les parcours, les formations des professionnels, la lutte contre l'exercice illégal et le contrôle qualité des cabinets. Ces variables constituent en somme les enjeux majeurs de la profession comptable en Algérie.

CONCLUSION GÉNÉRALE

CONCLUSION GÉNÉRALE

L'objectif de ce travail était de resituer l'adoption du système comptable et financier dans une perspective institutionnelle en faisant recours aux travaux de DiMaggio et Powell (1983) pour expliquer l'état de conformité avec les nouvelles règles comptables émanant des normes IAS/IFRS ainsi que des normes internationales d'audit. Dans notre contexte, notre hypothèse part de l'idée selon laquelle l'adoption du SCF n'est pas suffisante pour assurer une meilleure conformité avec les normes comptables internationales. Un ensemble de critères a été introduit pour juger cette conformité expliquée entre autres par le respect de l'instruction n°2 portant sur le passage au SCF, le degré d'application des notes du CNC et le respect des nouvelles normes professionnelles (NAA).

La recherche sur les facteurs qui empêchent la conformité avec le nouveau référentiel comptable et l'interaction entre ces facteurs constitue l'objectif central de notre travail. Dans cette recherche, il est avancé que les particularités institutionnelles de chaque pays entravent la conformité complète avec le référentiel comptable international, s'y ajoute l'état de la pratique comptable qui demeure inerte malgré le changement de la réglementation comptable (loi 07/11, loi 10/01, notes et avis émis par le CNC...). Les enseignements de la théorie néo-institutionnelle révèlent que la profession comptable, l'administration fiscale (l'Etat) et la dépendance aux ressources constituent les facteurs clés qui déterminent la non-conformité avec les normes internationales.

Les résultats avancent que le poids de l'Etat est éminent via le pouvoir coercitif qu'il exerce alors que la profession comptable n'a pas évolué de manière à s'imposer dans le processus de régulation comptable. La dépendance aux ressources n'est pas évidente dans la mesure où les entités économiques n'ont pas manifesté un besoin crucial à *la formation* considérée comme la ressource principale que les entités doivent l'acquérir pour cerner la philosophie de la nouvelle comptabilité. La recherche des entités économiques sur les autres ressources notamment financières dans le marché est trop faible dans la mesure où les investisseurs locaux n'accordent pas une grande utilité aux états financiers pour prendre leurs décisions économiques.

Le recours aux méthodes qualitatives, la participation dans les rendez-vous organisés par la chambre nationale des commissaires aux comptes depuis l'avènement du SCF et le contact avec les professionnels comptables nous ont apporté une connaissance riche sur la pratique comptable en Algérie. L'hypothèse selon laquelle l'adoption du SCF ne suffit pas pour assurer une meilleure conformité avec les normes IAS/IFRS a été vérifiée en suivant une méthodologie qualitative, la sélection d'un échantillon des professionnels comptables libéraux exerçant à la

Conclusion Générale

fois les services comptables et ceux de commissariat aux comptes nous a fournit plusieurs enseignements sur la réponse du SCF aux attentes de ceux-ci et les principaux facteurs qui entravent la percée du SCF en Algérie, la qualité des états financiers, les efforts du CNC et les enjeux de la profession. Les résultats nous ont révélé également l'apport de la profession dans l'édifice institutionnel ainsi que le poids de l'Etat dans le domaine comptable via les lois des finances promulguées depuis 2008 et la marge du pouvoir confiée à l'administration fiscale dans la réorientation de l'établissement des états financiers.

L'introduction d'une comptabilité anglo-saxonne dans un contexte ex-socialiste nous a conduites de resituer l'adoption du SCF dans une perspective néo-institutionnelle pour expliquer les comportements des acteurs touchés par le SCF et comment ces forces influent-elles sur l'environnement de reporting financier en Algérie ? L'hétérogénéité des contextes dans lesquels les organisations opèrent entraîne des difficultés à donner une conception homogène à la pratique comptable, à la profession. Dans les pays ex-socialistes, peu d'études se sont focalisées sur l'apport de la profession comptable dans le processus de normalisation, l'action des Big4, les lobbys et les conflits d'intérêts entre les rapports de forces dans le domaine de reporting financier contrairement aux pays capitalistes où les études abordent massivement ce genre de thématiques (E. K. Stoddart, 2000; R. Konigsgruber, 2010).

La mesure des variables institutionnels tels que les questions de légitimité, les motivations, les aspects culturels et cognitifs...etc. nous a aboutit de chercher des proxys pour expliquer l'état de l'environnement institutionnel. Les travaux de DiMaggio et Powell (1983) fournissent des enseignements précieux à l'explication de la pratique comptable en Algérie. Le recours aux leçons de la théorie néo-institutionnelle pour expliquer les réactions des professionnels comptables à l'égard du SCF et de la loi sur la profession comptable constituent l'objet de notre méthodologie empirique.

DiMaggio et Powell (1983) et les autres partisans de la théorie institutionnelle à l'image de Meyer et Rowan (1977), Scott (2008) ont développé la théorie institutionnelle indépendamment des contextes particuliers de chaque pays. Cependant, étant donné que la théorie en question tire ses fondements de l'environnement social, elle a besoin donc de reconnaître les cadres institutionnels relatifs à chaque pays. Dans ce cadre, les pays en transition constituent une branche de recherche intéressante où les idées socialistes dominant et façonnent le paysage socio-économique dans lequel émergent des relations et interactions entre l'Etat, les entités économiques et les individus. Ces relations diffèrent avec celles existaient dans les économies de marché. L'introduction d'un modèle comptable destiné à servir l'investisseur dans un

Conclusion Générale

environnement hautement structuré autour l'Etat a provoqué l'émergence d'un environnement institutionnel conflictuel où les acteurs impliqués agissent suivant différentes motivations dépendamment de leur source d'autorité. Le passage à l'économie de marché avec l'adoption du référentiel comptable international ont sensiblement transformé le statut de la profession comptable, la promulgation des deux lois 07/11 et 10/01 en Algérie est venue confirmer ce constat.

Notre recherche s'est efforcée d'examiner les variables explicatifs de la profession comptable en Algérie, le poids de l'Etat et les différents comportements manifestés par les acteurs touchés à l'égard du SCF et de la qualité des états financiers. L'exploitation de la théorie néo-institutionnelle dans le domaine du reporting financier n'a pas gagné une large attention des sphères académiques, les recherches ultérieures ont introduits des axes qui n'ont pas été soulevées dans les études antérieures (Lounsbury, Lawrence, 2008). Deux axes nous semblent servir le domaine du reporting financier, le premier est le fait qu'il y a une grande hétérogénéité dans les logiques institutionnelles entre organisations, Etat, investisseurs et professionnels comptables à l'opposé de ce qu'a été avancé dans les travaux de DiMaggio et Powell (1983). La deuxième a trait au rôle du pouvoir dans la recherche institutionnaliste, cette variable est primordiale pour mesurer l'influence des acteurs touchés par le SCF.

Notre recherche s'accorde avec les travaux de DiMaggio et Powell (1983) selon lesquels l'Etat est l'acteur principal dans l'isomorphisme institutionnel mais l'influence de ses départements n'est pas uniforme. Les motivations sont diverses et la manière par laquelle la conformité s'applique diffère aussi. La recherche documentaire et empirique révèle que la coercition par l'Etat est le principal mécanisme institutionnel des nouvelles pratiques comptables en Algérie. La coercition est en effet un reflet du pouvoir exercé à grande échelle. Ce pouvoir a joué un rôle important dans la détermination de ces résultats, les organisations se trouvent exposées, au sens stratégique du terme, à différentes attentes et logiques institutionnelles. Ces constats s'opposent avec les recherches précédentes qui montrent que dans les pays anglo-saxons, l'isomorphisme mimétique est le mécanisme dominant de l'isomorphisme institutionnel (M. S. Mizruchi et L. C. Fein, 1999).

En Algérie, l'influence de l'Etat vient de deux sources, la première émanant du ministère des Finances via la Direction Générale des Impôts (DGI) et la deuxième du Conseil National de Comptabilité (CNC) chapeauté désormais par ledit ministère. Cependant, les sources du pouvoir et les moyens de leur exercice ainsi que les logiques institutionnelles diffèrent d'une institution à l'autre. Le CNC exerce son pouvoir par la promulgation des règles sous formes des

Conclusion Générale

notes, avis et circulaires qui facilitent l'application des traitements proposés ainsi que les options à respecter lors de l'établissement des états financiers. Cette forme de contrôle est dominante dans le domaine comptable, elle fournit également une grande part de légitimité aux entités économiques. Néanmoins, l'incapacité du CNC à promouvoir les avis et les notes proposés avec leur degré d'application relativement faible par les professionnels (60% de l'échantillon déclarent que les notes et les avis du CNC sont faiblement appliqués) ont rendu le niveau d'institutionnalisation de la profession très problématique.

De nombreux traitements offerts par le CNC depuis l'introduction du SCF en 2010 n'ont pas encore été appliqués par les professionnels comptables à savoir entre autres la juste valeur, les impôts différés, les pertes de valeur...etc. Bien que les entités économiques adhèrent légalement le Système Comptable et Financier, la concrétisation de ses différentes dispositions demeure toutefois faible. Cela signifie que le passage au SCF, du point de vue des professionnels, n'est qu'une obligation qui leur permet de gagner la légitimité loin de toute recherche à l'efficacité. Les règles relatives à la profession à l'image des nouvelles normes d'audit algériennes (NAA) instaurées que récemment n'ont pas attiré à première vue l'attention des professionnels malgré leur importance dans la qualité des travaux fournis et la protection légale des auditeurs. L'incertitude manifestée par les professionnels à l'égard des normes internationales de la profession et le niveau faible d'intellectualisation constituent les raisons clés qui entravent ceux-ci à réagir strictement avec les nouveautés relatives à la profession.

L'exercice du pouvoir par le CNC a été exprimé progressivement par les efforts déployés en vue de structurer la profession et défendre les intérêts des professionnels. A titre d'exemple, les réactions du CNC à l'égard des dispositions de la loi 10/01 relatives à la responsabilité des CAC ont été récompensées par la révision des articles concernés. De même pour les procédures du recours aux cahiers de charges pour la désignation des CAC qui ont suscités des controverses et des débats intenses et perçues par de nombreux professionnels comme déshonorant la profession et altérant l'indépendance des CAC.

Le pouvoir de l'administration fiscale est incontestable à travers les lois de finances promulguées depuis 2008 ainsi que les différentes formes de vérification et d'inspection exercées en vue de faire respecter la réglementation en vigueur. Le pouvoir coercitif de l'administration fiscale est dominant et ses prérogatives sont très larges par rapport à la profession comptable. A propos des règles relatives au SCF, notons particulièrement celles liées à la liasse fiscale, aux règles relatives à la détermination du résultat fiscal...etc. Cependant, la volatilité, l'intensité voire les contradictions (l'article 53 de la loi des finances 2014 relatifs au crédit bail en est un

Conclusion Générale

exemple) de la réglementation fiscale ont pénalisé la tâche des professionnels à mener leurs missions de préparation des états financiers que de certification des comptes. Les préparateurs des états financiers et les auditeurs ont déploré cette volatilité car elle les astreint de tenir compte continuellement de la réglementation en vigueur pour préparer leurs états.

Il s'ensuit que l'Etat exerce un pouvoir très élargi voire absolu que l'influence de la profession comptable qui cherche à se faire entendre depuis l'avènement de la 10/01. Les efforts des membres du CNC à répondre aux attentes des acteurs touchés aussi bien par le SCF que par les nouvelles normes de la profession n'ont pas gagné l'attention des professionnels comptables libéraux ou salariés. Les résultats révèlent que l'isomorphisme normatif est faible car la majorité n'a pas réagi contre les nouvelles règles et reste inattentive à l'égard de leur respect. Cela va impacter le degré de professionnalisation qui sera répercuté sur la qualité à la fois des états financiers et des travaux d'audit menés. Les avis des professionnels s'accordent que la profession est incapable d'imposer et faire respecter les règles proposées, cela n'exclut pas les efforts déployés par les membres du CNC pour institutionnaliser et homogénéiser les nouveaux traitements comptables, Or l'incapacité du CNC à créer des structures chargées de lutter contre l'exercice illégal et le contrôle qualité des cabinets d'audit constituent l'un des enjeux majeurs de la profession en Algérie.

L'avènement de la loi 10/01 a marqué le changement du processus d'institutionnalisation de la profession comptable en Algérie, la réorganisation de la profession et l'introduction des nouvelles normes professionnelles en sont un exemple du changement institutionnel. Les travaux d'audit menés par les professionnels doivent respecter dorénavant les nouvelles normes de la profession. Néanmoins, le manque d'instituts de formation à l'exception des initiatives lancées par la CNCC a influé énormément sur l'institutionnalisation des nouvelles règles du jeu. Les résultats révèlent que 80% de l'échantillon sont insatisfaits de la réglementation régissant la profession et 60% déclarent que la production du CNC est faiblement appliquée. Le changement de la réglementation n'a pas atteint les objectifs escomptés en matière d'institutionnalisation. Il en résulte qu'en dehors des considérations de performance, les variables culturalo-cognitifs jouent un rôle déterminant dans le changement institutionnel. Les avis des professionnels tendent à confirmer le fait que la majorité n'est pas préparée culturellement et cognitivement à accepter les nouvelles règles du jeu.

La théorie néo-institutionnelle a par ailleurs avancé que les institutions sont stables et permanentes. Or, dans le contexte des pays en transition, les institutions subissent des changements profonds qui sont la résultante de l'interaction des forces sociales et politiques.

Conclusion Générale

Les exigences de l'économie de marché et la concurrence provenant des firmes internationales d'audit ont influé sur l'institutionnalisation de la profession. Bien que le CNC ait affiché manifestement sa volonté de hisser la profession à son véritable niveau en instituant les normes appliquées à l'échelle internationale, l'incapacité de promouvoir et diffuser les nouvelles normes à grande échelle confrontée par l'inertie et l'incertitude des professionnels à l'égard des innovations comptables constituent les raisons principales qui affectent profondément le processus d'institutionnalisation.

La profession comptable est appelée d'abord à s'adapter avec un marché au potentiel de croissance important et ensuite à s'étendre à de nombreux domaines de compétence qui restent inexplorés par les professionnels Algériens. La prise en compte de ces enjeux permettra aux professionnels de se réorganiser et faire face à la concurrence des Big4 déjà présents en Algérie depuis des années. Ces firmes ont su détenir des parts de marchés et profiter ainsi des vides juridiques existant aussi bien dans la loi 91/08 que dans la loi 10/01, raison pour laquelle ils se sont imposés dans le marché Algérien. Ces géants de l'industrie comptable présentent des compétences avérées en normes internationales mais la question de savoir leur implication dans les domaines de l'éducation et de formation et leur apport dans la réglementation comptable demeurent un *terra incognita* vu le manque des données relatives à ces firmes en Algérie.

A noter que 65% des professionnels de notre échantillon soulignent que ces firmes ne respectent pas la réglementation locale régissant l'exercice de la profession malgré la loi 10/01 est clair sur cet aspect. Dans une perspective institutionnelle, il est évident que les cabinets d'audit étrangers et locaux exercent leurs métiers différemment selon des objectifs, motivations, carrières et cultures différentes. L'internationalisation de la profession classe cependant ces cabinets dans une position plus avancée que les cabinets locaux en termes de moyens humains et financiers, organisation et méthodes de travail adoptées.

L'enjeu des professionnels est donc de surmonter les contraintes culturelles et savoir comment se regrouper et rivaliser avec les Big4, cela ne se réalisera que par la maîtrise des standards internationaux et la restructuration de leurs métiers. Les résultats sont venus confirmer ces arguments, les cabinets d'audit en Algérie préfèrent travailler dans un climat familial, les autres formes (SARL, SPA) sont faiblement présents. En revanche, 85% des cabinets recrutent moins de 5 personnes selon l'échantillon de l'étude, le résultat montre clairement le conservatisme des professionnels à participer dans des sociétés où l'actionnariat est élevé. La question à se poser est dans quelle mesure nos professionnels peuvent s'imposer face à la concurrence acharnée des cabinets étrangers ?

Conclusion Générale

En outre, les professionnels n'ont pas exploité convenablement les traitements offerts par la nouvelle réglementation comptable (loi 07/11), une panoplie de traitements à l'image des impôts différés, approche par composants, pertes de valeur...etc. préconisés depuis 2010 mais n'ont pas été traduits dans les états financiers. Les professionnels ont éprouvé des difficultés énormes face à certains traitements tels que la juste valeur, le Goodwill, les impôts différés, durée d'utilité et l'approche par composant. Bien que la juste valeur ait largement gagné l'attention des professionnels (65% de l'échantillon), le SCF n'y accorde pas une importance cruciale. Le recours à cette mesure dans l'évaluation/réévaluation des actifs et passifs se répercutera sur la qualité des états financiers. Or, la réalité économique et financière en Algérie a largement influé sur la faisabilité de cette mesure. Les préparateurs des états financiers ne voient pas utile d'appliquer les traitements précités et présenter ainsi des états financiers de qualité qui serviront la prise de décision.

Les préparateurs des états financiers ne sont pas incités à exploiter les avantages offerts par le SCF dans la mesure où le climat des affaires les empêche à mettre en valeur le contenu de ces états, s'y ajoute à cela les difficultés d'évaluation de certains actifs et passifs dans l'absence des agences d'évaluation externes. L'absence de formations spécialisées et le manque d'outils nécessaires pour opérer les évaluations s'affichent aussi parmi les motifs qui laissent les professionnels inattentifs de l'utilité du SCF. Bien que les avis des professionnels à propos des postes les plus affectés par le passage divergent sensiblement, les immobilisations se classent en première position. Ceci est expliqué par le fait que le SCF a offert un volume important de traitements réservés aux immobilisations à l'image de l'approche par composant, les indices de dépréciation, la réévaluation, la durée d'utilité, pertes de valeur, cas du crédit-bail...etc.

Le mouvement du CNC à se concentrer sur les immobilisations s'explique par l'effet important de ces actifs sur la performance de l'entité et la structure du bilan. Le respect des traitements offerts par le SCF permettra aux entités de refléter fidèlement ces actifs dans les états financiers. Cependant, le basculement des préparateurs des états financiers aux nouveaux traitements pour rechercher les ressources financières n'est pas évident, *la dépendance aux ressources* ne s'affiche pas comme la source principale du changement comptable. Dans cet ordre d'idées, la vaste majorité des traitements proposés depuis l'avènement du SCF en 2010 n'a pas été traduite dans le corps des états financiers publiés à l'exception de certaines tentatives, cela signifie que les entités n'accordent pas une utilité à ces traitements car l'objectif des états financiers, à l'opposé de ce qui a été stipulé par le SCF, n'est pas la prise de décision économique et la

Conclusion Générale

recherche des opportunités d'affaires mais la réponse aux exigences de la réglementation fiscale et certains organismes tels que les BOAL.

Les notions d'isomorphisme et de légitimité avancées par la théorie néo-institutionnelle sont exploitées dans le contexte de la profession comptable en Algérie. En effet, la recherche montre que le passage des entités économique au SCF est cérémonial et répond en grande partie aux obligations légales, les considérations d'efficience sont absentes dans les objectifs des dirigeants lors du passage. L'adoption du SCF par les entités économiques s'est vue comme une quête derrière la légitimité et non plus une recherche de rationalité. Ces arguments conduisent à confirmer la première hypothèse selon laquelle l'adoption du nouveau référentiel comptable n'est pas suffisante pour assurer une meilleure conformité avec les normes IFRS.

Les résultats issus de notre recherche révèlent que 55% de l'échantillon considèrent que *l'attachement aux anciennes pratiques* est l'un des facteurs qui influent sur la conformité avec le système comptable et financier. Selon la théorie institutionnelle, la transformation des systèmes politiques et économiques entraînent un changement dans les comportements des entités économiques. Cependant, les résultats avancés par différents auteurs dans ce domaine affichent une résistance au changement significative dans le domaine comptable (Carpenter et Feroz, 2001). La nécessité de faire appel aux traitements autres que préconisés par le SCF est relativement faible, les professionnels n'ont pas encore ressenti le changement et leur résistance traduit bien l'incertitude à l'égard des innovations comptables introduites par les normes internationales, la conformité ne sera donc atteinte ce qui nous conduit à confirmer la deuxième hypothèse selon laquelle les routines et les pratiques en place héritées de la période socialiste freinent le changement vers les nouvelles normes comptables.

Tous les aspects précités prouvent que la profession comptable est incapable d'exercer une pression normative importante sur la pratique comptable en l'absence de structures chargées de lutter contre l'exercice illégal et le contrôle qualité des cabinets et faute d'une faible organisation interne exposée à une double responsabilité celle de suivi des carrières et d'élaboration des normes. Les arrangements institutionnels en réponse aux changements constatés dans la réglementation comptable ne sont pas convenablement opérés, d'abord, parce que la réforme comptable en direction des normes IAS/IFRS doit tenir compte les particularités d'une économie ex-socialistes où la comptabilité n'a pas joué un rôle capital dans la communication financière des entités économiques. Ensuite, les règles comptables sont l'expression des règles économiques, l'importation d'un modèle comptable anglo-saxon dans un environnement où les acteurs n'accordent pas une importance aux informations contenues dans les états financiers va

Conclusion Générale

mettre le modèle en échec. Les pratiques comptables tiennent leur utilité dans la société dès lors que les acteurs manifestent le besoin d'y adhérer et mettre en valeur.

Le processus de normalisation comptable expérimenté par le CNC depuis sa nouvelle installation n'a pas pris en compte l'idée de concertation avec les acteurs clés de la chose comptable à savoir entre autres les organes de l'état, l'université, les investisseurs, les bailleurs de fonds, les auditeurs et les analystes. Cette concertation aboutira l'ensemble des opérateurs à valoriser le nouveau référentiel comptable, le recours aux nouveaux traitements comptables nécessaires dans l'établissement des états financiers et l'échange des informations financières seront donc optimisés.

Bien que cette recherche soit axée sur la profession comptable et l'Etat en tant que acteurs clés touchés par le passage au SCF, les recherches futures pourront introduire les entités économiques émanant des différents secteurs des assurances, banques, agro-alimentaire, industrie pétrolière...etc. L'examen des différents comportements manifestés par les entités économiques, leur degré de dépendance aux ressources ainsi que le mécanisme d'isomorphisme dominant sont à rechercher. Un autre axe de recherche est celui du changement culturel dans un pays en transition qui entrepris des réformes comptables en direction des normes IAS/IFRS, notre recherche a montré déjà que certains facteurs culturels freinent le changement aux nouvelles règles. Des caractéristiques telles que le conservatisme, la résistance au changement, l'attachement aux anciennes pratiques, l'individualisme...etc sont à explorer dans le contexte Algérien.

Le changement organisationnel dans les entités économiques en Algérie constitue un axe de recherche à développer, la problématique est que les entités n'ont pas opéré des changements significatifs sur leurs structures organisationnelles pour pouvoir faciliter l'application des nouvelles règles. A titre d'exemple, l'application de certains traitements comptables offerts par les normes IAS/IFRS n'est pas l'apanage du comptable et nécessite au préalable le recours aux différentes structures au sein de l'entreprise pour parfaire le traitement.

Les enjeux de la profession comptable en Algérie dont on a abordé quelques uns dans le 2^{ème} chapitre sont également à développer dans les recherches futures, le potentiel économique de l'Algérie et la diversité des domaines de compétence qui sont largement ignorés par les professionnels constituent un terrain de recherche intéressant.

Bibliographie

I. LIVRES

- Abdelmadjid BOUZIDI In « *les années 90 de l'économie Algérienne, les limites des politiques conjoncturelles* », ENAG Editions 1999
- Abdelhak LAMIRI, *La décennie de la dernière chance : Émergence ou déchéance de l'économie Algérienne*, CHIHAB Editions, 2013
- Ahmed BENBITOUR, *Radioscopie de la gouvernance Algérienne*, Edition revue et augmentée, les éditions EDIF2000, 2011
- Antoine SARDI, *Audit et Contrôle interne Bancaires*, Editions afges, 2002.
- Berger. P.L et T. Luckmann. "*The Social Construction of Reality, A treatise in Sociology of Knowledge*", Penguin Books. 1967.
- Christopher S. Shapman, David J Cooper, and Peter B. Miller ,*Accounting, Organizations, and Institutions : Essays in Honour of Anthony Hopwood*, Edited by; Oxford University Press, 2009
- Joseph E. STIGLITZ, *Le triomphe de la cupidité*, essai traduit de l'américain par Paul CHEMLA, Les liens qui libèrent, 2010
- Djelloul BOUBIR, *les provisions comptables en SCF-IFRS, fondements théoriques et exercices applicatifs, traitement comptable et fiscal, test de connaissance*, Laser plus, 2015.
- Djelloul BOUBIR, *Comptabilité financière SCF-IFRS, Manuel 1, du cadre conceptuel et de quelques autres aspects du SCF, Fondements théoriques et exercices applicatifs*, ITCIS Editions, 2013.
- Ross M. Skinner, J. Alex Milburn. *Normes Comptables: Analyse et Concepts*. Canada: Editions du Renouveau Pédagogique Inc. 2003.

II. THÈSES DOCTORALES

- Julia Morley, *Sequences of Change in Financial Reporting: The Influence of Financial Economics*, PhD Thesis submitted to the department of accounting of the London school of Economics and Political Science, September 2011.
- Mourad OUCHICHI, *L'obstacle politique aux réformes économiques en Algérie*, Thèse de doctorat en sciences politiques soutenue publiquement le 26 Mai 2011, Université Lumière Lyon 2, Laboratoire Triangle.
- Nhu Tuyền LÊ, *Evolution des formes comptables en contexte de transition économique : le cas du Viêt Nam*, thèse doctorale soutenue publiquement en juillet 2008 ; école des hautes études commerciales (HEC) de Paris, 2008
- Salam Abdella Salem Helles, *the Evolution of Accounting in developing countries, study of Jordan*, University of Hull, 1992.
- Vellam Iwona, *the Adoption of IFRS in Poland: An Institutional Approach*, University of Greenwich, UK. 2012

III. ARTICLES

- A. Hellmann et al.** . 2010. "Contextual Issues of the Convergence of International Financial Reporting Standards: The Case of Germany." *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 26, 108–16.
- A. Burlaud et B. Colasse.** 2010. " Normalisation Comptable Internationale: le retour du politique ? " *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 3, 153-176.
- A.G. PUXTY et al.** 1987. "Modes of Regulation in Advanced Capitalism: Locating Accountancy in Four Countries " *Accounting, Organizations and Society*, 12, No. 3, 273-91.
- A. VanBuskirk et J.L. Rogers.,** 2009. "Shareholder Litigation and Changes in Disclosure Behavior." *Journal of Accounting and Economics*, 47, 136-56.
- A. Efencic et al.** 2010. "Institutions and Economic Performance: A Meta-Regression Analysis." *European journal of political economy*, 27, 586-99.
- A. Bagaeva.** 2008. "An Examination of the Effect of International Investors on Accounting Information Quality in Russia." *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 24, 157–61.
- A. Bhimani.** 2008. "The Role of a Crisis in Reshaping the Role of Accounting." *J. Account. Public Policy*, 27, 444–54.
- A. Rosser.** 1999. "The Political Economy of Accounting Reform in Developing Countries: The Case of Indonesia," *Asia Research Centre*. national library of australia,
- A. B. Pushkin , David B. Pariser.** 1991. "Political and Economic Forces Shaping Regulatory Accounting for Troubled Debt Restructuring." *Critical perspectives on accounting*, 2, 127-43.
- A. Beyer et al.** 2010. "The Financial Reporting Environment: Review of the Recent Literature " *journal of accounting and economics*, 50, 296–343
- A. G Hopwood.** 2000. "Understanding Financial Accounting Practice." *Accounting, Organizations and Society*, 25, 763-66.
- B. PIGÉ.** 2013. "Doctrine Comptable Et Prolifération Normative, Les Normes Sont-Elles Condamnées ?" *Revue Française de Comptabilité*, n°467, 21-25.
- B. N POTTER.,** 2005. "Accounting as a Social and Institutional Practice: Perspectives to Enrich Our Understanding of Accounting Change." *ABACUS*, 41, 265-89.
- B. R. Turillo.** 2001. "Les Processus De Normalisation Comptable: Un Exemple De Droit Postmoderne." *Revue internationale de droit économique*, 1, 9-40.
- B. Colasse et Pochet Christine.** 2009. "De La Genèse Du Nouveau Conseil National De La Comptabilité (2007) : Un Cas D'isomorphisme Institutionnel ?" *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 2009/2 Tome 15, 7-36.
- Byung-Yeon Kim and J. Pirtilä.,** 2006. "Political Constraints and Economic Reform: Empirical Evidence from the Post-Communist Transition in the 1990s." *Journal of Comparative Economics*, 34, 446–66.

- C Nobes.** 1998. "Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting " *ABACUS*, 34, No. 2, 162-87.
- C. Cortese and H Irvine.** 2010. "Investigating International Accounting Standard Setting: The Black Box of IFRS 6." *Research in Accounting Regulation*, 22 (2), 87-95.
- C. LEUZ and R. E VERRECCHIA .** 2000. "The Economic Consequences of Increased Disclosure." *Journal of Accounting Research*, 38, 91-124.
- C. R. Baker, Elena M. Barbu.** 2007. "Trends in Research on International Accounting Harmonisation " *The international journal of accounting*, 42, 272-304.
- C.J.P. Chen et al.** 2014. "Convergence of Accounting Standards and Foreign Direct Investment." *The International Journal of Accounting*, 49, 53-86.
- C. Ève.** 2008. "La Construction Comptable De L'économie." *Idées économiques et sociales*, 2008/2 N° 152 26-34.
- C. Poullaos.** 2004. "Globalisation, Accounting Critique and the University " *Critical Perspectives on Accounting*, 15, 715–30
- C. Chavagneux.** 2010. "Les Multinationales Définissent-Elles Les Règles De La Mondialisation?" *politique étrangère*, 3, 553-63.
- C. laux and christian leuz.** 2009. "The Crisis of Fair Value Accounting: Making Sense of the Recent Debate." *accounting, organizations and society*, 34, 826-34.
- Chung-Ming Lau et al.** 2007. "Corporate Governance Effectiveness During Institutional Transition " *International Business Review*, 16, 425–48
- C. Ménard,.** 2003. "L'approche Néo-Institutionnelle : Des Concepts, Une Méthode, Des Résultats." *Cahiers d'économie Politique*, 2003/1 n° 44, 103-18.
- C. Busco et al.** 2006. "Trust for Accounting and Accounting for Trust " *Management Accounting Research*, 17, 11–41
- Coase R.H. et al.** 1987. "La Nature De La Firme." *Revue française d'économie*, 2, n°1, 133-63.
- D. Paul Newman.** 1981. "An Investigation of the Distribution of Power in the Apb and Fasb." *Journal of Accounting Research*, 19 No. 1, 247-62.
- D. Zeghal and K Mhedhbi,.** 2006. "An Analysis of the Factors Affecting the Adoption of International Accounting Standards by Developing Countries." *The international journal of accounting*, 41, 373–86.
- D. Barlow and Roxana Radulescu.** 2005. "The Sequencing of Reform in Transition Economies." *Journal of Comparative Economics*, 33, 835–50.
- D. J. Cooper and Keith Robson.** 2006. "Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalization." *Accounting, Organizations and Society*, 31, 415–44.
- D. C Johnson.** 2011. "Political Systems, Lobbying, and the Adoption of International Financial Reporting Standards," disponible on line <http://ssrn.com/abstract=1753225>. Jour de consultation 10/06/2015.

- D. Marteau et P. Morand.** 2010. "Normes Comptables et Crise Financière: Proposition pour une Réforme du Système de Régulation Comptable," France: ESCP Europe,
- D. J Skinner.** 1994. "Why Firms Voluntarily Disclose Bad News." *Journal of Accounting Research*, 32, No. 1, 38-60.
- D. L. Deephouse,** 1996. Does Isomorphism Legitimate? *The Academy of Management Journal*, 39 (4), 1024-39.
- E. E Chamisa.** 2000. "The Relevance and Observance of the Iasc Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe." *The international journal of accounting*, 35, 267-86.
- E. Lee et al.** 2013. "Does IFRS Convergence Affect Financial Reporting Quality in China? ," the Association of Chartered Certified Accountants, 1-24.
- E. K Stoddart.** 2000. "Political Influences in Changes to Setting Australian Accounting Standards " *Critical Perspectives on Accounting*, 11, 713–40
- Elliot and Jacobson.** 1991. "US Accounting: A National Emergency " *journal of Accountancy*, 54-58.
- F. Zehri and J Chouaibi.** 2013. "Adoption Determinants of the International Accounting Standards Ias/Ifrs by the Developing Countries." *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 18, 56-62.
- F. Talahite, Ahmed Hammadache.** 2010. "L'économie Algérienne D'une Crise À L'autre." *Maghreb-Machrek*, 4 (N° 206), 99-123.
- F. Alali and L. Cao.** 2010. "International Financial Reporting Standards — Credible and Reliable? An Overview." *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 26, 79–86.
- F. Cai and Hannah Wong.** 2010. "The Effect of IFRS Adoption on Global Market Integration." *International Business & Economics Research Journal*, 9, 25-34.
- F. Compin.** 2006. "Réformer le langage comptable, Une nécessaire utopie pour sauver le Capitalisme Financier ? " *Revue du MAUSS*, 27, 421-27.
- F. W Lindahl.** 1987. "Accounting Standards and Olson's Theory of Collective Action " *Journal of accounting and public policy*, 6, 59-72
- G. Whittington.** 2010. "Measurement in Financial Reporting." *ABACUS, the journal of accounting, finance and business studies*, 46, 104-10.
- G. Roland.** 2002. "The Political Economy of Transition." *journal of Economic Perspectives*, 16, 29-50.
- G. Lehman.** 2005. "A Critical Perspective on the Harmonisation of Accounting in a Globalising World." *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 975–92.
- G. Garner.** 2009. "Nahrung, Corporations Et Marché En Allemagne Aux Xviiie Et Xviiiie Siècles : Débats Et Renouvements Historiographiques." *Annales des Mines - Réalités industrielles*, 2009/1, 35-40.

- G. L. Harrison and J. L. Mckinnon.** 1986. "Culture and Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation." *Accounting Organizations and Society*, 11 n° 3, 233-52.
- H Willmott.** 1986. "Organizing the Profession, a Theoretical and Historical Examination of the Development of the Major Accountancy Bodies in UK " *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 6, 555-80.
- H. Levin, 1984.** Review of the Meyer and Scott's Book " Organizational environements: Ritual and Rationality, *Journal of Policy Analysis and Management*, 3, 626.
- H. A. Haveman, 1993, Follow the Leader, Mimetic Isomorphism and Entry Into New Markets, *Administrative Science Quarterly*, 38 (4), 593-627
- J. Richard.** 2010. "Comment La Comptabilité Modèle Le Capitalisme." *Le Débat*, 161, 53-64.
- J. M. Godfrey and K. Chalmers.** 2007. *Globalization of Accounting Standards*. UK: Monash Studies in Global Movements.
- J. Marangos.** 2005. "A Political Economy Approach to the Neoclassical Gradualist Model of Transition." *Journal of Economic Surveys*, 19, 263-93.
- J. W. Meyer and B. Rowan.** 1977. "Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony." *American Journal of Sociology*, 83 No. 2, 340-63.
- John W. Meyer et al.** 1997. "World Society and the Nation-State." *American Journal of Sociology*, 103, No. 1, 144-81.
- J. J YOUNG,.** 1996. "Institutional Thinking: Financial Instruments. Accounting." *accounting, organizations and society*, 21 n° 5, 487-512.
- Julian Muller.** 2014. "An Accounting Revolution? The Financialisation of Standard Setting." *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 539-57.
- K. Camfferman et al.** 2011. "Comment on "a Political Economy of Accounting Standard Setting"." *Journal of Management Governance*, 15, 297-304.
- L. Field et al.** 2005. "Does Disclosure Deter or Trigger Litigation?" *Journal of Accounting and Economics*, 39, 487–507.
- Lasmin.** 2011. "Accounting Standards Internationalization Revisit: Managing Responsible Diffusion" *Social and Behavioral Sciences*, 25, 363 – 74.
- L. Kichou et Christian Palloix,.** 2010. "De l'économie du développement à L'économie de La transition : Une lecture de l'économie Algérienne." *Economie et Institutions*, 15, 59-91.
- L. G Zucker.** 1987, Institutional theories of Organization, *Annual Review of Sociology*, 13, 443-464
- L. L Rodrigues et R. Craig.** 2007. Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, Isomorphism and Foucault, *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 739-757
- M Granovetter.** 1985. "Economic Action and Social Structure: The Problem of Embeddedness." *American journal of Sociology*, 91, 481-510

- M. H. B Perera.** 1989. "Accounting in Developing Countries a Case for Localised Uniformity." *British accounting review*, 21, 141-58.
- M. Shamsul Haque.** 2002. "Globalization, New Political Economy, and Governance: A Third World Viewpoint." *Administrative Theory & Praxis*, 24, 103-24.
- M. T. Hannan and J. Freeman.** 1984. "Structural Inertia and Organizational Change " *American Sociological Review*, 49, 149-64.
- M. L.DeFond.** 2010. "Earnings Quality Research:Advances, Challenges and Future Research." *Journal of Accounting and Economics*, 50, 402-09.
- M. S. Guerreiro et al.** 2008. "The Preparedness of Companies to Adopt International Financial Reporting Standards: Portuguese Evidence." *Accounting forum*, 32, 75-88.
- M. Walker.** 2010. "Accounting for Varieties of Capitalism: The Case against a Single Set of Global Accounting Standards." *The British Accounting Review*, 42, 137–52.
- M. Lounsbury.** 2008. "Institutional Rationality and Practice Variation: New Directions in the Institutional Analysis of Practice." *Accounting, Organizations and Society*, 33, 349–61.
- M. Ghertman.** 2006. "Oliver Williamson Et La Théorie Des Coûts De Transaction " *Revue Francaise de Gestion*, 160, 191-213.
- M. Lowry.** 2009. "Discussion of Shareholder Litigation and Changes in Disclosure Behavior" *Journal of Accounting and Economics*, 47, 157-59.
- M. Chang et al.** 2008. "Does Disclosure Quality Via Investor Relations Affect Information Asymmetry?" *Australian Journal of Management*, 33, 375-90.
- M. Suchman,** 1995. Managing Legitimicy: Strategic and Institutional Approaches, *The Academy of Management Review*, 20, 571-611.
- M. S. Mizruchi et L. C. Fein,** 1999. The Social construction of Organizational Knowledge: A Study of the Uses of Coercive, Mimetic, And Normative Isomorphism, *Asministrative Science Quarterly*, 44 (4), 653-83.
- N. F. Campos et al.** 2007. "Lobbying, Corruption and Political Influence." *Public Choice*, 131, 1–21.
- N. Véron.** 2007. "Histoire Et Déboires Possibles Des Normes Comptables Internationales." *L'Économie politique*, 36, 92-112.
- N. Günther et al.** 2009. "International Financial Reporting Standards and Earnings Quality: The Myth of Voluntary Vs. Mandatory Adoption," 2009-09, Center for Entrepreneurial and Financial Studies, 1-44.
- P. Chand and Michael.** 2007. "A Critique of the Influence of Globalization and Convergence of Accounting Standards in Fiji." *Critical Perspectives on Accounting*, 18, 605–22.
- P. J. Arnold,** 2009. "Global Financial Crisis: The Challenge to Accounting Research." *Accounting, Organizations and Society*, 34, 803–09.
- P. F. Williams.** 2009. "Reshaping Accounting Research: Living in the World in Which We Live." *Accounting Forum*, 33, 274–79.

- P. J. Rutteman.** 1985. "A Comparative View of Accounting Regulations." *Journal of Comparative Business and Capital Market Law*, 7, 333-47.
- P. M. Healy et al.** 2001. "Information Asymmetry, Corporate Disclosure and the Capital Markets: A Review of Empirical Disclosure Literature." *journal of accounting and economics*, 31, 405-40.
- P. M Romer.** 1990. "Endogenous Technological Change." *Journal of Political Economy*, 98 (5), 71-102.
- P. Jacques.** 2011. "Repenser La Valeur Économique Pour Concevoir D'autres Modes De Développement." *De Boeck Université | Innovations*, 36, 159-78.
- P. E Meyer.** 1974. "The APB's Independence and Its Implications for the FASB " *Journal of Accounting Research*, 12, No. 1, 188-96.
- P. J. Dimaggio and W. W. Powell.** 1983. "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields " *American Sociological Review*, 48, 147-60
- P. De Lange et B Howieson.** 2006. "International Accounting Standards Setting and U.S. Exceptionalism." *Critical Perspectives on Accounting*, 17, 1007–32.
- R. Ball et al.** 2003. "Incentives Versus Standards: Properties of Accounting Income in Four East Asian Countries." *Journal of Accounting and Economics*, 36, 235–70.
- R. Laughlin. J. Broadbent.** 2005. "Organisational and Accounting Change: Theoretical and Empirical Reflections and Thoughts on a Future Research Agenda." *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1, 7-25.
- R. Greenwood et al. 2002.** " Theorizing change: The role of Professionnal Associations in The transformation of Institutional fields", *The Academy Of Management Journal*, 45 (1), 58-80
- R.K. Larson and D.L Street.** 2004. "Convergence with IFRS in an Expanding Europe: Progress and Obstacles Identified by Large Accounting Firms' Survey." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13, 89–119.
- R.M. Bushman and J.D Piotroski.** 2006. "Financial Reporting Incentives for Conservative Accounting: The Influence of Legal and Political Institutions." *Journal of Accounting and Economics*, 42, 107–48.
- R.T. Shortridge et P. A Smith.** 2009. "Understanding the Changes in Accounting Thought." *Research in Accounting Regulation*, 21, 11-18.
- R. S. Sriram et G. Vollmers.** 1997, A Reexamination Of the Development of The Accounting Profession, Critical Events From 1912- 1940, *The Accounting Historian Journal*, 24 (2), 65-90.
- R. A Stevenson. 1931.** Avenues Of Entry to the Accounting profession, *The Accounting Review*, 6 (2), 140-41.
- R. K Rogers et al. 2005,** The Accounting Profession : Substantive change and/or Image Management, *Journal of Business Ethics*, 58, 159-176.

- R. Suddaby et al.** 2007, Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organizational change, *Accounting, Organizations and Society*, 32, 333-362.
- R. Mala and P. Chand.** 2012. "Effect of the Global Financial Crisis on Accounting Convergence " *Accounting and Finance*, 52, 21–46.
- R. Laughlin.** 2007. "Critical Reflections on Research Approaches, Accounting Regulation and the Regulation of Accounting." *The British Accounting Review*, 39, 271–89
- R. T Green.** 1997. "Review: Richard W. Scott, Institutions and Organization: Ideas and Interest." *Administrative Theory & Praxis*, 19, No. 1, 118-20.
- R. K Larson.** 2002. "The Iasc's Search for Legitimacy: An Analysis of the Iasc's Standing Interpretations Committee." *Advances in international accounting*, 79-120.
- R. Konigsgruber.** 2010. "A Political Economy of Accounting Standard Setting." *journal of management governance*, 14, 277-95.
- R. Bushman et al.** 2004. "Financial Accounting Information, Organizational Complexity and Corporate Governance Systems." *Journal of Accounting and Economics*, 37, 167–201.
- S. Burchell et al.** 1980. "The Roles of Accounting in Organizations and Society " *accounting, organizations and society*, 5, No. 1, 5-21.
- S. Serban Scriciu and Lindsay C Stringer.** 2008. "The Transformation of Post-Communist Societies in Central and Eastern Europe and the Former Soviet Union: An Economic and Ecological Sustainability Perspective." *European Environment*, 18, 168-85.
- S. Thornburg, R.W. Roberts.** 2008. "Money, Politics, and the Regulation of Public Accounting Services: Evidence from the Sarbanes–Oxley Act of 2002." *Accounting, Organizations and Society*, 33, 229–48.
- S.H. Teoh D. Hirshleifer.** 2003. "Limited Attention, Information Disclosure, and Financial Reporting." *Journal of Accounting and Economics*, 36, 337–86
- S. Carmona et al.** 1998. "Towards an Institutional Analysis of Accounting Change in the Royal Tobacco Factory of Seville " *The Accounting Historians Journal*, 25, 115-47
- S. M Saudagaran.** 2006. "Global Trends Towards Accounting Convergence and Controversies in Developing International Standards for Corporate Reporting." *The International Journal of Accounting, Governance & Society*, 1, 25-36.
- S. Kimura and H. Ogawa.,** 2007. "A Model for the Convergence of Accounting Standards " *Research in Accounting Regulation*, 19, 215-29.
- S. Gallhofer and J. Haslam.** 2007. "Exploring Social, Political and Economic Dimensions of Accounting in the Global Context: The International Accounting Standards Board and Accounting Disaggregation." *Socio-Economic Review*, 5, 633–64.
- S. A Zeff.** 2002. "'Political' Lobbying on Proposed Standards: A Challenge to the IASB." *Accounting Horizons*, 16, 43-54.
- _____. 2007. "Some Obstacles to Global Financial Reporting Comparability and Convergence at a High Level of Quality." *The British Accounting Review*, 39, 290-302.

- S. R. Moehrle et al.** 2008. "Developments in Accounting Regulation : A Synthesis and Annotated Bibliography of Evidence and Commentary in the Academic Literature (2005–2006)." *Research in Accounting Regulation*, 20, 219–66.
- T. D. Wischnevsk and F. Damanpour.** 2006. "Organizational Transformation and Performance an Examination of Three Perspective." *Journal of Managerial Issues*, 18, 104-28.
- T. Oguri,.** 2005. "Functions of Accounting and Accounting Regulation: Alternative Perspectives Based on Marxian Economics." *Critical Perspectives on Accounting*, 16, 77–94.
- T. Buthe.** 2008. "Politics and Institutions in the Regulation of Global Capital: A Review Article." *Review of International Organisations*, 3, 207-20.
- T. G SUTTON.** 1984. "Lobbying of Accounting Standard-Setting Bodies in the U.K. And the U.S.A.: A Downsian Analysis." *Accounting, Organizations and Society*, 9, 81-95
- T. Boczco.** 2000. "A Critique on the Classification of Contemporary Accounting: Towards a Political Economy of Classification—the Search for Ownership " *Critical Perspectives on Accounting*, 11, 131-53.
- W. F. Chua.** 1986. "Radical Developments in Accounting Thought " *The Accounting Review*, 61, No. 4 (Oct., 1986), 601-32.
- W. Andreff.** 2009. "Réformes, Libéralisation, Privatisation En Algérie. Point De Vue D'un Outsider En 1988-1994 »." *Confluences Méditerranée*, 2009/4 (N°71), 41-62.
- W. H. Beaver et al.** 1979. "The Nature of Income Measurement " *The accounting review*, 54, 38-46.
- W. R. Scott, 1987.** The Adolescence of Institutional Theory, *Administrative Science Quarterly*, 32 (4), 493 – 511.
- W. R. Scott, 2008.** Approaching Adulthood: The Maturing of Institutional Theory, *Theory and Society*, 37 (5), 427 – 442.
- Y. Ding et al.** 2007. "Differences between Domestic Accounting Standards and IAS: Measurement, Determinants and Implications." *Journal of Accounting and Public Policy*, 26, 1-38.

IV. TEXTES RÉGLEMENTAIRES :

1. LOIS

- Loi n° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert comptable
- Loi n° 07/11 de 25 novembre 2007 portant système comptable et financier.
- Loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé
- Loi n° 09-09 du 13 Moharram 1431 correspondant au 30 décembre 2009 portant loi de finances pour 2010
- Loi n° 11-16 du 3 Safar 1433 correspondant au 28 décembre 2011 portant loi de finances pour 2012

Bibliographie

- Loi n°13-08 du 27 Safar 1435 correspondant au 30 décembre 2013 portant loi de finances pour 2014.

2. DÉCRETS

- Décret exécutif n° **08-156** du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi 07/11
- Décret exécutif n° **96-318** du 12 Joumada El Oula 1417 correspondant au 25 septembre 1996 portant création et organisation du conseil national de la comptabilité
- Décret exécutif n° **11-202** du 23 Joumada Ethania 1432 correspondant au 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et les délais de leur transmission ;
- Décret exécutif n° **09-110** du 27/04/2009 fixant les modalités et conditions de tenue de la comptabilité au moyen des systèmes informatiques
- Décrets exécutifs n° 11-25, le décret n° 11-26 et le décret n° 11-27 tous du 27 janvier 2011,
- Décret exécutif n° **11-24** de 27 janvier 2011 du journal officiel N°07 de 02 février 2011, fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité.
- Décret exécutif n° **13-10** du Aouel Rabie El Aouel 1434 correspondant au 13 janvier 2013 fixant le degré de fautes disciplinaires commises par l'expert comptable, le commissaire aux comptes et le comptable agréé dans l'exercice de leurs fonctions ainsi que les sanctions qui s'y rapportent,

3. ORDONNANCES

- Ordonnance n°71/82 du 29 décembre 1971 portant organisation de la profession de comptable et expert comptable
- Ordonnance n° 09-01 du 29 Rajab 1430 correspondant au 22 juillet 2009 portant loi de finances complémentaire pour 2009
- Ordonnance n° 10-01 du 16 Ramadhan1431 correspondant au 26 Août 2010 portant loi de finances complémentaire pour 2010.

4. ARRÊTÉS

- Arrêté du 28 Joumada El Oula 1430 correspondant au 23 mai 2009 portant nomination des membres du conseil national de la comptabilité,

5. RÈGLEMENTS

- Règlement 92-08 du 17 novembre 1992 portant plan de comptes bancaire et règles comptables applicables aux banques et aux établissements financiers,
- Règlement n°09-04 du Aouel chaâbane 1430 correspondant au 23 juillet 2009, portant plan de comptes bancaires et règles comptables applicables aux banques et aux établissements financiers

V. WEBOGRAPHIE :

- www.wikiberal.org
- www.cnc.dz
- www.tsa.com
- www.revues-plurielles.org

Bibliographie

- www.revues.org
- www.algeriepatriotique.com
- www.iasb.org
- www.accaglobal.com
- www.mf.gov.dz
- www.ceccf-dz.com
- www.cambridge.org
- www.worldbank.org/wbi/governance/govdata2002/
- www.sonify.psych.gatech.edu
- www.kpmg.dz
- www.banque-france.fr

Annexes

Ce questionnaire s'inscrit dans le cadre de la préparation d'une thèse doctorale intitulée

**"Les préalables, économique et institutionnel, des normes IFRS
Dans un pays en transition : Cas du SCF en Algérie"**

L'objectif général de ce travail est d'examiner les attentes des principaux acteurs concernés par le SCF notamment les professionnels comptables (libéraux ou salariés), Les managers d'entreprises et l'Etat au regard de l'application du SCF et de la qualité de états financiers qui en résultent.

A cet effet, nous vous prions de répondre soigneusement aux questions posées tout en vous garantissant la confidentialité et le secret de certaines informations.

INFORMATIONS GENERALES

- **Adresse e-mail :**

- **Qualité professionnelle :** cochez (X) dans la case appropriée

Experts comptable CAC

- **Statut juridique :**

Personne physique Personne morale

- **Age**

- **Ancienneté professionnelle** (nombre d'années) :

Moins de 5 ans entre 5 ans et 10 ans

Entre 10 ans et 20 ans plus de 20 ans

- **Nombre de formations reçues en SCF depuis 2010**

- **Nombre d'effectifs dans le bureau** (société):

- < De 5 personnes

- Entre 5 et 10 personnes

- Plus de 10 personnes

I. Du Système Comptable et Financier:

1. A votre avis, les dispositions du SCF répondent-elles aux attentes des professionnels en matière de qualité des états financiers ?

Oui Non

Un commentaire ?.....

2. Lesquels des facteurs suivants semblent entraver la maîtrise du SCF par les professionnels?

- Son attachement à une version ancienne (IFRS 2003-2004)

- Divergence avec le droit fiscal

- Un marché financier peu actif et développé

- Manque de détail pour certains traitements

- Statut d'entreprises en Algérie inadéquat avec la portée du SCF

Autres.....

3. Le manque d'un marché financier développé impacte-t-il l'évaluation de certaines opérations préconisées par le SCF ?

- Oui

- Non

Autres.....

4. Voyez-vous que l'administration fiscale demeure le seul destinataire des états financiers en Algérie?

- Oui

- Non Pas de réponse

Un commentaire.....

5. Quels sont les éléments (dans les états financiers) sensiblement affectés par le passage au SCF ?

Immobilisations	<input type="text"/>	Fonds propres	<input type="text"/>
Charges et produits	<input type="text"/>	Les impôts	<input type="text"/>

**6. Lesquelles des fonctions suivantes sont les plus impliquées dans le projet SCF ?
Par Ordre croissant de 1 à 6**

- Fonction comptable	<input type="text"/>	- Ressources humaines	<input type="text"/>
- Fonction financière	<input type="text"/>	- Fiscalité	<input type="text"/>
- Audit	<input type="text"/>	- Fonction logistique	<input type="text"/>

Autres.....

7. Selon vous, quelles sont les traitements comptables qui remontent à la période PCN et auxquels les professionnels demeurent attachés en période SCF ?

- les Amortissements	<input type="text"/>	- Les immobilisations	<input type="text"/>
- Les provisions	<input type="text"/>	- Déclarations au Fisc	<input type="text"/>
- L'inventaire	<input type="text"/>	- Les réévaluations	<input type="text"/>

Autres.....

8. Avez-vous programmé et lancé des formations à propos du SCF ?

Oui Non

9. Les difficultés d'application du SCF par les préparateurs des états financiers sont-elles motivées par :

- Manque de compétence	<input type="text"/>	Formations insuffisantes	<input type="text"/>
- Attachement aux anciennes pratiques	<input type="text"/>	Une normalisation insuffisante	<input type="text"/>
- Complexité de certains traitements	<input type="text"/>		

Autres.....

10. Si vous avez une critique à l'égard du SCF, celle-ci résulte parce que :

- Les textes d'application ne sont pas détaillés	<input type="text"/>
- Les textes portent seulement sur quelques traitements	<input type="text"/>
- Les textes n'ont pas développé des traitements spécifiques	<input type="text"/>
- Les textes ne sont pas adaptés avec la réglementation fiscale	<input type="text"/>

Autres.....

11. Voyez-vous que la volatilité accrue de la réglementation fiscale pénalise-t-elle la tâche des professionnels comptables dans l'établissement des états financiers ?

Oui Non

.....

II. De la 01/10 sur la profession comptable

12. La Réglementation régissant l'exercice de la profession comptable en Algérie est-elle suffisante ?

Oui
Non

.....

13. Voyez-vous que l'obligation de justifier une formation en SCF constitue un préalable pour l'exercice de la profession?

Oui
Non

.....

14. Voyez-vous que l'absence actuelle de conseils régionaux (CNC) pénalise-t-elle le développement de la profession en Algérie ?

Oui
Non

.....

15. Estimez-vous que les procédures actuelles de recours à des cahiers de charges pour la désignation des CAC ne répondent pas aux enjeux qualitatifs de la profession ?

Oui
Non

.....

16. Les dispositions portant sur la responsabilité des CAC, au sens de la loi 10/01, répondent-elles à leurs attentes ?

Oui
Non

.....

17. Existe-t-elle une démarche Contrôle Qualité initiée par le CNC visant les Cabinets d'Audit en Algérie?

Oui
Non

.....

18. les structures du CNC sont-elles efficaces dans la lutte contre l'exercice illégal de la profession ?

Oui
Non

.....

19. L'exercice des Cabinets d'Audit étrangers des missions d'Audit en Algérie (PWC, KPMG...) respecte-il la réglementation locale régissant la profession comptable?

Oui

Non

20. La création d'un institut de formation spécialisé de la profession comptable contribuera-t-elle à l'amélioration des conditions actuelle de la profession

Oui

Non

21. Comment qualifiez-vous le recours actuel aux nouvelles Normes d'Audit Algériennes?

Nécessaire

Urgent

Insuffisant

retardé

III. Qualité des états financiers sous SCF

22. Avez-vous procédé à l'utilisation du jugement professionnel dans certains traitements comptables?

Oui

Non

23. Avez-vous recouru à la juste valeur pour l'évaluation de certains actifs ou passifs ?

Oui

Non

24. L'absence d'un marché financier développé en Algérie rend-t-il l'apport de la juste valeur insignifiant pour la qualité des états financiers ?

Oui

Non

25. Lesquels des traitements suivants, constituent lors de préparation des états financiers, une difficulté (en termes d'évaluation et de comptabilisation) : (Citez uniquement les cas rencontrés)

- Impôts différés

Provisions comptables

- Juste valeur

Perte de valeur

- Charges et produits

Approche par composant

- Goodwill

Réévaluation des immobi

- Durée d'utilité

Crédit-bail

- Subventions

26. Avez-vous rencontré des situations où vous n'avez pas trouvé des traitements spécifiques en SCF ?

Rarement

Jamais

Toujours

Si des situations éventuelles existent, lesquelles :

27. Voyez-vous nécessaire le recours à des traitements comptables autres que ceux préconisés par le SCF ?

Oui

Non

28. La conformité avec l'instruction n°2 portant sur le passage au SCF est-elle certifiée par les CAC dans les états financiers publiés au 31/12/2009 ?

Oui

Non

IV. De la Normalisation comptable

29. Quel constat portez-vous sur le bilan CNC en matière du développement du SCF ?

Suffisant

Insuffisant

Commentaire.....

30. Existe-il une approche, au sein du CNC, selon laquelle sont formulées des solutions communes pour mettre fin à la diversité des interprétations ?

Oui

Non

31. Existe-t-il une commission mixte SCF/fiscalité chargée de converger la fiscalité et la comptabilité financière?

Oui

pas de réponse

Non

32. Les Notes Méthodologiques qui ont suivi la loi 07/11 répondent-elles aux attentes des professionnels comptables ?

Totalement

Partiellement

Aucunement

Justifiez !

33. S'il y a des insuffisances dans les notes méthodologiques, celles-ci viennent de :

- L'inadéquation de contenu avec les besoins des préparateurs

- Le manque de ponctualité des notes

- L'abstraction du contenu des notes

Autres.....

34. Espérez-vous l'apparition de nouvelles notes et avis ?

Oui

Non

Si OUI, sur quels thèmes.....

35. Quel constat portez-vous sur l'application des Avis et Notes par l'ensemble des professionnels comptables ?

Largement appliqués

Faiblement appliqués

Méconnues

Autres.....

.....

République Algérienne Démocratique et populaire
Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes
Conseil National



الغرفة الوطنية
لمحافظي الحسابات
CHAMBRE NATIONALE
DES COMMISSAIRES
AUX COMPTES

**Communiqué à l'attention des sociétés et
organismes tenus de désigner un commissaire
aux comptes**

La Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes tient à rappeler aux sociétés et organismes qui sont tenus de désigner un commissaire aux comptes, qu'ils doivent se conformer rigoureusement aux dispositions du décret exécutif 11/32 du 27/01/2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes.

En effet, **il est constaté que certains cahiers des charges élaborés dans le cadre des appels d'offres ou consultations restreintes pour désigner un commissaire aux comptes, comportent paradoxalement des titres ou diplômes sans rapport avec la mission de contrôle légal et visent à altérer la saine compétition.** Or, l'introduction d'autres exigences ou critères distinctifs peut être assimilée à un processus conduisant délibérément vers un choix orienté ou tendancieux rendant la démarche viciée et susceptible de frapper de nullité tout ce qui en découlerait.

L'agrément assorti d'une inscription au tableau des commissaires aux comptes doivent être les seuls critères exigés lors des soumissions conformément à la réglementation en vigueur et ce, dans l'unique objectif de conserver intacte la transparence recherchée par les textes législatifs et réglementaires dans la désignation des commissaires aux comptes.

Par ailleurs, les commissaires aux comptes doivent s'abstenir de s'engager dans de pareilles soumissions pour ne pas compromettre leur indépendance conformément au code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes et marqué leur solidarité à l'égard de leurs confrères illégalement exclus.

La Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes se réserve le droit d'engager toutes les actions qu'elle jugera utile pour protéger ses intérêts moraux, comme elle demeure à la disposition des sociétés ou organismes pour apporter tout éclaircissement qui lui serait demandé.

Le Conseil de la CNCC



Programme de la journée

Thème de la journée : « Immobilisations corporelles et incorporelles : examen des divergences actuelles dans les approches comptables et fiscales par les professionnels et nécessité d'une convergence »

1 : Exposé des motifs

Les immobilisations corporelles et incorporelles dans leur acception large ou restreinte ne font pas l'objet de traitements clairs et exhaustifs sur le plan comptable et fiscal respectivement par le SCF et les codes des impôts. Ceci a induit, pour une même sous problématique, des traitements différenciés selon les préparateurs des états financiers, les auditeurs, les auteurs de manuels comptables, les enseignants en normes comptables nationales. Ces divergences de fond, qui peuvent impacter de manière significative les états financiers, sont déstabilisantes pour les professionnels et les apprenants en comptabilité financière tous niveaux confondus. Quelles solutions seraient-elles en effet à promouvoir pour documenter notamment une opinion sur ces états ?

Aussi, l'objectif de cette journée est-il de tenter de formuler, après débats contradictoires, une réponse consensuelle collective à chaque problématique importante associée au traitement de ces immobilisations.

2 : Problématiques à dérouler

- Approche globale des immobilisations corporelles et incorporelles amortissables et non amortissables : cas des frais de développement ;
- Approche par composants (cas réel vécu par une grande entreprise, sous réserve de confirmation) ;
- Goodwill de l'acquéreur, full goodwill, traitement ultérieur ;
- Base amortissable, durée d'utilité, début et arrêt de l'amortissement, modes d'amortissements comptables, amortissement fiscal ;
- Indices de dépréciation, perte de valeur, construction d'une UGT, reprise de perte de valeur ;
- Méthode de la réévaluation, traitement ultérieur de l'écart de réévaluation.

Toutes ces problématiques seront développées, le cas échéant, en liaison avec les règles d'évaluation, de comptabilisation, et la fiscalité associée.

3 : Animateurs : Messieurs BOUBIR, BOULAHDOUR, MEDJOUBI, TAFIGHOULT, YAHI, YOUNES-CHAOUCH.

4 : Organisation de la journée

M.TAFIGHOULT traitera à titre principal du thème inhérent à la fiscalité associée aux problématiques comptables qui seront développés.



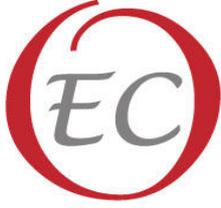
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et populaire
الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes
المجلس الوطني
Conseil National



8H30	Accueil des participants	
	Intervenants	Thèmes
9H	Ouverture de la journée	
9H20-9H40	BOUBIR, modérateur de la journée	Introduction général du thème et principaux points de divergence entre les professionnels
9H40-10H15	YAHY	Thème et débat : Approche globale des immobilisations corporelles et incorporelles amortissables et non amortissables et principales divergences avec le PCN 75
10H15-10H45	YOUNES CHAOUCH	Thème et débat : Approche par composants, cas réel vécu par une grande entreprise
10H45	Pause-café	
11H-11H30	BOUBIR	Thème et débat : Goodwill de l'acquéreur, full goodwill, traitement ultérieur
11H30-12H15	BOULAHDOUR	Thème et débat : Base amortissable, durée d'utilité, début et arrêt de l'amortissement, modes d'amortissements comptables, amortissement fiscal
12H15-13H	MEDJOUBI	Thème et débat : Indices de dépréciation, perte de valeur, construction d'une UGT, reprise de perte de valeur
13H	Déjeuner	
14H-14H45	TAFIGHOULT	Thème et débat : la réévaluation, traitement ultérieur de l'écart de réévaluation
14H45-16H	Débat général	
16H	Conclusion et clôture de la journée par BOUBIR et TAFIGHOULT	

Il est entendu que chacun des intervenants susvisés n'exprimera que son propre point de vue qui peut susciter des avis documentés contraires lors des débats.

Soyez les bienvenus



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

Ordre National des Experts Comptables

NOTE D'INFORMATION N° 08

07 Avril 2015

Chères Consœurs, Chers Confrères

La Bourse d'Alger et le Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables organisent sous le haut patronage de Monsieur le Ministre des Finances un séminaire de vulgarisation sur le marché financier Algérien.

Cet important évènement vise à rapprocher le marché financier des professionnels de la corporation pour leur permettre de mieux s'imprégner des pratiques boursières et des nouvelles dispositions en vigueur concernant les financements des EURL, SARL et PME ainsi que les avantages de ce mode de financement eu égard à l'importance du rôle que l'expert est appelé à jouer dans le processus d'introduction des sociétés en bourse mais également dans la prise des décisions majeures de l'entreprise.

Date de l'évènement : le Samedi 09 Mai 2015

Lieu : Ecole Supérieure d'Hôtellerie et de Restauration – ESHRA – Route Nationale n° 11 Ain Benian Alger

Population concernée : Experts Comptables/Commissaires aux comptes

Modalités d'inscription : les professionnels doivent confirmer leur participation effective en remplissant le formulaire d'inscription ci-joint et le renvoyer au conseil par Email : **contact@cn-onec.dz** ou par fax aux numéros ci-dessous, dans les meilleurs délais, les places étant limitées.

La participation à cette journée est gratuite. Les frais d'organisation (cartable, documentation, déjeuner et pause-café) sont pris en charge par les Organisateurs.

Cordialement à tous,

**Le Président du conseil
YANAT Hachemi**

Cité des 498 logements Bt 8 n° 1 Hai El Djorf Bab Ezzouar Alger

Tél/Fax : 021 24 16 92 – 021 24 76 65 – 021 24 89 99

Site : www.cn-onec.dz - Email: contact@cn-onec.dz



المصنف الوطني للخبراء المحاسبين
Ordre National des Experts Comptables

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

BULLETIN D'INSCRIPTION

**Séminaire de vulgarisation sur le « Marché financier Algérien » en
collaboration avec la Bourse d'Alger**



Le Samedi 09 Mai 2015

**Ecole Supérieure d'Hôtellerie et de Restauration d'Alger - ESHRA-
Route Nationale n° 11 Ain Benian – Alger-**

Nom :

Prénoms :

Profession/Qualité :

Téléphone :

Email :

Le Bulletin d'inscription dûment renseigné doit être transmis dans les meilleurs délais au conseil à notre adresse email : contact@cn-onec.dz ou par fax aux numéros suivants : 021 24 16 92 – 021 24 89 99 - 021 24 76 65

Le,

Signature et cachet

**ORDRE NATIONAL DES EXPERTS COMPTABLES
CONSEIL NATIONAL**

NOTE D'INFORMATION N° 20

13/03/2016 (Diffusion générale)

Chères Consœurs, Chers Confrères,

Nous avons l'honneur de vous informer de :

- la publication prochaine des quatre premières **normes algériennes d'audit (NAA)** :
Ces quatre premières normes sont très fortement inspirées des normes internationales d'audit (ISA), chacune d'elles porte d'ailleurs la même codification et le même intitulé que la norme ISA d'origine correspondante :

NAA 210 : Accord sur les termes des missions d'audit

NAA 505 : Confirmations externes

NAA 560 : Evènements postérieurs à la clôture

NAA 580 : Déclarations écrites

Ces normes ont fait l'objet d'une décision du ministre chargé des finances (Décision n°2 du 04 février 2016) et qui sera publiée incessamment au journal officiel du ministère des finances.

D'ores et déjà, nous vous mettons en copie (voir pièces jointes) de ces quatre normes en version Arabe et Française en attendant de pouvoir les télécharger librement sur votre site dans un meilleur format.

- **Une première session de formation** sur ces normes à l'adresse des professionnels intéressés est prévue le samedi 23 avril 2016 à Zeralda, au siège de la mutuelle générale des matériaux de construction (MGMC).

Les modalités d'inscription vous seront communiquées sous peu. Cependant, les préinscriptions sont ouvertes auprès du secrétariat de l'ordre pour la réservation des places.

Par ailleurs, d'autres sessions de formation sont prévues dans d'autres wilayas.

Cordialement à tous,

**Le Président du conseil
YANAT Hachemi**

Cité des 498 logements Bt 8 n° 1 Hai El Djorf Bab Ezzouar Alger

Tél/Fax : 021 24 16 92 – 021 24 76 65 – 021 24 89 99

Site Web : www.cn-onec.dz - Email: contact@cn-onec.dz

