

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Le processus de globalisation financière visant l'internationalisation des marchés financiers a provoqué une profonde mutation des structures de l'économie mondiale.

En effet, depuis 1980, l'environnement financier international n'a pas cessé d'enregistrer des techniques et des produits très sophistiqués résultant de la vague des innovations financières et comptables, qui a permis une diversification très compliquée tout au niveau des instruments financiers qu'au niveau des risques qui en découlent.

Dans un monde où les capitaux, les marchés et les entreprises sont internationalisés, la comptabilité financière doit elle aussi être internationale pour atteindre l'objectif de comparaison des états de performance. L'objectif est d'harmoniser les outils comptables, moyens de pilotage interne de l'entreprise et de les amener à fournir une information financière normalisée, comparable et fiable auprès des investisseurs.

En Algérie, les autorités publiques ont décidé de réformer la comptabilité pour la mettre à jour par rapport aux changements subis par l'environnement économique. Ces réformes ont abouti à un nouveau système comptable financier des entreprises permettant à l'Algérie de rentrer dans le processus de l'harmonisation de l'information financière au niveau international.

Dans ce chapitre, ayant trait à l'étude de l'incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien, tout en évoquant la question afférente à l'harmonisation et la normalisation comptable internationale, ainsi que la présentation des principaux référentiels comptables et acteurs de normalisation comptables dans le monde. Pour passer ensuite à la présentation du processus de normalisation comptable en Algérie, qui s'est soldé par une migration du Plan Comptable National "PCN" vers un nouveau système, dénommé Système Comptable Financier "SCF", devenu obligatoire dès le 01 janvier 2010.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Section 01 : Normalisation et harmonisation comptable internationale

On peut distinguer l'harmonisation de la normalisation en considérant que cette dernière a pour objet d'application de normes identiques dans le même espace géographique et vise à l'uniformité des pratiques comptables au sien de cet espace. L'harmonisation, au contraire, est censée autoriser une certaine diversité des pratiques comptables et visent seulement à établir des équivalences entre elles; elle est en principe moins contraignante que la normalisation, cela dit, on peut aussi considérer que l'harmonisation est une forme atténuée de la normalisation et une première étape vers celle-ci.

1-1-La Normalisation Comptable Internationale

1-1-1- Définition de la normalisation comptable

Pour parler de la normalisation comptable, plusieurs concepts se manifestent à savoir la régulation, la réglementation, la standardisation, l'harmonisation, et la convergence comptable.

À cet effet, une norme est un ensemble de règles fonctionnelles ou de prescriptions techniques relatives à des produits, à des activités ou à leurs résultats, établies par agrément de spécialistes et enregistrées dans un document produit par un organisme de normalisation national ou international.

Normaliser un système d'informations comptable, c'est l'organiser autour de concepts standards, de définitions et références communes pour qu'un même phénomène soit traduit selon un schéma d'analyse commun par toutes les unités et puisse ainsi faire l'objet d'une même interprétation économique.

Pour Bernard Colasse la normalisation comptable c'est «un processus de production, de mise en œuvre et de contrôle de l'application des normes comptables dans un espace géographique donné »¹.

L'objectif de la normalisation est avant tout de favoriser la réalisation des objectifs de l'information financière. Dans ce sens on peut déduire que les normes comptables ont pour le but de procurer aux l'utilisateur un rapport financier de l'entreprises qui s'assurance que l'information qui s'y trouve est pertinente et fiable.

¹B.Colasse, **Nouvelles normes comptables : quels enjeux pour l'enseignement de la comptabilité**, séminaire organisé par l'Université de Paris Dauphine le 13 septembre 2004.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

1-1-2- La normalisation dans le monde

la normalisation comptable dans le monde demeure encore caractérisée par sa diversité. Les modalités de l'élaboration des normes nationales ont souvent un lien avec le contexte économique, juridique et social du pays réside.

Après avoir exposé la normalisation comptable, sa définition et ses objectifs, il est utile de poser le cadre de la normalisation dans un ensemble de pays qui sont pionnières dans ce domaine¹.

- La normalisation comptable en France.
- La normalisation comptable à l'USA.
- La normalisation comptable en grande Bretagne.

A-La normalisation comptable en France

Le processus de normalisation comptable en France nous intéresse en tant que chercheurs, en domaine comptable en raison de la proximité historique et économique.

Deux idées clés caractérisent la normalisation française² :

- Son processus, piloté par les pouvoirs publics, associe au sein de nombreux organismes les acteurs de la vie économique concernés par la comptabilité.
- Sa mise en application s'effectue par une législation étendue, basée sur un outil de référence : le plan comptable général (PCG).

La France a un régime codifié, la normalisation comptable dépend des pouvoirs publics. L'Etat prend la responsabilité de l'organisation de la fonction comptable. L'élaboration des règles et des normes comptables passe par deux organismes³ :

- Le conseil national de la comptabilité (CNC).
- Le comité de la réglementation comptable(CRC).

Le référentiel applicable est le plan comptable général (PCG).

A-1- Le conseil national de la comptabilité (CNC)

Le CNC qui a été créé en 1957 est un organe consultatif placé sous la tutelle du Ministère de l'Économie et des Finances. Le CNC coordonne des recherches théoriques et méthodologiques, formule des avis à propos l'adaptations professionnelles du PCG et traite certains points particuliers de la comptabilité. Il remplace la commission de la normalisation des comptabilités qui a été mise en place en 1946 dont le rôle d'élaborer le premier plan

¹A.Kadouri, A.Mimeche , **Cours de comptabilité financière**, Edition ENAG,2009, P : 53.

²C.Gernier, J.Bonnebouche , **Système d'information comptable**, Edition Foucher, 1998, P : 153.

³A.Kadouri, A.Mimeche, **Op.cit.**, 2009, P : 54.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

comptable. Les membres du CNC ont également la tâche de formuler des avis analysant chaque norme internationale IAS ou IFRS. Ces avis du CNC n'ont pas force de loi ; ils doivent être adoptés par le CRC et faire l'objet d'arrêtés ministériels.

A-2-Le comité de la réglementation comptable(CRC)

Créé en 1998, le CRC établit des règlements comptables au vu des recommandations du CNC. Les règlements adoptés par le CRC qui tenant compte doivent être homologués par des arrêtés ministériels et sont applicables aux professionnels et entreprises. Par exemple le CRC est, à l'origine de la refonte du PCG de 1999¹.

Il y encore trois type d'organisations qui interviennent directement ou indirectement dans la production des normes en France² :

- L'Ordre des Experts Comptables (OEC) ;
- La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) ;
- La Commission des Opérations de Bourse (COB) ;

la COB a pour mission de protéger les investissements faisant appel public à l'épargne (APE), de faciliter l'information des investisseurs et de veiller au bon fonctionnement des marchés de valeurs mobilières et de produits financiers cotés.

B-La normalisation comptable aux Etats-Unis

La normalisation comptable au Etats-Unis se fonde sur les principes suivants³ :

- L'information financière est essentiellement destinée aux investisseurs.
- Le chef d'entreprise est libre dans le choix de la présentation des documents.
- Il n'existe pas de nomenclature précise des comptes.

Contrairement au contexte français, la normalisation comptable Américaine ou anglo-saxonne suit un régime des réglementations coutumes, ce qui veut dire que l'organisation et la normalisation de la fonction comptable ne s'arrête pas à la responsabilité de l'Etat, mais c'est le rôle des professionnels du domaine présentés dans les bureaux comptables et audits et les cadre de société.

La normalisation américaine est réalisée depuis le début des années 70 par le FASB (Financial Accounting Standard Board) financé par des fonds privés.

Le corps des normes comptables s'appelle « USA Generally Accepted Accounting Principales ».Il regroupe un grand nombre de normes (FAS : financial accounting standars),

¹S.Brun, **IAS/IFRS : les normes internationales d'information financières**, Edition Gualino, 2006, P : 21.

²C.Gernier, J.Bonnebouche, **Op.cit**, 1998, P : 153.

³A.Kadouri , A.Mimeche, **Op.cit**, 2009, P : 56.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

d'interprétation, d'avis et de déclarations. C'est une réglementation très détaillée, parfois très sophistiquée, justifiées par la disposition américaine aux procédures judiciaires¹.

B-1-Le Financial Accounting Standards Board (FASB)

Le FASB a publié :

- un cadre conceptuel comptable composé de "statements of financial accounting concept" (SFAC) ; il s'agit de textes très généraux qui donnent des lignes directrices permettant de prendre un jugement autour de principes généraux (ce ne sont pas des règles d'application directe).
- Des "statements of financial accounting standard (SFAS)" ; qui constituent des normes d'application sur une question précise de technique comptable.

Le FASB est l'organisme de normalisation pour le secteur privé ; les normes publiées sont officiellement reconnues par la SEC ("Securities and Exchange Commission"). Signalons que les normes américaines ont une influence internationale considérable.

B-2-La Securities and Exchange Commission (SEC)

La SEC est le gendarme redouté du marché boursier américain. Cette institution est dotée de moyens financiers et de pouvoirs juridiques très importants en matière de normalisation comptable. Elle a pour mission principale la protection de l'épargne et le bon fonctionnement des marchés boursiers, la SEC oblige l'application des normes comptables American à toute entreprise qui veut accéder à la bourse Américaine et par conséquent, cette dernière doit présenter ses états financiers selon les normes de SFAS.

C-La normalisation comptable en grande Bretagne

Les règles comptables sont déconnectées des règles fiscales ; le calcul de résultat imposable est déterminé en dehors de la comptabilité ; la compréhension de la comptabilité anglaise ne nécessite donc pas la connaissance de la fiscalité².

Il n'y a pas de plan comptable édictant des règles de forme pour la tenue des comptabilités. Chaque entreprise organise sa comptabilité en fonction de ses propres besoins en respectant les contraintes suivantes³ :

- Produire une comptabilité complète.
- Permettre l'établissement des comptes annuels dans les conditions fixées par la loi.

¹S.Brun, **Op.cit**, 2006, P : 24.

²C.Gernier, J.Bonnebouche, **Op.cit**, 1998, P : 155.

³A.Benedetti, **La normalisation comptable internationale : enjeux et perspectives**, Revue n° 9,2000, PP : 15-25.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

- Permettre d'obtenir les informations destinées à l'administration fiscale.

En Royaume-Uni, la profession comptable a eu l'initiative de la création du premier organisme de normalisation. Une réorganisation récente du processus de normalisation (1990) a abouti à la création d'un système tripartite rassemblant profession comptable, gouvernement, entreprise et banque. En son sein, un comité ; "Accounting Standards Boards (ASB)" est responsable de l'élaboration des normes.

Ce nouveau système est plus complexe que le précédent ; les normes (Statement of Standard Accounting Practice) doivent être appliquées obligatoirement malgré l'absence d'un caractère légal ; des actions sont engagées à l'encontre des Sociétés qui ne les respectent pas (lorsque notamment les comptes annuels ne présentent pas une image fidèle sur leur activité).

1-2-L'harmonisation comptable internationale

1-2-1- Définition de l'harmonisation comptable internationale

La coexistence de différents référentiels comptables internationaux, alors que les échanges sont de plus en plus mondialisés et les économies de plus en plus intégrées, pose des problèmes de lisibilité des informations comptables en fonction aux normes selon lesquelles elles ont été établies. Un processus d'harmonisation suivi la normalisation internationale est donc en cours, qui à terme devrait aboutir à une convergence des principales normes comptables.

A ce titre, la recherche d'une définition au concept de l'harmonisation comptable, nous a permis de conclure que le niveau d'importance accordé à cette notion diffère d'un auteur à un autre, mais la majorité des définitions considèrent que l'harmonisation comptable vise à diminuer les divergences qui existent entre les pratiques comptables exercées dans divers pays.

Le défi actuel est comment élaborer un plan comptable unique dans le monde, d'une manière qu'il peut répondre aux différents problèmes comptables, et être adéquat avec le contexte économique dans le site géographique appliqué.

Selon Stephan Burn, l'harmonisation est « le terme utilisé en comptabilité internationale pour accorder entre elles les réglementations comptables nationales en réduisant leur différences »¹. Les référentiels existant présentent des divergences tellement importantes que la normalisation est devenue une condition nécessaire pour rapprocher les pratiques comptables internationales. Pour Nobes et Parker l'harmonisation comptable est « un processus destiné à accroître la compatibilité des pratiques comptables, grâce à une limitation

¹S.Brun, Op.cit., 2006, P : 19.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

de leurs niveau de variabilité»¹. La même vision est admise par Choi et Mueller qui voient que l'harmonisation représente une absence de contradiction des normes². Alors que, selon E.Barbu l'harmonisation comptable vise certainement à réduire la diversité des pratiques comptables afin de les rendre plus comparables³, mais elle considère que cette dernière pourrait être vue comme la première étape du processus de création des normes comptables.

En se référant à la définition de Colasse qui considère l'harmonisation comptable comme étant « un processus institutionnel, ayant pour objet de mettre en convergence les normes et les pratiques comptables nationales et, par conséquent, de faciliter la comparaison des états comptables produits par des entreprises de pays différents »⁴.

L'harmonisation ne touche pas seulement les normes et les règles de pratiques comptables, mais aussi les éléments et les procédures de contrôler et évaluer ses derniers .Selon Choi, l'harmonisation comptable a trois facettes⁵ :

- L'harmonisation des normes comptables ;
- L'harmonisation de la diffusion d'informations comptables ;
- L'harmonisation des normes d'audit.

A partir du moment où il ya diversité de demandes et d'attentes d'information dirigées sollicitant un dispositif unique de production de l'information comptable, il ya alors lieu d'impliquer l'intervention d'acteurs dont le rôle sera de concrétiser la protection des utilisateurs de cette information en posant un corpus de règles et de définitions unificatrices dans lequel seront énoncées notamment.

- La forme de l'information comptable produite.
- La définition du contenu de cette information comptable.
- Le contrôle, le mode de protection, la régularité et la qualité de l'information comptable produite.

L'objectif d'un référentiel unique est donc de mettre en place un langage comptable unifié dans un cadre économique plus large. Derrière la modification des systèmes comptables propres à chaque pays, l'enjeu principal est l'apparition d'un langage financière mondial applicable aux états financiers de toutes les entreprises.

¹ C.W.Nobes, **An empirical investigation of International accounting principles: a comment**, Journal of Accounting Research, Printemps, 1981, PP : 80-268.

² F.D.S.Choi et G.G.Mueller, **International Accounting**, Englewood cliffs, NJ : Prentice-Hall, 1984.

³ E.Barbu, **40 ans de recherche en Harmonisation Comptable Internationale**, Normes et Mondialisation, France, 2004, P : 3.

⁴ **Idem**, P : 4.

⁵ M.Kebieche, **L'impact de l'application du système comptable financier sur les caractéristiques de l'information financière dans l'entreprise Cas des entreprises Algériennes**, mémoire magister ESC, 2011, P : 30.

1-2-2- Importance et limites de l'harmonisation comptable internationale

Dans l'exposé des motifs de son Règlement IAS de septembre 2002, la Commission Européenne note que l'utilisation des normes IFRS « renforce la libre circulation des capitaux dans le marché intérieur et aide les sociétés communautaires à affronter leurs concurrents à armes égales dans la lutte pour les ressources financières offertes par les marchés des capitaux de la Communauté et du monde entier »¹.

Ainsi, le motif le plus important qui justifie le passage aux normes IFRS est relatif à la transparence et la fiabilité de l'information financière produite par les entreprises. En revanche, ce passage est supposé faciliter la comparabilité des comptes pour un fonctionnement efficient du marché des capitaux, sur la base d'un bon rapport entre coût et efficacité et permettant, à terme, la baisse du coût du capital. La protection des investisseurs et la préservation de la confiance envers les marchés financiers sont deux autres aspects importants qui encouragent les pays à converger vers ces normes.

En outre, quelle pourrait être l'importance de cette conversion, en particulier pour l'économie et les entreprises qui auront à appliquer ces nouvelles normes. Autrement quelle est l'importance de l'harmonisation comptable et quelles sont les limites qui peuvent confronter ce processus ?

A-Importance de l'harmonisation comptable

A-1- L'harmonisation comptable et les marchés financiers

L'argument principal en faveur de l'harmonisation comptable est la recherche de l'efficience dans les transactions internationales. Cet argument s'applique encore mieux au marché des capitaux. En effet, un apporteur de fonds qui désire investir dans un marché étranger éprouvera des difficultés à évaluer la performance des sociétés cotées dans ce marché s'il ne connaît pas l'ensemble des méthodes comptables autorisées par le pays ainsi que les facteurs culturels susceptibles d'influencer les comptes. Le manque d'uniformité et donc de comparabilité des informations comptables constitue indubitablement un obstacle aux investissements internationaux. Cela conduit à des inefficiences au niveau des marchés financiers, dans la mesure où les investisseurs prennent leurs décisions sur la base d'informations tronquées ou bien restreignent leurs investissements au seul marché national.

¹M.Nahmias, L'essentiel des normes IAS/IFRS, Éditions d'Organisation, 2004, P : 48.

A-2-L'harmonisation comptable et les entreprises multinationales

On considère généralement que la diversité comptable perturbe les utilisateurs des états financiers et est source de difficultés pour les sociétés multinationales. Ces dernières sont généralement obligées d'établir deux séries de comptes : des comptes consolidés aux normes du pays de la société mère pour les besoins du marché des capitaux, et des comptes individuels pour chaque filiale, établis selon les règles locales et qui ont un but essentiellement fiscal.

Si la société mère est cotée sur plus d'une place financière, un deuxième ensemble de comptes consolidés est généralement nécessaire pour les marchés de capitaux étrangers. Ce qui fait accroître significativement les coûts supportés par ces sociétés, particulièrement les coûts d'audit, les coûts de formation et ceux relatifs aux systèmes d'information. En conséquence, l'harmonisation des systèmes comptables va permettre à ces sociétés de diminuer le coût relatif à la production de leurs informations financières. Du fait qu'elles ne seront plus obligées d'établir des comptes selon des référentiels différents.

A-3-L'harmonisation comptable et les unions économiques

La diversité de réglementations comptables pose également des problèmes aux unions économiques comme l'Union européenne. Du fait que, le concept de marché unique présuppose vraisemblablement une réglementation à peu près identique dans chaque État. Dès lors, voici une autre motivation qui pousse à l'harmonisation des systèmes comptables : la volonté d'unifier les conditions de la concurrence entre pays. « Si un ou plusieurs États au sein d'une union économique possèdent un système comptable particulièrement permissif ou favorable, les entreprises établies ailleurs risquent en effet d'être incitées à y transférer leur siège social, faussant ainsi la concurrence entre États membres »¹. Le manque d'uniformité conduit aussi à des inefficiences dans les marchés financiers et nuit à la libre circulation des capitaux, des biens et des services, même si l'autorité politique peut tenter de faire disparaître, ou au moins de réduire ces obstacles, comme c'est le cas au sein de l'Union européenne.

B- Limites et risques de l'harmonisation comptable

Contre l'harmonisation, on peut invoquer qu'elle rompt des équilibres sociaux qui ont mis des années à s'établir, qu'elle ne tient pas compte du rôle spécifique de la comptabilité dans chaque pays, qu'elle est onéreuse et que ses coûts sont supportés essentiellement par les petites et moyennes entreprises, alors que les bénéficiaires reviennent en grande partie aux

¹M. Nahmias, Op.cit, 2004, P : 48.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

grandes sociétés. Mais la question principale consiste à savoir si réellement l'harmonisation comptable peut être obtenue. En outre, quelles sont les limites et les risques liés au processus d'harmonisation comptable internationale.

B-1-Les différences environnementales et l'harmonisation comptable

Comme nous l'avons vu précédemment, les règles comptables de chaque pays ont évolué dans le temps pour répondre aux besoins de l'environnement social, culturel et économique de chaque pays. Ce compromis entre intérêts divergents constitué au fil du temps est rompu par le processus d'harmonisation qui, par définition, travaille à l'élaboration de règles communes. Il est évident que l'hétérogénéité des priorités et des objectifs de la comptabilité entre pays représente un obstacle à une harmonisation globale. L'établissement de comptes annuels a, dans certains États, pour but essentiel de calculer le bénéfice distribuable, objectif directement lié à des préoccupations fiscales. Dans d'autres pays, l'objectif principal est de fournir de l'information aux marchés des capitaux. Une harmonisation complète ne peut donc être réalisée que si l'environnement économique et social (réglementation fiscale, droit des sociétés, modes de financement, systèmes de gouvernement d'entreprise, etc.) l'est aussi.

B-2-L'importance des coûts liés à la transition vers un système international

Une autre question est de savoir si l'harmonisation doit concerner toutes les entreprises ou se limiter à certaines d'entre elles, notamment les sociétés cotées en Bourse, les sociétés de capitaux, ou encore celles dont la taille dépasse un certain seuil. Il est clair que l'harmonisation est nécessaire pour les sociétés cotées afin de faciliter les transactions sur les marchés internationaux de capitaux. Quant à savoir si la comptabilité doit être la même pour tous les types de sociétés dans le monde, la question reste ouverte.

Pour les entreprises, l'harmonisation a un coût. Un changement de méthodes comptables susceptible de modifier l'image de la situation financière de la société nécessite d'informer les utilisateurs des comptes des effets du changement. Au niveau interne, la firme supporte également des coûts de formation et d'adaptation informatique. D'une façon générale, on considère que les coûts comptables sont relativement plus importants pour les petites sociétés que pour les grandes car ces dernières peuvent répartir ces dépenses, en grande partie fixes, sur un plus grand nombre de transactions.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Section 02 : Les référentiels comptables les plus reconnus dans le monde et les principaux acteurs de normalisation comptable

Afin de cerner le phénomène de normalisation internationale qui connaît une prolifération de plus en plus importante dans la sphère économique, il est nécessaire de comprendre les référentiels existants, notamment, ceux les plus reconnus dans le monde, en rappelant ainsi les instances intervenant dans cette normalisation.

2-1- Les référentiels comptables les plus reconnus dans le monde

Trois référentiels les plus connus et les plus utilisés sont depuis le début des années 1990, le référentiel européen, le référentiel américain et le référentiel IAS/IFRS.

2-1-1- Le référentiel comptable européen : les 4^{ème}, 7^{ème} et 8^{ème} directives

Le cadre de base du droit comptable est représenté par trois directives :

- La directive 78/660/C.E.E. du 25 juillet 1978, qui concerne les comptes annuels de certaines formes de sociétés (la quatrième directive) ;
- La directive 83/349/C.E.E. du 13 juin 1983, qui concerne les comptes consolidés de certaines formes de sociétés (la septième directive) ;
- La huitième directive, publiée le 12 mai 1984, au journal officiel des communautés européennes, a traité des professionnels chargés de l'audit légal des états financiers.

A ce cadre général s'ajoutent deux directives sectorielles et deux directives concernant les succursales créées dans un état membre par des entités relevant du droit d'un autre état membre.

Des directives à faible portée suite à une transposition très variable :

Puisque ces directives sont à vocation générale, elles se basent sur l'article 54, § 3, sous g, du traité original instituant les communautés européennes¹. L'accent est mis sur la protection des parties (tiers et associés). La notion d'image fidèle et donc d'information est déjà explicitement mentionnée, mais elle ne prend pas encore la place centrale qui est la sienne à l'heure actuelle.

De l'analyse de la quatrième directive, il est remarqué qu'elle se borne à énoncer quelques principes généraux, à prescrire une structure et un contenu minimaux pour les différents états financiers et à énoncer des dispositions particulières relatives à certains postes du bilan et du

¹Le conseil et la commission exercent les fonctions qui leur sont dévolues par les dispositions ci-dessus notamment en coordonnant, dans la mesure nécessaire et en vue de les rendre équivalentes, les garanties qui sont exigées, dans les états membres, des sociétés au sens de l'article 58, deuxième alinéa, pour protéger les intérêts tans des associés que des tiers.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

compte de profits et de pertes ainsi qu'à l'évaluation de certains éléments. Maintes dispositions contiennent des options.

La raison du caractère à la fois général et flexible de la quatrième directive réside clairement dans la forte relation qui existe dans certains états membres entre le droit comptable et le droit fiscal. En effet, le conditionnement du texte de la directive par des considérations d'ordre fiscal se décèle en de nombreuses instances :

- La nature de certaines options, par exemples celle qui concerne la possibilité d'inclusion des coûts indirects de production dans le coût de revient ou encore celle permettant l'application de la méthode LIFO.
- La possibilité offerte par l'article 20 (2) de comptabiliser des provisions qui ne correspondent pas à la définition générale donnée par l'article 20 (1).
- Les articles 43 (1) (10), 35 (1) (d) et 43 (1) (10)¹. En effet, le législateur était bien conscient de l'effet nuisible qu'auraient des considérations fiscales sur la comparabilité des états financiers publiés sous différents droits nationaux. Faute de pouvoir faire mieux, il impose alors au minimum la publication d'information supplémentaire dans les états annexes.
- Le fait que la quatrième directive ne comporte pas de définitions explicites des éléments qui bâtissent les états financiers. Notamment, il n'y pas de définition de la notion d'actif. En se référant par exemple à l'article 9 qui définit une structure minimale de bilan. La comptabilisation à l'actif de certains éléments, notamment les frais d'établissement et les frais de recherche et de développement est ainsi laissée à l'appréciation des législations nationales.

Les directives comptables restaient donc outils dont la portée était restreinte, néanmoins, elles firent dans beaucoup de pays européens par exemple la France, la Belgique et le Luxembourg, un important catalyseur du développement du droit comptable national. Aussi, inévitablement, leur caractère flexible fit que leur transposition dans le droit national des états membres fut très variable. Un intéressant témoignage de cette problématique est fourni par un document consultatif adressé par le forum de la comptabilité à la commission européenne et traitant plus particulièrement des interprétations divergentes qui étaient

¹Outre les mentions prescrites par d'autres dispositions de la présente directive, l'annexe doit comporter au moins des indications sur la proposition dans laquelle le calcul du résultat de l'exercice a été affecté par une évaluation des postes qui, en dérogeant aux principes des articles 31 et 34 à 42 quater, a été effectuée pendant l'exercice ou un exercice antérieur en vue d'obtenir des allègements fiscaux. Lorsqu'une telle évaluation influence d'une façon non négligeable la charge fiscale future, des indications doivent être données.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

données par les états membres aux principes de prudence et de rattachement et à leur pondération relative. La fiscalité était citées comme un facteur à l'origine de ces divergences¹.

L'adoption du référentiel IFRS ou comment accéder aux marchés internationaux ?

Suite à l'apparition des groupes multinationaux souhaitant lever des capitaux sur les marchés internationaux et plus particulièrement américains, sont apparus un certain nombre de difficultés qui sont très bien résumées dans une communication de la commission datant de 1995. C'est dans cette communication qui furent énoncées les bases de l'approche qui a conditionné la démarche de l'U.E. depuis. L'adoption concrète du référentiel IFRS fut alors suggérée définitivement dans une communication datant de 2000.

L'adoption du référentiel IFRS résulta donc d'un concours de circonstances dont les plus importantes étaient le développement réduit du droit comptable interne, dû notamment à la fiscalité, et la volonté des entreprises multinationales européennes d'aller lever des capitaux sur les marchés internationaux², plus exigeants en matière d'information financière. Face à l'impuissance matérielle de mettre en place rapidement un droit interne à la hauteur des normes internationales et surtout américaines, l'union européenne choisit la voie du compromis : intégrer le référentiel IFRS au sein de son propre droit comptable. A cette fin, un certain travail d'adaptation fut cependant nécessaire. En effet, les directives comptables étaient incompatibles sur certains points avec le référentiel IFRS. Cela aurait pu avoir des effets néfastes sur le processus d'adoption des normes mis en place par le règlement IFRS 2005 et aurait créé un *uneven playing field* par rapport aux entreprises dont les comptes individuels et/ou statutaires sont toujours soumis exclusivement aux directives, en d'autre terme les comptes sont soumis aux droit nationaux respectifs. Les adaptations se sont concrétisées dans deux directives :

- Directive 2001/65/CE dite « juste valeur » et qui permet l'évaluation à la juste valeur des instruments financiers de certaines formes de sociétés sous certaines conditions.
- Directives 2003/51/CE dite « modernisation » et qui modifia un certain nombre d'articles incompatibles avec le référentiel IFRS des quatrième et septième directives ainsi que la directive concernant les établissements de crédit.

¹ Communication de la commission l'harmonisation comptable, **une nouvelle stratégie au regard de l'harmonisation internationale**, France 1995, P : 3.

² C.M-Baudier et A. LE Manh, **Normes comptables internationales IAS/IFRS**, Edition Berti, 2007, P : 8.

2-1-2- Le référentiel comptable américain : les US-GAAP

Aux États-Unis, la publication de comptes fut volontaire jusqu'aux lois de 1933 (Securities Act) et de 1934 (Securities exchange Act) qui furent élaborées suite au célèbre krach boursier de 1929 et qui instituèrent la S.E.C. (Securities Exchange Commission). Par la suite elle devint obligatoire, mais uniquement pour toutes les entreprises faisant appel public à l'épargne et qui tombaient ainsi l'autorité de la S.E.C.¹. Il est remarqué là une première différence absolument fondamentale avec l'approche européenne où la publication est légalement requise pour toutes les sociétés répondant à un certain nombre de critères de taille. Une deuxième distinction est la manière dont la comptabilité est réglementée. Ce sera par un ensemble de normes élaborées par le secteur privé et qui sont donc censées représenter le consensus des professionnels du secteur (les U.S. G.A.A.P. ou Generally Accepted Accounting Principles). Il n'a jamais existé un droit comptable écrit. Les US GAAP obtiennent leur caractère légal du fait que la S.E.C. les a officiellement identifiés comme bien fondés. Il est à noter que la structure tout à fait originale du système américain : la loi confère à la S.E.C. la mission légale d'élaborer un jeu de normes comptables pour les entreprises publiques et le S.E.C. délègue cette mission à un organisme privé indépendant, le F.A.S.B. Financial Accounting Standards Board².

Une troisième distinction est le développement extrêmement précoce des US GAAP alors que le FASB ne fut créé qu'en 1973, l'A.I.C.P.A. (American Institute of Certified Public Accountants) existait depuis 1887.

L'influence des normes américaines et du modèle américain sur le monde est énorme. Ainsi est-il difficile de voir l'IASB et le référentiel IFRS comme autre chose qu'un clonage de ce modèle. Même une comparaison sommaire des normes révèle à la fois la similitude des sujets traités et des solutions proposées.

La suprématie des US-GAAP pouvait constituer un frein important à la reconnaissance des normes de l'IASB. Néanmoins, une annonce très favorable a été faite le 18 septembre 2002 puis le 29 octobre 2002, à la fois par l'IASB et le FASB américain qui se sont engagés à faire converger leurs normes et à coordonner leurs programmes techniques. En avril 2005 la SEC et la Commission Européenne ont poursuivi leur rapprochement qui s'est concrétisé le 1er

¹S.Zeff, **The Evolution of U.S. GAAP: The Political Forces Behind Professional Standards**, The CPA Journal 75, 2005, PP : 19-29.

²Le FASB est généralement considéré comme l'organisme le plus important du monde anglo-saxon, les États-Unis, l'Australie, le Canada et le Royaume-Uni, en matière de recommandations concernant la publication des états financiers.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

décembre 2005, date en laquelle le responsable des affaires internationales de la SEC a annoncé qu'une réconciliation à minima sera exigée et non une convergence totale.

2-1-3- Le référentiel international : les IAS/IFRS

Selon le premier paragraphe du règlement : le conseil européen de Lisbonne des 23 et 24 mars 2000 a souligné la nécessité d'accélérer l'achèvement du marché intérieur des services financiers, a demandé que le plan d'action pour les services financiers à prendre des mesures visant à améliorer la comparabilité des états financiers élaborés par les sociétés faisant appel public à l'épargne.

Le règlement IFRS 2005 ne constitue donc pas une action ponctuelle, il s'insère au contraire dans un projet à long terme d'harmonisation au niveau européen.

Le texte du règlement est très succinct, à ce titre, il est intéressant de soulever quelques points importants.

Premièrement, du point de vue de l'aspect formel du mécanisme d'adoption des normes IFRS, le règlement n'instaure pas un renvoi dynamique aux normes adoptées par l'IASB¹. au contraire, l'article 3 du règlement prévoit une procédure européenne de comitologie². Cette procédure se matérialise à deux niveaux :

- Un niveau politique : l'A.R.C. (Accounting Regulatory Committee), ce comité est prévu à l'article 6 du règlement ; il est composé de représentants des états membres et est présidé par la commission européenne. L'interaction entre l'A.R.C. et la commission est fixée par les articles 7 et 8 du règlement.
- Un niveau technique : l'EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group). Ce comité est composé d'un conseil de surveillance composé de 24 membres, experts indépendants du secteur privé, et du T.E.G (Technical Expert Group, composé de 11 membres dont un observateur de la commission à titre d'observateur permanent.

Il est important de savoir que selon l'article 3,§1, le pouvoir décisionnel de l'applicabilité des normes internationales revient à la commission européenne. Le parlement européen détient essentiellement un droit à l'information et peut uniquement faire valoir que la commission, au travers de mesures qu'elle s'apprête à prendre, excède les compétences que lui accorde l'acte de base, ne occurrence l'article 3, §1, du règlement IFRS 2005.

¹Un renvoi dynamique ferait en sorte qu'une norme adoptée par l'IASB s'appliquerait automatiquement au sein de l'union européenne. Pour des raisons évidentes de souveraineté au niveau européen et de contrôle sur l'environnement comptable, un tel processus n'était pas envisageable.

² Le détail institutionnel de la procédure est donné par décision 1999/468/CE du conseil du 28 juin 1999, qui fixe les modalités de l'exercice des compétences d'exécution conférées à la commission et notamment par ses articles 5 et 7. L'article 6,§2, du règlement IFRS le prévoit expressément.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Une nouvelle norme ou interprétation¹ adoptée par l'IASB sera adoptée en cinq étapes :

- Evaluation technique de la norme par l'EFRAG.
- Adoption de la norme par l'IASB.
- Décision de l'applicabilité par la commission européenne.
- Traduction dans chacune des langues officielle de la communauté européenne.
- Publication sous la forme d'un règlement au J.O.C.E.

Deuxièmes, du point de vue de la hiérarchie des normes et des textes légaux, il est important de noter que le droit comptable européen représenté par un ensemble de directives, restera la source de droit primaire en matière de comptabilité. Le référentiel IFRS s'applique donc dans le cadre de ces directives. Il n'en constitue aucunement une annulation ou une superposition, mais plutôt un complément. Cette hiérarchie ressort aussi clairement de l'article 3, §2 du règlement IFRS 2005 qui stipule les critères d'adoption des normes comptables internationales :

- Comptabilité avec le principe énoncé à l'article 2, §3, de la directive 78/660/CEE² et à l'article 16, §3, de la directive 83/349/CEE³ et réponse à l'intérêt public européen⁴ ;
- Satisfaction aux critères d'intelligibilité, de pertinence, de fiabilité et de comparabilité exigés de l'information financière nécessaire à la prise de décisions économiques et à l'évaluation de la gestion des dirigeants de la société.

Les directives resteront de toute façon la législation de base pour les états financiers qui n'appliqueront pas le référentiel IFRS (a priori les comptes statutaires des entreprises cotées et les comptes consolidés et statutaires des entreprises non cotées) et elles constitueront naturellement à réglementer des domaines non couverts par les IFRS et le règlement IFRS 2005, par exemple certaines informations à fournir en annexe, tel que le nombre d'employés en fin d'exercice, l'établissement d'un rapport de gestion ou encore les obligations liées à la certification des comptes.

Etant donné cette hiérarchisation de la législation comptable au niveau européen, il était impératif de relever les incompatibilités des directives avec le référentiel IFRS et de les lever.

¹L'article 2 du règlement IFRS 2005 stipule bien qu'aux fin du règlement, on entend par normes comptables internationales à la fois les normes proprement dites dénommées IAS jusqu'au 1^{er} avril 2001 et IFRS après cette date, et les interprétations y relatives du SIC jusqu'en mars 2002 et de l'IFRIC depuis lors.

²Les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société.

³Les comptes consolidés doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation.

⁴C'est une clause qualifiée comme défensive ; elle permet en effet à tout instant de justifier le refus d'adopter une norme IFRS, si politiquement cette adoption n'était pas souhaitable ou faisable.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Ce fut l'objet des directives dites « juste valeur » (2001/65/CE, du 27 septembre 2001) et « modernisation » (2003/51/CE, du 18 juin 2003).

Troisièmement, en ce qui concerne les dispositions, le règlement contient une disposition obligatoire (article 4) et deux dispositions optionnelles (article 5).

- La disposition obligatoire oblige toutes les sociétés cotées à la date de clôture de leur bilan sur un marché réglementé d'un état membre à préparer et donc à publier des comptes consolidés conformément au référentiel IFRS à compter des exercices ouverts à partir du 1^{er} janvier 2005. Notez cependant les dispositions transitoires de l'article 9.
- Les dispositions optionnelles permettent aux états membres d'instaurer l'interdiction, la possibilité ou l'obligation, pour les sociétés cotées d'établir leurs comptes statutaires conformément au référentiel IFRS, et pour les sociétés non cotées d'établir leurs comptes consolidés et/ou statutaire selon le référentiel IFRS.

Etant donné ces options, il est tout naturel de se demander quelles voies les différents états membres¹ vont suivre et pourquoi. A ce titre, on se basant sur le tableau de consultation publié par la commission européenne sur son site², on peut en dégager les grandes tendances suivantes :

- La majeure partie des pays (et surtout les quinze anciens membres de l'Union européenne, hormis l'Espagne) en est encore au stade du débat ou du projet concernant les IFRS. On est encore très loin d'une stabilisation des choix.
- La plupart des pays projettent de laisser ou laisseront aux entreprises non cotées l'option d'adopter les IFRS pour leurs comptes consolidés.
- En ce qui concerne les comptes individuels par contre, les positions sont nettement plus tranchées et les blocages semblent plus importants.

2-2- Principaux acteurs de la normalisation comptable internationale

Le processus de normalisation comptable oppose, en simplifiant, deux acteurs : les pouvoirs publics et les professionnels comptables. Les premiers prennent en charge les intérêts de la société dans son ensemble tels qu'ils sont exprimés par un système de représentation politique (députés, sénateur, etc.), alors que les seconds défendent les aspirations du monde des affaires au sens large. Les deux points de vue ne s'opposent d'ailleurs pas de façon systématique,

¹Le règlement IFRS 2005 ne concerne d'ailleurs pas que les états membres de l'Union européenne, mais aussi la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein qui sont des pays membres de l'E.E.E. (Espace économique européen) et qui sont obligés, par voie de traité international, de s'aligner sur les directives et règlements comptables européens. Il exerce de facto aussi une influence notable sur la Suisse qui se situe au cœur de l'Union européenne et entretient des relations économiques étroites avec bon nombre d'états membres.

² http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/ias_fr.htm.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

mais ne s'identifient pas non plus. Ainsi, la transparence est un besoin commun (sans transparence, il n'y a pas de marché des capitaux faute de confiance), alors que l'autonomie du droit comptable est une revendication des professionnels à l'égard de laquelle les pouvoirs publics sont très réservés. A ce titre, et en raison de l'importance accordée au processus d'harmonisation comptable au niveau international, plusieurs organismes, ont été créés, ayant pour mission principale d'assurer la convergence des règles et pratiques comptables des différents pays. Parmi les plus importantes instances internationales demeure l'International Accounting Standards Board IASB, considéré actuellement comme le premier normalisateur mondial.

2-2-1-L'organisme IASB (International Accounting Standards Board) et les normes IFRS

Le référentiel comptable international IFRS est produit par l'IASB. Les normes IAS qui sont des règles relatives à l'établissement et à la présentation des états financiers, ont été développées aux termes d'une procédure publique au sein d'un organisme privé, l'IASC, créé en 1973 par des organisations de professionnels comptables. A la suite de la réforme de 2001, la responsabilité d'établir des normes comptables (dorénavant appelées IFRS ou International Financial Reporting Standards) retombe exclusivement à l'IASB où la plupart des bourses de valeurs dans le monde acceptent les états financiers élaborés sur la base des IFRS.

A-Historique de l'IASB

C'est en 1973 que fut créé l'IASC(L'**International Accounting Standards Committee**) sur l'initiative de Sir Henry BENSON, par des associations des professions comptables libérales d'Australie, du Canada, de France, d'Allemagne, du Mexique, du Japon, des Pays-Bas, du Royaume-Uni, d'Irlande et des Etats Unies¹.

C'est un organisme international de droit privé d'origine professionnelle et autoproclamé normalisateur mondial, il n'a pas la possibilité d'imposer ses normes au sein des Etats. Les professions qui en étaient membres s'engageaient seulement à user de leur influence pour promouvoir ses normes dans leurs pays respectifs. Dans les pays où le pouvoir de normaliser échappait à la profession, l'application des normes de l'IASB n'était possible que dans la mesure où elles ne s'opposaient pas aux normes nationales². L'objectif de cette organisation

¹W.Dick, F.Missionier-piera, **Comptabilité financière en IFRS**, Edition Pearson, 2006, P : 312.

²P.Walton, **Les délibérations de l'IASB en 2002 et 2003 : une analyse statistique**, Comptabilité-Contrôle-Audit 15(1), 2009, PP : 35-34.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

mondiale indépendante étant de développer des normes comptables et de promouvoir l'harmonisation comptable internationale.

Cette organisation a connu plusieurs événements cruciaux qui peuvent être résumés comme suit :

- **En 1973**, Création de l'IASC à Londres à l'initiative de Sir Henry BENSON, premier président élu de l'IASC.
- La publication en **1975** des deux premières normes intitulées IAS 1 "Publication des méthodes comptables" et IAS 2 "Valorisation et présentation des stocks selon la méthode du coût historique".
- La signature d'un accord avec l'IFAC¹ en **1981** en vertu duquel la normalisation comptable internationale est confiée officiellement à l'IASC.

La période de 1973 jusqu'à la fin des années 80, la stratégie du IASC basée sur la publication d'une trentaine des normes offrons de nombreuses options pour lesquelles puissent s'appliquer dans les différents pays nombres en conformité avec les réglementations nationales.

Cette stratégie fondée sur la recherche de la couseuse lui a permis d'obtenir une reconnaissance. Le rôle principale de IASC est de présenté des normes comptables simples, utiles, et faciles a appliqué a travers le monde

- L'Organisation Internationale des Commissions de Valeurs mobilières (OICV-IOSCO), en accord avec l'IASC, s'engage en **1995** à recommander aux régulateurs nationaux d'accepter des états financiers présentés selon les normes comptables internationales pour toutes les émissions et cotations effectuées sur les marchés financiers internationaux, sans l'obligation du recours à réconciliation avec les normes locales.

Dans les étapes suivantes, la normalisation comptable va connaitre une nouvelle démarche, le rôle d'IASC ne s'arrête pas sur la normalisation des méthodes et des technique de la préparation de l'information financière mais il va introduire a une autre étape, c'est la normalisation de la présentation de l'information financière c'est-à-dire le passage du IAS vers IFRS.

- Pour s'adapter aux enjeux de la normalisation comptables internationale, IASC A été réformé en avril **2001**. L'élément central de cette réforme vise en effet à attribuer à l'IASC

¹L'IFAC « L'International Federation of Accountants » est une organisation internationale de droit privé créée en 1977 dont le siège se situe à New York. L'IFAC regroupe les organisations professionnelles comptables d'environ quatre vingt pays.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

un véritable statut de normalisateur international alors qu'il remplissait essentiellement un rôle d'harmonisateur.

Les 5 points principaux à retenir de la réforme sont les suivants¹ :

- ✓ L'IASC est devenu une institution internationale indépendante, dans le cadre d'une fondation l'IASCF.
- ✓ L'organe chargé de préparer et adopter les normes est l'**IASB** (le board) ;
- ✓ Les normes comptables internationales émises à l'avenir ne porteront plus le nom de IAS mais celui de IFRS (international financial reporting standards) ;
- ✓ Les anciennes normes non modifiées restent désignées sous le vocable de normes IAS ;
- ✓ L'IASB a affirmé le corpus d'IAS émises par son prédécesseur, l'IASC.

Aussi, les normes numérotées de 1 à 41 existants au 1^{er} avril 2001, date d'entrée en fonction de l'IASB, conservent leur nomenclature IAS. Les nouvelles normes émises portent l'intitulé « IFRS ». Ce changement de terminologie témoigne de la volonté de l'IASB d'étendre son action à l'information financière en générale et pas seulement au processus de normalisation comptable.

- **En 2002**, l'Union Européen annonce l'adoption des IFRS par la publication au JOCE du 11 septembre 2002 du règlement CE n° 1606/2002 dit « IFRS 2005 », imposant aux sociétés européennes cotées qui publient des comptes consolidés l'application des IAS/IFRS pour les exercices débutant à partir du 1er janvier 2005. aussi, l'IASB et le FASB américain sont engagés à faire converger leurs normes et à coordonner leurs programmes techniques².
- **En 2003**, l'IASB a publié le texte définitif relatif à l'amélioration des normes (IAS 1,2,8,10,16,17,21,24,27,28,31,33et40).

L'objectif de ce texte était double³ :

- ✓ Réduire ou éliminer les options afin d'augmenter la comparabilité ;
 - ✓ Incorporer les interprétations SIC (ou les supprimer lorsqu'elles ne sont plus compatible avec les nouvelles normes) dans le texte des normes afin d'en augmenter la lisibilité.
- **Entre 2004-2005**, la préoccupation majeure était de combler des lacunes dans l'éventail des IAS pour répondre aux besoins de toutes les entreprises européennes cotées qui viennent d'adopter les IFRS à partir de 2005. Cela impliquait notamment la rédaction d'une

¹S.Brun, **Op.cit.**, 2006, P : 33.

²C.M-Baudier et A. LE Manh, **Op.cit.**, 2007, P : 5.

³S.Brun, **Op.cit.**, 2006, P : 50.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

nouvelle norme pour les sociétés adoptant les IFRS pour la première fois (ifrs1) et des normes provisoires pour les assurances (ifrs 4) et les industries d'extraction (ifrs 6), pour lesquelles aucune norme IAS n'exister¹.

- **En 2006**, L'IASB et le (FASB) Financial Accounting Standards Board réaffirment leur engagement visant à améliorer la cohérence et réconcilier les lacunes entre eux, la comparabilité et l'efficacité des marchés mondiaux, en développant des normes comptables communes de haute qualité.
- **En 2008**, Lancement du second processus de révision de la **constitution** de l'IASCF, en juin 2008, qui doit être achevé en 2010. Publication de la **version actualisée** du programme de travail commun à l'IASB et au FASB.
- **En 2009**, dans cette année plusieurs événements sont connus par IASC :
 - ✓ Création du comité de surveillance de l'IASCF.
 - ✓ la composition du Standards Advisory Council (SAC) est renouvelée.
 - ✓ Publication de la version définitive du référentiel IFRS pour les PME.
 - ✓ le groupe conseil sur la crise financière publie la version définitive de son rapport contenant des recommandations sur les activités de normalisation comptable et sur les autres changements à apporter à l'environnement international de réglementation.
 - ✓ L'IASB et le FASB réaffirment leur engagement en matière de convergence.
 - ✓ L'IASB publie la première partie d'IFRS 9 "Instruments financiers".
- **En 2010**, des changements organisationnels sont appliqués au niveau de l'organisation commençant par la désignation d'un nouveau *Trustee* (membre) de l'IASCF.

La dénomination des différentes entités en lien avec l'International Accounting Standards Board (IASB) est modifiée :

- ✓ **L'IASCF** (International Accounting Standards Committee Foundation) devient **IFRS Foundation** (International Financial Reporting Standards Foundation) ;
- ✓ le **SAC** (Standards Advisory Council) devient l'**IFRS Advisory Council** ;
- ✓ l'**IFRIC** (International Financial Reporting Interpretations Committee) est renommé **IFRS Interpretations Committee**.

En revanche, les Trustees (membres) de l'IFRS Foundation ont souhaité conserver la dénomination de l'IASB.

¹W.Dick et F.Missionier-piera, **Op.cit.**, 2006, P : 316.

B-La structure de l'IASB (International Accounting Standards board).

La structure de l'IASB est désormais composée des organes suivants :

B-1- IFRS Foundation (International Financial Reporting Standards Foundation) ex IASCF

L'International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation)- anciennement l'International Accounting Standards Committee Foundation de sa création à la révision de la constitution achevée en février 2010 - a été créée en février 2001, sous la forme d'une entité à but non lucratif, après la profonde restructuration engagée au sein de l'IASCF, devenu l'IASB. L'IFRS Foundation est l'entité mère de l'IASB, instance chargée de l'élaboration des normes comptables internationales, dont le siège est à Londres¹. IFRS Foundation est un Conseil de surveillance composé des *trustees* et chargé de désigner notamment les membres du Comité exécutif, de trouver les fonds nécessaires au fonctionnement et de procéder aux amendements constitutionnels.

il est composée de 22 membres appelés "*Trustees*" qui ont pour fonction d'assurer la direction de l'IASB ainsi que des entités qui lui sont associées (notamment l'IFRS Advisory Council et l'IFRS Interpretations Committee)².

Les *trustees* (administrateurs) assurent le gouvernement de l'IASCF. La composition des *trustees* doit être représentative des marchés de capitaux du monde et de la diversité des origines géographiques et professionnelles. Ils constituent de : (6 d'Amérique du nord, 7 d'Europe, 7 de la région Asie/pacifique, 2 de toute origine géographique).

Le rôle outre que le fait qu'ils désignent les membres de l'IASB, de l'IFRS Interpretations Committee et de l'IFRS Advisory Council, les *Trustees* sont également chargés de :

- revoir chaque année la stratégie de l'IASB et d'évaluer son efficacité ;
- approuver le budget de l'IASB et assurer son financement ;
- étudier les questions stratégiques générales qui concernent des normes comptables internationales, promouvoir l'IASB et son travail sans toutefois s'immiscer dans ses travaux techniques ;
- définir l'organisation et les procédures de fonctionnement de l'IASB, de l'IFRS Interpretations Committee et de l'IFRS Advisory Council ;
- approuver les modifications à la constitution, à l'issue d'un processus de revue auquel est associé l'IFRS Advisory Council.

¹C.M-Baudrier et A. LE Manh, **Op.cit.**, 2007, P : 13.

²**Idem**, P : 16.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

En revanche, les *Trustees* ne sont pas responsables de l'élaboration des normes comptables internationales, qui reste sous l'entière responsabilité de l'IASB. Enfin, en janvier 2009, un comité de surveillance (supervisory board) a été institué, dont les principales fonctions sont de s'assurer que les *Trustees* exercent leurs fonctions telles qu'elles sont définies par la constitution, ainsi que d'approuver la nomination (ou le renouvellement) des *Trustees*.

B-2- L'IASB (International Accounting Standards Board)

L'IASB est l'instance en charge de la rédaction des normes, c'est un organisme de normalisation indépendant qui élabore en langue anglaise des normes internationales d'information financière évolutives, déconnectées des contraintes fiscales et des environnements juridiques de chaque pays.

i. Membres du bureau

La Fondation IFRS, l'organisme de surveillance de l'International Accounting Standards Board (IASB), a annoncé le 3 juin 2011 la nomination de 2 nouveaux membres au Comité d'Interprétation des IFRS, alors les nombres dans les bureaux de L'IASB devient 16 repartis comme suit : (Europe 6 dont 2 français, Amérique du nord 4 ; 3 américains et 1 canadien, Asie 4 ; 1 australien, 2 japonais, 1 chinois, Afrique du sud 1, 1 membre restant à nommer).

ii. Rôles du board est pour :

- A l'entière responsabilité de toutes les questions techniques, notamment la préparation et la publication des normes comptables internationales et des projets de normes qui, dans les deux cas, doivent mentionner les opinions divergentes et l'approbation définitive des interprétations du comité permanent d'interprétation (IFRC) ;
- La publication d'un exposé sondage (projet de norme) sur tous les projets de la normalisation (normalement publier un projet d'énoncé des principes ou tout autre document pour discussion soumis aux commentaires du public sur les projets importants) ;
- Fixer le programme de travail de l'IASB et les affectations de projets sur les questions techniques. Dans l'organisation de la conduite de ses travaux, le Board peut soustraire les recherches détaillées ou d'autres travaux aux normalisateurs nationaux ou d'autres organismes.

iii. Les objectifs de l'IASB

Les objectifs du comité des normes internationales, formalisés dans la constitution d'IASC/IASB sont les suivants¹ :

- Elaborer dans l'intérêt général un jeu unique de normes comptable de haute qualité, compréhensible et que l'on puisse faire appliquer dans le monde entier, imposant la fourniture dans les états financiers et autres informations financières, d'information de haute qualité, transparente et comparables, de manière à aider les différents intervenants sur le marchés des capitaux dans le monde ainsi que les autres utilisateurs dans leur prise de décisions économique.
- Promouvoir l'utilisation rigoureuse de ces normes.
- Travailler activement avec les normalisateurs nationaux afin de tendre vers la convergence des normes comptables nationales et d'informations financières internationales pour les solutions de haute qualité.

B-3- IFRS Advisory Council (ex SAC)

L'IFRS Advisory Council - auparavant Standards Advisory Council ou **SAC**, jusqu'à la révision de la constitution achevée en février 2010 - a pour objectif de permettre à des organismes ou à des particuliers qui s'intéressent à l'information financière internationale de s'associer à son processus de normalisation.

La constitution de l'IFRS Foundation définit les responsabilités de ce comité² :

- Conseiller l'IASB sur son programme de travail et les travaux prioritaires ;
- Informer l'IASB des avis que les organisations et les particuliers ont adressés à l'IFRS Advisory Council sur les principaux projets de normalisation ;
- Conseiller, d'une manière générale, l'IASB et les Trustees (membres) de l'IFRS Foundation .

L'IASB est tenu de consulter préalablement l'IFRS Advisory Council sur tous ses projets principaux. De même, les Trustees doivent consulter l'IFRS Advisory Council avant toute proposition de modification de la constitution de l'IFRS Foundation .

B-4- IFRS Interpretations Committee (ex IFRIC)

Ce comité, connu jusqu'en mars 2002 sous le nom de **SIC** (Standing Interpretations Committee), puis jusqu'à la finalisation de la révision de la constitution en février 2010 sous

¹R. Obert, **Pratique des normes IFRS**, Edition Dunod, 2009, P : 8.

²C.M-Baudrier et A. LE Manh, **Op.cit**, 2007, P : 17.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

la dénomination d'International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), a pour rôle de fournir des commentaires, en temps utile, sur¹ :

- les questions d'information financière nouvellement identifiées, qui n'ont pas été spécifiquement traitées dans les IFRS ;
- les questions qui donnent lieu ou qui pourraient donner lieu à des interprétations non satisfaisantes ou contradictoires.

Il vise à promouvoir l'application rigoureuse et uniforme des IAS/IFRS. L'IFRS Interpretations Committee aide également l'IASB à assurer la convergence internationale des normes comptables en coopérant avec des groupes similaires patronnés par des normalisateurs comptables nationaux.

On remarque que la composition des différents membres du normalisateur comptable international IASCF : sont des professionnels venants des différents zones géographiques du monde entier ; en raison que les premiers fondateurs de ce bureau veulent lui donner une dimension universelle ; une image que les normes comptables constitués prenant en considérations les divergences existantes dans les différents référentiels comptables dans le monde. Les membres du bureau qui présentent des différents contextes économiques, culturels et politiques donnent l'impression qu'il ya une volonté solide dans le domaine la normalisation comptable international, de faire un travail de qualité, et d'exploiter toutes ses capacités techniques et théoriques acquises durant ses années d'expérience, afin d'établir des normes comptables homogènes et applicables aux différents pays d'une façon simple et compréhensive.

C-Procédures d'élaboration des normes

La procédure d'élaboration des normes relève de la compétence d'experts qui sont nommés en raison de leur expérience. Cette procédure se décompose en deux phases² :

- Phase de légitimation.
- Phase de d'institutionnalisation.

C-1- Phase de légitimation

La phase de légitimation comporte une procédure dénommé « due process », en anglais. Le conseil est consulté sur une problématique, afin d'inscrire le thème au programme de travail da la commission, qui met en place un group de travail.

¹**Idem**, P : 17.

²A.Kadouri, A.Mimeche, **Op.cit**, 2009, P : 59.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

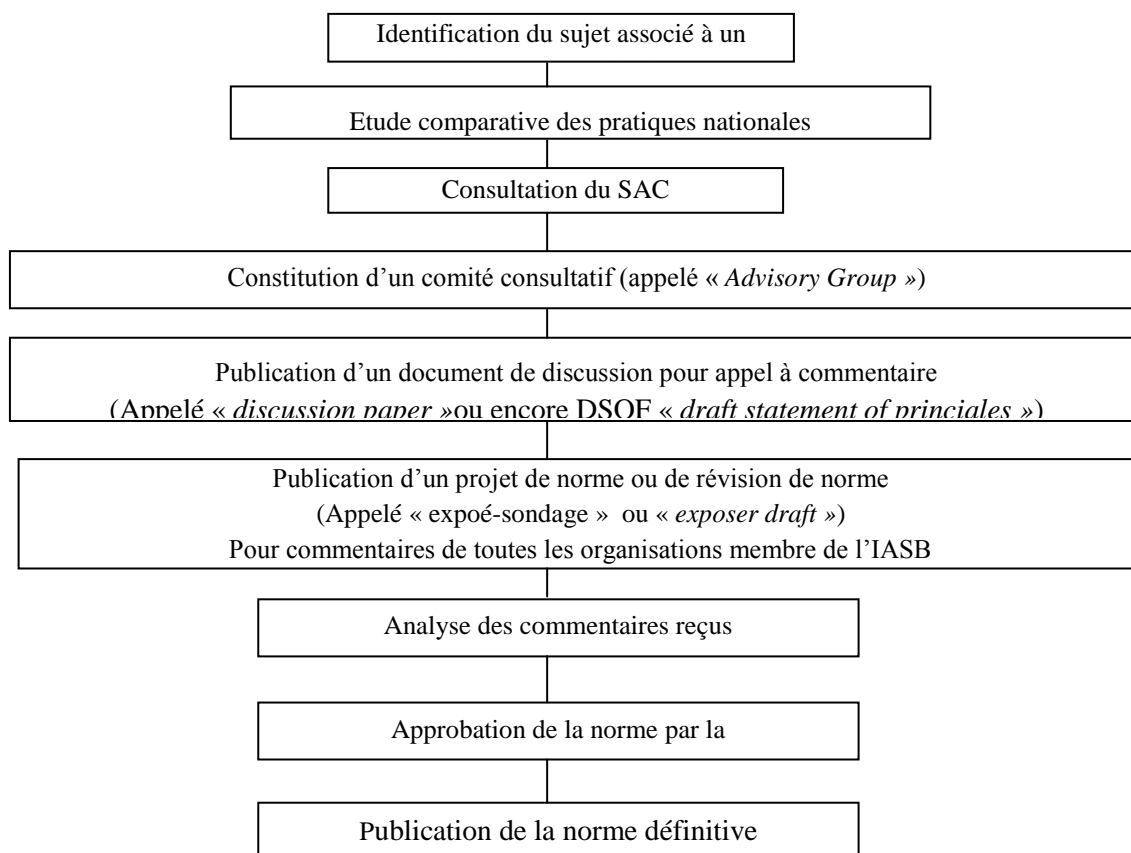
La commission s'appuyant sur les travaux des experts, produit un document sur lequel se fondent les discussions et sur le projet de norme. Les commentaires reçus sur la base du document de discussion et sur le projet de norme, font l'objet de débats lors des réunions de la commission (il est même possible que des experts soient appelés à se prononcer des audiences publiques). Ces travaux aboutissent à la publication de comptes rendus disponible sur le site de l'IASB. La norme est approuvée à la majorité absolue.

C-2- Phase de d'institutionnalisation

L'objectif dans cette phase consiste en la reconnaissance de la norme à l'extérieur. Dès leur publication, les normes comportent une date d'application. A ce jour un cadre conceptuel et 46 normes sont publiées. Une trentaine de ces normes sont applicables. En effet, certaines normes ont été supprimées et remplacées par d'autres normes.

Donc le mécanisme d'élaboration des normes « due process » est très long. Il fait intervenir tous les organes composant de l'IASB. Ce processus est décomposé en plusieurs étapes, qui pouvant être présentées dans le schéma suivant :

Schéma (01) : Procédure d'adoption d'une norme par l'IASB.



Source : S.Brun, L'essentiel des Normes Comptables internationales IAS/IFRS, Édition Gualino, 2004, P : 27.

2-2-2-Autres normalisateurs internationaux

En sus de l'IASB, il existe d'autres normalisateurs au niveau international, qui sont présentés dans ce qui suit :

A-L'International Federation of Accountants

L'**IFAC** est une organisation internationale de droit privé créée en 1977 dont le siège se situe à New York. L'**IFAC** regroupe les organisations professionnelles comptables d'environ quatre-vingt pays dont la France, représentée par l'OEC et la CNCC.

L'**IFAC** émet des recommandations concernant l'audit, la comptabilité de gestion, la formation des personnels comptables et l'éthique professionnelle. Ces recommandations s'imposent aux membres des organisations professionnelles adhérentes mais pas aux entreprises.

B-L'Organisation Internationale des Commissions de Valeurs (OICV ou IOSCO)

L'**OICV** regroupe les institutions chargées de la surveillance des marchés boursiers telle la COB pour la France. La SEC y joue un rôle important. L'avenir des normes publiées par l'IASB (IAS/IFRS) dépend largement de l'OICV. En effet, pour que les normes IAS/IFRS soient reconnues sur l'ensemble des places boursières, il doit y avoir un agrément unanime des membres de l'OICV. Or, certains membres tels que les U.S.A., le Canada ou le Japon sont encore réticents quant à l'adoption des normes IAS/IFRS.

C-L'O.N.U.

Le Groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et la Commission des sociétés transnationales du Conseil économique et social de l'O.N.U. ont publié, en 1985, un rapport portant sur les informations que les sociétés transnationales devraient obligatoirement publier.

Les organes publient des rapports et guides qui n'ont qu'un caractère d'information à l'adresse des états membres. Donc ces recommandations n'ont pas de pouvoir contraignant¹.

D-L'O.C.D.E.

L'Organisation de Coopération et de Développement Economique, dont le siège se situe à Paris, qui regroupe la plupart des pays d'Europe de l'Ouest plus les Etats-Unis et le Canada, a publié des principes directeurs à l'intention des entreprises multinationales. Ces principes ne sont pas plus contraignants que les recommandations de l'ONU.

¹G.Langlois, M.Frédéric, A.Burlaud et H.Ben Rabia, **Manuel de comptabilité approfondie**, Edition Berti, Alger, 2013, PP : 6-9.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

E- L'Union Africaine

Prenant la pleine mesure des avantages d'un langage comptable commun, les Etats membres de l'UEMOA ont adopté un référentiel comptable commun dénommé le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA) devenu applicable dans l'Union depuis le 1^{er} janvier 1998 avec pour objectifs principaux :

- L'instauration de pratiques comptables uniformes dans l'Union afin de disposer de données homogènes sur les entités produisant des biens et services ;
- L'adaptation du modèle comptable des entreprises aux normes internationales.

Cette dernière constitue, plus que par le passé, pour les agents économiques de l'Union, une exigence pour l'accès aux sources de financement extérieur et un facteur de crédibilité dans le contexte de mondialisation de l'économie ;

- L'alimentation d'une centrale des bilans en informations comptables et financières pertinentes et sûres, pour l'information des entreprises elles-mêmes et de leurs partenaires économiques et sociaux, ainsi que pour celles de la banque centrale et du système bancaire.

Pour garantir la bonne application de cet outil de gestion moderne et faire le suivi de son adaptation aux évolutions de l'environnement comptables, économique et juridique, des dispositifs institutionnels ont été graduellement mis en place :

- ✓ L'ordre national des experts comptables et des comptables agréés ;
- ✓ Le conseil national de la comptabilité ;
- ✓ Les centres de gestion agréés ;
- ✓ Le guichet unique de dépôt des états financiers ;
- ✓ Le Conseil Comptable Ouest Africain (CCOA), pour les travaux de normalisation, en concertation avec la commission de normalisation comptable de l'OHADA, conseil de normalisation dont les conseils nationaux de comptabilité sont les prolongements dans les Etats de l'Union ;
- ✓ Le conseil permanent de la profession comptable, organe communautaire de coordination de l'activité des ordres nationaux des experts comptables et des comptables agréés en matière de normalisation et d'harmonisation comptables, ce dispositif s'appuie essentiellement sur le CCOA au plan communautaire et les CNC au niveau des Etats membres.

E- La ligue des pays arabes

L'assemblée générale de l'Union générale des comptables et réviseurs comptables arabes (UGERA-AFAA) est l'une des organisations arabes spécialisées ouvrant dans le cadre du conseil de l'union économique. Elle représente les instances professionnelles de la comptabilité et de la révision comptable des pays membres de la ligue des Etats arabes.

L'Union œuvre particulièrement à élaborer et adopter les normes comptables professionnelles, moyennant leur développement et révision, tout en dynamisant les rôles des commissions internes de l'Union en charge de ces missions. L'UGERA-AFAA ambitionne, en cette période cruciale que traverse l'économie internationale, de jouer un rôle de premier plan pour consolider la bonne gestion au sein des entreprises économiques des pays arabes et protéger leurs économies des dangers de la mauvaise gestion.

Section 03 : Le système comptable algérien, migration du PCN vers le SCF : Vers une information financière plus fiable.

La refonte globale du plan comptable nationale de 1975 a donné naissance à un nouveau système comptable financier des entreprises qui s'inscrit dans le cadre de la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques. En effet, il s'agit d'un changement de la culture comptable qui dépasse le champ de la comptabilité qui consiste à faire converger des règles comptables appliquées par les entreprises algériennes vers les normes IFRS.

C'est ainsi, qu'il sera présenté le PCN, notamment, de ces insuffisances qui justifient la nécessité de s'insérer de ces standards comptables, ainsi que les travaux liés à la réforme comptable en Algérie et le choix d'un nouveau référentiel comptable.

3-1- Plan Comptable National « PCN », présentation du cadre juridique et ses choix d'ordre conceptuels et techniques

3-1-1- Orientations, lignes directrices et cadre juridique du PCN

A- Orientations et lignes directrices du PCN

Le PCG, datant de 1947 et révisé en 1957, et appliqué par les entreprises en Algérie avant l'entrée en vigueur du PCN. Les concepteurs du PCG de 1957 ont lancé une réforme en 1971 pour tenir compte de l'évolution économique et juridique, des besoins en information comptable et des moyens modernes de traitement de l'information et l'adaptation de la quatrième directive européenne. Le besoin de révision est ressenti aussi en Algérie étant

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

donné que les cadres juridique et économique dans lesquels évoluent les entreprises ont fait l'objet de modification.

Le PCG de 1957 répondait aux besoins d'une économie libérale régulée par le marché. Cette approche ne satisfait pas les besoins d'information d'une politique planifiée¹.

Le PCG présent les lacunes et les insuffisances suivantes:

- Les états financiers ne reflètent pas les décisions prises par les gestionnaires et leurs conséquences sur le résultat. Le bilan qui donne la situation a un moment donné ne permet pas de connaître l'utilisation des ressources mises à la disposition de l'entreprise. Les comptes d'exploitation et de pertes et profits ne facilitent pas la lecture et l'interprétation des éléments participant à l'obtention du résultat;
- Les principes comptables adoptés ont une justification ou une origine fiscale;
- La structure de la comptabilité analytique et sa relation avec la comptabilité générale est difficilement applicable dans des unités industrielles complexes;
- La codification et le classement de certains comptes dans deux classes distinctes, par exemple les emprunts sont éclatés entre deux classes, les capitaux permanents et les comptes financiers, en fonction de leur délai d'exigibilité.

Du point de vue des options économiques prises par l'Algérie, le PCG présente des insuffisances. La difficulté résulte de l'obtention des informations exploitables par les gestionnaires, les institutions financière et le planificateur. Par exemple, la difficulté d'avoir des information facilement agrégées à partir des états financiers sans faire des retraitements et l'absence d'une bonne structure pour le suivi et le contrôle de cessions internes, les institutions financières ont besoin d'un classement des dettes et des créances par liquidité (court, moyen et long terme) et la répartition de ces dernières en monnaies étrangères, pour la gestion de la dette et le financement des entreprises.

Dans sons discours prononcé le 05 Mai 1972, à l'occasion de l'installation officielle du Conseil Supérieur de la Comptabilité « CSC », le ministre des finances² précise que le développement accéléré et planifié de l'économie Algérienne a mise à jour les insuffisances de certains instruments et techniques de gestion hérités de la période coloniale, qui sont inadaptés dans le contexte d'une économie indépendante et planifiée en cours d'édification.

¹M.Mehadjbia, **Essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays : le plan comptable national algérien**, 1978, PP : 15-19.

²S.Merouani, **Le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS**, mémoire de magistère en sciences de gestion, Option : Management, ESC d'Alger, 2007, P : 26.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Par la même occasion le ministre des finances confie au CSC deux missions l'assainissement de la profession comptable et d'expert comptable et l'élaboration d'un nouveau plan comptable type. En plus des deux premières missions, le ministre des finances confie au CSC la réforme de la comptabilité publique. Le ministre des finances donne des orientations pour chaque mission attribuée au CSC. Notre intérêt est porté sur les orientations concernant la deuxième mission qui se résument ainsi :

- Prendre en considération les besoins des utilisateurs de l'information comptable, à savoir les organismes bancaires et organisme central de planification.
- Fixer et simplifier le vocabulaire comptable et déterminer les normes pour la production des documents.
- Elaborer un plan comptable qui représente un outil adapté aux besoins de la planification algérienne ainsi qu'aux besoins de la gestion des entreprises (un instrument de prévision et de prise de décision), selon le ministre des finances, le PCG 1957, du point de vue de la planification, est un instrument inadapté, parce qu'il ne permet pas de déterminer annuellement des grandeurs comme la valeur ajoutée, la formation brut du capital fixe, l'épargne nette et l'investissement productif. Ces grandeurs doivent être trouvées dans le nouveau plan comptable.
- Fournir à la comptabilité nationale des informations facilement agrégées et avec une signification claire à des fins statistiques et prévisionnelles. ces informations doivent être obtenues sans opérer des reclassements et des calculs savants
- En second lieu, comme le précise le ministre des Finances, le plan comptable doit constituer un outil de gestion pour les responsables des entreprises. Un instrument qui permet la prise de décision et le control de leur application pour pouvoir corriger à temps l'orientation prise par l'entreprise et assurer la base de nouvelles prévisions. Il s'agit également de permettre aux entreprises de connaître les coûts et prix de revient des services et biens produits par l'entreprise et de mesurer à tout moment le niveau des stocks.

Le ministre des Finances¹ souligne aussi les insuffisances, devant être prises en considération et peuvent constituer des limites aux changements, qui consistent en la pénurie en cadres comptables qualifiés et formés selon les principes du PCG de 1957. Il conseille une réforme progressive pour assurer son application effective. En principe, le plan comptable proposé serait une solution à court terme et révisable. Le ministre des Finances conseille aussi au CSC de se référer à certaines expériences des pays à économie planifiée.

¹**Idem**, P : 31.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

C'est dans l'optique de rénovation des instruments de la politique économique et financière que s'inscrit la mission confiée au CSC qui consiste en la révision du plan comptable existant pour doter le pays d'outils de gestion adaptés au processus de planification économique et financière.

B- Cadre juridique du Plan Comptable National

En 1975 le nouveau plan comptable fut réalisé par la Société National de Comptabilité SNC avec la participation d'expert comptable français du Conseil National de Comptabilité. Ce plan comptable a été promulgué par une ordonnance¹ et un arrêté d'application², il n'a connu que quelques modifications se résumant essentiellement en les additifs au PCN.

B-1- L'ordonnance n°75-35 du 29 avril 1975

L'ordonnance 75-35 du 29 Avril 1975 portant Plan Comptable National traite Du champ d'application du PCN, à savoir les organismes publics à caractère industriel et commercial, les sociétés d'économie mixte et les entreprises qui, quelle que soit leur forme, sont soumises au régime de l'imposition d'après le bénéfice réel.

- Des plans comptables sectoriels qui seront élaborés en adaptant le PCN aux différents secteurs d'activité
- La liste des comptes est annexée à l'ordonnance.

B-2- L'arrêté d'application du 23 juin 1975

L'arrêté d'application du 23 Juin 1975 relatif aux modalités d'application du plan Comptable National traite :

- L'organisation et la gestion comptable,
- L'évaluation des investissements et des stocks,
- La présentation des documents de synthèse (17 tableaux).

Concernant la partie consacrée à l'organisation et la gestion comptables, l'arrêté d'application précise que l'entreprise doit tenir une comptabilité détaillée pour permettre l'enregistrement et le control des opérations et l'élaboration des documents de synthèse. Il laisse aux entreprises la liberté concernant l'organisation et la tenue comptable. Les entreprises peuvent ouvrir des sous-comptes à l'intérieur des comptes du PCN si c'est nécessaire.

¹L'ordonnance n°75-35 du 29 avril 1975 portant Plan Comptable National (JO n°37 du 09 mai 1975).

²Arrêté du 23 juin 1975 relatif aux modalités d'applications du Plan Comptable National (JO n°24 du 23 mars 1976).

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Il donne aussi la liberté aux entreprises d'organiser leur comptabilité pour pouvoir calculer les coûts et les prix de revient et élaborer et contrôler les budgets. En plus des registres dont la tenue est obligatoire en application du code de commerce, à savoir le livre journal et le livre d'inventaire, l'arrêté d'application prévoit la tenue d'autres registres sans les préciser, pour pouvoir connaître la situation de l'entreprise et établir les balances périodiquement.

Il est précisé dans l'arrêté d'application que la comptabilité doit être tenue en monnaie nationale selon la méthode de la partie double en enregistrant les opérations situées au niveau national et celles situées à l'étranger séparément. L'enregistrement comptable doit être sans compensation et appuyé par une pièce justificative qui remplit un certain nombre de condition.

L'arrêté d'application précise les conditions de la tenue des livres comptables pour leur donner une force probante vis-à-vis des tiers et traite de la conservation des livres comptables et des pièces justificatives (dix ans)¹. La date de clôture de chaque exercice est fixée au 31 Décembre de chaque année sauf dérogation du ministre des Finances.

B-3- Les additifs du Plan Comptable National

À cause de la transformation juridique des Sociétés Nationales en Sociétés par Actions, il était nécessaire de normaliser les opérations comptables de constitution des Sociétés, de répartition des résultats, d'augmentation du capital et de dissolution et liquidation, pour ces raisons le PCN a connu quatre additifs depuis 1975 à savoir:

- La circulaire 1850/F/DC/CE/89/047 du 24 Mai 1989, relative à la comptabilisation des opérations liées à l'autonomie des entreprises, cette circulaire traite les aspects liés aux apports et du compte associés en distinguant entre les apports appelés et non appelés, associés-apports en numéraires, associés-apports en nature et associés défaillants; ainsi, du notaire qu'est un sous-compte du compte disponibilités où sont enregistrés les fonds en dépôt chez le notaire, de plus, des emprunts obligataire qui sont un sous-compte du compte dettes d'investissements, et également l'aspect relatif à la répartition des bénéfices en prévoyant des sous-comptes pour les coupons et dividendes à payer, la part des bénéfices due au personnel, la participation des travailleurs aux bénéfices de l'entreprise, les jetons de présence et les tantièmes à payer.
- La circulaire 635F/DC/CE/90/046 du 11 Mars 1990, relative à la comptabilisation de la participation des travailleurs aux bénéfices de l'entreprise, précise les enregistrements nécessaires à cette opération.

¹Cf. Article 12 du code de commerce.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

- L'instruction 001/95 du 02 Octobre 1995, relative à l'harmonisation de la comptabilité des fonds de participation, traite des modes de comptabilisation des opérations spécifiques aux fonds de participation, notamment, les aspects afférents aux actions reçues des entreprises publiques économiques, les fonds reçus de l'Etat pour intervenir en entreprise, les dividendes produits par les titres, les produits financiers des placements des fonds (apports d'Etat et dividendes) et les comptes courants des associés.
- L'instruction 581/MF/DGC du 21 Avril 1997, relative à la comptabilisation de la réintégration de l'écart de réévaluation, précise les sous-comptes du compte 15 « écart de réévaluation » et les modalités de comptabilisation.

Il faut signaler que cinq plans sectoriels sont promulgués. Ils concernent le secteur agricole (1987), le secteur des assurances (1987), le secteur du bâtiment et travaux publics (1988), le secteur du tourisme (1989) et le secteur bancaire (1992). Les cinq plans comptables présentent, en général, la liste des comptes, la terminologie explicative, les règles de fonctionnement des comptes et les documents de synthèse¹.

Le plan comptable national PCN est le fruit de la normalisation comptable en Algérie. Il permet aux pouvoirs publics de contrôler et développer l'économie nationale, grâce aux informations communiquées par la comptabilité de chaque entreprise.

3-1-2- Les choix conceptuels et techniques dans le PCN

A- les choix conceptuels dans le PCN

Il traite les points suivants : le cadre conceptuel, les objectifs de la comptabilité, les utilisateurs de l'information comptable, les principes comptables, la normalisation comptable et la référence au groupe de sociétés.

A-1- Le cadre conceptuel

Le cadre conceptuel fait référence aux éléments suivants :

- Le champ d'application
- Principes et conventions comptables
- Les méthodes comptables
- Les états financiers et leur préparation
- Les caractéristiques qualitatives de l'information financière
- Les définitions des actifs, des passifs, des capitaux propres, des dettes, des créances, des investissements, des stocks, des disponibilités, des produits et des charges, ...

¹A.Kadouri , A.Mimeche, **Op.cit**, 2009, P : 49.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

A-2- Les objectifs de la comptabilité

Les objectifs de la comptabilité ne sont mentionnés ni dans l'ordonnance ni dans l'arrêté d'application se rapportant au PCN. Comme déjà évoqué dans le résumé du discours du ministre des finances, la comptabilité doit répondre aux besoins du planificateur (besoins macro-économiques) et de l'entreprise (besoins micro-économiques)¹. Les principaux objectifs sont:

- de faciliter la prise de décision et la prévision pour les besoins de la planification et des entreprises;
- de calculer certaines grandeurs macro-économiques et obtenir des informations facilement agrégées;
- d'améliorer l'efficacité de l'entreprise en connaissant le niveau des stocks, les coûts et prix de revient.

A-3- Les utilisateurs de l'information comptable

Ni l'ordonnance ni l'arrêté d'application ne précisent les utilisateurs de l'information comptable. Mais le ministre des Finances cite dans son discours, à titre d'exemple, deux utilisateurs: les banques qui financent l'économie et l'organisme central de la planification. Aussi en se basant sur les objectifs de la comptabilité, l'entreprise est l'un des utilisateurs.

Les concepteurs du PCN, après avoir fait un inventaire des besoins d'utilisateurs potentiels de l'information comptable, qui sont parfois contradictoires, ont arrêté un classement des différents utilisateurs selon l'échelle de préférence suivante: l'entreprise, les organismes financiers, la comptabilité national, l'administration fiscale².

A-4- Les principes comptables

Les principes comptables c'est un ensemble d'hypothèses, de conventions et de règles sur lesquelles repose l'élaboration de l'information comptable ils ont une force de règles et dont le respect assure la régularité et la sincérité des comptes. Ces principes se sont imposés d'eux même dans la plupart des pays. En Algérie ils ont été énoncés par les textes suivants :

- L'ordonnance n 75 /35 du 29-04-1975 portant PCN.
- L'arrêté du ministre des finances du 23-06-1975 relatif aux modalités d'application du PCN.

¹S.Benadda, **L'adaptation du plan comptable national aux nouvelles mutations de l'économie algérienne**, Mémoire de fin d'études pour l'obtention d'un diplôme de troisième cycle professionnel spécialisé en finances publiques, Option : fiscalité, IEDF. 18^{ème} promotion, 2001, P : 16.

²M.Mehadjebia, **Op.cit.**, 1978, PP : 29-30.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

- Le code de commerce.

Les différents principes comptables

Ces principes sont déduits des dispositions prévues dans l'ordonnance et l'arrêté d'application relatifs au PCN. Il s'agit du¹:

- **Principe de l'entité** : l'article 1 de l'ordonnance 75-35 précise les entreprises qui doivent appliquer le PCN, à savoir « Les organismes publics à caractère industriel et commercial, les sociétés d'économie mixte et les entreprises qui, quelle que soit leur forme, sont soumises au régime d'imposition d'après de bénéfice réel ». Le champ d'application est étendu par voie d'arrêté du ministre des Finances aux associations à caractère social et culturel et à toutes les sociétés civile.
- **Principe de l'unité monétaire et principe de la partie double**: l'article 9 de l'arrêté d'application du 23/06/1975 dispose que la comptabilité doit être tenue en monnaie nationale et suivant la méthode de la partie double.
- **Principe de non- compensation** : l'article 11 de l'arrêté d'application énonce que les opérations sont enregistrées sans compensation entre elles dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature.
- **Principe de sincérité**: l'article 13 de l'arrêté d'application précise que le procédé choisi pour la tenue des livres doit donner un caractère de sincérité aux écritures comptables ;
- **Principe de périodicité** : l'article 16 de l'arrêté d'application détermine la date de clôture de chaque exercice au 31/12 de chaque année. Toutefois, des exceptions pourront être accordées aux entreprises par le ministre des Finances. En plus de l'arrêté des comptes, les articles 17 et 20 du même arrêté prévoient la réalisation de l'inventaire des investissements et des stocks à la clôture de chaque exercice.
- **Principe du coût historique** : En application de ce principe inséré dans l'article 18 de l'arrêté du ministre des finances du 23-06-1975 les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés en unité monétaire et à leur coût d'acquisition. Ils sont maintenus à ce coût sauf en cas de réévaluation légale.
Ce principe énonce que la valeur d'entrée en comptabilité d'un bien est son cout en unités monétaires courantes à la date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise.
- **Principe de prudence** : l'article 22 de l'arrêté d'application prévoit la possibilité de constituer des provisions pour dépréciation lorsque la valeur des stocks à la clôture de l'exercice est inférieure à leur coût réel ou de production.

¹S.Benaada, Op.cit, 2001, P : 16.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

- **Principe d'indépendance des exercices :** L'activité de l'entreprise est découpée artificiellement en exercices comptables qui débutent le 1 janvier et s'achèvent le 31 décembre. Un résultat de la gestion est déterminé pour chaque exercice. Le principe d'indépendance des exercices consiste à rattacher à chaque exercice toutes les charges et tous les produits qui y ont pris naissance même si leur paiement et leur encaissement sont différés.
- **Principe de rattachement des faits comptables :** ce principe est aussi déduit du fait que le principe de périodicité est prévu.
- **Principe de permanence des méthodes:** L'article 717 du code de commerce stipule que le compte de résultats et le bilan sont établis à chaque exercice selon les mêmes formes et les mêmes méthodes d'évaluation que les années précédentes. Toute fois, en cas de modification, l'assemblée générale, au vue des comptes établis selon les formes et méthodes tant anciennes que nouvelles, et sur rapport du conseil d'administration ou des gérants selon le cas et des commissaires se prononce sur les modifications proposées.

Ce principe permet d'assurer la cohérence des informations comptables et offre la possibilité de comparer ces informations dans le temps.

En outre, certains principes se trouvent appliqués dans la pratique par les professionnels sans qu'aucune disposition des textes relatifs au PCN ne fasse référence à eux ne serait-ce implicitement, tel que le principe de continuité d'exploitation, le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture et le principe de régularité.

A-5- La normalisation comptable

La normalisation comptable est prise en charge par le ministre des Finances et concerne la comptabilité générale. Le PCN est un plan qui contient une liste des comptes, des définitions de comptes, une terminologie, des règles d'évaluation et de fonctionnement.

Par contre, la comptabilité analytique n'est pas normalisée, son organisation est laissée à l'appréciation des entreprises selon leurs structures et leurs besoins. Le cadre comptable du PCN ne prévoit pas des comptes analytiques, donc le PCN sépare la comptabilité générale de la comptabilité analytique.

L'ordonnance portant PCN confie dans son article 3 la normalisation de la comptabilité analytique aux plans comptables sectoriels, mais aucun des plans comptables sectoriels n'a défini ces règles, et c'est aux entreprises, selon l'article 6 de l'arrêté d'application, d'adapter le plan sectoriel, concernant les règles de la comptabilité analytique, à leurs besoins.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

A-6- La référence au groupe de sociétés

Le PCN traite uniquement des comptes individuels et ne fait pas référence à la consolidation des comptes. A ce titre, il importe de souligner que la consolidation des comptes est prévue uniquement pour les entreprises qui font appel à l'épargne publique ou cotées en bourse¹. Les comptes consolidés sont établis selon les principes comptables, les règles d'évaluation et de fonctionnement appliquées aux comptes annuels individuels².

B- Les choix techniques dans le PCN

Il est traité les points suivants : le cadre comptable du PCN, la codification et la classification, le domaine de la normalisation, les documents de synthèse, la méthode de suivi des mouvements des stocks les règles d'évaluation et les définitions et les règles de fonctionnement des comptes.

B-1- Le cadre comptable du PCN

Le Plan Comptable National a traité la nomenclature des comptes, leur codification et des états financiers.

B-2- La nomenclature des comptes

Les comptes sont tenus dans un cadre comptable composé de huit classes, avec une codification décimale, réparties en trois catégories à savoir :

- Les comptes de patrimoine (bilan) classe 1 à 5 ;
- Les comptes de gestion classe 6 et 7 ;
- Les comptes de résultat classe 8.

➤ Les comptes de patrimoine

Les comptes de patrimoine décrivent les mouvements affectant la structure et la valeur globale du patrimoine. Cette catégorie comporte les comptes d'actif, les investissements (la classe 2), les stocks (la classe 3) et les créances (la classe 4) ainsi que les comptes du passif, les fonds propres (la classe 1) et les dettes (la classe 5).

Classe 01 : Fonds propres

Cette classe comprend uniquement les moyens de financement apportés ou laissés à la disposition de l'entreprise par le ou les propriétaire(s)³. Dans le respect de la formulation de cette classe, les emprunts à plus d'un an sont enregistrés dans la classe des dettes. Les

¹Cf. Article 732 bis 3 du code de commerce.

²Arrêté 43 du 09.10.1999 précisant les modalités d'application de la consolidation des comptes de groupe.

³A.Boughaba, Comptabilité générale, Edition OPU, 1990, P : 74.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

éléments constituant la classe 1 sont classés par nature. La nomenclature ne distingue pas entre les apports en numéraires et ceux en natures.

Classe 02 : Investissement

Cette classe dresse l'inventaire des moyens stables d'exploitation appartenant à l'entreprise, donc les droits de propriété de l'entreprise sur les biens corporels et incorporels. Les investissements incorporels sont représentés par les frais préliminaires et les valeurs incorporelles. Les investissements corporels sont constitués de terrains, équipements de production, équipements sociaux et investissements en cours. Les emballages récupérables sont aussi intégrés dans les équipements de production alors qu'ils ne participent pas à la production. En plus des comptes précités, la classe 2 contient le compte amortissement des investissements. Quant aux investissements financiers trouvent leur place dans la classe des créances.

Classe 03 : Stocks

Cette classe comprend l'ensemble des biens acquis ou créés par l'entreprise, qui sont destinés à être vendus ou à être consommés pour les besoins de l'exploitation ou de la production¹. Le PCN ne détaille pas la classe 3, il précise uniquement le type de stocks qui sont présentés par nature économique selon le degré d'élaboration du produit.

Classe 04 & 05 les créances et dettes

La classe 4 « Créance » comprend l'ensemble des droits acquis par l'entreprise à la suite de ces relations avec les tiers. Inversement la classe 5 «Dettes» représente les obligations contractées par l'entreprise par la suite de ces mêmes relations. Le classement par nature des opérations est aussi respecté dans les classes 4 et 5. Le PCN fait une distinction entre créances/dettes d'investissement et créances/dettes d'exploitation mais ne prévoit pas un classement par liquidité ou exigibilité.

➤ Les comptes de gestion

Les comptes de gestion retracent l'activité de l'entreprise, ils sont répartis en deux classes :

Classe 06 & 07 les charges et les produits

Ces deux classes enregistrent les opérations relatives à l'activité de l'entreprise ou elles sont classées par nature. Dans ces deux classes, il y a une distinction entre les éléments d'exploitation et ceux hors exploitation.

¹O.Boukhaezar, PCN mécanismes de fonctionnement des comptes, Edition OPU, 1989, P : 9.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Classe 08 Résultat

En fin d'exercice un résultat sanctionnant la gestion de l'entreprise est déterminé par comparaison entre les charges et les produits. Les comptes de gestion sont virés successivement aux comptes de résultat pour former les différents résultats qui distinguent entre l'activité commerciale et celle de production et entre les opérations d'exploitation et celles hors exploitation.

B-3- La codification et la classification

L'analyse des différentes classes du PCN fait apparaître que chaque classe est divisée en comptes principaux, eux même divisés en comptes divisionnaires et en fin chaque compte divisionnaire est divisé en sous compte. La subdivision des classes permet d'adapter comptabilité aux caractéristiques, aux besoins et aux moyens de l'entreprise.

Le PCN utilise également un code de position dans le but de faire fonctionner les comptes d'amortissements et de provision de façon précise. S'agissant des comptes d'amortissements, il convient de rappeler d'abord qu'à chaque compte d'investissement correspond un compte d'amortissement. Ce dernier est obtenu en intercalant le chiffre 9 entre le premier et le deuxième chiffre du compte d'investissement.

B-4- Les documents de synthèse

Les documents de synthèse, prévus dans le cadre du PCN¹, sont obligatoires et sont les mêmes quelle que soit la taille de l'entreprise. Ils sont constitués de dix-sept documents décomposés comme suit : bilan, tableau des comptes de résultats (TCR) et quinze tableaux explicatifs qui fournissent des informations complémentaires aux deux premiers documents².

Le bilan : Le bilan présente la situation du patrimoine de l'entreprise à un moment donné (en fin d'exercice). La forme du bilan ne rompt pas avec la conception classique, nous trouvons à gauche les emplois ou l'actif et à droite les ressources ou le passif de l'entreprise. Les éléments de l'actif et du passif sont classés par nature et non pas par leur destination ou leur liquidité et exigibilité³.

Il importe de souligner que le résultat de l'exercice perte ou bénéficière apparaît toujours au passif après les dettes, afin de respecter l'égalité, total actif = total passif. La forme du bilan préconisée par le PCN ne permet pas la comparaison avec l'exercice précédent mais les tableaux explicatifs fournissent quelques informations concernant ce point.

¹Cf. Article 25 de l'arrêté du 23 juin 1975 relatif aux modalités d'applications du Plan Comptable National.

² A.Boughaba, **Op.cit**, 1990, P : 71.

³ Y.Benaissa, **Technique comptable algérien**, Edition ENL, 1989, P : 37.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Le Tableau de comptes de résultat (TCR) : Le TCR regroupe les charges, les produits et les résultats de la période. Les résultats sont déterminés par stade de réalisation. Chaque résultat intermédiaire représente un compte de la classe 8 qui reçoit le solde des éléments qui le constituent et il est reporté pour le calcul du résultat intermédiaire suivant¹.

Les charges et les produits sont classés par nature pour permettre l'obtention des agrégats macro-économiques. Pour respecter l'imputation par nature des charges, le PCN prévoit deux comptes de transfert des charges (transfert de charge de production et transfert de charge d'exploitation) pour comptabiliser les charges qui ne concernent pas la production (les frais préliminaires) ou les charges des exercices antérieurs, qui sont préalablement comptabiliser dans les comptes par nature avant d'être imputées comme éléments hors exploitation par l'intermédiaire des comptes de transfert. Les opérations exceptionnelles pouvant faussées l'analyse de l'activité de l'entreprise sont regroupées séparément. Le PCN distingue entre les éléments d'exploitation et les éléments hors exploitation (charges et produits), ces derniers entrent dans le calcul du résultat hors exploitation qui ne reflète pas l'activité normale d'exploitation de l'entreprise.

Les tableaux explicatifs : Les tableaux explicatifs qui sont au nombre de 17 donnent une analyse détaillée, des sous-comptes du bilan et du TCR, ils sont constitués de 17 tableaux.

B-5- Les règles d'évaluation et de fonctionnement des comptes

Le PCN retient le principe de coût historique pour l'évaluation des investissements, des stocks, des créances et des dettes.

Les investissements acquis sont évalués au d'acquisition et les investissements créés sont évalués au coût réel de production. Les stocks sont évalués selon leur nature de la manière suivante:

- les marchandises, matières et fournitures sont évaluées au coût d'achat qui comprend le prix d'achat et les frais de transport, les droits des douanes et tous les frais engagés pour les acheminer à l'entreprise;
- Les produit semi-ouvrés, les produit et travaux en cours et les produit finis sont évalués au coût de production, c'est-à-dire le coût d'achat des éléments mise en œuvre plus les charges directes et indirectes engagées à leur fabrication;
- Les déchets et rebuts sont estimés à leur valeur probable de réalisation diminuée des frais de distribution.

¹ A.Boughaba, **Op.cit.**, 1990, P : 52.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Des provisions pour dépréciation sont constituées lorsque le coût réel d'achat ou de production est supérieur à la valeur du stock à la date de la clôture.

La détermination du coût de production des produits semi-ouvrés, des produits et travaux en cours et des produits finis suppose l'existence d'une comptabilité analytique précise et fiable. S'agissant, des règles de fonctionnement des comptes, l'article 7 de l'arrêté d'application du 23 juin 1975 renvoie à l'annexe pour les définitions et les règles de fonctionnement des comptes. L'annexe 1 ne fournit pas les définitions et les règles de fonctionnement de tous les comptes. Nous soulignons que concernant les règles de fonctionnement de la classe 5, il y a un renvoi aux règles de fonctionnement de la classe 4.

3-2- Réponses du PCN aux sollicitations des utilisateurs et ses insuffisances

Le PCN est censé répondre aux besoins de ses utilisateurs au niveau de la planification (besoins macro-économiques), et également au niveau des entreprises (besoins micro-économiques). Nonobstant qu'il offre un bon champ d'observation comptables, il présente des insuffisances d'ordre conceptuelles et d'ordres techniques.

3-2-1- Réponses du PCN aux sollicitations des utilisateurs

A- Réponses du PCN aux sollicitations des utilisateurs au niveau macro-économique

Nous examinons les réponses du PCN concernant la construction des agrégats et des tableaux macro-économiques¹.

A-1- Au niveau des agrégats macro-économique

Nous traitons de la possibilité qu'offre le PCN pour calculer les grandeurs macro-économiques citées par le ministre des Finances lors de l'installation du CSC.

A-1-1- La production totale

La production totale d'une entité économique pendant une période est constituée par l'ensemble des biens et services produits pendant cette période pour d'autres agents économiques ou pour l'utilisation par elle-même au cours d'une période ultérieure². C'est-à-dire la masse des biens et services produits au cours d'un exercice.

Le PCN permet de calculer cet agrégat par la sommation des comptes ventes de marchandises (production du commerce), production vendue, production stockée et production de l'entreprise pour elle-même (production industrielle) et prestations fournies (production des

¹D.Saci, Comptabilité de l'entreprise et système économique : expérience algérienne, 1919, PP : 343-430.

²M.Labidi, Manuel de comptabilité nationale et analyse des comptes économique de l'Algérie, 1988, P : 62.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

services) des entreprises non financières après correction de la production stockée et la production de l'entreprise pour elle-même évaluées au coût de production ¹.

A-1-2- La valeur ajoutée et la production intérieure brute

La valeur ajoutée d'une unité économique (entreprise, branche, secteur) pendant une période est égale à l'excès des biens et services qu'elle a produits sur ceux qu'elle a consommés productivement pendant cette période ². C'est-à-dire la production totale moins les consommations productives. La production intérieure brute est la somme des valeurs ajoutées dégagées par les entreprises, des droits et taxes sur importation et de la taxe sur la valeur ajoutée.

Le PCN permet de déterminer les deux agrégats, la valeur ajoutée est un solde intermédiaire du TCR et la production intérieure brute est la somme des éléments que le PCN donne dans le TCR.

A-1-3- L'épargne nette

Le PCN ne définit pas cet agrégat, mais il peut être calculé à partir du résultat courant (différences entre les recettes courantes et les dépenses courantes) en prenant en considération les divergences de territorialité, le décalage de l'enregistrement des faits et la déduction de l'amortissement économique et non fiscal (le résultat d'exploitation corrigé).

A-1-4- La formation brute du capital fixe

Cet agrégat présente l'augmentation au cours de la période des fonds fixes de l'unité économique considérée ou de la nation. On distingue les fonds fixes productifs (usines, équipements) et les fonds fixes non productifs (logements par exemple). Les fonds fixes productifs comprennent: les fonds fixes qui participent directement à la production (machines, équipements), les fonds fixes qui créent les conditions nécessaires à la production (bâtiments, installations), les fonds fixes qui servent au transport des produits (moyens de transport) ³.

Le PCN permet la détermination de cet agrégat étant donné qu'il fait apparaître la variation des investissements au cours d'une période. Le calcul de cet agrégat appelle deux remarques concernant les frais préliminaires et les acquisitions des biens d'occasion qui ne sont pas pris en considération au niveau de la comptabilité nationale.

¹S.Benadda, **Op.cit**, 2001, P : 21.

²M.Labidi, **Op.cit**, 1988, P : 64.

³**Idem**, P : 80.

A-1-5- Les investissements productifs

La distinction faite par le PCN entre les équipements de production et les équipements sociaux et le classement par nature de chaque catégorie permettent à la comptabilité nationale de déterminer ce qui est considéré comme productif ou pas, en prenant en compte le traitement des frais préliminaires. Cet agrégat est la somme des évolutions positives des investissements productifs.

A cet effet, il peut être conclu que le PCN donne des réponses valables pour la construction des agrégats macro-économiques.

A-2- au niveau des tableaux macro-économiques de synthèse

Ils sont constitués du tableau de la création et de la répartition du revenu, des comptes consolidés de la nation, du tableau économique d'ensemble et du tableau des entrées et sorties.

Le tableau de la création et de la répartition des revenus décrit la création et la répartition des revenus.

Les comptes consolidés de la nation rassemblent les principaux agrégats du système des comptes économiques algériens et indiquent les relations qui existent entre eux.

Le tableau économique d'ensemble synthétise les comptes des secteurs institutionnels et donne une vision globale de la répartition des revenus. Les secteurs institutionnels sont les sociétés et quasi-sociétés non financières, les administrations publiques, les ménages, les petites entreprises individuelles et l'extérieur.

Le tableau des entrées et sorties est une synthèse des comptes de production et d'exploitation des branches et des comptes de produits, une branche est la somme d'unités de production ayant la même production.

Concernant les deux derniers tableaux, des retraitements doivent être faits; la classification des charges par nature du PCN facilite le rapprochement avec la comptabilité nationale. Mais cette classification ne répond pas totalement aux exigences de la comptabilité nationale qui tient à distinguer entre, d'une part, les consommations intermédiaires nécessaires au calcul de la production interne brute et la détermination des opérations sur biens et services du tableau d'économie d'ensemble (opérations sur biens et services concernant la consommation finale, la formation brute du capital fixe, la variation des stocks, l'importation et l'exportation); et d'autre part, les charges concernant une rémunération d'un facteur de production.

Le PCN regroupe tous les services dans un seul compte qu'ils soient des opérations sur biens et services ou des opérations de répartition. Ces reclassements techniques ne posent pas de

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

problèmes, la répartition est possible grâce au tableau n° 12 du PCN qui détaille les frais de gestion.

La différence de classification des charges en nature entre les deux comptabilités résulte du fait que les opérations sur biens et services ont pour objet un seul produit et les comptes de production et d'exploitation sur bien et services ont pour objet un seul produit et les comptes de production et d'exploitation sont établis par branche en comptabilité nationale. Alors que les entreprises ne fabriquent pas un seul produit et leurs activités concernent plusieurs branches. Pour remédier à ce problème, il faut une comptabilité analytique. Le découpage des entreprises publiques en branches, comme celles de comptabilité nationale, est difficile en l'absence de la comptabilité analytique dans les entreprises. Pour le calcul des coefficients techniques du tableau d'économie d'ensemble, il faut déterminer les consommations intermédiaires des biens et services qui ne sont pas connues directement, parce qu'elles dépendent de la répartition des charges indirectes produites par la comptabilité analytique¹.

Le PCN ne donne pas l'information sur les opérations faites avec l'étranger se rapportant aux dettes et à leurs charges financières, aux importations et aux exportations; ces informations sont importantes pour la gestion de la nation.

A ce titre, il est constaté que les apports du PCN pour l'élaboration des tableaux macro-économiques sont très limités.

B- Réponses du PCN aux sollicitations des utilisateurs au niveau de l'entreprise

Le PCN donne des réponses pour les besoins de la gestion de l'entreprise, et ce dans le cadre de la concrétisation de ses différentes politiques.

B-1- La politique d'investissement

La notion d'investissement donnée par le PCN est une notion économique, en distinguant entre les équipements de production et sociaux, ce qui permet de connaître l'importance de la fonction économique et sociale de l'entreprise. En plus, cette distinction permet de prendre les équipements de production et non la totalité des investissements dans les ratios.

Le PCN permet un suivi des mouvements des investissements avec les tableaux explicatifs. La connaissance de son patrimoine permet à l'entreprise de le maîtriser et de l'utiliser rationnellement.

Concernant le domaine d'évaluation, là aussi, le PCN ne donne pas des réponses suffisantes et présentes quelques lacunes. Il ne précise pas les éléments à inclure ou à exclure du coût

¹S.Benadda, Op.cit, 2001, P : 20.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

d'acquisition et de production des investissements pour leur évaluation. Pour les investissements produits par l'entreprise pour elle-même, ils sont évalués au coût de production qui inclut les coûts directs et indirects, lesquels ne sont déterminés que grâce à la comptabilité analytique, malheureusement peu développé dans les entreprises.

Le calcul d'amortissement est un autre exemple. Le PCN ne précise pas le mode de calcul de l'annuité d'amortissement, conduisant les entreprises à pratiquer l'amortissement linéaire et à utiliser les taux fixés par l'administration fiscale qui sont loin des taux économiques qui, eux, tiennent compte des conditions d'exploitation des équipements.

B-2- La politique d'approvisionnement

La politique d'approvisionnement à un rôle important dans la gestion de l'entreprise, la contribution du PCN consiste en la tenue et l'évaluation des stocks.

B-2-1- La tenue des stocks

L'introduction et la généralisation de l'inventaire permanent est une innovation du PCN. Procéder à un inventaire permanent permet l'enregistrement tout les évolutions concernant les stocks et la connaissance de situations périodiques. Mais sa mise en place exige une organisation des services concernés et la mise en place de procédures adéquates.

B-2-2- L'évaluation des stocks

Le PCN ne définit pas clairement les composantes du coût d'achat, il n'évoque pas l'évaluation à la clôture de l'exercice alors qu'il y a un suivi permanent. Il ne préconise aucune méthode pour l'évaluation des sorties des stocks.

B-3- La politique industrielle de l'entreprise

Le PCN permet de suivre la phase de production, c'est une évolution par rapport au PCG de 1957 qui ne fournit pas des informations sur le processus de production. Le PCN donne une présentation du cycle achat-production-vente par un meilleur suivi des stocks et permet la détermination de l'agrégat valeur ajoutée.

B-3-1- Suivi des stocks

Les produits fabriqués sont suivis en inventaire permanent, le PCN permet l'enregistrement comptable des mouvements d'exploitation de l'approvisionnement à la vente. En première étape, il enregistre la consommation productive et, en deuxième étape, la constatation de l'entrer en stocks.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Concernant le domaine de mesure, les consommations sont évaluées au coût d'achat mais aucune méthode de valorisation des sorties n'est préconisée. Par contre, l'évaluation des entrées en stocks des produits est faite au coût de production constitué de coût d'achat, des charge directes et des charge indirectes, sa mise en place exige une organisation des services concernés et la mise en place de procédures adéquates et surtout une comptabilité analytique.

B-3-2- La valeur ajoutée

La valeur ajoutée rend compte des conditions internes du processus de production alors que le bénéfice et le chiffre d'affaire rendent compte des relations de l'entreprise avec son environnement. La valeur ajoutée permet une meilleure description de l'activité; elle est un solde intermédiaire du TCR qui ensuite détaillé en plusieurs éléments. La valeur ajoutée est un solde soustractif et ne présente pas un solde disponible en trésorerie, elle représente la richesse créée par l'entreprise. Cette richesse est ensuite répartie entre les différents partenaires sociaux de l'entreprise (personnel, Etat, banque, ...etc.).

La valeur ajoutée calculée par le PCN repose sur le concept de production globale. Cette dernière est constituée d'éléments évalués selon des méthodes différentes. La production vendue est évaluée au prix du marché (prix de vente) alors que la production stockée est évaluée au cout de production en application du principe de prudence.

Plusieurs ratios peuvent être calculés en utilisant la valeur ajoutée. Le ratio "valeur ajoutée/production" détermine le degré d'intégration de l'entreprise. Lorsqu'il est proche de l'unité, l'entreprise est plus autonome par rapport à son environnement. Les ratios salaire/valeur ajoutée, amortissement/valeur ajoutée permettent de déterminer la participation des facteurs travail et capital dans la formation de la valeur ajoutée. La valeur ajoutée est un instrument pour l'analyse structurelle de l'entreprise: richesse créées par l'entreprise, degré d'intégration, distribution des revenus.

Par contre, la valeur ajoutée n'est pas un bon indicateur des performances économiques de l'entreprise, il faut faire certains retraitements: déduire les amortissements, ajouter les subventions d'exploitation, réintégrer les consommations intermédiaires et les ventes des exercices antérieurs. La même remarque est à faire concernant l'apport de la valeur ajoutée à la gestion provisionnelle, était donné qu'elle fondée sur la production globale et non pas sur la production vendue.

B-4- La politique commerciale

S'agissant des entreprises à caractère commerciale, leurs activités se limitent à la revente en état des marchandises, l'introduction de l'inventaire permanent permet un bon suivi des stocks (champ d'observation). La marge brute calculée dans le TCR constitue la ressource interne des entreprises commerciales le calcul de la marge brute permet aux entreprises à double vocation, commerciale et industrielle, de connaître la contribution de chaque activité dans la création de la richesse globale.

Pour ce qui est des entreprises à caractère industriel, le PCN permet un suivi permanent des produits finis. L'enregistrement comptable se fait en deux étapes: la sortie de produits finis des stocks et la constatation de la vente. L'entreprise a besoin d'information pour déterminer le prix de vente à appliquer aux produits, qui est de ressort de la comptabilité analytique après la détermination du coût de revient, alors que le PCN ne préconise aucune méthode.

La comptabilité analytique fournit à la fonction commerciale des informations importantes comme la rentabilité de chaque produit, la contribution de chaque produit dans la couverture de charges fixes, etc. Donc, le PCN permet un bon suivi des stocks grâce à l'inventaire permanent. Toutefois, du point de vue de l'évaluation, il ne donne pas de réponses suffisantes en raison du manque de développement de la comptabilité analytique. Sans cette dernière, il est difficile d'avoir le coût de revient ou le prix de vente.

B-5- L'analyse financière

Les données fournies par le bilan ne permettent pas le calcul direct du besoin en fonds de roulement, du fonds de roulement et des ratios de structure du bilan. Des retraitements doivent être effectués sur les éléments du bilan, en raison du classement par nature de ces derniers et non par exigibilité et liquidité (long, moyen et court terme). Néanmoins, la présentation permet de calculer directement les ratios de rotation des stocks, le délai de règlement des clients et le délai de paiement des fournisseurs.

La plupart des ratios du TCR peuvent être calculés, à l'exception ceux qui font référence à l'excédent brut d'exploitation et au résultat courant.

3-2-2- Les insuffisances du plan comptable national PCN 1975

Malgré la réalisation d'un point d'avance dans le domaine de la normalisation comptable en Algérie, par l'élaboration du plan comptable national (PCN), ce dernier n'est pas manqué des insuffisances dans sa conception et aussi, dans son fonctionnement au niveau des entreprises algériennes.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

A- Les insuffisances conceptuelles du PCN

Les insuffisances conceptuelles se rapportent au cadre conceptuel, aux objectifs et utilisateurs de l'information comptable, aux principes comptables, à la définition des concepts comptables et à la normalisation comptable.

A-1- Référence à un cadre conceptuel

L'absence d'un cadre conceptuel même implicite a provoqué la stagnation de la comptabilité. Sans un référentiel, les nouveaux problèmes et situations non prévus par le PCN ne peuvent être résolus et même s'ils sont résolus par interprétation personnelle des professionnels, les interprétations ne seront pas forcément concordantes. Le cadre conceptuel permet de définir les principes et les objectifs sur lesquels les règles de la comptabilité et de la publication des comptes sont fondées. Par exemple, les biens en crédit bail ne sont pas inscrits à l'actif ou sont inscrits à l'actif selon que la définition donnée à l'actif fait référence à la notion juridique ou à la notion économique.

A-2- Les objectifs et les utilisateurs de l'information comptable

La non définition des objectifs et des utilisateurs de l'information comptable constitue une insuffisance conceptuelle. La conception du PCN privilégie les informations macroéconomiques et statistiques à travers le classement des charges par nature, et l'élaboration de certaines grandeurs.

Cependant, au niveau international, l'objectif de la comptabilité est de satisfaire les besoins d'information de plusieurs utilisateurs dont les institutions de planification et de statistiques.

Ces insuffisances sont principalement ressenties au niveau :

- Des principes comptables fondamentaux qui ne sont pas clairement exprimés ;
- Des concepts comptables qui ne sont pas définis comme par exemple le concept de l'actif, le passif, les capitaux propres, les produits et charges. Le PCN ne précise pas non plus les conditions de leur prise en compte ;
- Une comptabilité analytique non encore prise en charge sérieusement par les entreprises.

A-3- La définition des concepts et la normalisation comptable

Le PCN ne donne pas de définition aux principaux concepts comptables, notamment, l'actif, passif, capitaux propres, produits et charges et ne précise pas les conditions de leur prise en compte.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Aussi, en laissant son développement aux plans sectoriels et aux entreprises, la comptabilité analytique n'est pas prise en charge sérieusement.

B- Les insuffisances techniques du PCN

Les insuffisances qui ont un impact sur la présentation de l'information comptable se rapportent à la classification des comptes, aux documents de synthèse, à l'inventaire permanent, aux règles d'évaluation et au traitement de certaines opérations.

B-1- La classification des comptes

Dans la présentation du bilan, il n'existe aucune distinction entre actifs courants/non courants et entre passifs courants/non courants. La classification des dettes et des créances par nature, et non pas par liquidité et exigibilité, ne facilite pas l'analyse financière. Les analystes financiers sont obligés de préparer une autre étape, c'est le passage vers le bilan financier afin de faire leurs analyses.

Les frais de recherche et développement sont considérés comme des frais préliminaires et non pas comme des valeurs incorporelles. Considérée comme des charges d'exercice. Les valeurs incorporelles sont limitées au fonds de commerce et aux droits de propriété industrielle et commerciale.

Les valeurs mobilières sont incluses dans les éléments du compte créances d'investissement. Ce dernier regroupe les titres de participation et les titres de placement, notant que les titres de placement sont des valeurs à court terme alors qu'un investissement est par définition une valeur durable. Le compte créance d'investissement ne représente pas des droits acquis sur des investissements mais des emplois de fonds immobilisés qui peuvent être assimilés à des investissements.

Les dotations aux provisions pour dépréciation des stocks ou créances sont considérées comme hors exploitation, malgré son influence notable sur l'activité normale de l'entreprise¹.

B-2- Les documents de synthèse

Toutes les entreprises, même les petites, sont obligées de fournir toutes les informations exigées par le PCN. Les documents de synthèse sont nombreux, dix sept tableaux, et les mêmes quelle que soit la taille et l'activité de l'entreprise. En raison de l'absence d'application du principe de l'importance relative².

¹S.Benadda, **Op.cit.**, 2001, P : 20.

²S.Marouan, **Op.cit.**, 2007, P : 64.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Le bilan : La forme du bilan ne fait pas distinction entre les données de l'exercice actuel et l'exercice précédent. L'actif ne fait pas apparaître les masses comme les actifs immobilisés, les actifs circulants, les dettes ou créances à long terme et les dettes ou créance à court terme. Au niveau du bilan, la situation patrimoniale est privilégiée à la situation économique.

Le TCR : la forme retenue pour le TCR ne présente pas les données de l'exercice précédent. Le TCR ne fait pas distinction entre le résultat courant et le résultat financier et ne fait pas référence à certains soldes intermédiaires reconnus au niveau international. De plus, le résultat qui apparaît au TCR n'est pas un indicateur de la performance de gestion de l'entreprise, parce qu'il inclut des opérations ayant un caractère social et il est faussé par les charges exceptionnelles.

Les tableaux explicatifs : Le tableau des mouvements patrimoniaux n'est ni un tableau de financement ni un tableau de flux de trésorerie. Il ne permet pas de faire la distinction entre flux d'exploitation, flux d'investissement et flux de financement. Par contre, il permet de faire la comparaison avec l'exercice précédent et nécessaire pour l'analyse financière.

Le tableau des fonds propres donne une analyse par origine des fonds propres et non pas la variation de l'actif net. Le tableau des engagements, comme déjà précisé, ne fournit que des informations sur les engagements reçus ou données comptabilisées.

Les tableaux explicatifs ne semblent pas avoir de l'intérêt pour l'entreprise et ses partenaires, étant donné qu'ils constituent une analyse détaillée par nature des éléments du bilan et du TCR et ne permettent pas de mieux apprécier la situation de l'entreprise. Ils sont plus utiles à la comptabilité nationale en l'alimentant d'informations pour la constitution des agrégats macroéconomiques¹.

B-3- L'inventaire permanent

L'application du système d'inventaire permanent exige un niveau d'organisation interne de l'entreprise, qui repose sur un système d'information intégré des fonctions suivantes : la fonction d'enregistrement (comptabilité, informatique), la fonction opérationnelle (achat, production) et la fonction de contrôle (direction générale, contrôle de gestion), la multiplication des activités et l'éloignement géographique de certaines unités rendent le suivi permanent des stocks difficile. La gestion des stocks suivant l'inventaire permanent n'est pas déterminé par les besoins et les possibilités de l'entreprise, mais exigée pour toutes les entreprises.

¹**Idem**, P : 65.

B-4- Les règles d'évaluation

Les règles d'évaluation comme la terminologie sont incorporées dans les règles de fonctionnement et les définitions des comptes. Les règles d'évaluation et de comptabilisation sont très sommaires lorsqu'elles existent.

Le PCN préconise le coût historique comme méthodes d'évaluation à la date de l'inventaire. Aucune méthode n'est préconisée pour l'évaluation des entrées et les sorties de stock; une liberté est donnée aux entreprises pour le choix de la méthode de valorisation la plus appropriée aux spécificités de ses stocks.

Les notions de coût historique d'acquisition, de coût d'achat, de coût de production, de valeur estimée, de valeur de réalisation, des frais accessoires, de charges directes et indirectes utilisées par le PCN ne sont pas définies. L'évaluation de certains éléments comme les actifs et passifs en monnaies étrangères, les événements postérieurs, les prestations et services en cours en fin d'exercice, ne sont pas traités.

Le PCN ne donne aucune précision sur les méthodes d'amortissement, les taux d'amortissement et la procédure de constitution des provisions pour dépréciation des stocks et des créances douteuses. En outre, aucune précision n'est donnée concernant les provisions pour dépréciation des créances. Le caractère hors exploitation donné aux provisions conduit les professionnels à restreindre la constitution de provisions. L'administration fiscale donne des taux d'amortissement à titre indicatif¹.

B-5- Le traitement de certaines opérations

Le PCN ne traite pas de certaines opérations. Il s'agit à titre d'exemple : le crédit-bail, les opérations en monnaies étrangères, les investissements incorporels, les fusions, les liquidations, la consolidation, les contrats à long terme, les impôts différés, les congés à payer, l'activation des frais de recherche et développement, les engagements de retraite, le changement des méthodes comptables, La comptabilité respecte les limites de déductibilité fiscale pour les provisions pour dépréciation ou les provisions pour risques et charges sans tenir compte de la réalité économique. Le même principe est retenu pour les amortissements.

3-3- Les travaux liés à la réforme comptable en Algérie et le choix d'un nouveau référentiel SCF

Les travaux de réforme de la comptabilité ont commencé en 1998. La révision du Plan Comptable National n'a pas abouti en raison l'incapacité idéologique des membres de la

¹Instruction relative à l'IBS n°246/MF/DGI/DELF/LF/92.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Commission déléguée pour établir la réforme, ils ne sont pas arrivés à concevoir un nouveau plan comptable autre que le Plan Comptable National. Ce qui a amené les Pouvoirs Publics à solliciter les Organes Français de normalisation pour y faire, en citons¹ :

- Le Conseil National de la Comptabilité (CNC).
- Le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables (C.S.O.E.C).
- La Compagnie Nationale des Commissaires Aux Comptes (CNCC).

3-3-1- Travaux de la commission PCN

Après la création du conseil national de la comptabilité CNC en 1996, la normalisation comptable en Algérie devienne plus organisé, le CNC prend en responsabilité le rôle de la réforme comptable en Algérie.

La mission prioritaire fixé c'est la révision du PCN, pour l'adapter aux mutations de l'économie nationale et constituer un outil performant de gestion. Un groupe de réflexion est constitué pour réfléchir à une approche méthodologique de révision du PCN. Après l'approbation de la démarche du groupe de réflexion, le groupe est transformé en une commission PCN. La commission adopte la démarche suivante² :

- évaluer l'état d'application et les insuffisances du PCN;
- élaborer un projet de plan comptable;
- recueillir les observations et recommandations des professionnels et utilisateurs sur le projet;
- élaborer un nouveau plan comptable en tenant compte des remarques formulées;
- soumettre le projet au conseil pour examen.

A- Les questionnaires d'évaluation

Dans le cadre de ses travaux, la commission PCN a élaboré deux questionnaires d'évaluation du PCN. Le premier questionnaire est envoyé aux professionnels comptables, en janvier 1999. C'est un long questionnaire envoyé dans une période où les professionnels sont occupés par les travaux de fin de l'exercice, ce qui explique le nombre réduit des réponses renvoyées au CNC. Le deuxième questionnaire, adressé aux professionnels comptable en juillet 2000, est plus court. Mais nous n'avons aucune information sur le nombre de réponses et les conclusions de ce deuxième questionnaire³.

¹A.Benyekhlef, **Op.cit**, P : 28.

²S.Marouani, **Op.cit**, 2007, P : 67.

³Conseil National de la comptabilité algérien, **Rapport sur l'avancement des travaux de la commission PCN**, 2000.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Le premier questionnaire est constitué de deux parties : la première, consacrée aux considérations générales, traités des principes comptables, des critères et référentiels, des concepts, des définitions, de la présentation des états financiers, du cadre comptable et de l'ajustement des comptes, des supports de travail, des tâches comptables, des opérations à normaliser, des indicateurs de gestion, en demandant aux répondants de fournir une opinion sur chaque thème. La seconde partie, consacré aux dispositions actuelles du PCN (l'organisation et la tenue des comptes, la terminologie, les règles de fonctionnement et d'évaluation) est une prise des textes de l'ordonnance et l'arrêté d'application relatifs au PCN, en demandant aux répondants de formuler leur point de vue selon une échelle et de donner une opinion. En ce qui concerne le deuxième questionnaire, les questions sont ouvertes et relatives à la terminologie, au cadre comptable, à la présentation du bilan, à la présentation du TCR, aux annexes aux documents de synthèse et aux méthodes d'évaluation.

Il faut noter que les deux questionnaires accordent beaucoup d'importance aux problèmes techniques et de forme. Alors que se doter d'un cadre conceptuel pour guider les travaux de la commission donnerait une base de réflexion concernant les problèmes techniques.

Les résultats du premier questionnaire sont synthétisés dans un rapport d'évaluation, datant de mois de novembre 1999, contenant les remarques et constats relevés par les répondants au questionnaire. La commission PCN aboutit dans son rapport d'évaluation du PCN aux conclusions suivantes :

- dédier des chapitres particuliers aux principes, aux règles d'évaluation et à la terminologie comptable;
- reconsidérer le nombre, la forme et le contenu des états de synthèse;
- réaménager et enrichir la nomenclature des comptes pour mieux répondre aux besoins des utilisateurs (nous demandons de quels utilisateurs s'agit-il? Et nous notons qu'aucune disposition n'est prévue pour leur définition).
- D'autres propositions, selon la commission, méritent une appréciation approfondie. C'est notamment le cas pour :
 - la comptabilisation et la valorisation des marchandises, matière et produits (système d'inventaire);
 - la structure, les intitulés et le contenu de certaines classes et rubriques de comptes. La nécessité de tenir compte des normes et usages internationaux est, par ailleurs, fortement recommandée.

B- Les options retenues par la commission PCN

La commission PCN retient l'option de la révision du PCN et les principes de sa révision.

B-1- La révision du PCN

Tenant compte des réponses du premier questionnaire, peu nombreuses, la commission opte pour l'option de révision du PCN sans pour autant le remplacer. La commission évoque, pour ne pas le remplacer, les motifs suivants : ne pas dérouter les praticiens et le coût élevé engendré par la réforme. La commission pense que le remplacement du PCN pourrait porter préjudice aux professionnels. A notre tour, nous pouvons dire : ne serait-il pas par crainte de perdre un savoir faire acquis ? Comment pourrions-nous réviser le PCN en adaptant à l'environnement et aux normes comptables internationales avec ses insuffisances ?

B-2- Les principes directeurs guidant la révision du PCN

La commission arrête les principes directeurs suivants :

- les principes comptables, les règles d'évaluation et de fonctionnement des comptes devraient occuper une place prépondérante dans le nouveau plan comptable;
- la nomenclature devrait être complète, clarifiée et améliorée pour répondre aux besoins des utilisateurs;
- les états de synthèse devront être améliorés, simplifiés et complétés en conciliant les exigences légales et le traitement informatisé;
- les annexes devront être simplifiées et enrichies et doivent jouer un rôle complémentaire, par apport au bilan et au TCR. Elles ne devront pas faire double emploi avec ses derniers;
- la comptabilité analytique ne serait pas codifiée dans le nouveau plan comptable et serait laissée à l'initiative d'entreprise.

Ces principes nous appellent à faire deux remarques : quels sont les utilisateurs que la commission voudrait répondre à leurs besoins ? Si la comptabilité analytique reste toujours non normalisée, aucune leçon n'est donc tirée de l'expérience de la non-normalisation de celle-ci.

Des résolutions prises, nous constatons qu'il n'y a pas une vraie volonté de changement. Les points retenus sont souvent des questions de forme. Les recommandations sont toujours d'ordre technique. Il n'est pas prévu de cadre conceptuel même implicite (objectifs, utilisateurs,...).

C-Propositions du Conseil National de la Comptabilité français et l'option algérienne retenue pour la réforme comptable

Après la mise en terme des travaux de la commission PCN en 2001, à cause de l'échec des normalisateurs algériens d'imaginer un nouveau plan comptable, la mission de la réforme comptable a fait objet d'un appel d'offre. Grâce aux rapprochements sociaux culturelle et économique entre l'Algérie et la France, et l'influence de la normalisation comptable française sur le système comptable algérien, le conseil national de la comptabilité (CNC) français est pris en charge de la réforme comptable en Algérie, remporté par avec un financement de la banque mondiale. Après l'étude du PCN, le groupe de travail du CNC français a présenté trois scénarios possibles pour la réforme du PCN¹.

- Conservé de la structure actuelle du Plan Comptable National avec des mises à jour pour tenir compte des modifications de l'environnement Economique et Juridique National.
- Maintien de la structure actuelle du Plan Comptable National avec introduction de solutions techniques développées par les normes internationales.
- Rédiger une version modernisée du Plan Comptable National sur la base de l'application des principes et règles retenus dans les normes internationales.

C-1- Premier scénario : aménagements simples du PCN

Selon ce scénario, la structure actuelle du PCN est maintenue et la réforme est limitée à des mises à jour techniques pour prendre en considération les changements de l'environnement économique algérien.

Ce scénario a l'avantage de ne pas remettre en cause les pratiques comptables des praticiens, des enseignants et les outils pédagogiques de formation. Mais sa simplicité n'est pas sans inconvénients :

- Le système comptable algérien ne sera pas modernisé et gardera quelques-unes de ses insuffisances actuelles;
- Les problèmes techniques et d'information que rencontrent ou rencontreront les entreprises ne trouveront pas de réponse.

C-2-Deuxième scénario : adaptation du PCN et ouverture vers des solutions internationales

Selon ce scénario, la structure du PCN sera gardée avec l'introduction de quelques solutions techniques développées selon les normes comptables internationales. Ce scénario va

¹A.Benyekhlef, Op.cit, P : 28.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

permettre aux entreprises de présenter des comptes, qui seront compréhensibles par les investisseurs étrangers et d'améliorer l'information des entreprises. Ce scénario présente les inconvénients suivants :

- possibilité d'incohérence entre les traitements nationaux et certaines nouvelles dispositions;
- modification des outils pédagogiques de formation.

C-3-Troisième scénario : élaboration d'un système comptable conforme aux normes comptables internationales

Dans ce scénario, une nouvelle version modernisée du PCN sera rédigée selon les concepts, les principes, les règles et les solutions retenues dans les normes comptables internationales (en respectant les spécificités nationales). Dans cette version du PCN, les traitements sont conçus par rapport à la définition des objectifs assignés à la comptabilité et les investisseurs étrangers trouveront des traitements en usage au niveau international. Par contre, ce scénario remet en cause tout le PCN et donc la pratique et l'ensemble du système d'éducation (moyens pédagogiques et enseignement)

C-4-L'option algérienne pour la réforme comptable

Après la présentation des trois scénarios proposés par le CNC français, le CNC algérien choisit le troisième scénario. L'élaboration d'un système comptable conforme aux normes comptables internationales. Le choix du CNC algérien relatif aux normes comptables internationales constitue un changement radical par rapport à l'option retenue par la commission PCN. (La commission PCN retient l'option de la révision du PCN et les principes de sa révision. elle opte pour l'option de révision du PCN sans pour autant le remplacer. A cause du coût élevé engendré par la réforme).

La banque mondiale et le FMI ont une grande influence sur le choix algérien, si non comment justifier le changement radical dans l'orientation de la réforme. Il faut souligner que la banque mondiale a financé la réforme comptable en Algérie, encore la banque mondiale et le FMI privilégient l'application des normes comptables internationales par les pays qui ont recours à leur ressources, c'est le cas de l'Algérie dans cette époque.

C'est la refonte du plan comptable national de 1975 qui a donné la naissance du système comptable financier des entreprises qui s'inscrit dans le cadre de la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques. Ce nouveau référentiel

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

comptable d'entreprise inspiré une bonne partie des normes IAS-IFRS édictées dans le cadre de la présentation des états financiers.

En fait, il s'agit d'un changement de culture comptable qui dépasse le champ de la comptabilité qui consiste à faire converger des règles comptables appliquées par les entreprises Algériennes vers les normes IFRS qui constituent la référence mondiale puisqu'elles sont appliquées par plus de 100 pays dont les pays de l'UE et plus de 120 organismes professionnels dans le monde.

Ce nouveau projet de référentiel comptable prend en considération la majeure partie des normes existantes en matière des normes IFRS, ce qui constitue un choix d'avant-garde, puisqu'il reprend aspects liés¹ :

- La définition du cadre conceptuel (champ d'application, utilisateurs des états financiers, nature et objectifs des états financiers, conventions comptables de base et principes comptables fondamentaux) ;
- Les règles générales et spécifiques d'évaluation et de comptabilisation (principes généraux, règles spécifiques de comptabilisation et d'évaluation des opérations normales et des opérations particulières) ;
- Présentation des états financiers (actif, passif, comptes de résultat, état de variation de la trésorerie, état de variation des fonds propres, annexe).

3-3-2- Le Système Comptable Financier algérien (SCF)

Dans sa volonté de rapprocher ses pratiques comptables aux normes universelle, l'Algérie a opté pour un nouveau système comptable et financier « SCF ». Le système comptable financier algérien est cadré par un dispositif juridique composé principalement des textes de lois suivants :

- La loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;
- Décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier;
- Arrêté du 26.07.2008 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;
- Arrêté du 26.07.2008 fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités par la tenue d'une comptabilité financière simplifiée;

¹A.Djillali, **Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS**, Séminaire 24-27 septembre 2005, IEDF, Kolea, Alger.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

- Décret exécutif n°09-110 du 07 avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques;
- Instruction n°02 du 29 octobre 2009 portant première application du SCF 2010, ainsi que les différentes notes méthodologiques.

A- Les objectifs du système comptable financier

Donc ce système comptable financier établit des règles communes de tenue, de collecte, d'établissement et de présentation des états financiers des entreprises algériennes et des organisations soumises à la tenue d'une comptabilité, dans le but de¹ :

- Donner une image fidèle de la situation financière et de la performance et de la variation de la situation financière, en respectant les obligations légales de ces entités ;
- Permettre des comparaisons fiables dans le temps au niveau de l'entité et dans l'espace, au niveau national et international, entre les entités ;
- Contribuer à la croissance et à la rentabilité des entités par une meilleure connaissance des mécanismes économiques et comptables qui conditionnent la qualité et l'efficacité de leur gestion ;
- Permettre un contrôle des comptes donnant toutes garanties aux dirigeants, actionnaires et associés, à l'Etat et autres utilisateurs privilégiés tels le personnel ou les créanciers, sur leur régularité, leur sincérité et leur transparence ;
- Contribuer à la prise de décision et de la gestion du risque de tous les acteurs du marché, y compris les autorités publiques ;
- Publier une information suffisamment sûre, complète, fidele, fiable et transparente pour encourager les investisseurs et leur donner de la confiance sur l'exploitation de leurs fonds;
- à partir des informations significatives il contribuer à l'élaboration de statistiques et des comptes économiques du secteur (entreprises) sur le plan national ;
- Permettre d'enregistrer de manière fiable et exhaustive la totalité des transactions et actes économiques de l'entreprise, afin de pouvoir établir des déclarations fiscales fiables ;
- Les entreprises multinationales bénéficieront d'une meilleure cohérence dans le reporting interne grâce à la standardisation des procédures comptables pour les différents pays.

B- Les enjeux d'application du SCF

Les enjeux majeurs concernent essentiellement deux grands axes² :

¹S.Merouani, **Op.cit**, 2007, P : 92.

²A.Djillali, **Op.cit**, 2007.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

- Système d'information ;
- Communication financière.

Le système d'information de l'entreprise algérienne doit radicalement changer et/ou s'adapter à la nouvelle donnée pour être performant. Il est indispensable de Revaloriser la fonction comptable et l'interroger dans le domaine décisionnel, l'aménagement des logiciels comptables, revoir l'organisation de la production de données financières en rapprochant les éléments de gestion et de reporting interne des états financiers traditionnels ;

La communication de l'information financière on parle ici de l'utilisation de l'information financière divulguée par l'entité aux différents acteurs. Les nouveautés parvenues par le SCF ont un impact considérable sur le rôle de l'information financière dans l'activité économique. Donc l'information financière doit être repensée en fonction des nouvelles exigences introduites par le système comptable financier à savoir :

- Etats financiers de synthèse ;
- Information de type sectoriel ;
- Annexes détaillées et qualitatives ;
- Améliorer les délais d'élaboration et de fréquence de la communication financière ;
- Adapter les systèmes de gestion et d'organisation de l'entreprise.

C- La migration du système comptable de l'entreprise du PCN vers le SCF

Il s'agit d'un changement radical qui touche tout les niveaux organisationnels. C'est la responsabilité de tous les dirigeants de prendre les étapes nécessaires de l'adopter, car il touche la majorité des fonctions de l'entité. Ce nouveau référentiel, non seulement, il rejette carrément PCN-1975 mais il répand à des concepts jamais appliqués dans notre pratique comptable algérienne (notion d'unité génératrice de trésorerie, notion de perte de valeur, notion d'instrument financiers divers,..). Raison pour laquelle il est impératif de mener les démarches de migration vers la nouvelle nomenclature notamment les étapes suivantes¹ :

- Définition de la stratégie de migration vers le nouveau référentiel (manuels de procédures, nomenclature des comptes, logiciel).
- Mise à jour des logiciels (à priori garder les logiciels actuels et les adapter par rapport au nouveau référentiel comptables).
- Mise en place des nouvelles procédures (réaliser une approche à la fois pédagogique et organisationnelle de telle manière que les intéressés se sentent concernés et s'approprient le projet pour en faire le leur et en deviennent responsable).

¹A.Kadouri, A.Mimeche, **Op.cit.**, 2009, P : 38.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

- Elaboration du manuel comptable (ce travail nécessite l'adhésion de tous les comptables toutes hiérarchies confondus).
- Conversion des états financiers antérieurs. Sauf exception expressément justifiée, tous les ajustements résultant du passage du précédent référentiel au nouveau référentiel seront imputés sur les capitaux propres dans la présentation du nouveau bilan, et plus particulièrement, sur les réserves autres que la réserve légale.
- Présentation dans les premiers états financiers conformes au nouveau référentiel de toutes informations spécifiques résultant de l'ajustement précité.

Pour que l'entité arrive à réaliser le passage vers le système comptable financier elle doit suivre les procédures suivantes¹ :

C-1- Mise en place d'une équipe de pilotage

Actuellement la fonction de la comptabilité, ne s'arrête pas sur la collecte et le traitement de l'information, mais elle dépasse ce niveau d'analyse, elle devient un support primordial dans la prise de décision, non seulement au niveau interne de l'entité mais aussi pour les différents parti-prenants de l'entité, pour cette raison Il est impératif que les premières opérations de mise en place du nouveau référentiel soient chapeautées par un comité de pilotage. Cette équipe devra être composée essentiellement de cadres supérieurs de l'entreprise qui représenteront l'interface entre l'intervenant externe (actionnaires) et le système interne de l'entreprise (dirigeants). Ils superviseront les avancements et les communications informationnelles. La désignation des membres de ce comité est selon leurs capacités et expériences.

C-2- Analyse de l'existant

Dans cette étape il est nécessaire d'accorder une attention très particulière dans la mesure où elle déterminera le niveau de confiance et d'intégration des personnes chargées du projet de migration vers SCF. D'une part et d'autre part, elle permettra de mettre à jour les zones d'ombres et d'exposer les procédures acquises par pratique et non écrites en procédures internes.

C-3- Formation des membres du comité de pilotage du projet

Une formation est nécessaire pour les membres du comité dans le domaine comptable précisément en SCF. Toutes les informations utiles et nécessaires seront communiquées aux membres de cette équipe au le départ des travaux du passage et a tous les niveaux

¹A.Kadouri, A.Mimeche, **Op.cit.**, 2009, P : 39.

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

d'avancement de cette opération. Une bonne compréhension du SCF par les dirigeants va faciliter la réalisation des étapes nécessaires pour le passage vers le système comptable financier.

C-4- Définition des méthodes comptables actuelles et futures

Il s'agit ici, après rédaction du plan de la migration et l'entame des travaux, de remplir des canevas opérationnels à même de permettre de mettre en concordance les éléments comptables (numéros de comptes, contenu des soldes, procédures en vigueur,..) relatifs d'une part au PCN-1975 et d'autre part, leur corrélatifs du nouveau référentiel. Cette étape nécessitera la participation non seulement des membres du comité précité, mais aussi les opérationnels de la comptabilité de l'entreprise.

C-5- Coût de la démarche

Le coût dépend des particularités de l'entreprise, de ses options comptables et de ses systèmes informationnels en vigueur. A titre indicatif, les éléments de réflexion sur la nature des coûts différents à la démarche.

- Coût d'appropriation des nouvelles normes (formation,...).
- Coûts d'élaboration de premières normes.
- Coûts de communication relatifs (N-1).

Chapitre 01 : Incidence de l'harmonisation comptable internationale sur le système comptable algérien

Conclusion du premier chapitre

Dans une époque de capitalisme marquée par une globalisation plus triomphante que jamais, le besoin de faire converger les pratiques de la comptabilité financière se faisait sentir, cet historique a été ponctué par l'apparition de plusieurs expériences d'harmonisation comptable. Mais le besoin de convergence se transformait en un besoin d'uniformité et d'harmonisation qui ne suffisait plus évoluant vers une normalisation qu'il fallait confier à un organisme internationalement reconnu, à savoir l'IASB.

À cet effet, l'harmonisation constitue un double progrès à l'intention des investisseurs, en premier lieu, les nouvelles normes comptables assureront la comparabilité des états financiers, et en second lieu, elles renforceront la qualité de l'information qui correspondra mieux à la situation réelle de l'entreprise au moment de la publication des chiffres.

En Algérie, et dans un souci de répondre à des exigences économiques d'ordre mondial, et vu que le Plan Comptable National "PCN" appliqué a présenté des insuffisances dans sa conception et aussi, dans son fonctionnement au niveau des entreprises algériennes. Alors il devient nécessaire qu'une réforme comptable s'applique au niveau national permet de corriger les insuffisances connues dans ce référentiel. C'est la refonte du PCN de 1975 qui a donné naissance à un système comptable financier SCF qui s'inscrit dans le cadre de la mise à jour des instruments devant accompagner les réformes économiques, c'est ainsi que l'approchement de pratiques comptables Algérienne, et celles qui existent dans le monde, constitue une plate forme solide pour la normalisation comptable future au niveau national.