



HAL
open science

Le Système Comptable Financier algérien entre les “ Full IFRS ” et la norme IFRS PME : Etude qualitative de sa mise en oeuvre par les entreprises

Djamel Khouatra, Mohamed El Habib Merhoum

► To cite this version:

Djamel Khouatra, Mohamed El Habib Merhoum. Le Système Comptable Financier algérien entre les “ Full IFRS ” et la norme IFRS PME : Etude qualitative de sa mise en oeuvre par les entreprises. Transitions numériques et informations comptables, May 2018, Nantes, France. pp.cd-rom. hal-01907786

HAL Id: hal-01907786

<https://hal.science/hal-01907786>

Submitted on 29 Oct 2018

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Le Système Comptable Financier algérien entre les « Full IFRS » et la norme IFRS PME : Etude qualitative de sa mise en œuvre par les entreprises

Djamel KHOUATRA

Maître de conférences en sciences de gestion, HDR
Université Lyon 3 – IAE de Lyon
ISEOR – Magellan
khouatra@iseor.com

Mohamed El Habib MERHOUM

Maître de conférences
Université de Mostaganem - UMAB
Expert-comptable diplômé
Commissaire aux comptes
mohamed.merhoum@univ-mosta.dz

Résumé :

L'Algérie comme la France et d'autres pays francophones, a réformé son système comptable pour l'adapter aux changements de son environnement juridique et économique, et à son ouverture internationale et aux capitaux étrangers. L'Algérie a élaboré un nouveau système comptable appelé Système Comptable Financier (SCF) mis en place à partir de 2010. Le SCF algérien peut être considéré comme un système comptable hybride composé d'un cadre conceptuel explicite par référence au cadre comptable international de l'IASB, et d'un plan comptable d'inspiration française.

Notre étude qualitative fait ressortir les insuffisances du SCF perçues par des entreprises algériennes et les améliorations à apporter. Le SCF est donc pas bien adapté aux besoins des entreprises algériennes.

Mots clés :

Système comptable, cadre conceptuel, norme comptable, plan comptable, étude qualitative.

Abstract :

Algeria, like France and other French-speaking countries, has reformed its accounting system to adapt to changes in its legal and economic environment, as well as to its international openness and foreign capital. Algeria has developed a new accounting system called Financial Accounting System (FAS) set up from 2010. The Algerian FAS can be considered as a hybrid accounting system composed of an explicit conceptual framework with reference to the international accounting framework of the country. IASB, and a French-inspired accounting plan.

Our qualitative study highlights the shortcomings of the FAS perceived by Algerian companies and the improvements to be made. The FAS is therefore not well adapted to the needs of Algerian companies.

Key words :

Accounting system, conceptual framework, accounting standard, accounting plan, qualitative study.

Introduction

La diffusion croissante des normes comptables internationales IAS-IFRS a conduit à des recherches sur la question des déterminants de l'adoption de ces normes comptables internationales. Zehri et Chouaibi (2013, cités dans Demerens, Eglem, Hossfeld et Laulusa, 2016), font une synthèse des recherches et identifient sept principaux déterminants de l'adoption des IFRS dans les pays développés : la relation de proximité à la culture anglo-saxonne, le dynamisme économique du pays, l'existence d'un marché financier et son ouverture sur l'étranger, le niveau de formation des professionnels de la comptabilité, l'ouverture du pays à la mondialisation, la législation en vigueur, le niveau de liberté et de stabilité politiques. Delcours et Huff (2015, cités dans Demerens, Eglem, Hossfeld et Laulusa, 2016) retiennent deux autres déterminants supplémentaires : le niveau de gouvernance imposé aux entreprises et le niveau de protection des investisseurs.

La Tunisie a remplacé son plan comptable de 1968 devenu inadapté dans les années 1980 à cause du nouveau contexte économique mondial (Colasse, 1997) par un nouveau système comptable institué par la loi du 30 décembre 1996. Ce nouveau système comptable comprend un cadre conceptuel très proche de celui de l'IASB et un ensemble de normes comptables parmi lesquelles figure une norme comptable générale assimilable à un plan comptable implicite.

L'Algérie a élaboré un nouveau système comptable appelé Système Comptable Financier (SCF) mis en œuvre à partir de 2010. Le SCF remplace le Plan Comptable National (PCN) de 1975. Le SCF comprend un cadre conceptuel explicite inspiré du référentiel comptable international de l'IASB, et un plan comptable d'inspiration française. En retenant le cas du SCF algérien, la question de recherche de ce papier est la suivante : comment le SCF est-il perçu et appliqué par les entreprises algériennes ?

Notre recherche sera guidée par l'hypothèse centrale suivante : le SCF ayant été conçu selon une méthode déductive par une adoption partielle du référentiel de l'IASB sans une étude préalable des besoins effectifs des entreprises algériennes et sans une adaptation et une mise à jour, n'est pas bien adapté aux besoins de celles-ci.

Pour répondre à notre question de recherche et valider notre hypothèse centrale, nous nous appuyons sur une étude qualitative effectuée par des entretiens semi-directifs auprès de cinq entreprises appartenant à des secteurs d'activité différents.

Notre papier comprend trois parties :

- en premier lieu, nous présenterons le cadre théorique dans lequel s'inscrit l'élaboration du SCF algérien ;
- en deuxième lieu, nous décrirons l'élaboration du SCF ;
- en troisième lieu, nous présenterons une étude empirique que nous avons réalisée pour traiter la question de la mise en œuvre du SCF par les entreprises algériennes.

1 Le cadre théorique relatif à l'élaboration du SCF algérien

La théorie néo-institutionnelle peut être utilisée pour la mise en cohérence du nouveau système comptable algérien avec les normes comptables internationales IAS-IFRS. Mais le mimétisme de l'Etat algérien qui s'est inspiré du référentiel comptable de l'IASB pour élaborer le SCF, ne l'empêche pas d'avoir une stratégie de normalisation comptable qui lui laisse une relative autonomie.

1.1 Une interprétation néo-institutionnelle du changement de système comptable en Algérie

La diffusion des normes comptables internationales IAS-IFRS à l'échelle mondiale peut s'expliquer par la théorie néo-institutionnelle sociologique (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983). Les approches néo-institutionnelles mettent en exergue l'homogénéisation ou la réduction de la diversité des formes et des pratiques organisationnelles (Desreumaux, 2004). La théorie néo-institutionnelle mobilise trois concepts (DiMaggio et Powell, 1991) pour expliquer l'homogénéisation des organisations et des pratiques : l'isomorphisme coercitif, l'isomorphisme normatif et l'isomorphisme mimétique.

Les normes comptables internationales IAS-IFRS émanent de l'IASB, organisme privé n'ont pas un caractère contraignant au sens juridique pour un pays francophone tel que l'Algérie par exemple. L'isomorphisme coercitif semble donc peu pertinent ici.

L'isomorphisme normatif réside dans le fait que les normes IAS-IFRS dans leur diffusion mondiale bénéficient des pressions exercées par des organisations internationales pourvoyeurs de fonds telles que le FMI et la Banque Mondiale. Les pays en développement adoptent en totalité ou partiellement le référentiel de l'IASB pour attirer des investisseurs et des capitaux étrangers. La Banque Mondiale a apporté un soutien financier à l'Algérie pour le changement de son système comptable.

L'isomorphisme mimétique a conduit de nombreux pays à adopter les normes IAS-IFRS pour se conformer à un standard comptable admis comme étant rationnel et techniquement légitime par les entreprises dont elles peuvent être les partenaires. Les travaux de Carruthers (1995) mettent en exergue que les nouvelles pratiques comptables résultant des IAS-IFRS, peuvent contribuer à donner une légitimité aux organisations qui les développent à travers la construction d'une apparence de rationalité d'efficacité.

La théorie néo-institutionnaliste contribue à une approche plus réaliste du comportement des organisations en mettant la recherche de légitimité au centre des motivations des acteurs (Plane, 2013).

Les pays francophones cherchent à travers un isomorphisme institutionnel une conformité sociale c'est-à-dire à s'adapter aux exigences sociales et culturelles de leur environnement.

La principale critique faite à la théorie néo-institutionnelle est son déterminisme. Les détracteurs de cette théorie soutiennent que le changement dans les organisations est

déterminé par des logiques institutionnelles et des pressions de l'environnement externe. Pour répondre à ces critiques, DiMaggio (1988) a développé le concept d'entrepreneur institutionnel. Ce dernier est un acteur qui mobilise des ressources à sa disposition pour créer, modifier ou renforcer une institution. L'entrepreneur institutionnel déploie une stratégie pour agir sur les processus institutionnels afin de faire évoluer les institutions existantes dans un sens plus favorable ou de créer de nouvelles institutions. Le concept d'entrepreneur institutionnel enrichit la théorie néo-institutionnelle en mettant en évidence la possibilité pour les acteurs de jouer un rôle dans le processus de transformation institutionnelle. L'introduction des choix et de l'intentionnalité des décideurs enrichit la théorie néo-institutionnaliste (DiMaggio et Powell, 1991).

La théorie néo-institutionnaliste peut aussi expliquer l'évolution de l'IASC devenu l'IASB dans sa recherche de légitimité politique face aux Etats et aux normalisateurs nationaux.

1.2. L'Etat stratège de la normalisation comptable nationale

D'après le décret d'application algérien du 25 septembre 1996, il a été créé, auprès du Ministre des Finances, un Conseil de Normalisation Comptable qui a été remplacé en 2011 par le Conseil National de la Comptabilité (CNC). Il n'existe pas en Algérie de comité de réglementation comptable. Le pouvoir de réglementation en Algérie incombe au Ministère des Finances.

Le décret exécutif n° 11-24 du 27 janvier 2011 fixe la composition, l'organisation et le fonctionnement du CNC. Celui-ci comprend vingt six membres parmi lesquels figurent notamment :

- le Président qui est le Ministre des Finances ou son représentant ;
- le Directeur chargé de la Normalisation Comptable au Ministère des Finances ;
- trois représentants élus du Conseil National de l'Ordre National des Experts Comptables ;
- trois membres élus du Conseil National de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes ;
- trois représentants élus du Conseil National de l'Organisation Nationale des Comptables Agréés.

La profession comptable algérienne est minoritaire (neuf membres sur vingt six, soit 34,6 %) au sein du CNC.

Les membres du CNC sont nommés par arrêté du Ministre des Finances pour une durée de six années. La composition du CNC est renouvelée par un tiers tous les deux ans. Le CNC a pour missions notamment :

- de réunir et d'exploiter toutes informations et documentations relatives à la comptabilité et à son enseignement ;
- de proposer toutes mesures visant la normalisation comptable ;
- de contribuer à la promotion des professions comptables.

Le CNC algérien est plus qu'une autorité des normes comptables, il est aussi une autorité de régulation et de formation des professions comptables.

Le CNC a en pratique un rôle limité en matière de normalisation comptable. Il a élaboré jusqu'à présent des notes méthodologiques fixant les modalités de la première application du SCF, ainsi que des avis dont la quasi-totalité correspond à des questionnements posés par des entités obligées d'appliquer le SCF. Le véritable pouvoir de normalisation comptable en Algérie incombe à la Direction de la Normalisation Comptable du Ministère des Finances.

L'Etat algérien a choisi de s'inspirer du référentiel de l'IASB pour changer son système comptable devenu le SCF sous la pression (supervision) et avec un soutien financier de la Banque Mondiale mais en conservant une certaine maîtrise du mouvement de réforme comptable. Il s'est ainsi comporté comme un acteur « entrepreneur institutionnel » au sens de DiMaggio (1988) avec une stratégie de normalisation comptable destinée à favoriser l'ouverture internationale de l'Algérie.

L'Algérie est en négociation avec l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) pour y adhérer. Parmi les points de négociation, figurent les conditions de déréglementation et de libération des services. La profession comptable algérienne (experts comptables et commissaires aux comptes) relevant du volet « services », doit se mettre en conformité avec les normes internationales en matière comptable et en matière d'audit financier. L'Algérie n'avait ni les moyens, ni l'intention de créer ses propres normes comptables, elle se trouvait donc obligée, comme le reste des pays du monde, de s'inspirer du référentiel comptable international IAS-IFRS pour élaborer un nouveau référentiel comptable.

Par ailleurs, la déclaration du Nouveau Partenariat pour le Développement de l'Afrique (décision de l'Union Africaine du 8 juillet 2002 des chefs d'Etats et de gouvernements) affirme solennellement dans son article 62 dans le chapitre réservé à la « gouvernance économique des entreprises » que les Etats membres de l'UA doivent s'efforcer d'adopter huit codes dont celui des normes internationales d'audit et celui des normes internationales de comptabilité.

Ces codes et normes représentent des instruments fondamentaux reconnus sur les plans international, régional et national que tous les pays africains doivent s'efforcer de respecter.

Ces codes et normes qui doivent être respectés comme une exigence minimale, sont de nature à promouvoir l'efficacité du marché, à combattre les gaspillages, à consolider la démocratie et à encourager les flux financiers privés, qui sont des aspects importants des efforts de réduction de la pauvreté et d'amélioration du développement durable.

2 Structure du SCF algérien

Le cadre juridique du SCF comprend divers textes législatifs et réglementaires ainsi que des avis et des notes méthodologiques du CNC. L'élaboration du SCF résulte d'un long processus de réforme comptable en Algérie dans le cadre d'une ouverture internationale de son économie.

2.1 Les textes législatifs, réglementaires, avis et notes méthodologiques du CNC relatifs au SCF algérien

L'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant code de commerce, modifiée et complétée, représente la principale source du droit comptable algérien (articles 9 à 18). En effet, l'article 9 dispose que toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant, doit tenir un livre journal enregistrant jour par jour les opérations de l'entreprise ou récapitulant au moins mensuellement les résultats de ces opérations à la condition de conserver, dans ce cas, tous documents permettant de vérifier ces opérations jour après jour. Les textes de base relatifs au SCF sont :

- la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant Système Comptable Financier ;
- le décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi précitée ;
- l'arrêté du 26 juillet 2008 relatif aux modalités d'application du SCF.

2.2. Elaboration du SCF algérien

Il convient de présenter en premier lieu l'économie algérienne, puis en deuxième lieu l'évolution du système comptable de l'Algérie. En troisième lieu, nous décrivons la structure hybride du SCF algérien. Enfin en quatrième lieu, nous énumérerons les différentes déclinaisons du SCF qui produisent quatre référentiels comptables en Algérie.

2.2.1 Caractéristiques de l'économie algérienne

Dans son rapport sur la démographie algérienne, l'Office National des Statistiques (ONS) observe que la population algérienne a atteint 40,4 millions d'habitants au 1er janvier 2016 contre 39,963 millions d'habitants en juillet 2015. La population résidente totale a connu, en 2015, un accroissement naturel sur une année de 858 000 personnes selon l'ONS, soit un taux d'accroissement naturel de 2,15%. Sous l'hypothèse que le rythme de croissance de 2015 se maintiendrait pour l'année en cours, la population résidente totale devrait atteindre 41,2 millions d'habitants au 1er janvier 2017 selon les prévisions de l'ONS.

L'Algérie est membre de l'Union du Maghreb Arabe (UMA¹), qui a acquis son indépendance en 1962 (11 millions d'habitants environ à l'époque). 65 % de la population a moins de 30 ans et 5 % d'entre elle a plus de 65 ans.

L'Algérie se caractérise par la présence d'un secteur économique étatique occupant une place importante. Les réformes du secteur public engagées avec l'ordonnance n° 95-22 du 26 août 1995, ont conduit à une transformation des entreprises publiques en sociétés par actions et à une suppression de la tutelle de l'Etat. L'Algérie a mis en oeuvre une politique de libéralisation basée sur une économie de marché et a mis en place un nouveau dispositif législatif destiné à soutenir les investisseurs privés nationaux et à rendre possible l'appel aux capitaux étrangers. L'Algérie a procédé à un programme d'ouverture du capital et de privatisation des entreprises publiques. Elle s'est lancée dans un mouvement d'intégration dans l'économie mondiale afin de réduire sa dépendance vis-à-vis de l'industrie des hydrocarbures et d'améliorer le niveau de vie de la population.

Le développement du secteur privé au cours des deux dernières décennies caractérise les changements structurels de l'économie algérienne.

Le système économique de L'Algérie comprend une proportion importante de PME et de TPE. L'Algérie comptait, au 31/12/2015, 934 569 petites et moyennes entreprises (PME) qui employaient au environ de deux millions et quatre cent mille employés². La quasi-totalité de ces entités relève du secteur privé, soit 99,94 %, ce qui correspond à 934 008 PME.

La libéralisation et l'ouverture de l'économie algérienne sur l'économie mondiale se sont aussi traduites par des mesures permettant aux banques et établissements financiers étrangers de s'installer en Algérie ou de s'y faire représenter.

2.2.2 Du Plan Comptable National au Système Comptable Financier

Lors de son indépendance en 1962, l'Algérie hérite comme d'autres pays francophones, du Plan Comptable Général (PCG) français de 1957. L'Algérie s'engage en 1969 dans une première tentative de réforme du PCG 1957 mais ce n'est qu'à partir des travaux du Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC) officiellement installé en 1972, que l'Algérie se dote du Plan Comptable National (PCN) 1975, appliqué à compter de l'année 1976.

L'adoption du PCN 1975 s'inscrit dans une triple perspective (Saci, 1991) :

- l'adaptation du système comptable aux réalités économiques de l'Algérie de l'époque régulée par un plan national de développement ;
- une remise en cause du rôle traditionnel de l'instrument comptable ;
- une mise en évidence de sa fonction économique au niveau micro-économique (entreprise) et au niveau macro-économique (nation).

¹ L'UMA a été créée le 17 février 1989 dans le cadre du traité constitutif de l'Union du Maghreb Arabe, et regroupe actuellement cinq pays : Algérie, Libye, Maroc, Mauritanie et Tunisie.

² Ministère de l'Industrie et des Mines, Direction Générale de la Veille Stratégique, des Etudes et des Systèmes d'Information, Bulletin d'information statistique, Numéro 28, Edition mai 2016.

Le PCN 1975 a été conçu comme une source privilégiée d'informations économiques exploitables par divers utilisateurs, chacun de ceux-ci pouvant trouver les données qui l'intéressent (Saci, 1991). Le PCN 1975 apporte aux entreprises et à l'Etat des possibilités d'analyse économique au moyen d'indicateurs tels que les soldes intermédiaires de gestion (marge brute ou commerciale, valeur ajoutée, etc.). Mais le PCN 1975 impose à toutes les entreprises la production d'un même jeu d'états financiers, sans tenir compte de leur taille contrairement au PCG français de 1982 qui a prévu un système comptable allégé (dit abrégé) pour les entreprises de taille réduite (Saci, 1991).

Le PCN a été appliqué aux entreprises ayant une activité industrielle et commerciale. Il a été complété par la mise en œuvre de plans comptables sectoriels concernant principalement les banques, et d'un plan comptable de l'Etat.

Le PCN 1975 maintient des caractéristiques du PCG 1957 à savoir :

- le classement par nature des charges et des produits ;
- la codification décimale des comptes.

Mais le PCN 1975 apporte deux principales innovations :

- une extension et une clarification du classement des charges par nature ;
- une conception plus économique des opérations comptabilisables avec la possibilité de retenir le critère fonctionnel pour l'enregistrement de certaines charges.

Pour Djelloul Saci (1991), le PCN 1975 est d'une grande pauvreté conceptuelle et doctrinale. Cet auteur estime qu'il aurait été souhaitable que le normalisateur algérien donne un contenu plus normalisé aux notions de bilan, de résultat, d'annexe et de tableau de financement. En outre, la notion de flux est implicite et manque de clarté comme le montre la conception du tableau des mouvements patrimoniaux. Pour certaines entreprises, le choix de l'exercice annuel selon le principe de la périodicité semble inadapté de telle sorte que l'entreprise Sonelgaz (Société Nationale de l'Electricité et du Gaz) a choisi de produire des documents comptables bimestriels et depuis 1980 des documents comptables mensuels.

En 1998, les pouvoirs publics algériens ont décidé d'entreprendre une réforme du PCN 1975 pour assurer une meilleure satisfaction des besoins des utilisateurs suite aux changements de l'environnement juridique et économique de l'Algérie. Dans le cadre de la réforme comptable algérienne, le Conseil de Normalisation Comptable a été créé en 1996 et a remplacé le CSC. Un groupe de réflexion portant l'appellation « Commission PCN » est constitué pour proposer une approche méthodologique de révision du PCN 1975. Cette commission retient la démarche suivante (Merouani, 2007) :

- évaluation de l'état d'application et des insuffisances du PCN 1975 au moyen d'un support d'évaluation ;
- élaboration d'un projet de plan comptable ;
- recueil des observations et des recommandations des professionnels et des utilisateurs concernant ce projet de plan comptable ;
- élaboration d'un nouveau plan comptable en prenant en considération les observations formulées ;
- soumission du projet de plan comptable au Conseil de Normalisation Comptable pour examen.

La Commission PCN a élaboré deux questionnaires d'évaluation du PCN 1975 qu'elle a envoyés aux membres de la profession comptable. Le premier questionnaire de janvier 1999, est un long questionnaire adressé aux professionnels comptables à une période fiscale de forte activité, ce qui peut expliquer le faible taux de réponses renvoyées au Conseil de Normalisation Comptable. Le second questionnaire de juillet 2000, adressé aux professionnels comptables, est plus court. Il convient de noter que ces deux questionnaires accordent une place importante aux problèmes techniques et de forme, au détriment de l'élaboration d'un cadre conceptuel qui aurait pu servir à la commission PCN de fondement et de guide pour ses réflexions sur les problèmes techniques.

Les travaux de réforme du PCN 1975 ont été arrêtés en 2001 et ont fait l'objet d'un appel d'offres international pour confier la réforme comptable à un groupe d'experts étrangers. Cet appel d'offres a été remporté par le Conseil National de la Comptabilité (CNC) français³ avec un financement de la Banque Mondiale. Le groupe de travail du CNC français a présenté au terme de son étude de la réforme du PCN 1975, trois scénarios :

- *premier scénario* : aménagements simples du PCN 1975 avec maintien de sa structure et réforme limitée à des mises à jour techniques pour prendre en compte les changements de l'environnement économique algérien ;
- *deuxième scénario* : adaptation du PCN 1975 et ouverture vers les normes comptables internationales ;
- *troisième scénario* : élaboration d'un nouveau système comptable conforme aux normes comptables internationales.

Il est à noter que ce troisième scénario remet en cause tout le PCN 1975 et constitue s'il est adopté, un changement majeur avec des conséquences humaines, pédagogiques, organisationnelles et financières.

Le Conseil de Normalisation Comptable algérien a retenu le troisième scénario proposé par le CNC français. Le choix du troisième scénario peut s'expliquer par le fait que les pourvoyeurs de fonds internationaux tels que la Banque Mondiale et le Fonds Monétaire International (FMI) privilégient l'application des normes comptables internationales et aussi par le fait que la Banque Mondiale a financé la réforme du PCN 1975.

L'Algérie a engagé une négociation pour son adhésion à l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) qui a pour principe de libéraliser les services et donc notamment la profession comptable. Ce qui implique l'harmonisation du référentiel comptable Algérien avec le référentiel comptable international (IAS-IFRS). Le Système Comptable Financier est un nouveau système comptable, constitué dans le cadre de la refonte du PCN 1975, qui permet à l'Algérie d'adapter son système comptable à son ouverture internationale et aux capitaux étrangers. Le SCF lève les limites liées aux insuffisances conceptuelles du PCN 1975. En effet, contrairement à celui-ci, il adopte un cadre conceptuel explicite et définit clairement les principaux concepts de la comptabilité financière : actif, passif, charge et produit.

³ Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) et le Comité de la Réglementation Comptable (CRC) ont été remplacés par une seule entité : l'Autorité des Normes Comptables créée par l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009 et le décret n° 2010-56 du 15 janvier 2010.

2.2.3 Le SCF algérien : un système comptable hybride

L'Algérie comme d'autres pays francophones tels que la Tunisie et Madagascar par exemple, a fait évoluer son système comptable en adoptant d'une part, un cadre conceptuel explicite par référence au cadre comptable de l'IASB, et d'autre part, en conservant un plan comptable. Le SCF algérien peut donc être considéré comme un système comptable hybride c'est-à-dire en partie anglo-saxon par son cadre conceptuel explicite, et continental francophone par son plan comptable.

Le concept d'hybridation utilisé en biologie traduit l'idée d'un processus de nature évolutionniste. Boyer (1998) a employé le concept d'hybridation pour l'étude de l'évolution des modèles productifs, et définit l'hybridation comme une transformation d'un modèle productif, située entre une simple imitation et une innovation radicale. Frimousse et Peretti (2006), démontrent l'émergence d'une gestion des ressources humaines hybride au Maghreb qui concilie la dimension économique et la dimension socio-culturelle d'adaptation à la réalité locale.

2.2.3.1 L'adoption d'un cadre conceptuel explicite dans le SCF

Le SCF algérien comprend un cadre conceptuel, des normes comptables et une nomenclature des comptes permettant l'établissement des états financiers sur la base des principes comptables généralement reconnus et notamment (article 6 de la loi du 25 novembre 2007) :

- comptabilité d'engagement,
- continuité d'exploitation,
- intelligibilité,
- pertinence,
- fiabilité,
- comparabilité,
- coût historique,
- prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.

D'après la loi précitée (article 7), le cadre conceptuel de la comptabilité financière constitue un guide pour l'élaboration des normes comptables. Il définit :

- le champ d'application,
- les principes et conventions comptables,
- les actifs, les passifs, les capitaux propres, les produits et les charges.

Le cadre conceptuel est défini par voie réglementaire (article 7 de la loi précitée).

Selon le décret d'application du 26 mai 2008 (article 2), le cadre conceptuel algérien défini dans l'article 7 de la loi précitée :

- définit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation (conventions et principes comptables, caractéristiques qualitatives de l'information financière) ;
- constitue une référence pour l'établissement de nouvelles normes ;

- facilite l'interprétation des normes comptables et l'appréhension d'opérations ou d'évènements non explicitement prévus par la réglementation comptable.

Le cadre conceptuel algérien s'inspire largement du cadre conceptuel de l'IASB. Il a pour objectif d'aider (article 3 du décret d'application du 26 mai 2008) :

- au développement des normes ;
- à la préparation des états financiers ;
- à l'interprétation par les utilisateurs de l'information contenue dans les états financiers préparés en conformité avec les normes comptables ;
- à la formulation d'une opinion sur la conformité des états financiers avec les normes.

Les normes comptables fixent (article 8 de la loi du 25 novembre 2007) :

- les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits ;
- le contenu et le mode de présentation des états financiers.

Les normes comptables constituent des dispositifs techniques découlant du cadre conceptuel et définissant les méthodes d'évaluation et de comptabilisation des éléments des états financiers (article 29 du décret d'application précité). Les états financiers comprennent (article 32 du décret d'application du 26 mai 2008) :

- le bilan,
- le compte de résultats,
- le tableau des flux de trésorerie,
- le tableau de variations des capitaux propres,
- l'annexe.

2.2.3.2 Le maintien d'un plan comptable dans le SCF

Le SCF algérien est très proche du plan de comptes français et comprend un plan de comptes modernisé. D'après la loi du 25 novembre 2007 (article 9), les opérations résultant des activités de l'entité sont enregistrées dans des comptes dont la nomenclature, le contenu et les règles de fonctionnement sont définis par voie réglementaire. Le décret d'application du 26 mai 2008 (article 31) définit la nomenclature des comptes comme un ensemble de comptes regroupés en catégories homogènes appelées classe. On trouve dans le SCF algérien une structure composée des cinq classes 1 à 5 (classe 1 : comptes de capitaux, classe 2 : comptes d'immobilisations, classe 3 : comptes de stocks et encours, classe 4 : comptes de tiers, classe 5 : comptes financiers) permettant d'établir le bilan, et deux classes 6 (comptes de charges) et 7 (comptes de produits) permettant d'élaborer le compte de résultats. Les classes 0, 8 et 9 non utilisées au niveau du cadre comptable sont utilisées librement par les entités pour le suivi de leur comptabilité de gestion, de leurs engagements financiers hors bilan, ou d'éventuelles opérations particulières qui n'auraient pas leur place dans les comptes des classes 1 à 7.

Les entreprises soumises à la loi du 25 novembre 2007 doivent tenir des livres comptables qui comprennent un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire.

L'Algérie se caractérise par la présence d'un Etat jacobin et centralisé, économiquement et financièrement important. L'Etat algérien a conservé un plan comptable qui permet d'établir

des liens entre la comptabilité privée des entreprises et sa comptabilité nationale à travers le calcul d'agrégats macroéconomiques comme le PIB par exemple.

Le dispositif de normalisation et de réglementation comptables en Algérie s'inspire en grande partie du dispositif français composé de l'ex-CNC mais avec une différence majeure : le pouvoir de normalisation comptable en Algérie appartient principalement au Ministère des Finances. Contrairement aux pays anglo-saxons dans lesquels la profession comptable occupe une place centrale dans l'élaboration des normes comptables, la profession comptable en Algérie joue un rôle beaucoup moins important dans la normalisation comptable.

2.2.4 Le SCF algérien : un système comptable hybride avec des applications spécifiques

Le SCF fait l'objet d'applications spécifiques pour tenir compte de la taille des entreprises ou de leur secteur d'activité. Il est ainsi possible de distinguer quatre référentiels comptables résultant de déclinaisons du SCF.

1) Comptabilité financière complète (Full SCF)

Selon l'article 4 de la loi du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, sont astreintes à la tenue d'une comptabilité financière les sociétés soumises aux dispositions du code de commerce, les coopératives, les personnes physiques ou morales produisant des biens ou des services marchands ou non marchands dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs, et toutes autres personnes physiques ou morales qui y sont assujetties par voie légale ou réglementaire.

2) Comptabilité financière simplifiée

Les petites entités dont le chiffre d'affaires, l'effectif et l'activité ne dépassent pas des seuils déterminés par voie réglementaire, peuvent tenir une comptabilité financière simplifiée, appelée aussi comptabilité de trésorerie ou comptabilité de caisse.

3) Comptabilité financière des banques

C'est le règlement n° 09-05 du 18 novembre 2009, émanant du Gouverneur de la Banque d'Algérie, qui s'applique pour l'établissement et la publication des états financiers des banques et des établissements financiers.

4) Comptabilité financière des établissements d'assurances

Pour les entreprises d'assurances, le référentiel comptable qui s'applique est prévu par l'avis n° 89 du 10 mars 2011 du CNC portant plan et règles de fonctionnement des comptes et présentation des états financiers des entités d'assurances et/ou de réassurances.

3 Etude empirique sur l'application du SCF par les entreprises algériennes

Il convient d'abord de préciser le contexte économique dans lequel s'applique le SCF, puis de présenter la méthodologie de notre étude empirique, et enfin d'exposer les résultats obtenus.

3.1 Une approche contextualisée

Le SCF s'inspire des normes IAS/IFRS qui sont destinées aux sociétés et groupes de sociétés cotées en bourse. Depuis sa promulgation en 2007, et son entrée en vigueur en 2010, le SCF n'a connu aucune évolution, alors que les IFRS sont en mouvement perpétuel. Le SCF ne s'adapte guère avec l'environnement comptable de l'Algérie du fait que la quasi-totalité des entités qui composent le tissu économique de l'Algérie est représentée par des petites et moyennes entités (PME).

Sept années après sa date de mise en vigueur, le SCF fait l'objet de plusieurs critiques dues aux difficultés rencontrées par les entités lors de son application. Ce qui justifie la nécessité de son adaptation pratique et de sa mise à jour.

Il demeure indispensable donc, d'étudier la réalité de l'application du SCF par les petites et moyennes entités, dans le but d'identifier ses points faibles. Les difficultés d'application du SCF sont dues à la non maîtrise de certaines de ses normes et la non adaptation d'autres normes au contexte de l'économie algérienne. D'autres thèmes comptables ne sont prévus par aucune norme ni interprétation comptable.

3.2 Méthodologie de l'étude empirique

Notre étude empirique a été réalisée à travers une approche qualitative au moyen d'entretiens semis-directifs avec des dirigeants comptables et financiers de petites et moyennes entités. Les résultats de la recherche sont exploités pour concevoir les modalités de la revue du SCF à la lumière de l'IFRS-PME et les normes du référentiel international IAS/IFRS qui s'adaptent largement avec l'environnement comptable de l'Algérie.

Nous avons défini au préalable dix entités pour interviewer leurs dirigeants comptables ou financiers. Après plusieurs contacts, nous avons réussi à prendre rendez-vous avec les représentants de cinq entités. Les autres se sont excusés pour motif de non disponibilité ou parce qu'ils ne sont pas habilités à divulguer les secrets des entités qui les emploient. Les cinq entités qui ont accepté de nous répondre sont des filiales constituées sous forme de société par action. Elles procèdent à la tenue de comptes individuels qui font l'objet d'une consolidation au niveau des groupes.

3.2.1 Mode de recueil des données primaires

Des entretiens semi-directifs ont été menés, en face à face, pendant la période décembre 2016 -janvier 2017. Ils ont duré de 45 minutes à une heure et 10 minutes selon les personnes interviewées. Un guide d'entretien structuré permettant d'aborder une série de thèmes

préalablement définis a été utilisé (Thiétard, 2007). Les entretiens ont ensuite été retranscrits sous format Word.

3.2.2 Caractéristiques descriptives des entités étudiées

Les cinq entités objet de notre étude appartiennent à cinq secteurs d'activité distincts. Elles présentent des caractéristiques qui les rendent très différentes les unes des autres de par leur chiffre d'affaires (CA), l'appartenance des capitaux ou leur effectif.

Tableau 1 - Caractéristiques des entités étudiées et des personnes interviewées

Entreprise	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)
Secteur d'activité	Agro-alimentaire	Industrie	Eaux et ressource en eaux	Chimie industrielle	Réalisation et travaux de bâtiments
Produits vendus	Transformation et distribution de céréales	Fabrication de fûts métalliques	Assainissement et distribution d'eau potable	Production de chlore et dérivés	Logements, locaux, services, autres
Forme juridique	Société par action (privée)	Société par action (mixte)	Société par action (publique)	Entreprise publique économique Société par action (publique)	Société par action (privée)
Publication de comptes consolidés (Oui ou non) Indiquer le nom et l'activité du groupe	Oui Nom du groupe : Groupe (A) Activité du groupe : Transformation des céréales ; Importation des céréales ;	Oui Nom du groupe : Groupe (B) international Activité du groupe : Fabrication de fûts métalliques et en plastiques.	Oui Nom du groupe : EPIC (C) Algérie Activité du groupe : Distribution de l'eau potable	Oui Nom du groupe : Groupe (D) Activité du groupe : Produits chimiques et dérivés	Oui Indiquer le nom et l'activité du groupe : La SPA (E) comme société mère
Effectif des 3 dernières années 2013, 2014 et 2015 (Moyenne)	Moyenne d'effectif 2015 : 370 Moyenne d'effectif 2014 : 382 Moyenne d'effectif 2013 : 415	Moyenne d'effectif 2015 : 85 Moyenne d'effectif 2014 : 103 Moyenne d'effectif 2013 : 103	Moyenne d'effectif 2015 : 2 806 Moyenne d'effectif 2014 : 2 463 Moyenne d'effectif 2013 : 2 311	Moyenne d'effectif 2015 : 85 Moyenne d'effectif 2014 : 103 Moyenne d'effectif 2013 : 103	Moyenne d'effectif 2015 : 206 Moyenne d'effectif 2014 : 317 Moyenne d'effectif 2013 : 377
Chiffre d'affaires des 3 dernières années 2013, 2014 et 2015	CA 2015 : 5 736 452 Kda CA 2014 : 5 606 425 Kda CA 2013 : 4 585 545 Kda	CA 2015 : 1 09 731 Kda CA 2014 : 1 410 066 Kda CA 2013 : 1 011 389 Kda	CA 2015 : 2 148 452 Kda CA 2014 : 1 925 386 Kda CA 2013 : 1 783 147 Kda	CA 2015 : 632 704 Kda CA 2014 : 818 516 Kda CA 2013 : 815 777 Kda	CA 2015 : 452 261 Kda CA 2014 : 425 836 Kda CA 2013 : 545 836 Kda
Nom et prénom de la ou (ou des) personne(s) interrogée(s)	(A)	(B)	(C)	(D)	(E)
Fonction de la (ou des) personne(s) interrogée(s)	Directeur financier et comptable	Directeur Général Ex Directeur financier et comptable	Directeur financier et comptable	Directeur financier et comptable	Chef de service financier et comptable
Date et durée de l'entretien	Date de l'entretien : 07 décembre 2016 Durée de l'entretien : 11h00m à 11h45m	Date de l'entretien : 15 décembre 2016 Durée de l'entretien : 14h30m à 15h30m	Date de l'entretien : 11 janvier 2017 Durée de l'entretien : 14h30m à 15h40m	Date de l'entretien : 20 décembre 2016 Durée de l'entretien : Matinée : 10h00m à 11h00m Après midi : 13h30m à 14h20m	Date de l'entretien : 08 janvier 2017 Durée de l'entretien : 14h00m à 15h10m

3.2.3 Analyse des données primaires

Une analyse des données primaires a été réalisée sans utiliser un logiciel d'analyse thématique. Des « nœuds » ou mots-clés ont été créés en fonction des thématiques abordées par les interviewés. Ce travail a permis d'affecter des mots, des phrases ou des paragraphes à un ou plusieurs « nœuds », en fonction de la perception du contenu. Des requêtes ont ensuite été lancées pour savoir quel interviewé aborde la thématique en question, et obtenir tous les passages codés avec tel ou tel nœud, comme préconisé par la technique de comptage proposée par Miles et Huberman (2003).

3.3 Les résultats de l'étude empirique

L'objectif de la recherche est d'utiliser les résultats pour cerner les insuffisances du SCF, l'évaluer et proposer des pistes pour son amélioration.

Les résultats de la recherche sont présentés en fonction des sous-thématiques abordées avec les interviewés.

3.3.1 Passage du PCN 1975 au SCF

Pour certains interviewés, *« l'opération de translation des comptes du PCN au SCF, s'est déroulée dans de bonnes conditions » (A)*. Pour certains d'autres, *« le passage au SCF s'est limité à la translation des comptes PCN vers les comptes SCF » (D)*.

Certaines entités ont fait appel à l'expertise pour mieux réussir l'adoption du SCF pour la première fois. *« L'opération du passage au SCF s'est déroulée suivant une stratégie définie par un groupe de travail présidé par le DG, accompagnée par un expert comptable spécialiste en SCF et en normes IAS/IFRS » (B)*.

Le SCF est dépourvu d'une norme traitant son adoption pour la première fois. Ce qui a posé plusieurs difficultés aux PME lors du passage au SCF. *« A défaut de règles précises régissant le passage au SCF, il s'est déroulé dans des conditions difficiles. L'instruction et les notes méthodologiques émanant du SCF liées au passage sont incomplètes et elles sont venues très tardivement. Cela ne nous a pas facilité la tâche pour mieux réussir le passage au SCF » (E)*.

3.3.2 Impacts dus à la première application du SCF

La première application du SCF par les entités a eu plusieurs impacts. *« Un impact humain suite à la formation du personnel en SCF et en normes IAS/IFRS et un impact organisationnel dû à la substitution de l'ancien logiciel par l'ERP SAP qui est adapté aux nouvelles exigences du SCF » (A)*. Ces deux impacts ont occasionné un troisième impact d'ordre financier. *« Lors du passage au SCF nous avons subi des coûts supplémentaires nécessaires pour nous faire accompagner par un expert-comptable, former le personnel et acquérir des nouveaux logiciels » (E)*.

En plus des impacts humain, organisationnel et financier, « *les entités ont subi un impact comptable du aux retraitements des soldes des années antérieures des comptes de l'actif et du passif selon les nouvelles méthodes et estimations comptables adoptées* » (A). L'impact comptable est positif pour certaines entités. « *Les retraitements des soldes antérieurs ont induit un impact comptable négatif qui a généré un impôt différé actif. On ne saura comment apurer cet impôt différé actif car l'entité accuse des déficits cumulés successifs* » (C). Pour d'autres entités l'impact comptable est positif. « *L'impact comptable du aux retraitements des soldes des années antérieures est positif. Il est inscrit au compte 115⁴. Il a généré un impôt différé passif. Des réserves sont formulées par le CAC (commissaire aux comptes) pour défaut d'affectation de l'impact au compte –Réserves- conformément au SCF* » (E).

3.3.3 La sous-activité des stocks

Les résultats des entretiens semi-directifs montrent que lors de l'application du SCF, les PME ont rencontré des difficultés pour appliquer certaines normes comptables du SCF dont l'application est impossible ou difficile. « *Le principe de la sous-activité n'est pas appliqué par l'entreprise bien qu'il s'agisse d'une norme préconisée par le SCF* » (D).

L'application de certaines dispositions du SCF amène les PME à supporter des coûts insurmontables. « *L'évaluation des stocks de produits finis, en tenant compte du principe de la sous-activité des stocks, implique la mise en place d'une comptabilité analytique et le recrutement de personnels qualifiés. Ce qui va certainement engendrer un impact financier et rendre l'entité moins compétitive* » (A).

3.3.4 Les annexes

De l'analyse des données recueillies lors des entretiens semi-directifs, il s'avère que les utilisateurs des états financiers n'accordent pas une grande importance aux annexes, dont la tenue est obligatoire. « *Les notes annexes sont timidement tenues. Les mêmes commentaires sont repris chaque année à l'exception des données chiffrées* » (E). Pour certaines entités, « *l'annexe est tenue sans aucun problème, Néanmoins, il n'est utile que pour les organes de gestion et le CAC. Ce qui veut dire que les parties externes ne sont pas intéressées par cet état financier* » (D).

3.3.5 Provisions pour risques et charges

L'analyse des entretiens semi-directifs montre que les PME « *éprouvent d'énormes difficultés quant à l'application de la norme liée aux provisions pour risques et charges* » (A). Le calcul de la provision pour indemnité de départ à la retraite repose sur des éléments statistiques et des méthodes actuarielles complexes. « *Faute de quoi, il est difficile d'aboutir à des données*

⁴- Selon le SCF, les impacts dus aux retraitements des soldes antérieurs des comptes d'actif et du passif, sont transcrits dans le compte 115 ouvert à cet effet, libellé « Impact dû au passage au SCF » .

fiables. Ce qui peut altérer la sincérité des états financiers » (A). Selon les personnes interrogées, « l'absence d'un taux d'actualisation officiel et de statistiques probantes, pour la détermination du taux de mortalité, par exemple, implique l'application de paramètres aléatoires qui peuvent conduire à l'élaboration d'états financiers peu fiables » (D). D'ailleurs les interviewés s'interrogent sur « l'utilité de faire supporter à une PME une charge qui peut absorber son capital et affecter le ratio d'endettement par la constatation d'une dette à long terme sous forme de provision » (C).

Le SCF dont la vision est patrimoniale ne permet la constatation de provisions que dans des cas bien précis. *« Les USGAAP, par contre, permettent la constatation de toutes les provisions liées aux différents risques. Le SCF est trop rigide en matière de constatation de provisions » (B).*

3.3.6 Les contrats de concession publique

En absence d'une norme comptable traitant les contrats de concession publique, les PME rencontrent d'énormes problèmes en cas d'évaluation et de constatation des actifs, passifs, charges et produits liés aux contrats de concession publique. *« Le problème est lié au traitement comptable d'un bien immeuble acquis par le biais d'un contrat de concession publique » (E). Certaines entités n'arrivent même pas à activer les immobilisations corporelles mises à leur disposition moyennant des contrats de concession. « On n'arrive pas à évaluer le réseau AEP relevant du domaine public, hérité des sociétés mères, pour une éventuelle comptabilisation, malgré les recommandations du CAC. L'évaluation du réseau AEP par des experts coûte une fortune » (C). Aucun cadre comptable n'est réservé par le SCF au traitement des contrats de concession publique. « L'inscription à l'actif du réseau nécessite la transcription au passif d'une autre rubrique selon laquelle le transfert de ce patrimoine ait été fait gratuitement ou à titre onéreux » (C).*

3.3.7 Evaluation du système comptable financier

Les propos tenus par les personnes interviewées portent des jugements ayant trait à l'évaluation du SCF après sept années d'application par les PME algériennes. *« Malgré que le SCF est un nouveau référentiel qui a apporté une nouvelle culture, Il n'y a pas une grande différence entre lui et le PCN. Les grands principes du PCN sont toujours maintenus, et la différence majeure réside dans la forme des états financiers » (C). Selon le point de vue d'un interviewé « il n'y a pas de changements majeurs entre le PCN et le SCF. Juste un changement de nomenclature comptable » (D). Pour les états financiers, certains interviewés ne voient pas ou est leur utilité. « Le TFT (tableau des flux de trésorerie) n'est pas utile, d'ailleurs l'entreprise a toujours établi des situations de trésorerie périodiques » (D).*

Les personnes interrogées se concertent sur le fait que *« Le SCF demeure toujours ambigu. Certaines de ces dispositions ne sont pas claires (...). Il s'agit d'un système qui s'inspire d'un référentiel international qui évolue davantage (E). De ce fait, « Il ne doit pas connaître le même sort que le PCN qui ne s'est pas conformé avec l'environnement comptable de l'Algérie » (C).*

Comme le confirment les personnes interrogées, « *il est nécessaire de revoir certaines dispositions du SCF pour le rendre plus souple et homogène* » (B). Les résultats de la recherche démontrent que « *le SCF mérite d'être revu et enrichi pour qu'il puisse s'accommoder avec le tissu de l'économie algérienne qui se compose en majorité de PME* » (E).

Conclusion

L'Algérie comme la France et d'autres pays francophones, a réformé son système comptable pour l'adapter aux changements de son environnement juridique et économique, et à son ouverture internationale et aux capitaux étrangers. L'Algérie a mis en œuvre depuis son indépendance de 1962, deux plans comptables : le PCG français de 1957, puis le PCN 1975. Dans le cadre d'une étroite collaboration avec le CNC français, le CNC algérien a modifié en profondeur le PCN 1975 pour élaborer un nouveau système comptable appelé Système Comptable Financier (SCF) mis en place par l'Algérie à partir de 2010. Le SCF algérien peut être considéré comme un système comptable hybride composé d'un cadre conceptuel explicite par référence au cadre comptable international de l'IASB, et d'un plan comptable d'inspiration française.

Le dispositif de normalisation et de réglementation comptables en Algérie a évolué dans le sens d'un renforcement des pouvoirs de l'Etat, et plus précisément du Ministère des Finances, au détriment des professions comptables (experts comptables et commissaires aux comptes).

L'adoption partielle du référentiel de l'IASB par l'Algérie peut s'expliquer par la théorie néo-institutionnelle sociologique par des phénomènes de mimétisme producteurs de légitimité. Mais l'Algérie n'a pas adopté en totalité le référentiel de l'IASB et a maintenu son identité comptable par le maintien de son plan comptable. Cela peut s'expliquer par des raisons techniques et culturelles : la comptabilité générale en Algérie s'adresse à une pluralité de parties prenantes parmi lesquelles figure l'Etat collecteur de l'impôt calculé par la comptabilité générale, la faible importance des marchés financiers en Algérie, la faible proximité avec la culture anglo-saxonne.

L'étude empirique présentée dans cette réflexion s'inscrit dans le débat controversé relatif à la nécessité d'évaluer la mise en œuvre du SCF, en vue de l'adapter aux spécificités du contexte économique et financier de l'Algérie telles que par exemple un tissu économique composé essentiellement de PME et des marchés financiers peu développés pour la mise en œuvre de la juste valeur. Notre étude qualitative fait ressortir les insuffisances du SCF perçues par des entreprises algériennes et les améliorations à apporter. Le SCF est donc pas bien adapté aux besoins des entreprises algériennes.

La revue du SCF passe par l'aménagement de certaines normes comptables dont l'application est impossible et par la simplification de normes complexes. L'application du principe de la sous-activité, lors de l'évaluation des produits finis, fait supporter à l'entité des coûts supplémentaires qui peuvent la rendre moins compétitive. La norme comptable traitant les stocks et encours doit être revue⁵. Le SCF doit tenir compte de critères plus simples pour le

⁵- Section n° 13 de l'IFRS-PME et IAS 2 « Stocks et encours ».

classement des instruments financiers⁶. Le fonds de commerce ne doit pas faire l'objet d'amortissement⁷.

Le SCF devrait être doté de nouvelles normes comptables nécessaires à l'évaluation et la présentation, de certains éléments des états financiers. Une norme définissant les modalités d'application du SCF pour la première fois devrait être, selon nous, intégrée dans le référentiel comptable algérien⁸. Le SCF devrait comprendre une norme comptable dédiée à l'évaluation des produits des activités ordinaires⁹. Le SCF mérite d'être enrichi par une norme comptable pour l'établissement des états financiers intermédiaires¹⁰. En plus de l'avis du CNC n° 89/2011 portant sur la nomenclature comptables des assurances, le SCF devrait intégrer une norme comptable qui traite les méthodes d'évaluation et comptabilisation des contrats d'assurance¹¹.

Du fait que la plus forte valeur ajoutée de l'Algérie est réalisée du secteur minier, le SCF devrait comprendre une norme comptable spécifique sur l'exploration et l'évaluation des ressources minières¹². Le SCF devrait cerner les méthodes d'évaluation en faisant appel à la juste valeur pour éviter les évaluations latentes et les jugements arbitraires¹³. L'Algérie n'est pas épargnée par les phénomènes hyper-inflationnistes. La maîtrise de ce phénomène par une norme comptable aide les entités à mieux présenter des états financiers plus fiables¹⁴.

La bonne gouvernance des entités implique la maîtrise des informations des parties liées d'où la nécessité d'étoffer le SCF par une norme comptable dans ce sens¹⁵.

La distinction entre les dettes et les capitaux propres n'est possible qu'au vu d'une norme comptable bien explicite¹⁶. L'Etat algérien délègue plusieurs services à des personnes morales ou physiques. Il est donc opportun de doter le SCF d'une norme comptable traitant les contrats de concession de services publics¹⁷.

A l'exception des avis émanant du CNC, le SCF est dépourvu de toute interprétation. Il y a donc lieu de prévoir les modalités de promulgation d'interprétations aux cas posés dont la solution n'est prévue par aucune norme du SCF. Les interprétations à promouvoir doivent respecter le cadre conceptuel du SCF.

Pour éviter les jugements qui peuvent affecter négativement les caractéristiques qualitatives des informations financières, il est plus judicieux de réduire au maximum, les méthodes d'évaluation alternatives. L'application des méthodes d'évaluation de référence renforce certainement la comparabilité des états financiers et évite les entités à supporter des coûts supplémentaires inutiles, conformément au principe de comparaison des avantages par rapport aux coûts.

⁶- Sections n° 11 et 12 de l'IFRS-PME.

⁷- Section n° 19 de l'IFRS-PME.

⁸- Section n° 35 de l'IFRS-PME.

⁹- Section n° 23 de l'IFRS-PME et IAS 18 « Produits des activités ordinaires ».

¹⁰- IAS 34 « Etats financiers intermédiaires ».

¹¹- IFRS 4 « Les contrats d'assurances ».

¹²- IFRS 6 « Exploration et évaluation des ressources minières ».

¹³- IFRS 1334 « Evaluation de la juste valeur ».

¹⁴- Section n° 31 de l'IFRS-PME et IAS 29 « Information financière dans les économies hyperinflationnistes ».

¹⁵- IAS 29 « Information financière relatives aux parties liées ».

¹⁶- Section n° 22 de l'IFRS-PME et IAS 1 « Présentation des états financiers ».

¹⁷- SIC 29 et IFRIC 12 sur « Accords de concession de services ».

Bibliographie

- Boyer R. (1998), « Hybridation et modèle productif : géographie, histoire et théorie », in Actes de GERPISA : *Pourquoi les modèles productifs voyagent*, N°24, Décembre, pp. 7-50.
- Carruthers B.G. (1995), Accounting, Ambiguity and the New Institutionalism, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20 N°4, May.
- Colasse (1997), « Du nouveau système comptable des entreprises de la Tunisie », *Revue Française de Comptabilité*, N° 288, pp. 43-47.
- Delcours N. et Huff K. (2015), Determinants of IFRS Voluntary Adoption in Emerging and Frontier Markets, *Review of Business*, Vol. 36, p. 43-54, cités dans Demerens F., Eglem J.-Y. Hossfeld C. et Laulusa L. (2016), « Les impacts des normes comptables internationales dans les pays en développement. Cas de l’Afrique francophone de l’ouest, dans ouvrage collectif : *La comptabilité en action*, Mélanges en l’honneur du Professeur G. Causse, L’Harmattan, p. 265-282.
- Desreumaux A. (2004), « Théorie néo-institutionnelle, management stratégique et dynamique des organisations », dans Huault I. (2004), *Institutions et gestion*, Vuibert, pp. 29-48.
- DiMaggio P. et Powell W. (1983), the Iron-Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Field, *American Sociological Review*, Vol 48 N°2, April, pp. 47-160.
- DiMaggio P. (1988), Interest and Agency in Institutional Theory, in L. Zucker Ed., *Institutional Patterns and Organizations : Culture and Environments*, Cambridge, MA Ballinger, pp. 3-21.
- DiMaggio P. et Powell W. (1991), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, University of Chicago Press.
- Frimousse S. et Peretti J.-M. (2006), « L’émergence d’une gestion des ressources humaines hybride au Maghreb », *Revue Française de Gestion*, N° 166, pp. 149-158.
- Meyer J.W. et Rowan B. (1977), « Institutionalized Organizations : Formal Structure as Mythe and Ceromony », *American Journal of Sociology*, Vol 83, No 2, September.
- Miles B.M., Huberman A.M., *Analyse des données qualitatives*, Ed. De Boeck, 2ème édition, Bruxelles, 2003.
- Ministère du Développement industriel, et de la Promotion de l’Investissement (2013), Statistiques et Tableaux de Bord, Document de travail Réf. 59/DGVSEES/2013, Bulletin d’information statistiques de la PME n° 23/Novembre.
- Plane J.-M. (2013), *Théorie des organisations*, Dunod, 4^{ème} édition.
- Saci D., *Comptabilité de l’entreprise et système économique : L’expérience algérienne*, Office des publications universitaires, 1991.
- Zehri F. et Chouaibi J. (2013), Adoption determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the developing countries, *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, Vol. 18, p. 56-62, cités dans Demerens F., Eglem J.-Y. Hossfeld C. et Laulusa L. (2016), « Les impacts des normes comptables internationales dans les pays en développement. Cas de l’Afrique francophone de

l'ouest, dans ouvrage collectif : *La comptabilité en action*, Mélanges en l'honneur du Professeur G. Causse, L'Harmattan, p. 265-282.