



HAL
open science

Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché

Nacer Eddine Sadi

► **To cite this version:**

Nacer Eddine Sadi. Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché. Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. hal-00691022

HAL Id: hal-00691022

<https://hal.science/hal-00691022v1>

Submitted on 25 Apr 2012

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.

Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché

L'expérience d'un PED du Sud à ex-orientation socialiste : l'Algérie

Nacer Eddine SADI*

Résumé	Abstract
<p>Induction et déduction ont depuis le début du XXe siècle façonné le raisonnement du normalisateur comptable. Leurs apports dans la construction des modèles comptables dominants sont indéniables.</p> <p>Ce travail se propose d'évaluer leur pertinence et leur qualité d'ajustement dans les réformes comptables dans des contextes en transition économique. Un travail d'ordre normatif sur les archives de l'Algérie offre le cadre empirique de cette étude.</p> <p>Cette communication vise dans cette perspective à démontrer les contraintes méthodologiques, voire épistémologiques, et les incohérences de l'induction avec les idéaux politiques, économiques, sociaux et culturels de la transition.</p> <p>Cette recherche contribue également à la littérature sur la théorie de la normalisation en insistant sur les avantages qu'offre la déduction dans des processus de renouveau comptable en rupture avec des modèles strictement nationaux fortement influencés par des rigidités systémiques et des retards conceptuels dus à un contexte socioculturel national fermé.</p>	<p>Since the beginning of the 20th century, induction and deduction have framed standard-setters' practices. The contributions of these two approaches to constructing accounting standards cannot be doubted.</p> <p>This study is aimed at assessing the pertinence and the adjustment of induction and deduction in accounting change in transition economy countries. A normative archival work on Algeria empirically informs this study.</p> <p>This paper accordingly is aimed at demonstrating methodological and epistemological constraints framing induction. This also leads us to stress some inconsistencies between induction and political, social, economic and cultural ideals of transition.</p> <p>This research project contributes to the standard-setting literature by insisting on the advantages of deduction in contexts of accounting change. This is particularly true in the case of radical change when national standards are strongly influenced by systematic resistance to change as well as conceptual retardation due to a closed national socio-cultural context</p>
<p><i>Mots clés : normalisation – comptabilité - théorie comptable - transition économique</i></p>	<p><i>Key words : standard-setting – accounting – accounting theory – economic transition</i></p>

*Nacer Eddine SADI
Docteur en économie appliqué
Expert comptable diplômé
Ancien président de l'Ordre des Experts Comptable d'Algérie
Enseignant – Chercheur – Grenoble Ecole de Management
Contact : nacer-eddine.sadi@grenoble-em.com*

Introduction

Tous les pays à ex-orientation socialiste, au Sud, à l'Est comme en Asie, qui se sont engagés au début des années 80 dans un processus de transition à une économie régie par les mécanismes du marché ont inscrit dans leur programme de transformation, soit spontanément par stratégie délibérée (Amblard, 2002), soit sous l'effet de facteurs exogènes en particulier les exigences des investisseurs étrangers et les conditionnalités des institutions internationales de financement (Bailey, 1995), la réforme du système comptable national.

Ce changement est un moment fort dans ces pays car il marque une rupture avec un modèle comptable stable et fortement ancré dans les esprits par le fait de sa capacité à produire une image comptable et à donner corps aux fondamentaux de l'ancien système politico-économique au sens où la comptabilité était un instrument par excellence de contrôle de l'exécution des plans de développement économique et social successifs. C'est aussi comme l'affirme Hoarau (2001) « *un mode de représentation des sociétés au sens de rendre présent. Reflet d'une réalité économique et culturelle, il est au delà de son utilité technique un moyen d'affirmer une identité et notamment un modèle social* »

La comptabilité s'est toujours adaptée aux évolutions de l'environnement économique et social « *parfois avec du retard mais non sans lui opposer quelque résistance* » (Amblard, 2002). En particulier aujourd'hui, où la comptabilité entre, à l'instar de l'économie, dans le processus de globalisation, car « *la mondialisation appelle un langage commun* » (Gelard, 2005). Historiquement, dans ces pays, le système comptable était quasiment immuable, voire figé, c'est ce que Nobes (1983) qualifie de système comptable de type « *macro-économique à influence gouvernementale et fiscale* ». La nécessité de sa révision ne s'imposait pas du moment qu'il répondait positivement aux attentes informationnelles du plan, de l'administration fiscale et du reporting budgétaire des entreprises d'Etat. Cette pratique, qui consiste à mettre sous tutelle et au service de la puissance publique le système comptable national, explique qu'à la veille des grandes transformations ces pays se caractérisaient par de grandes absences notamment d'un corps indépendant de professionnels de l'expertise comptable, de capacités nationales en normalisation comptable, voire de corps de recherche académique en comptabilité.

La transition à un système comptable adapté aux exigences de la globalisation, de l'ouverture économique et des transformations structurelles qui en découlent est souvent problématique dans ces pays au sens où ce type de changement induit souvent une démarche politico-législative complexe et de lourdes mesures connexes de mise en place d'un organisme de normalisation comptable, de création des professions de comptable et d'audit, de choix de l'approche de normalisation, de positionnement par rapport aux modèles dominants et de mobilisation de fonds souvent importants. Skinner (1987, p.622) confirme cette complexité en affirmant que « *la normalisation comptable n'est plus une pure affaire technique. Les sujets sont extrêmement complexes et souvent résolus dans l'arène politique et via l'interaction des groupes d'intérêts différents* ».

Pour réaliser notre travail, nous avons choisi comme champ d'observation l'expérience algérienne dans le domaine de la normalisation comptable. C'est un pays du Sud en développement, à ex-orientation socialiste, en transition à une économie régie par les mécanismes du marché inscrite dans le courant « managérial » et dont la conduite des réformes économiques a été complexe de par son héritage politico-économique et marquée

par une forte instabilité à la fois politique et sociale. De la thérapie de choc au début du processus, le réformateur a basculé à raison et sous le poids d'une pression multiforme à une démarche de transition pragmatique et gradualiste. La réforme comptable était programmée dans ce contexte et sa mise en œuvre n'a certainement pas échappé à ces pressions. Elle devait conduire à un changement radical de la culture comptable algérienne et donc à une rupture avec un système comptable de nature juridico-fiscale qui a, durant 34 années, enraciné profondément dans les esprits une culture du « *tout État* » reposant sur une idéologie du « *socialisme spécifique* » où l'efficacité était mesurée par référence au taux de réalisation des objectifs planifiés et où la comptabilité devait servir fondamentalement d'outil de reporting budgétaire et de calcul de l'impôt.

Le processus de changement comptable a été marqué par deux temps forts dans des contextes différents en termes d'objectifs et d'approches. Premier temps : à la fin des années 80 avec la mise en œuvre des réformes de l'entreprise publique qui ont porté sur sa privatisation par commercialisation (changement de statut juridique) et sa restructuration financière (dotation en capital social et apurement de la dette publique) et sur la mise en place des agences fiduciaires de l'Etat (les fonds de participation) en charge de la gestion du portefeuille actions de l'Etat. Deuxième temps : au début des années 2000, avec la création du Conseil National de Comptabilité (CNC) et la mise en œuvre effective de la réforme du système comptable, le plan comptable national (PCN).

Cette expérience nous a paru intéressante dans le cadre de ce travail car durant ces deux périodes la vision et l'approche du normalisateur ont fondamentalement changé. D'une approche inductive avec une source interne de normalisation durant la période intermédiaire des années 80, il a basculé, sous l'effet à la fois de facteurs endogènes et exogènes, dans la déduction comme raisonnement implicite avec une source externe de la normalisation dans la réforme du système comptable en 2000. Ce basculement conceptuel et méthodologique dans la conduite de la normalisation comptable constitue un champ d'observation particulièrement révélateur de la pertinence et de l'adéquation contextuelle de l'induction et de la déduction comme approches théoriques de la normalisation comptable. Notre contribution tente en effet d'évaluer la pertinence et la qualité d'ajustement (*la proximité des approches par rapport à l'expérience étudiée*) de chacune de ces deux approches dans des contextes en transformation.

L'argument est structuré en trois parties. Dans un premier temps sera précisé le positionnement de cette étude. Le débat scientifique dans lequel elle s'inscrit, le cadre théorique et la méthodologie seront explicités. Dans un second temps, l'expérience algérienne sera présentée. Enfin, la troisième partie discutera des limites de l'induction et des apports de la déduction comme approche de normalisation dans des économies en transition.

1. Positionnement : débat scientifique, cadre conceptuel et méthodologie

Le positionnement de notre travail sur la réforme comptable en Algérie s'appuie sur le débat scientifique sur la théorie de la normalisation comptable. Ce débat constitue pour nous un cadre exploratoire, issu d'une revue de littérature, qui s'intéressera au débat théorique sur la définition et les finalités, sur les approches, sur les sources et les typologies de modèles de normalisation comptable. Les concepts, les outils et les conclusions révélés par cette revue de littérature constitueront pour nous un appui théorique fort dans la compréhension et dans l'analyse de l'expérience algérienne. Ils seront également mobilisés dans l'évaluation de l'induction et de la déduction dans des contextes en mutation.

Nous avons choisi de mener notre étude sur les limites de l'induction et sur les apports de la déduction dans des contextes en mutation à partir, comme noté *supra*, de l'expérience algérienne dans la réforme comptable. Dans cette perspective, on a mobilisé un cadre conceptuel reposant en effet sur deux courants théoriques de la normalisation comptable : celui de l'induction (A.C. Littleton, 1940) et celui de la déduction (W.A. Paton, 1940). Ces deux courants semblent avoir été dans leurs grandes lignes un cadre de raisonnement implicite du normalisateur algérien dans le processus de changement du système comptable national.

Comme la normalisation comptable est appréhendée par de nombreux courants théoriques, nous nous référerons subsidiairement dans l'analyse du processus de normalisation en Algérie à l'analyse conventionnaliste de la normalisation comptable (Amblard, 2002). La référence à ce courant nous permettra d'enrichir notre compréhension des facteurs endogènes et exogènes (les motivations) qui ont favorisé l'émergence de nouvelles conventions comptables. Il contribuera également à nous aider à mieux appréhender la validité du discours qu'elles délivrent et son appréhension par les conventions.

1.1 Débat scientifique : courants et enjeux

D'une pensée technique façonnée dans la pratique pour la pratique, la comptabilité est perçue aujourd'hui comme « *un ensemble de pratiques organisationnelles et sociales ayant pour objet la production et la diffusion par les organisations d'informations, principalement financières mais pas exclusivement, destinées à leurs partenaires économiques et sociaux* » (Colasse, Saboly et Turrillo, 2001). L'information financière est au centre des économies modernes et est porteuse d'enjeux culturels, sociaux et économiques, voire politiques. Son évolution historique a été lente mais certainement fructueuse au sens où ce n'est qu'au XXe siècle que la recherche théorique en comptabilité a fait son apparition avec la « *multiplication (...) de constructions intellectuelles à prétentions scientifiques qualifiées de théories* » menées par des auteurs en particulier anglo-saxons qui ont incarné les fondements de la recherche en comptabilité, tels que A.C. Littleton (1940), R.J. Chambers (1955) et R.L. Watts et J.L. Zimmerman (1978). Leurs modèles dominent toujours la recherche en comptabilité et continuent à alimenter le débat scientifique « *sur leur pertinence* » (Hoarau, 2001) dans un contexte où la pratique des affaires a profondément changé sous l'effet de la conjonction de nombreux facteurs de nature diverse notamment économique, juridique, sociale, politique et technologique. Ce débat scientifique constitue pour nous un cadre exploratoire, issu d'une revue de littérature, mais comme elle est riche en réflexions théoriques sur la normalisation comptable, nous avons volontairement limité cette revue aux travaux en lien avec notre problématique. C'est ainsi qu'on ne passera en revue que les réflexions sur les finalités, sur les méthodes, sur les sources et sur les typologies des modèles de normalisation comptable.

1.1.1 La normalisation comptable dans les économies en transition

Selon Hoarau (2003, p. 33), « *la normalisation comptable a pour objet d'établir des règles communes dans le but d'uniformiser et de rationaliser la présentation des informations comptables susceptibles de satisfaire les besoins présumés de multiples utilisateurs* ». La normalisation comptable est différente de l'harmonisation au sens où cette dernière a pour objet de mettre en convergence les normes et les pratiques comptables nationales en vue de faciliter la comparaison des états financiers produits par des entreprises de pays différents (Colasse, 2000). Contrairement à la normalisation dont la portée ne dépasse pas les frontières du territoire national, l'harmonisation ne connaît pas de contraintes spatiales (limites géographiques), car elle est globale et conduit à l'adoption de règles comptables dont

l'application sera universelle (Garrido et *al.*, 2002). Elles se différencient également sur le plan des enjeux. Ces derniers sont dans la normalisation de plusieurs natures, en particulier économiques et sociaux, alors que ceux de l'harmonisation comptable internationale sont avant tout financiers (Wyatt 1992, Hoarau 1995, Ding et *al.*, 2005) dans la globalisation que nous connaissons aujourd'hui.

Cette définition technique devrait être selon nous complétée par « *la dimension politique* » de la normalisation comptable, en particulier dans les pays en transition, où le système comptable doit être complètement reconstruit et que cette reconstruction, qui relève souvent des prérogatives des « *Etats Nations* », génère des sujets extrêmement complexes dont la résolution relève du compromis politique (Skinner, cité *supra*). La normalisation comptable est en effet « *traversée par des tensions qui reflètent celles de la société* » (Capron, 2006) et est « *avant tout une affaire politique, ce qui confirme l'existence d'une économie politique de la comptabilité* » argumentée par Tinker (1980, 1984) et Cooper et Sherer (1984), cités par Ding (2001).

Dans les pays en transition, la réforme comptable est un moment fort pour au moins deux raisons importantes : la comptabilité dans ces pays est un « *produit historique et social* » (Colasse, 2001) qui véhicule des valeurs et des croyances bien ancrées dans les esprits. Elle représente également un enjeu de pouvoir, voire de nationalisme, au sens où la question du choix d'un nouveau système comptable est souvent une source de tensions et d'oppositions entre les tenants de l'ancien système les « *conservateurs* » et les « *réformateurs* ».

Les « *conservateurs* » acceptent la réforme mais la subordonnent à leur propre vision culturelle et économique de la société (Richard, sans date) en invoquant l'importance des enjeux liés aux spécificités nationales dans tous processus de changement. Cette opposition au changement radical peut également trouver son explication dans le courant conventionnaliste qui met en évidence les capacités cognitives limitées des acteurs (ou convenants) qui les conduit à rejeter toute alternative porteuse d'incertitudes en adoptant une démarche consistant à choisir l'option la mieux connue et dont les effets sont les plus facilement prévisibles (Amblard, 2003). Le maintien du système, tout en lui apportant des changements issus de la réalité contextuelle dont les effets sont prévisibles, est une option qui ne va pas dans le sens de la consolidation des objectifs de changement en profondeur assignés au processus de transition à l'économie de marché.

Les « *réformateurs* » quant à eux soutiennent que le système n'est pas réformable et que la transition à l'économie de marché devrait passer notamment par l'importation ou la transplantation d'un modèle comptable occidental dans un souci d'ouverture (Feleaga, 1993 ; Richard, sans date, cités par Khouatra dans l'étude de l'expérience Roumaine). Cette conception idéaliste de la réforme comptable est également porteuse de risque au sens où elle pourrait ignorer le lien existant entre les modalités de la normalisation comptable et le contexte économique, juridique et social (Hoarau, cité *supra*). Elle aura cependant un appui assez lourd, en l'occurrence le nouvel environnement auquel aspire à accéder la nation en transition, qui en affectant sa culture et sa structure institutionnelle, introduira des motivations externes qui justifieraient, voire qui renforceraient, le changement (Wilfrid, 2000).

Cet antagonisme, réforme fondée sur « *la pratique raisonnée* » et un changement radical, persiste même si le normalisateur tente de justifier le changement du système comptable national par des « *conventions alternatives* » porteuses d'un idéal de bien-être social. Ce discours peut être perçu par les convenants comme inadéquat au regard de leur situation et

non convaincant du fait que la « *normalisation de la comptabilité exige une légitimité adéquate* » (Skinner, 1987 ; Burlaud et Colasse, 2010). C'est le cas dans les pays en transformation où le normalisateur est au début de la construction de sa légitimité en particulier « *procédurale et substantielle* » (Burlaud et Colasse, 2010). Notons dans ce cadre, que sa « *légitimité politique* » est acquise de droit par le fait que son statut relève de la puissance publique et qui le dote par codification d'un « *pouvoir coercitif* » (Colasse, 2010) et donc de la possibilité d'imposer des « *conventions alternatives* ».

1.1.2 Les modalités : les objectifs, les approches, les sources et les processus transactionnels de la normalisation

Dans un contexte en mutation, voire en reconstruction, le normalisateur, faute de légitimité bien établie sur les plans de l'indépendance (l'impartialité) et de l'expertise technique ou scientifique, et pour éviter la contestation, devrait être précis dans la définition des objectifs à assigner au système comptable cible, dans le choix de l'approche et de la source de normalisation et dans le processus « *transactionnel* » d'élaboration des normes. Voyons ce que la revue de littérature nous révèle sur les modalités de la normalisation comptable.

Les objectifs assignés à la réforme comptable devraient traduire fidèlement les finalités du changement : la recherche du bien être social, l'ouverture vers une approche économique des états financiers, l'accroissement de la comparabilité des informations diffusées par les états financiers, la promotion du marché financier et la satisfaction des attentes de l'investisseur (logique financière) avec une déconnexion de la comptabilité et de la fiscalité ou encore selon Pérochon (2000) assigner à la réforme des objectifs permettant « *le passage de la gestion de l'entreprise, au fiscal et à la statistique nationale* », sont autant d'objectifs que l'on retrouve dans les programmes de réforme comptable. Sochaka et Malo (1996), cités par Ding, (2001), retiennent dans leurs travaux sur la définition des objectifs d'un système comptable trois paliers différents par le degré d'approfondissement souhaité et par les utilisateurs visés « *au premier niveau, l'objectif est restreint à la mémorisation et à la classification des informations ; au deuxième niveau, la fonction du système est de servir les besoins des décideurs à la fois internes et externes ; et au dernier niveau , s'inscrivant dans un contexte de la théorie de l'agence, le système comptable doit être fiable, neutre et indépendant afin de contrôler la performance des contrats* ». Ces trois degrés d'approfondissement ne sont pas mutuellement exclusifs et peuvent donc être visés simultanément par les objectifs assignés à la réforme comptable.

Après la définition des objectifs, le normalisateur devrait dans sa démarche de mise en place des fondamentaux de la normalisation choisir une approche de normalisation traduisant ses objectifs. Belkaoui (2000), relève qu'il existe deux approches possibles de la normalisation : une approche fondée sur « *la fidélité représentationnelle* » et une approche fondée sur « *les conséquences économiques* ». La première approche impose au normalisateur de l'impartialité au sens « *d'un reporting neutre et la poursuite d'une représentation fidèle durant le processus de normalisation* » (Ding, 2001), alors que la deuxième approche s'intéresse en particulier aux conséquences économiques de la norme. Cette dernière approche, qui affecte sensiblement la neutralité du processus de normalisation, repousse les normes dont les conséquences sont en contradiction soit avec les objectifs macro-économiques, voire politiques, nationaux, soit avec les intérêts des acteurs sociaux-économiques.

Liu et Lei (1999), cités par Ding, (2001), affirment que toute approche de normalisation devrait s'appuyer sur une source (un référentiel) de normalisation. Ils identifient deux

sources : « *des sources internes* » et « *des sources externes* ». Dans les sources internes, la normalisation consisterait à répondre « *en innovant* » aux nouveaux phénomènes comptables induits par les transformations économiques en cours sans référence à des modèles comptables étrangers et sans affecter profondément la structure, voire l'esprit, du système en place. Il s'agit en fait d'un enrichissement par innovation du système au fur et à mesure de l'apparition de problématiques comptables nouvelles. Dans les sources externes, le normalisateur opérerait carrément à l'importation de normes étrangères en vue de leur transplantation au niveau national. Dans cette stratégie, le système est totalement réformé. Selon Ding (2001), c'est dans la deuxième source « *qu'intervient le problème du nationalisme. En tant que gardien de l'intérêt public, les organismes de normalisation veulent avoir l'autorité complète sur toutes les normes nationales* ». Par conséquent, « *les normes internationales ou étrangères sont en dehors de leur contrôle et donc inacceptables* » (Gernon et Meek, 2001).

Dans un contexte de changement global, cette démarche de définition des objectifs du nouveau système comptable pourrait être également fragilisée si elle n'a pas favorisé en amont une concertation étendue afin d'aboutir à un consensus le plus large possible. Dans cette perspective « *la normalisation serait un processus transactionnel* » (Hoarau, 2003). Deux processus transactionnels dominants coexistent aujourd'hui : « *la collégialité délibérative visant à dégager un compromis entre une pluralité d'acteurs représentant des intérêts associés à des finalités différentes de l'information comptable* » et « *la professionnalisation de la normalisation avec une procédure d'approbation de due-process* » fondée sur un processus d'élaboration des normes comprenant plusieurs étapes : de discussion, d'études, de consultation et de prise de décision. Le premier processus représente particulièrement le modèle français, voire continental, alors que le second, est le propre des modèles des espaces culturels anglo-saxons et de l'IASB.

1.1.3 Les Typologies de modèles de normalisation comptable

La littérature sur la comptabilité est riche en modèles de normalisation comptable. Elle nous révèle en effet de nombreuses typologies de modèles. Cette prolifération de typologies de modèles s'explique en partie par le fait que jusqu'au début des années 80 « *la plupart des Etats exerçaient leur activité de normalisation dans un cadre strictement national ; l'influence de l'étranger était faible* » (Damak-Ayadi, 2009).

Chaque pays possédait en fait son propre système de normalisation tirant ses fondements soit d'un modèle étranger de référence (source externe), soit résultant d'une combinaison de plusieurs modèles avec toutefois des spécificités nationales fortes résultant de l'influence de facteurs de contingence, comme la tradition comptable, le système économique, le cadre juridico-institutionnel, le système fiscal, Il n'existe « *en réalité aucun modèle fermé aux autres* » (Brando 1997, Colette et Richard, 2002 ; Walton 2008).

Nobes (1992) a proposé une typologie qui a servi de référence pour de nombreux pays. Sa typologie fait la distinction entre les modèles à partir de six critères de différenciation : « *le système juridique, l'organisation des affaires, la structure de l'actionnariat, les marchés boursiers, la profession comptable et les événements historiques* ». Cette typologie repose en fait sur deux grandes familles de modèles : les *modèles à orientation micro* et les *modèles à orientation macro*. Dans les modèles micro, qu'on pourrait rattacher à la tradition anglo-saxonne, la normalisation est tournée vers les besoins internes de management et de calcul individuel micro-économique, alors que les modèles macro visent un champ plus large en

répondant en outre aux attentes informationnelles d'utilisateurs extérieurs à l'entreprise, notamment celles de l'administration fiscale et de la statistique publique. Ces modèles, qui répondent à l'objectif de la « *double finalité* » assigné au système comptable, s'apparentent parfaitement à la tradition française, voire continentale, de normalisation comptable.

La contribution de Richard (1999) sur l'identification des modèles repose quant à elle sur un critère qui est celui du « *pouvoir économique dominant dans un système à un moment donné* ». A l'aide de ce critère, il arrive à identifier quatre types de modèles comptables qui ont existé avant l'effondrement du système communiste : *le modèle économique du capitalisme boursier, le modèle statique du capitalisme bancaire-corporatiste, le modèle dynamique du communisme d'Etat et le modèle macroéconomique du capitalisme mixte*. Ces modèles ont évolué jusqu'à l'effondrement dans une logique de cohabitation pacifique. Après l'effondrement du communisme, ces modèles ont connu un recentrage, car l'auteur précise que dans cette deuxième période, les spécificités des référentiels comptables découlent du « *type capitalisme* » en vigueur et la logique n'est plus à la cohabitation pacifique, mais à l'affrontement (Ngantchou, 2010).

D'autres auteurs ont apporté leur contribution au débat scientifique sur les typologies de modèles de normalisation comptable. Il en est ainsi de Belkaoui (2000), qui retient comme critère d'identification la qualité du normalisateur. Sur la base de ce critère, il arrive à identifier trois grands modèles : *la normalisation libre (le marché), la normalisation par le secteur privé et la normalisation par le secteur public*. Les deux premiers correspondent globalement aujourd'hui au modèle anglo-saxon, alors que le troisième est le propre des pays de droit positif (droit écrit) comme la France, le Japon, ... où la normalisation relève des prérogatives publiques. Germon et Meek (2001) ont proposé une classification fondée sur la finalité de la normalisation. Selon ce critère, ils sont arrivés à identifier deux grands modèles : *le modèle de la présentation fidèle/divulgation complète et le modèle de conformité légale*. Le premier modèle vise la transparence et l'image fidèle de l'information comptable en accordant la prééminence à la réalité économique (substance). C'est un modèle proche aujourd'hui de celui adopté par l'IASB. Le deuxième modèle correspond parfaitement à ceux adoptés par les pays de droit positif où la forme (l'apparence) juridique est prépondérante, c'est le cas du modèle continental.

Aujourd'hui, avec la constitution d'un corps de normes internationales porté par l'IASB, deux modèles dominants émergent : *le modèle dit continental et le modèle dit anglo-saxon* porté par l'IASB. En réalité, le modèle *continental* n'a jamais existé sous la forme d'un modèle unique (Richard, 1999), car il existe au moins deux référentiels les plus influents de l'école continentale : le modèle français et le modèle allemand.

Cette distinction « *ne paraît pas pertinente dans la mesure où l'opposition est faite entre une zone géographique (le continent européen) et un espace culturel (la culture anglo-saxonne)* ». (Ngantchou, 2009). Cette distinction aurait été plus concrète si elle retenait comme critère la culture juridique en opposant le « *droit coutumier* » au « *droit romano-germanique* » (Salter et Doupnik, 1992).

La coexistence de deux systèmes de normes dominants a tendance cependant à perdre de son sens avec la mise en œuvre effective du processus d'harmonisation comptable internationale et les mesures de convergence du référentiel comptable continental vers les normes IAS/IFRS. Déjà en 2005, toutes les sociétés européennes cotées ont basculé dans le référentiel IAS/IFRS de l'IASB (CE n°1606/2002 de mars 2002).

1.2 Le cadre épistémique de l'étude

Les études portant sur la normalisation comptable sont nombreuses et se situent dans des champs théoriques explicites ou implicites variés. Les théories comptables sont variées, mais la recherche comptable est toujours dominée par la théorie positive de la comptabilité (Watts et Zimmerman, 1986). Cette théorie, malgré qu'elle affirme, à l'instar de l'induction, que le développement d'une théorie comptable passe par l'observation préalable des pratiques, n'a pas été retenue dans notre étude car elle ne semble pas pouvoir expliquer notre problématique dans sa plénitude au sens où elle concentre les choix comptables sur l'analyse quantitative et statistique d'un certain nombre de déterminants. C'est la raison pour laquelle l'induction et la déduction ont été mobilisées comme théories alternatives pour tenter de comprendre le raisonnement sur lequel repose le processus de normalisation comptable dans les pays du Sud, ou plus précisément de l'Algérie, pays de l'Afrique du Nord à ex-orientation socialiste en transition à l'économie de marché.

Le choix de ces deux théories est motivé par l'idée qu'elles peuvent constituer un cadre explicatif de notre problématique pour au moins deux raisons : 1) elles ont été dans deux contextes historiques différents un cadre de raisonnement implicite du normalisateur algérien ; 2) le choix d'une approche de normalisation dans les pays en transition qui s'engage dans un processus de réforme comptable subit les séquelles en particulier culturelles des choix comptables historiques du système sortant.

Avant d'entamer une rapide présentation de ces deux approches, notons que la monographie de A. C. Littleton et W.A. Paton "*An introduction to Corporate Accounting Standards*" (1940) constitue un compromis entre les approches inductives et déductives qui a donné naissance à un ensemble coordonné de propositions qui ont facilité les travaux de normalisation comptable (Degos et Previts, 2004). Ce compromis sert de référence aujourd'hui à de nombreux normalisateurs dans le monde.

1.2.1 L'approche inductive ou « la pratique raisonnée »

L'approche inductive revient à A. C. Littleton, un théoricien de l'école inductive, intéressé par les questions structurelles se référant à des méthodes descriptives et positives. Ses travaux s'inscrivent dans la continuité des théoriciens de l'école inductive qui l'ont précédé en particulier H.R. Hatfield (1927) et S. Gimán (1939). Cette approche existait déjà dans l'étude des sciences et des techniques, mais Littleton a été le premier à l'appliquer aux problématiques comptables.

L'induction repose sur l'idée qu'une « *observation de la pratique comptable sur une très longue période permet d'établir une théorie comptable* ». Dans cette pensée, « *les méthodes comptables sont élaborées par la pratique qui procède par essais et erreurs pour dégager les plus adaptées. Des règles et des procédures sont énoncées et formalisées puis elles sont transmises par la littérature et l'enseignement. Cette transmission génère des problématiques qui peuvent déboucher sur une théorie* » (Colasse, Saboly, Turillo, 2001).

Dans la pensée de Littleton, l'expérience et la justification sont centrales. L'accumulation d'observations sur des problématiques comptables concrètes est la condition de base. L'observation répétée de solutions concrètes innovantes et variées apportées par les praticiens à des problématiques comptables nouvelles permet d'accumuler de la connaissance. De cette accumulation de pratiques variées se dégage, par un processus de sélection, la meilleure

pratique qui sera énoncée sous forme de règle ou de procédure. La sélection de la pratique la plus adaptée s'opère selon Degos (2006) par un processus empirique.

La justification est centrale dans l'induction. Elle est fondée sur les buts désirables. La meilleure pratique est sélectionnée par l'usage et pour être érigée en principe elle doit répondre à un besoin (ou un objectif). Le processus s'articule globalement autour des travaux suivants (Degos et Previts, 2004) : 1) observation des pratiques (ou actions) adoptées par les préparateurs des états financiers dans le traitement ou la prise en charge d'une opération ou d'une problématique comptable nouvelle ; 2) mise en relation de chacune de ces pratiques avec sa justification (ou son objectif/besoin). Cette mise en relation permet d'obtenir des couples moyen-objectif ; 3) sélection de la meilleure pratique, la plus adaptée aux attentes des préparateurs des états financiers, voire des utilisateurs de l'information financière, par un processus d'élagage et de généralisation par concentration ou par percolation. La meilleure pratique est sélectionnée par l'usage. Les pratiques ne pouvant pas être associées à une justification sont élaguées, d'où le rôle clé accordé par l'induction à la justification ; 4) L'ensemble de ces correspondances moyen (la pratique) – justification (objectif/besoin), formulées en principes comptables, donnera le cadre théorique dans lequel se développe la pratique comptable.

L'induction a été pendant longtemps utilisée par les normalisateurs de nombreux pays. Les normes comptables étaient élaborées par référence aux meilleures pratiques adoptées par les préparateurs des états financiers. Les premières normes américaines étaient le produit de la pensée inductive jusqu'aux années 60, d'où la notion américaine de (« *Generally accepted accounting Principles* » – GAAP).

1.2.2 L'approche déductive

L'approche déductive est à l'opposé de l'induction au sens où son appui théorique est solide et ses hypothèses sont cohérentes (Degos et Previts, 2004). W.A. Paton (1940) est le premier tenant de l'école déductive. Sa réflexion sur la déduction a été fortement influencée par ses prédécesseurs, en particulier par C.E. Sprague (1880), H.R. Hatfield (1909) et H.W. Sweeney (1936).

La déduction prône des changements de nature normative au sens « *de ce que devrait être la comptabilité idéale* ». Cette approche repose souvent sur un processus de réflexion structuré en quatre grandes étapes : 1) l'identification des objectifs idéaux (les concepts) de la comptabilité, 2) le recensement des utilisateurs des informations comptables, 3) la détermination des besoins comptables de ces utilisateurs et 4) la déduction des types de données comptables aptes à satisfaire les besoins des utilisateurs en respectant les objectifs généraux de la comptabilité (Degos et Previts, 2004). La détermination des données comptables (ou règles) destinées à répondre aux attentes des utilisateurs obéit à une approche normative au sens où elle ne tire pas ses justifications de la réalité, comme dans l'induction, mais d'un objectif idéal assigné à la comptabilité. La référence à des objectifs idéaux dans l'élaboration des normes comptables annonçait déjà à l'époque l'idée d'un cadre conceptuel, d'un instrument théorique de référence dans les travaux de normalisation comptable. Elle ne réfute pas totalement l'induction en acceptant l'idée que la théorie comptable passe par l'observation préalable des pratiques courantes. Elle s'en éloigne cependant en intégrant dans sa démarche conceptuelle l'idée selon laquelle l'observation de la pratique devrait impérativement passer par des techniques d'analyse, de méthodes d'enquêtes et d'observations empiriques.

L'approche déductive est fortement utilisée aujourd'hui par les normalisateurs. En substituant la déduction à l'induction, « *la normalisation comptable se donnait un raisonnement mathématique et acquérait symboliquement une légitimité quasi-scientifique* » (Burlaud et Colasse, 2010).

La déduction a été un cadre de raisonnement implicite du normalisateur algérien au début des années 2000 dans l'élaboration du nouveau du système comptable et financier (SCF). Ce système peut être valablement qualifié de modèle issu d'une approche tirant ses fondements conceptuels des écoles comptables dominantes : l'école continentale et plus spécifiquement l'école anglo-saxonne, incarnée aujourd'hui sur le « *plan des principes et des faits* » (Richard, 1999) par les normes internationales IAS/IFRS de l'IASB.

1.3 Données et méthodologie

Afin d'apprécier la pertinence et la qualité d'ajustement des approches de normalisation en particulier dans des contextes en transition, ce travail se fonde sur une étude des réflexions théoriques similaires. La littérature est riche en travaux traitant de la théorie de normalisation comptable, mais à notre connaissance peu d'études se sont intéressées, sous l'angle de la problématique envisagée, à la présentation des réformes comptables périphériques et en particulier dans les pays de l'Afrique du Nord à ex-orientation socialiste en transition vers l'économie de marché. La revue de littérature a permis cependant d'identifier de nombreux travaux sur l'Asie, l'Europe de l'Est et l'Afrique noire francophone, présentant quelques similitudes selon la perspective envisagée et auxquels nous avons eu recours dans l'analyse de l'expérience algérienne.

Malgré que ce ne soit pas le thème central de notre travail, la recherche documentaire a été également étendue aux travaux théoriques sur l'économie de la transition. La littérature est riche sur les problématiques de la transition à l'économie de marché, en particulier sur la transition à l'Est, mais cependant peu d'études théoriques se sont intéressées à l'expérience algérienne. Nous avons eu recours subsidiairement dans notre travail à certains articles jugés pertinents d'auteurs algériens (Addi L., 1995 ; Benachenhou A., 2004 ; Benissad H., 1999) et étrangers (Richet X. et Gurraoui D., 1995 ; Jean-Robert H. et Mahiou A., 2003) traitant de la transition économique en Algérie. Les éléments de contexte de la réforme comptable en Algérie auxquels fait référence notre travail sont fondamentalement issus de la thèse de doctorat sur la transition économique en Algérie centrée sur la problématique du désengagement de l'Etat de la gestion économique directe (*le processus de privatisation des entreprises d'Etat : les objectifs, les modalités et les enjeux*) soutenue en 2004 à l'Université Pierre Mendès France – Grenoble (NES, 2004).

La recherche documentaire a porté dans une perspective pratique sur le dispositif législatif (lois) et réglementaire (décrets, arrêtés, circulaires d'application et notes administratives) algérien relatif notamment à la mise en place du Conseil de Normalisation Comptable, à l'élaboration et à la mise en application du nouveau système comptable et financier. Nous avons également exploré dans sa plénitude le dispositif algérien de droit des affaires (le droit des sociétés commerciales, le droit fiscal, le droit social, ...) et les textes définissant le cadre réglementaire et l'organisation de la profession comptable. Le nouveau système comptable et les circulaires d'application sont les documents centraux de cette recherche documentaire.

Ce travail n'ayant pas enfin vocation à être une étude bibliométrique, aucun calcul d'occurrences, ni aucune tentative de modélisation ne sera par conséquent proposée.

2. Analyse de l'expérience algérienne dans la normalisation comptable (années 70-années 80 – début des années 2000)

Au lendemain de son indépendance, l'Algérie, pour affirmer sa volonté d'indépendance économique et de souveraineté nationale, a opté pour un modèle de développement socialiste, tourné vers l'intérieur et centré sur une forte industrialisation. L'un des grands axes de ce modèle était la mise en place d'un vaste secteur public englobant pratiquement tous les secteurs d'activité selon la stratégie des industries industrialisantes. Dans cette stratégie, le secteur privé a été marginalisé et orienté vers le textile et l'industrie alimentaire et l'investissement étranger a fait l'objet d'une réglementation très restrictive.

L'échec de ce modèle a commencé à apparaître au début des années 80. Les conséquences socio-économiques, voire politiques, de cet échec ne sont devenues insoutenables qu'avec la crise de 1986 résultant de la double chute des prix du pétrole et du dollar US. Cette crise a mis en évidence la vulnérabilité, voire la faillite, du système économique et les limites du « *tout Etat* ».

L'une des caractéristiques des années 80 résidait dans le renouvellement des théories économiques qui allait dans le sens de la redéfinition du rôle économique de l'Etat. Ce mouvement était global au sens où il s'est manifesté non seulement dans les pays industriels à économie libérale, mais également dans les pays en développement et dans les pays de l'ex-Europe socialiste. Ce mouvement introduit la nécessité de réformes économiques encouragées par les organismes financiers internationaux, dont le Fonds Monétaire International et la Banque Mondiale.

L'Algérie n'a pu échapper à ce mouvement mondial, et encore moins dans la crise structurelle qu'elle traversait. C'est à partir de 1988 qu'elle s'est engagée dans un vaste processus de réformes économiques et politiques suite aux engagements (conditionnalités) pris avec le FMI. L'option à une économie régie par les mécanismes du marché allait donc conduire l'Etat à revoir son rôle dans la sphère économique, le statut de la propriété, les formes de gestion des capitaux marchands publics et à adapter l'environnement économique et institutionnel. De nombreuses réformes relatives à l'entreprise, à l'investissement privé et à la profession comptable ont été en effet engagées à partir de cette date.

2.1 Retour sur les racines de la normalisation comptable en Algérie

La normalisation comptable n'a connu ses débuts en Algérie qu'au milieu des années 70 avec l'élaboration du premier plan comptable national (PCN) de 1975. Antérieurement à cette période, elle est restée dans la continuité du plan comptable général français de 1957.

Avec la mise en œuvre du plan comptable national en 1975, la normalisation comptable a pratiquement été interrompue jusqu'aux grandes réformes de transition à l'économie de marché. Dans le processus de transition, la normalisation comptable a connu deux temps forts : à la fin des années 80 et au début des années 2000. Les premières mesures de normalisation comptable ont eu lieu à la fin des années 80 sous l'impulsion des agences fiduciaires de l'Etat (les fonds de participation) et des entreprises publiques devenues autonomes et dotées d'un statut de sociétés par actions.

2.1.1 La normalisation au lendemain de l'indépendance

Au lendemain de son indépendance, l'Algérie a reconduit le plan comptable général (PCG) 1957 français en application de la loi du 31/12/62 portant reconduction de l'ensemble de la réglementation en vigueur. Cette reconduction devait prendre fin au 31/12/1975, date dite de « l'Algérianisation ».

Le PCG est resté en vigueur jusqu'en 1973, date de création du Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC). Cet organisme de normalisation public était rattaché au Ministère des finances et avait la charge d'engager un processus d'élaboration d'un nouveau plan comptable. Le nouveau plan comptable devait impérativement s'inscrire dans trois grandes orientations : 1) « *la comptabilité doit être au service de la planification et non pas du marché* ;2) *le plan comptable doit être d'inspiration socialiste et ne plus faire référence au mode de production capitaliste* ;3) *la démystification de la comptabilité en vue de la rendre à la portée de tous (travailleurs, gestionnaires,...* ». Ces orientations consacrent désormais la mise sous tutelle du plan de la comptabilité.

Ce processus de normalisation a abouti en 1975 à l'élaboration d'un plan comptable national (PCN). Le manque d'expertise en normalisation et d'organisation indépendante de professionnels de l'expertise comptable à même de contribuer à cette construction d'importance historique a conduit le normalisateur public de l'époque à adopter une source « *externe de normalisation* » en recourant à l'expertise étrangère. Le PCN fut donc un compromis entre plusieurs expériences : l'expérience française, l'expérience de l'Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne (OCAM) et l'expérience Tchèque. Le nouveau plan a été promulgué par ordonnance le 29/04/1975 et son application est rendue obligatoire à compter du 1/01/1976.

Ce modèle s'apparente dans de nombreux aspects au modèle de « *conformité légale* » Germon et Meek (2001), voire également au modèle « *macro-économique à influence gouvernementale et fiscale* » de Nobes (1983) en répondant à l'objectif de la « *double finalité* » au sens où il a privilégié deux utilisateurs majeurs : le plan et l'administration fiscale. Il a introduit deux innovations majeures par rapport au PCG 1957 : *la détermination du résultat en cascade (prévue par le PCG dans le système développé) et la pratique en comptabilité de l'inventaire permanent des stocks.*

Ce plan comptable n'a pas été accompagné de plans comptables sectoriels. L'absence du normalisateur sur les problématiques comptables sectorielles a conduit les entreprises à prendre en charge l'adaptation des règles et des principes généraux du PCN aux spécificités de leurs activités. La normalisation comptable n'a repris en Algérie qu'au milieu des années 80 avec la mise en place d'un nouvel organisme public de normalisation, le Conseil Supérieur de la Technique Comptable (CSTC) en remplacement du Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC). Cet organisme était organisé en commissions de normalisation spécialisées par secteur et ses travaux étaient conduits selon un processus transactionnel fondé sur la « *collégialité délibérative* » (Hoarau, 2003). Les mesures de normalisation initiées à l'époque par cet organisme n'ont porté en fait que sur l'élaboration de quelques plans comptables sectoriels fondée sur une « *source interne de normalisation* » obéissant implicitement à un raisonnement inductif. Le tourisme, l'agriculture, le bâtiment et les assurances sont les secteurs couverts par ces travaux de normalisation.

La réforme du PCN n'est intervenue que 34 ans après son entrée en vigueur sous l'impulsion des réformes multidimensionnelles du processus de transition à l'économie de marché. Malgré les multiples insuffisances qu'il comportait et que la pratique a révélées, son maintien en l'état s'explique en fait par sa mise sous tutelle du plan et de l'administration fiscale.

Avec la création de l'Ordre national des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés en 1991, le Conseil Supérieur de la Technique Comptable (CSTC) a été dissout. Cette dissolution a favorisé la prolifération d'initiatives diverses en matière de normalisateurs. Depuis cette date jusqu'en 1998, date de création du Conseil National de la Comptabilité (CNC), la normalisation comptable était en effet le fait de nombreux organismes publics de l'administration et du secteur économique. L'Ordre National ne pouvait pas s'ériger en organe de normalisation comptable, car la loi 91-04 qui l'a institué ne l'a pas doté de cette compétence. Le fait, en outre, que son statut d'instance ordinale indépendante, le mettait à l'abri de la tutelle et du contrôle de l'administration publique, lui faisait perdre toute « *légitimité politique* » en normalisation comptable et donc « *tout pouvoir coercitif* » lui donnant l'autorité d'imposer ses normes (Burlaud et Colasse, 2010).

2.1.2 La normalisation comptable au début du processus de transition : la multiplicité de finalités et d'acteurs

A la fin des années 80, le processus de transition a été concrètement entamé avec de nombreuses réformes sous l'impulsion du Fonds Monétaire International et de la Banque Mondiale, marquant ainsi l'irréversibilité du désengagement de l'Etat de la gestion économique directe et de la transition à une économie régie par les mécanismes de marché. Ces réformes avaient comme finalité la « *reconstruction de mécanismes qui ont été systématiquement détruits* » (X. Richet, 1991) par trente années de socialisme.

Les réformes économiques, sociales et institutionnelles qui ont induit de nouvelles problématiques comptables et donc ayant suscité directement et avec acuité des mesures de normalisation comptable sont (Sadi, 2005) : 1) la privatisation par commercialisation (ou formelle) des entreprises publiques. Toutes les entreprises publiques économiques ont basculé dans l'autonomie de gestion, dotées d'un statut de sociétés par actions et d'un capital social ; 2) la restructuration organisationnelle et industrielle des entreprises publiques intégrées ou en position dominante (monopole) par filialisation ; 3) l'assainissement financier par l'apurement de lourds passifs et des pertes des entreprises publiques ; 4) L'assainissement des comptes par réhabilitation de la comptabilité de toutes les entreprises publiques ; 5) la clarification des droits de propriété, notamment patrimoniaux : foncier, investissements, capital social, créances et dettes détenues en particulier sur l'Etat et ses démembrements ; 6) la réforme du système fiscal avec en particulier l'introduction de la TVA ; 7) la promulgation d'une loi sur la concurrence ; 8) la révision du code de commerce et des sociétés commerciales avec notamment l'institution du commissariat aux comptes dans toutes les entreprises publiques autonomes et du notariat ; 9) la réforme du système bancaire ; 10) la mise en place d'une bourse des valeurs mobilières (BVM) et d'une Commission de contrôle des opérations de bourse (COSOB).

Dans cette reconstruction du système économique, le plan comptable national de 1975 a concrètement montré ses limites en ne répondant que partiellement aux nouvelles problématiques comptables induites par le nouvel environnement économique et institutionnel. Sa conception, ses finalités et ses principes s'avèrent complétement dépassés et désuets. L'élaboration de règles comptables s'imposait sur des aspects multiples, parmi

lesquels on peut noter notamment : la prise en charge comptable des opérations de mutation statutaire des entreprises publiques (le capital social et ses modalités de libération dans les sociétés par actions), l'apurement de la dette publique, la prise en charge comptable des opérations de dissolution d'entreprises publiques, les opérations sur capital social, en particulier la cession du capital, le traitement comptable de l'affectation du résultat et la prise en charge des dividendes, la participation des salariés au résultat de l'entreprise, le traitement comptable de la réévaluation des investissements, la comptabilité des banques et des établissements financiers, la comptabilité des agents fiduciaires de l'Etat (les fonds de participation), le traitement comptable des titres de participation, les emprunts obligataires, les jetons de présence et les tantièmes.

La situation est devenue insoutenable en l'absence d'un organisme de normalisation comptable et d'interprétation. En réponse aux nombreuses sollicitations des différents acteurs issus des réformes, on a assisté à la multiplication d'initiatives en la matière. La Direction générale de la comptabilité (DGC) du Ministère des finances, la Direction générale des domaines (DGM) et la Banque Centrale d'Algérie (BCA) se sont impliquées directement dans la normalisation comptable. De nombreux textes, introduisant des mesures d'adaptation du plan comptable national ont vu le jour.

L'induction a été l'approche retenue par ces organismes. La pratique (la réalité) a été la source de la normalisation comptable. La « *justification* » (Littleton, 1940), élément central de cette approche, reposait sur les besoins exprimés, et souvent esquissés par des schémas de solutions, par les entreprises publiques autonomes, les agences fiduciaires de l'Etat, les banques et les intervenants en bourse. L'induction a été en fait combinée implicitement avec une « *approche fondée sur les conséquences économiques* » (Belkaoui, 2000) au sens où l'un des critères de sélection des meilleures pratiques utilisés par le normalisateur s'intéressait aux conséquences économiques de la pratique observée. Les pratiques aux conséquences négatives ou en contradiction avec les objectifs de la réforme étaient écartées.

Ce processus de normalisation éclaté a abouti à la publication de règles de comptabilisation, d'évaluation, voire d'information comptable, qui ont permis de traiter de nombreuses problématiques comptables nouvelles, mais en l'absence d'un cadre comptable conceptuel, qui aurait éclairé et structuré la démarche du normalisateur, l'incohérence desdites règles tant entre elles qu'avec les principes du PCN était visible. C'est l'un des points faibles de l'induction où la normalisation reposerait sur des pratiques courantes qui ne sont pas toujours les meilleures et les normes qui y sont issues peuvent être contradictoires, voire incohérentes, les unes avec les autres (Burlaud et Colasse, 2010).

Le retrait de l'Etat de la gestion économique directe par le basculement des entreprises publiques dans la commercialité avec un statut de sociétés par actions a induit la nécessité d'organiser la profession de commissaire aux comptes. Il fallait donc organiser en termes de normes le commissariat aux comptes des entreprises publiques autonomes. L'audit légal, profession nouvelle en Algérie, a été confié à des commissaires aux comptes indépendants inscrits au tableau de l'Ordre National. Cette jeune profession ne pouvait répondre positivement à cette attente sans un encadrement technique adéquat et sans outils de contrôle reconnus et admis par les acteurs du nouvel environnement (les acteurs socio-économiques), juridique (le droit et le système judiciaire) et institutionnel (l'administration publique en charge des réformes). L'Ordre National s'est impliqué dans ce processus par l'élaboration d'un guide des diligences professionnelles du commissaire aux comptes. La « *déduction* » (Paton, 1940) a été l'approche utilisée avec une option à une « *source de normalisation*

externe » (Liu et Lei, 1999). Le modèle français a été le référentiel utilisé dans l'élaboration des diligences professionnelles. L'induction ne pouvait pas être utilisée d'une part, faute de capitalisation de pratiques professionnelles en audit légal indépendant et, d'autre part, l'expérience accumulée dans ce domaine par la cour des comptes et l'inspection générale des finances reposait sur des objectifs et des outils de contrôle public appelés à être redéfinis face aux nouvelles règles de gestion des capitaux marchands de l'Etat.

Cette situation a perduré jusqu'à la création du Conseil National de la Comptabilité (CNC). Cet organisme de droit public sous tutelle du ministère des finances a autorité en matière de normalisation comptable et est en charge de la refonte du plan comptable national. Le rattachement de la normalisation comptable à une autorité unique permet d'assurer une plus grande harmonie et cohérence entre les règles (Hoarau, 2003).

2.2 La remise en cause du plan comptable national de 1975 : la réforme du début des années 2000

2.2.1 Le contexte, les motivations et les acteurs de la réforme comptable

La refonte du plan comptable national s'est avérée impérative dans un contexte d'accélération du processus de réformes et de prolifération de problématiques comptables dans tous les secteurs. Les motivations ne peuvent être donc que nombreuses. Les outils théoriques du courant conventionnaliste de la normalisation comptable peuvent nous permettre d'appréhender ces motivations dans leur diversité. L'émergence de l'alternative comptable (le nouveau plan comptable) est le résultat de la conjonction, car n'étant pas exclusifs les uns aux autres, de plusieurs facteurs aussi bien endogènes qu'exogènes.

Amblard (2002) en identifie cinq facteurs : 1) deux facteurs endogènes, « *le contact et la réglementation* » : « *le contact* » : l'émergence par contact se produit lorsque plusieurs conventions comptables sont en contact, chacune devient alors l'alternative de l'autre ; et, « *la réglementation* » : les textes légaux promulgués par la puissance publique (les sources du droit comptable) sont susceptibles de réorienter les conduites en déplaçant les bornes comportementales. 2) et, trois facteurs exogènes, « *la dissidence, la dissonance et l'intention stratégique* » : « *la dissidence* » : il y a dissidence lorsque un groupe étendu de dissidents décide de ne plus suivre la convention en place avec pour intention d'adopter une autre convention ; « *la dissonance* » : la dissonance est provoquée par l'inadéquation du discours délivré par la convention en place face aux transformations contextuelles ; et, « *l'intention stratégique* » : elle se manifeste lorsque certains acteurs disposant d'une influence sur le territoire de la convention comptable en place déploient une stratégie délibérée consistant à répandre un doute parmi les convenants afin de les conduire à basculer progressivement dans le domaine d'une proposition alternative.

Le contact a été un facteur prépondérant dans l'émergence de l'alternative comptable en Algérie. Le contact à l'extérieur avec d'autres conventions comptables est le résultat des relations de coopération établies par le Conseil National de la Comptabilité (CNC) algérien avec ses homologues étrangers. La prise de connaissance par ce dernier de l'existence de conventions différentes qui délivrent un discours pertinent et cohérent accepté à un niveau continental, voire international, peut le conduire à véhiculer ces alternatives sur son territoire d'origine. Ce même comportement se retrouve chez les managers et les professionnels de la comptabilité et du conseil (experts comptables et consultants d'entreprise). Le contact qu'ils entretiennent avec leurs confrères étrangers dans le cadre de partenariats professionnels ou

intellectuels va les conduire fatalement à véhiculer sur leur territoire d'origine des alternatives comptables étrangères susceptibles de devenir une source de déstabilisation de la convention établie et donc favoriser l'émergence de nouvelles conventions comptables délivrant un discours plus pertinent et plus cohérent avec les problématiques comptables des préparateurs des états financiers et des besoins informationnels des utilisateurs de l'information comptable.

L'intention stratégique est le deuxième facteur susceptible d'expliquer la refonte totale du système comptable en place. Les exigences informationnelles (transparence et image fidèle de l'information publiée par les opérateurs économiques nationaux) de l'ouverture économique et de l'attractivité de l'investissement étranger en Algérie peuvent conduire le Conseil de Normalisation Comptable, à adopter, de part sa « *légitimité politique* » (Burlaud et Colasse, 2010), une stratégie délibérée favorisant la naissance du doute sur la pertinence des conventions en place, et donc l'émergence de règles comptables adverses. De l'extérieur, de telles stratégies sont possibles et font pression sur le normalisateur, voire sur le gouvernement, en vue de l'orienter vers un changement souhaité. C'est le cas des pressions des partenaires étrangers (accords d'association avec l'UE, les négociations avec l'OMC, les investisseurs étrangers, ...), des enjeux de l'harmonisation comptable internationale et de la Banque Mondiale dans ses actions de promotion des normes internationales dans les pays de l'Asie du Sud et plus largement, dans les pays sous développés (Walton, 2008, Ngantchou 2009), a mis en place des aides à fonds perdus au profit des pays qui s'engagent dans un processus d'harmonisation comptable internationale. L'Algérie a été l'un de ces pays qui a bénéficié d'un don de la Banque Mondiale destiné à financer l'élaboration de nouvelles conventions comptables.

La dissonance est le troisième facteur susceptible de fournir une explication plausible au changement en Algérie. La transition économique en Algérie a donné naissance à une alternative comptable au sens où le discours des conventions établies n'est plus pertinent et n'est plus cohérent avec les nouvelles exigences contextuelles. Le plan comptable national de 1975 a montré ses limites face aux nouvelles problématiques comptables induites par les transformations multidimensionnelles en cours. L'incohérence de son discours conduit les convenants (les préparateurs des états financiers, les utilisateurs de l'information comptable, voire également le normalisateur comptable) à lui retirer leur confiance. Ce doute sur le respect de la convention établie, ici le plan comptable national, va contribuer à l'émergence d'une nouvelle pratique comptable et donc d'une alternative comptable.

Dans ce processus de changement aux motivations multiples, c'est le Conseil National de Comptabilité qui a été investi de cette réforme par le ministère des finances avec pour mission : « *la révision du plan comptable national compte tenu des changements politique, idéologique et économique enregistrés depuis 1988 et la poursuite des travaux de normalisation par l'élaboration de plans comptables sectoriels* » (discours d'installation du CNC/ décret 96 – 398). La réforme du plan comptable national a été engagée par le CNC en avril 2001 et devait aboutir à la publication d'un nouveau plan comptable en mars 2002 (12 mois).

Les travaux de normalisation ont débuté effectivement avec l'installation d'une commission technique composée d'experts et d'acteurs socio-économiques. Le processus de normalisation devait donc reposer sur la « *collégialité délibérative visant à dégager un compromis entre une pluralité d'acteurs associés à des finalités différentes de l'information comptable* » (Hoarau, 2003). Le raisonnement initial de la commission reposait implicitement sur approche inductive au sens où les acteurs socio-économiques ont été sollicités à deux reprises en vue

de faire part de leur point de vue sur les insuffisances et les contradictions du plan comptable national et de fournir leurs attentes en termes de solutions à des problématiques comptables nouvelles. Les innovations comptables introduites par ces acteurs en réponse aux changements étaient en fait la « *source interne de normalisation* » (Liu et Lei, 1999) qui devait inspirer le normalisateur.

Les travaux préparatoires de la commission n'ont pas abouti à un consensus sur les modalités de la normalisation. Le processus de réforme a été fortement perturbé par « *les blocages idéologiques des membres de la commission qui ne sont pas arrivés à dépasser la vision du plan comptable national et qui ne pouvaient pas imaginer une nouvelle alternative* » (Benyekhlef, 2010). L'opposition entre les tenants du maintien du plan comptable national avec des mesures d'adaptation et des modalités de normalisation en lien avec le « *nouveau contexte économique, juridique et social* » et les réformateurs qui souhaitaient un changement radical reposant sur une approche déductive fondée sur une source externe de normalisation, explique en fait pourquoi le nouveau système comptable n'a vu le jour qu'en 2009, alors que l'engagement initial portait sur une durée de 12 mois.

Une approche fondée sur l'induction et une source interne de normalisation n'étaient pas appropriées, car l'induction ne pourrait être efficace que dans un contexte stable d'adaptation continue de la comptabilité aux évolutions de l'environnement. Elle nous paraît donc inappropriée dans un pays où la culture comptable était de nature juridico-fiscale et où le système comptable en place nécessitait une refondation et pas seulement un enrichissement ou une mise à jour par des règles de prise en charge de nouvelles problématiques comptables.

La résistance au changement a conduit les pouvoirs publics à trancher en optant pour une « *source externe de normalisation* » selon une « *approche déductive* » centrée sur des changements de nature normative permettant de tendre vers une comptabilité idéale. Le recours à l'expérience étrangère était la solution ultime. C'est ainsi que le Conseil National de Comptabilité a décidé, à l'instar de nombreux pays de l'Europe de l'Est (Roumanie, ...) et d'Afrique (système comptable OHADA devenu aujourd'hui Sysco), de choisir un modèle continental et plus précisément le modèle français. La convergence avec le référentiel international IAS/IFRS était au centre de ce choix.

Le recours de l'Algérie à l'expertise française en matière de normalisation s'explique sur de nombreux aspects par les mêmes raisons qui ont conduit la Roumanie à importer et à transplanter le plan comptable français (Feleaga, 1992). Ce choix s'explique par deux séries de facteurs : 1) « *des facteurs techniques* » (la proximité du cadre juridico-institutionnel, la tradition comptable fondée sur un système comptable à orientation macro respectant le principe de la double finalité, ...); 2) « *et des facteurs politiques, économiques* (la France est le 1^{er} fournisseur de l'Algérie avec 10,3 milliards d'euros d'échanges commerciaux et le 2^e investisseur après les Etats-Unis avec plus de 420 filiales employant directement plus de 30 000 personnes en 2009) *et culturels* » (les liens culturels et linguistique). Comme on le constate, ces facteurs se retrouvent parfaitement dans la motivation algérienne avec en plus la proximité géographique et les liens historiques assez profonds qui unissent les deux pays.

Cette refonte a été confiée au Conseil National de la Comptabilité français en association avec des experts nationaux. L'objectif assigné à cette coopération portait sur la modernisation du plan comptable, donc sur sa refonte totale. La solution retenue dans cette nouvelle perspective a porté sur la rédaction d'une version modernisée du plan comptable en harmonie avec les normes internationales IAS/IFRS. Deux raisons ont justifié cette option : « *l'élaboration d'un*

nouveau plan comptable conforme aux normes comptables internationales et l'arrimage à une pratique comptable usitée dans de nombreux pays européens et africains » (Benyekhlef, 2010).

Les travaux de cette coopération ont abouti en 2009 à l'élaboration d'un système comptable et financier s'apparentant sur de nombreux aspects au plan comptable actuel français. Cette proximité avec le PCG devrait présenter un avantage certain pour les acteurs économiques et sociaux algériens au sens où, comme le relève Hoarau (2003) « *son emploi suppose peu de connaissances implicites ou tacites et il laisse peu de place à l'ambiguïté. Son caractère opérationnel limite les efforts d'interprétation* ».

Ce nouveau système, rendu obligatoire dans son application le 1^{er} janvier 2011, est en totale rupture avec l'esprit, les principes et les règles du plan comptable national de 1975. Le choix d'une démarche épistémologique reposant sur une modélisation comptable reposant sur un « *plan comptable-cadre* » (Richard, 2000) et non pas sur un système composé d'une série de normes type anglo-saxon, s'explique par la tradition de l'école française, voire également par l'expérience algérienne, dans la normalisation comptable qui a toujours privilégiée une approche « *par plan comptable au contenu explicite et doté d'un caractère opérationnel direct* » (Hoarau, 2003).

2.2.2 Les innovations majeures du nouveau système comptable et financier : un compromis entre deux modèles comptables

Le nouveau système comptable et financier (SCF) est très largement orienté normes internationales IAS/IFRS mais tout en restant proche du modèle de l'école française au sens « *où le plan comptable n'est pas seulement une liste de comptes, mais comporte également une terminologie, des règles d'enregistrement et d'évaluation et des modèles de documents de synthèse* » (Gouadain, 2000). Il marque ainsi, et comme noté *supra*, une nette rupture avec les pratiques inspirées par le plan comptable national (PCN) de 1975 qui étaient centrées sur la *réalité juridique* (l'obligation légale ou contractuelle), *physique* (la présence de l'actif) et sur *l'échéancier formel* (dettes et créances à plus ou moins d'un an) (KPMG, 2010). Il est porteur de grandes innovations comptables tant dans les principes que dans les règles de comptabilisation et d'information (*Reporting*). Il apparaît au final comme un compromis entre les deux modèles dominants : le modèle continental porté par la France et l'Allemagne et le modèle anglo-saxon prôné par l'IASB.

En sus de la souplesse qu'il introduit dans les choix comptables en laissant une part de « *jugement* », on relève en particulier ci-après les innovations fondatrices de la nouvelle culture comptable algérienne :

Un cadre comptable conceptuel précisant les objectifs et les principes fondamentaux de la comptabilité. Il reste cependant modeste au sens où comme le souligne Gouadain (2000) pour le Sysco (Cité par Ngantchou, 2009) « *il ne s'agit pas d'une méta-norme, mais d'un dispositif censé enrichir le plan comptable-cadre là où le respect de la régularité formelle ne conduit pas à une image fidèle de la réalité* ». L'introduction de la notion « *d'image fidèle* » en donnant la latitude aux entreprises de déroger à la règle de droit si elle ne permet de tendre vers une représentation fidèle des transactions et du critère de « *significativité* » qui met hors périmètre des règles comptables les transactions non significatives ;

Les états financiers forment désormais et à l'instar du référentiel international IAS/IFRS, un tout composé de cinq documents de synthèse : le bilan, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie, le tableau de variation des capitaux propres et les notes annexes. Le contenu et la présentation de ces documents de synthèse ne sont pas formellement imposés. Le SCF n'impose pas un contenu type, il se limite uniquement à définir les informations minimales que les documents de synthèse devraient véhiculer. Le format du bilan et du compte de résultat tire ses fondements directement du référentiel IAS/IFRS. Le bilan prévoit un classement des comptes en « *actifs non courants* » et « *actifs courants* », alors que le compte de résultat laisse la latitude aux entreprises de choisir entre une présentation par nature ou une présentation par fonction. Les notes annexes sont assez fournies au sens où elles intègrent les règles et les principes comptables utilisés, des informations sur les engagements hors bilan et des explications des postes significatifs. La définition des actifs, des passifs, des charges et des produits est identique à celle du cadre conceptuel du référentiel IAS/IFRS. Il est également spécifié que les actifs, les passifs, les charges et les produits sont comptabilisés dès lors qu'ils sont probables et qu'ils peuvent être estimés de façon fiable.

L'introduction du principe fondateur de la notion de juste valeur, la « *prééminence de la réalité (substance) sur l'apparence (ou forme) juridique* ». Ce principe, qui consacre une ouverture vers une approche économique des états de synthèse, suggère aux entreprises de rechercher le vrai sens d'une transaction avant d'en déterminer le traitement comptable. Il s'agit d'un emprunt typiquement anglo-saxon car dans les pays où l'influence du droit positif (droit écrit) est restée forte, le modèle comptable est du type « *conformité légale* » (Germon et Meek, 2001) où la comptabilité doit prioritairement traduire le droit. Nonobstant le fait que le coût historique demeure la règle dans la valorisation, « *la juste valeur* » est introduite mais dans un « *cadre d'exception* » et peut concerner les actifs immobilisés, les actifs et les passifs financiers et certains actifs d'exploitation. L'option à un bilan reposant sur le coût historique comme un principe et la juste valeur comme une exception est identique à l'approche du Sysco (Ngantchou, 2009) qualifiée par Pérochon (2000) de bilan qui renvoie à une « *comptabilité financière en coût historique* ». Ce choix justifie amplement que le normalisateur ait privilégié une approche fondée sur les « *conséquences économiques* » ;

L'introduction de règles et de principes d'établissement de comptes consolidés pour les groupes de sociétés. Il impose également la présentation de « *comptes combinés* » pour les entités soumises à un même centre de décision mais non reliés par voie capitalistique ou juridique. Cette innovation marque la rupture avec un système économique où la notion de groupes de sociétés était quasiment absente en droit et dans les faits, à l'exception toutefois des grandes entreprises d'Etat fortement intégrées. Le plan comptable de 1975 traduisait parfaitement cette réalité en ne prévoyant pas de règles et des principes explicites et précis sur la comptabilité des groupes et sur les techniques de consolidation des comptes.

Ces innovations à elles seules suffisent pour affirmer que la culture comptable en Algérie connaît aujourd'hui une avancée substantielle dans la modernité en s'éloignant de la rigidité inspirée par un plan comptable de nature juridico-fiscale datant des années 70.

2.3 Les risques techniques et humains induits par le nouveau système comptable et financier

La transition d'un modèle de « *conformité légale* » où l'apparence juridique dans la traduction comptable des transactions est prépondérante à un modèle de « *représentation fidèle* » accordant la prééminence à la réalité économique des transactions s'apparente parfaitement à

une « thérapie de choc » dans la culture comptable algérienne. Cette migration systémique aurait des conséquences de nature technique et comportementale si le discours délivré par les nouvelles conventions comptables n'est pas pertinent et ne parvient pas à « séduire » les convenants.

L'analyse des risques, malgré qu'elle ne s'inscrive pas directement dans notre problématique, confirme les apports de la déduction (Cf. discussion *infra*) et permettant de mettre en évidence les contradictions induites par l'absence de mesures d'accompagnement de la réforme comptable tendant notamment à adapter l'environnement en particulier juridique et institutionnel.

2.3.1 Les risques techniques

Le droit de l'entreprise et la fiscalité sont les deux enjeux majeurs d'une comptabilité qui repose sur un modèle de la « *représentation fidèle* ». Le nouveau système comptable et financier ne paraît pas être en déconnexion avec les lois fiscales au sens où l'impact de la fiscalité sur les choix comptables paraît toujours présent si on se réfère à l'article 141 *ter* de la loi de finances complémentaire qui dispose que « *les entreprises doivent respecter les définitions données par le SCF (...) sauf incompatibilités avec les règles fiscales* ». Cette disposition fiscale pourrait remettre en cause des choix comptables découlant de règles nouvelles introduites par le SCF, c'est le cas notamment : 1) de la notion « *d'image fidèle* » qui permet de déroger à la règle de droit si celle-ci ne permet pas de tendre vers une représentation fidèle des transactions ; 2) du critère de « *significativité* » qui permet d'exclure du périmètre des règles comptables les transactions non significatives ; 3) du principe de « *prééminence de la substance sur la forme juridique* » et la notion de juste valeur qui en découle consacrent une ouverture vers une approche économique des états financiers qui peut être en contraction avec les règles fiscales.

La connexion comptabilité – fiscalité va conduire les entreprises à faire des arbitrages dans leurs choix comptables qui naturellement iront dans le sens des exigences fiscales, d'où le risque de la perte de sens des innovations majeures introduites par le nouveau système comptable et financier (SCF).

Le droit des entreprises et, en particulier le droit pénal appliqué aux affaires, serait problématique dans un pays de droit positif s'il n'est pas adapté aux nouvelles règles introduites par le SCF. De nombreux délits nécessiteraient selon nous une nouvelle définition à la lumière des innovations du SCF, en particulier le délit de distribution de dividendes fictifs, le délit de présentation de bilan inexact (ou de faux bilan), Ceci nous conduit à affirmer que de nombreux aspects du droit des affaires (droit des sociétés commerciales, droit civil notamment dans ses dispositions traitant des conventions et des sociétés, droit social, droit pénal, droit fiscal, droit de la concurrence, les lois traitant des capitaux marchands de l'Etat dans leurs dispositions non abrogées, ...) nécessiteraient une harmonisation rigoureuse avec les principes fondateurs du nouveau système comptable.

Les entreprises ont-elles les moyens techniques et humains à même de leur permettre d'assurer cette transition avec succès ? Le risque d'une rupture comptable est réel en particulier dans le secteur privé où la comptabilité en PCN a toujours été perçue comme un outil simple ayant pour finalité première l'établissement des déclarations fiscales. La comptabilité était dans cette perception sommaire et non contraignante au sens où elle nécessitait peu de moyens humains et de connaissances comptables.

2.3.2 Analyse des risques de comportements déviants des préparateurs des états financiers

Selon Hoarau (2003) « *une normalisation par les principes met l'accent plus sur l'esprit de la norme que sur la lettre* ». Cette approche est un trait caractéristique du modèle comptable anglo-saxon où le cadre conceptuel comptable guide le normalisateur dans ses travaux de normalisation comptable, d'où l'intérêt fort accordé par celui-ci au sens et à l'esprit du principe comptable. Cette approche est contraire à celle du modèle continental où le processus de normalisation est proche de la « *codification* ».

Une normalisation par les principes « suppose » que les préparateurs des états financiers disposent de compétences adéquates leur permettant d'appréhender le sens et l'esprit du principe que véhicule la norme comptable. Elle repose « *sur un cadre conceptuel s'inscrivant dans une démarche purement épistémologique en s'apparentant au cadre de référence à partir duquel le comptable est censé modéliser l'entreprise* » (Ngantchou, 2009).

Hoarau (2003) affirme à raison qu'une normalisation par les principes oblige les préparateurs des états financiers ainsi que les auditeurs à appréhender les problématiques comptables dans leur contexte économique et juridique : « *Ils doivent prendre du recul et s'assurer au terme d'une analyse approfondie de la substance de l'opération à comptabiliser que la méthode ou le traitement envisagé est cohérent avec les principes sous-jacents* ». Ce trait caractéristique du référentiel IAS/IFRS qui préjuge d'« *un niveau élevé de capacité d'analyse et d'interprétation* » (Hoarau, 2003) et le discours contradictoire de l'administration fiscale sur les choix comptables (Cf. supra 1.5.1) « *ne sont-ils pas porteurs de risques de blocage, voire de rejet, du nouveau système comptable et financier algérien* »?

Ce risque est fort probable dans un pays en transformation globale et où la tradition comptable est fondée sur le concept de « *comptabilité fiscale* », simple dans son analyse comme dans son interprétation et où également la population des préparateurs des états financiers, voire des managers de toutes les dimensions de l'entreprise (Finance, GRH, Contrôle de gestion, ...), n'a pas été habituée à faire des choix comptables susceptibles de déroger à la règle de droit.

La grille d'analyse fournie par le courant conventionnaliste de la normalisation comptable (Amblard, 2002), nous permettra d'enrichir, voire d'approfondir notre analyse précédente sur les réactions des préparateurs des états financiers et des utilisateurs de l'information comptable (appréciation de la validité du discours délivré par l'alternative comptable et les réactions des convenants) d'une part, et sur la réaction du normalisateur face à des comportements déviants, d'autre part. La mobilisation subsidiaire de ce courant dans cette phase de notre travail s'explique par le fait que « *la théorie des conventions s'attache à décrire le réel, et cela en pointant les régularités comportementales des acteurs* » (Benabdellah-Demaria, 2010)

Tout système comptable s'appuie sur un ensemble de conventions (au sens normes) reconnues ou implicites. Le changement (au sens réforme) ne peut être dans ce cadre que le résultat de l'émergence de nouvelles alternatives (conventions adverses) véhiculant un discours nouveau mettant en doute la validité des conventions en place. L'acceptabilité par la population des convenants (les préparateurs des états financiers et les utilisateurs de l'information comptable)

de l'alternative comptable reste fondamentalement tributaire de la « *pertinence et de la cohérence* » du discours qu'elle délivre.

Cette mise en contexte nous permet maintenant de tenter d'appréhender les comportements déviants des préparateurs des états financiers face à l'alternative comptable, le nouveau système comptable et financier et, les réactions du normalisateur, le Conseil de Normalisation Comptable, face aux comportements déviants.

Amblard (2002) relève deux catégories de réactions : les « *réactions pacifiques* » ou de coopération et les « *réactions hostiles* » ou d'affrontement. Les réactions de coopération se traduisent par l'assouplissement et l'adaptation du discours délivré par la convention en place. Dans ce cadre on fait face à deux possibilités : soit que la convention établie est adaptée par référence au discours délivré par l'alternative comptable, soit que les deux conventions acceptent une cohabitation pacifique. C'est le cas aujourd'hui avec le modèle continental et le modèle anglo-saxon qui cohabitent sur un même territoire, le continent européen. Cette perspective est à exclure en Algérie où la réforme globale des conventions comptables en place est irréversible.

Les réactions hostiles et, c'est ce qui nous intéresse dans cette analyse, sont de deux ordres : la « *résistance* » ou « *l'effondrement* ». Il y a résistance lorsque la nouvelle convention comptable (le nouveau système comptable) ne parvient pas à « *séduire* » les convenants par son discours, alors que dans l'effondrement la nouvelle convention comptable parvient parfaitement à faire accepter son discours et favorise donc la disparition de la convention comptable établie (le plan comptable de 1975).

Dans le cas de la réforme comptable algérienne, les réactions hostiles (la résistance et l'affrontement) de la part des préparateurs des états financiers, voire des utilisateurs de l'information comptable, sont possibles pour plusieurs raisons :

La culture comptable nationale alimentée et entretenue par un système comptable de nature juridico-fiscale qui a résisté à tout changement durant 34 années. La comptabilité est en effet un « *produit historique et social* » (Colasse, 2001) qui véhicule des valeurs et des croyances bien ancrées dans les esprits. Le changement pourrait être problématique au regard de la capacité cognitive limitée des convenants qui pourrait favoriser le rejet de toute alternative porteuse d'instabilité de l'ordre établi et d'incertitudes, donc le nouveau système comptable et financier. Le trait caractéristique du référentiel IAS/IFRS qui préjuge d'« *un niveau élevé de capacité d'analyse et d'interprétation* » des préparateurs des états financiers, nous conduit à l'interrogation suivante : *est-ce que les préparateurs des états financiers des entreprises algériennes ont été bien formés aux règles et principes sur lesquels repose le nouveau système comptable et financier ?* Si la réponse est mitigée, le risque de comportements déviants est fort probable et devrait dans cette perspective inciter le Conseil National de Comptabilité à favoriser une démarche de conduite du changement acceptant « *le recadrage du contenu* » (Amblard, 2003) du discours délivré par l'alternative comptable, en l'occurrence le nouveau système comptable et financier, afin de répondre aux contraintes d'application révélées par la pratique.

Le poids de la fiscalité dans le nouveau système comptable et financier pourrait être la source de comportements déviants. En effet : *la déclaration formelle de l'administration fiscale (loi de finances) qui n'admet pas des choix comptables en contradiction avec les dispositions fiscales ne remet-elle pas en cause les principes fondateurs du nouveau système comptable et financier ? Ne pourrait-elle pas avoir des conséquences (des sanctions) sur les préparateurs*

des états financiers qui feraient des choix comptables pertinents mais en contradiction avec les exigences fiscales ? L'approche économique à laquelle tend le nouveau système comptable et financier fondée notamment sur la prééminence de la substance sur la forme juridique, sur la juste valeur, sur l'image fidele et sur le critère significativité, qui en introduisant de la souplesse, laisse une part de « jugement » aux préparateurs des états financiers. La possibilité de déroger à la règle de droit si celle-ci ne permet pas d'avoir une image fidele des transactions : n'est-elle pas en contradiction avec le cadre juridique et institutionnel algérien fondé sur un droit positif (droit écrit) ? N'est-elle pas porteuse de risques juridiques pour les préparateurs des états financiers ?

Ces enjeux (et ces incertitudes) pourraient être la source de comportements déviants favorisant des stratégies « *d'enracinement* » et « *d'ancrage administratif* » des conventions comptables en place dont le discours reste du moins rassurant et ce, malgré que sa « *séduction* » s'effrite sous le poids des changements en cours.

3. Discussion

L'étude d'une expérience de réforme comptable dans un pays à ex-orientation socialiste en transition à l'économie de marché représente, comme on vient de le voir, un champ d'observation particulièrement révélateur sur la pertinence et l'adéquation contextuelle des concepts et des approches théoriques et en particulier, et c'est l'objet de notre travail, de l'induction et de la déduction. L'analyse précédente a révélé en effet que la réforme comptable dans un contexte en transformation est un processus complexe par ses exigences conceptuelles et méthodologiques et par ses imbrications économiques, sociales et culturelles, voire également politiques. Dans ce contexte, les choix méthodologiques du normalisateur devraient être des choix avisés et puisant leurs fondements théoriques d'approches cohérentes avec les idéaux qui président au changement global.

La revue de littérature a révélé des méthodologies, des concepts et des conclusions très riches avec des positionnements dans des champs théoriques variés, mais souvent focalisés sur des champs d'observation standards. La normalisation dans des contextes en mutation a certes été abordée mais les expériences analysées sont souvent concentrées sur des zones géographiques et sur des espaces culturels donnés, en particulier l'Europe de l'Est et l'Asie. Les travaux sur les réformes comptables en Afrique en général et, en Afrique du Nord en particulier sont par contre peu nombreux.

Notre contribution tente de démontrer l'opérabilité et l'adéquation de l'induction et de la déduction dans des contextes en transformation à faible tradition comptable.

3.1 Les limites de l'induction

L'induction a été durant de longue année une approche privilégiée par les normalisateurs comptables de nombreux pays, notamment aux Etats-Unis jusqu'aux années 60. Les normes comptable issues de l'induction étaient qualifiées en raison de leur source (la pratique) de « *principes généralement admis* » (*Genrally Accepted Accounting Principles/GAAP*). En Algérie, l'induction a été également un cadre de raisonnement implicite du normalisateur algérien dans la prise en charge des problématiques comptables nouvelles induites à la fin des 80 par les premières mesures de réforme économique du processus de transition. Elle présente l'avantage certain de sa simplicité et de son réalisme. Simple dans son exécution et réaliste dans sa visée au sens où la source d'inspiration du normalisateur découle de la pratique

courante. C'est la pratique comptable la plus courante et la plus admise par les préparateurs des états financiers, car répondant à leurs attentes (objectifs ou justification), qui s'érige en principe comptable généralement admis. C'est là, la pensée de Littleton qui affirme que « *les méthodes comptables sont élaborées par la pratique qui procède par essais et erreurs pour dégager les plus adaptées* ». La sélection repose donc sur un processus empirique.

L'induction, malgré qu'elle soit reconnue à ce jour comme approche de normalisation par de nombreux pays à grande tradition comptable, n'est pas affranchie de critiques. Les pratiques courantes sélectionnées par induction ne sont pas nécessairement les plus pertinentes et les principes qui y sont issus peuvent être contradictoires, voire incohérents, les uns avec les autres (Burlaud et Colasse, 2010). La généralisation n'est valide que si elle remplit trois conditions : « *le nombre d'observations doit être élevé, les conditions d'observation doivent être variées et aucun énoncé d'observation ne doit entrer en conflit avec le principe dérivé* » (Chalmers, 1987). Lesquelles conditions sont difficilement réunies par l'induction. D'autres critiques ont été portées à la pensée de Littleton, notamment sa non - exhaustivité qui laisse champ libre au développement d'autres formes d'expression comptable contradictoires ou « *hostiles* » et donc susceptibles de remettre en cause les principes sélectionnés par induction. Elle ne permet pas enfin de réaliser des prévisions en raison de sa faible capacité prédictive et de sa visée essentiellement descriptive (Granger, 1993) au sens où elle n'a pas de repérages théoriques puisant leurs fondements d'un idéal comptable.

De nombreux théoriciens de la comptabilité, et en particulier R.J. Chambers (1917 – 1999), contestent à l'induction son statut de théorie. Selon Chambers, « *Il ne s'agit que d'une simple démarche descriptive et de classification ne permettant pas d'établir de hiérarchie entre des principes contradictoires* » (Colasse, Saboly et Turrillo, 2001). La contradiction qui affaiblit la pertinence des principes comptables sélectionnés par induction est la conséquence de l'absence d'un référentiel théorique commun à tous les principes. La justification, élément structurant des principes comptables et de leur généralisation, souffre d'une absence totale de validation, elle est « *postulée* », mais ne résulte pas d'enquêtes structurées auprès des praticiens de la comptabilité et des utilisateurs de l'information comptable. L'absence de validation rend donc sa reproductibilité par d'autres travaux impossible (Schmidt, 1989). Toutes ces critiques résultent d'une faiblesse centrale de l'induction relative au fait que la posture épistémologique sous-jacente à la modélisation de la réalité comptable ne repose pas sur cadre théorique « *fixé a priori* ». Lequel cadre, à l'image du cadre conceptuel aujourd'hui, devait énoncer les objectifs de la comptabilité, les qualités de l'information comptable et des états financiers et la définition des principes et des concepts théoriques sur lesquels repose l'atteinte ces objectifs. La justification, la validation et la généralisation sur lesquelles repose fondamentalement l'induction paraissent éloigner de cette approche conceptuelle de la comptabilité.

L'induction comme approche de normalisation dans les réformes comptables dans des pays en transition à l'économie de marché présente, en sus des insuffisances ci-dessus, d'autres faiblesses s'apparentant en fait à des contraintes d'application. Une mise en contexte de cette analyse laisse apparaître que les pays à ex-orientation socialiste ou communiste ne constituent pas un champ favorable à l'induction pour au moins quatre raisons évidentes :

La première raison concerne le contexte en mutation dans lequel la réforme comptable est mise en œuvre. L'induction serait difficilement utilisable dans un pays qui a perdu sa tradition comptable sous l'effet de la mise sous-tutelle notamment du plan de la comptabilité et d'une conception restrictive des objectifs et du rôle de la comptabilité et de la normalisation

comptable. Colasse (1992), en parlant de la Roumanie, confirme parfaitement cette contrainte en affirmant que la normalisation comptable est naturellement déductive dans un pays qui a perdu sa tradition comptable sous l'ancien régime communiste. Dans ces pays l'absence de tradition comptable s'explique également et souvent par l'absence de corps d'experts comptables indépendants (à l'exception de l'expertise judiciaire), d'organisme de normalisation comptable actif et surtout de tradition en recherche comptable dans les établissements d'enseignement supérieur.

La deuxième raison se rapporte à la pratique courante de laquelle tire sa justification l'induction. Cette pratique ne pourrait pas servir de référence au normalisateur car elle tire ses fondements de règles, de principes, de valeurs et d'un idéal comptable différents sensiblement, voire fondamentalement, de ceux sur lesquels va reposer le nouveau paysage économique, social et culturel auquel aspire la société en transition.

Les comptables des entreprises d'Etat n'avaient pas beaucoup de latitude à innover face à des problématiques comptables nouvelles et c'est la troisième raison. La souplesse dans le « *jugement* » telle que perçue dans la culture anglo-saxonne est en contradiction avec la culture juridique de ces pays reposant sur un droit positif (droit écrit) où le respect de la règle de droit est obligatoire sous peine de sanction et où en plus la comptabilité était d'inspiration juridico-fiscale. Les autorisations de changement ou d'enrichissement de règles comptables relevaient de la compétence des autorités financières nationales et, notamment des organes centraux de planification. Cette réalité conduit en conséquence à s'interroger sur l'existence de capacité de raisonnement professionnel combien nécessaire dans la formation de la pratique courante. M. Ristea et I. Jianu (2009) affirment que dans le cas de la Roumanie le raisonnement professionnel était absent à la veille de la grande réforme comptable de 2000 à cause des rigidités induites par une forte orientation fiscale de la comptabilité.

L'induction ne permet pas enfin et particulièrement lorsqu'elle repose sur une source interne de normalisation une ouverture sur d'autres modèles comptables, voire une avancée conceptuelle de la comptabilité au sens où elle subit l'influence d'une pratique courante répondant à des besoins spécifiquement locaux en lien avec le niveau de développement économique et social, voire culturel. Elle est donc en opposition avec les fondements mêmes de la transition économique qui vise une ouverture sur le monde et de là sur des pratiques, des valeurs et des modes de pensée différents.

3.2 Les apports de la déduction

La déduction s'oppose à l'induction par la solidité de son appui théorique et par la cohérence de ses hypothèses. Cette approche, qui prône le changement normatif, n'a été adoptée que dans les années 60 par le normalisateur comptable en particulier américain. L'intérêt de cette approche est qu'elle offre un cadre de réflexion théorique qui façonne le raisonnement comptable du normalisateur et qui favorise donc la construction de modèles comptables tirant leurs fondements d'un idéal comptable. Elle permet ainsi une certaine dynamique dans la formation de la culture comptable en favorisant l'innovation comptable par la réflexion théorique et non par la formalisation et la généralisation de pratiques sans fondement théorique et issues de compromis d'intérêts contradictoires. Contrairement à l'induction, la déduction est une approche parfaitement cohérente dans ses objectifs avec les idéaux convoités par tous les programmes de transition économique.

Bien qu'elle soit complexe par la dynamique du changement qu'elle favorise, par ses exigences intellectuelles et par les coûts qu'elle induit « *cout d'acquisition d'un savoir-faire, cout culturel de rupture avec un mode de pensée et cout informationnel* » (Demaria et Dufour, sans date) et qu'elle soit porteuse de risques de nature technique et humaine dont certains sont identifiés dans le point 2.3 ci-dessus, et ce faute d'un fort potentiel humain national dans la réflexion comptable théorique, le normalisateur recourt souvent à une source externe de normalisation par transplantation d'un modèle comptable étranger, elle devrait être favorisée, selon nous comme cadre de réflexion théorique dans toute démarche de réforme comptable dans des contextes en mutation.

Conclusion

Ce travail démontre les contraintes méthodologiques, voire épistémologiques, et les incohérences avec les objectifs de la transition économique de l'induction comme approche d'élaboration de normes dans les réformes comptables dans des contextes en mutation vers un idéal économique, social et culturel. Il contribue également à la littérature en insistant sur les avantages qu'offre la déduction dans des processus de renouveau comptable en rupture avec un modèle comptable strictement national fortement impacté par des rigidités systémiques et des retards conceptuels dus à un système socio-culturel national fermé et tourné vers l'intérieur.

L'induction reste cependant valide mais sans être prépondérante dans des contextes stables à forte tradition comptable où la normalisation est perçue et pratiquée comme un processus d'adaptation continue aux évolutions de l'environnement d'un système comptable élaboré et ouvert. Dans ce cadre précis, elle peut être d'un apport exceptionnel à la déduction, dont le lien avec la réalité n'est pas évident.

La pratique internationale dans la normalisation comptable, en particulier dans l'espace culturel anglo-saxon, nous enseigne en effet que le normalisateur même s'il est doté d'un « *cadre conceptuel* », agit dans son raisonnement conceptuel à la fois par induction et par déduction (Burlaud et Colasse, 2010). Ces deux approches ne sont pas exclusives mutuellement, elles peuvent donc être complémentaires mais dans des pays dotés d'une forte tradition comptable et d'un système comptable finalisé et ouvert.

Bibliographie

- Addi, L. (1995), « L'Algérie et la démocratie : « Pouvoir et crise politique dans l'Algérie contemporaine », Paris, La Découverte
- Amblard, M. (1998), « La théorie des conventions : Une approche renouvelée du modèle comptable ? », Actes du XIX^e Congrès de l'AFC, Tome III, pp. 1017 - 1030
- Amblard, M. (2002), Comptabilité et convention, L'harmattan
- Azan, W. (2000), « Systèmes comptables, évolution et déterminants : le renforcement du contrôle externe en Allemagne par le biais de la KontraG », 21^e Congrès de l'AFC
- Bailey, D. (1995), « Accounting in Transition in the Transitional Economy », The European Accounting Review
- Belkaoui, A. (2000), « Accounting Theory », Fourth Edition. Thomson Learning Business Press
- Blake, J. et Gao S. (1995), « Perspectives on Accounting and Finance in China », Routledge
- Burlaud, A. et Colasse B. (2010), « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », CCA, Tome 6 – Volume 3, décembre
- Benabdellah – Demaria, S. (2006), « Vers une dynamique de la convention « cout historique » sous l'effet de l'application des normes comptables IAS/IFRS ? », CCAI, Tunisie
- Benabdallah, Y. (sans date), « L'économie algérienne entre réformes et ouverture : quelle priorité ? », Cread Alger, sans date
- Benachenou, A. (2004), « Algérie, La modernité maîtrisée », Alger, OPU
- Benissad, H. (1999), « L'ajustement structurel, l'expérience du Maghreb », Alger, OPU
- Bessire, D. (2009), « Normes comptables, normes prudentielles et normes de gouvernance : « la colonisation du monde vécu par les systèmes techniques », La place de la dimension européenne dans CCA, Strasbourg, France
- Benedetti, A. (sans date), « La normalisation comptable internationale : enjeux et perspectives », Lettre SSE n°9
- Benyekhlef, A. (2010), « Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale », Revue du chercheur n° 08
- Capron, M. (2006), « Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier », Revue Sciences de la Société - Management et sciences sociales n° 68
- Causse, G. (2000), « Comptabilité et développement ». In Colasse B. (dir.), Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Paris, Economica
- Causse, G. (1999), « Vingt ans de normalisation comptable et de PCG : son influence dans les pays d'Afrique francophone », CCA les vingt de l'AFC
- Chiapello, E. et Medjad K. (2007), « une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne », Sociologie du travail, n°47
- Chiapello, E. (2005), « Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IAS/IFRS en Europe à partir de 2005 », Sociologie du travail, n° 49
- Colasse, B. (1996), « Comptabilité générale ». 5e éd., Paris, Economica
- Colasse, B. (2000), « Comptabilité générale », 6e éd., Paris, Economica
- Colasse B. et Standish P. (1997), « L'Etat, les entreprises et la profession comptable : mise en perspective socio-historique de la réforme inachevée de 1996-97 du dispositif français de normalisation comptable », Cahier de recherche du CREFIGE n°9702
- Colasse, B. (2004), « Harmonisation comptable internationale : De la résistible ascension de l'IASC/IASB », Gérer et comprendre n° 75
- Colasse, B., Saboly M. et B. Turrillo (2001), « De la scientificité des théories issues de la recherche en comptabilité financière », dans faire de la recherche en comptabilité financière, P. Dumontier et R. Teller, FNEGE
- Damak-Ayadi, S. (2009), « De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS en France », UREMO, IHEC Carthage
- Degos, J.-G et Previts G. J. (2004), « Naissance de la normalisation comptable internationale : Pionniers américains et français », Cahiers électroniques du CRECCI, IAE, Cahier 10
- Degos, J.-G. (2006), « Les origines de la normalisation comptable internationale : le rôle des français et des américains », the certified accountant -3rd Quarter

- Demaria, S. et Dufour, D. (2010), « Les choix comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS : quel rôle pour la prudence », CCA 195-218
- Ding, Y. et Tétard P. (1998), « La profession libérale en Chine », Revue française de comptabilité, n°300, mai
- Ding, Y. (1998), « La mise en place de la comptabilité consolidée en Chine : vers une meilleure évaluation des performances de l'entreprise », Actes du 19^e congrès de l'AFC, 14 -16 mai, Nantes
- Ding Y. et Tétard P. (1997), « Réforme de la comptabilité chinoise et harmonisation comptable » dans IASC : vers la convergence des normes comptables nationales ?, M.-J. Brosse (éd.), Paris, collection Mazars et Guerard
- Dumontier, P. et Teller R. Coord. (2001), « Faire de la recherche en comptabilité financière », Vuibert- Fnege
- Evraert, S. et Ding Y. (2002), « Les enseignements d'une comparaison de la comptabilité sociale des entreprises en Chine et en France », Cahier du CRECCI – 2002
- Feleaga, N. (1992), « Problèmes du choix et de l'implantation d'un nouveau système comptable dans un pays qui passe d'une économie planifiée et centralisée à l'économie de marché », Actes du 13^e congrès de l'AFC, 21-23 mai, Bordeaux
- Fortin, J. (1989), « Normalisation comptable : des règles discrètes qui mènent le jeu », Annales des mines, Gérer et comprendre, septembre, p. 22 - 25
- Gai, D. (1999), « Enterprise Tax Accounting », Shanghai Lixin Accounting Press (en Chinois)
- Gelard P. (2005), « De l'IASC à l'IASB : un témoignage sur l'évolution structurelle de la normalisation comptable internationale », RFC n° 380
- Gernon, H. et Meek G.K (2001), « Accounting : An International Perspectives », 5e édition, Irwin McGraw – Hill
- Gouadain, D. (2000), « Le syscoa, ce méconnu », CCA – 6
- Gurraoui D. et Richet X. (1995), « Stratégies de privatisation : comparaison Maghreb – Europe », Paris, L'Harmattan
- Hoarau, C. (1995), International Accounting Harmonisation: American Hegemony or Mutual Recognition with benchmarks?, The European Accounting Review
- Hoarau, C. (2001), « Normalisation et recherche comptable : enjeux, méthodes et perspectives critiques », in Dumontier et Teller, Faire de la recherche en comptabilité financière, FNEGE
- Hoarau, C. (2003), « Place et rôle de la normalisation comptable en France », RFG n° 147
- Khouatra D. (sans date), La normalisation comptable entre modèle anglo-saxon et modèle continental : le cas de la Roumanie, pays en transition vers l'économie de marché
- KPMG (2011), Guide investir en Algérie
- Littleton, A.C. (1983), « Accounting Evolution to 1900, New York, American Institute Publishing Company
- Littleton, A.C. (1953), « Structure of Accounting Theory, Monograph n°5, American Accounting Association
- Morin, A., Pairault, T. et Wu C. – M. (1997), La plan comptable des entreprises industrielles chinoises, Paris, Expert Comptable Média
- Ngantchou, (2009), Le système comptable OHADA : Une réconciliation des modèles « européen continental » et « anglo-saxon » ?
- Nobes, C. W. et Parker R. H. (1988), Issues in Multinational Accounting, Oxford, Philip Allan
- Nobes, C. W. (1983), « A Judgemental international classification of financial reporting practices. Journal of Business Finance and Accounting, Printemps
- Mahiou, A. et Jean-Robert H. (2003), « Où va l'Algérie ? », Paris, Khartala et Ireman
- Pérochon C. (2000), « Normalisation comptable francophone, In Colasse, B. (dir.), Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit. Paris, Economica
- Paton, W.A., Littleton, A.C. (1940), « An Introduction to Corporate Accounting Standards. American Accounting Association Monograph n°3, New York
- Ristea, M. et Jianu, I. (2009), « L'expérience de la Roumanie dans l'application des normes IAS/IFRS », projet n° 7832 « Doctorat et doctorants en triangle Education – Recherche-Innovation, DOC – ECI
- Richard, J. (1999), Vingt ans de normalisation comptable française en Europe : Grandeur ou décadence ?, CCA, les Vingt ans de l'AFC

- Sadi, N. E. (2005), « La privatisation des entreprises publiques en Algérie : Objectifs, modalités et enjeux », L'Harmattan, *La Librairie des Humanités*
- Sadi, N. E. (2011), « Innovations comptables internationales et analyse des états financiers – référentiels français et international IAS/IFRS », Grenoble, PUG, Collection Management et Innovation
- Skinne,r R. M. (1987), «Accounting Standards in Evolution», Toronto, Holt, Rinehart and Winston of Canada, Ltd.
- Sochaka, R. et Malo J.- L. (1996), « Emerging Capital Markets, Securities Regulation and Accounting : A. Systems Perspective, in Accounting in transition : The Implication of Political and Economic Reform in Central Europe, edited by N. Garrod et S. McLeay, London, Routledge
- Touchelay, B. (2010), Le développement de la normalisation comptable et de la comptabilité nationale en France ente les années 1920 et les années 1960, des analogies singulières, 15^e journées d'histoire de la comptabilité et du management, Université Paris-Dauphine
- Walton, P. (2008), La comptabilité anglo-saxonne, Paris, La Découverte

This document was created with Win2PDF available at <http://www.win2pdf.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.