



HAL
open science

L'intégration des normes comptables internationales IAS-IFRS dans les systèmes comptables francophones : cas du Système Comptable Financier algérien

Djamel Khouatra

► **To cite this version:**

Djamel Khouatra. L'intégration des normes comptables internationales IAS-IFRS dans les systèmes comptables francophones : cas du Système Comptable Financier algérien. Comptabilité et gouvernance, May 2016, Clermont-Ferrand, France. pp.cd-rom. hal-01901025

HAL Id: hal-01901025

<https://hal.science/hal-01901025>

Submitted on 22 Oct 2018

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

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

L'intégration des normes comptables internationales IAS-IFRS dans les systèmes comptables francophones : cas du Système Comptable Financier algérien

Djamel KHOUATRA

Maître de conférences, HDR

IAE de Lyon – Université Jean Moulin Lyon 3

ISEOR – Centre Magellan

<p>Résumé</p> <p>Cette communication présente le nouveau système comptable appelé Système Comptable Financier (SCF) adopté et mis en œuvre par l'Algérie à partir de 2010. Le SCF est né de la refonte du Plan Comptable National (PCN) de 1975 qui remplace lui-même le Plan Comptable Général (PCG) français de 1957. Le SCF algérien peut être considéré comme un système comptable hybride composé d'un cadre conceptuel explicite par référence au cadre comptable international de l'IASB, et d'un plan comptable d'inspiration française. Ce papier explique pourquoi l'Algérie a adopté partiellement les normes IAS-IFRS par hybridation en conservant un plan comptable.</p> <p>Mots clés :</p> <p>norme comptable internationale, hybridation, Système Comptable Financier, plan comptable.</p>	<p>Abstract</p> <p>This communication presents the new accounting system called Financial Accounting System (FAS) adopted and implemented by Algeria from 2010. The FAS was born from the National Accounting Plan (NAP) overhaul of 1975, which replaces himself French General Accounting Plan (GAP) 1957. The Algerian FAS can be considered a hybrid accounting system consists of a conceptual framework by explicit reference to international accounting framework of the IASB, and an Accounting Plan of french inspiration.</p> <p>This paper explains why Algeria has partially adopted the IFRS for hybridization keeping an Accounting Plan.</p> <p>Keywords :</p> <p>International Accounting Standard, hybridization, Financial Accounting System, Accounting Plan.</p>
--	---

Introduction

En 1973 des organisations comptables professionnelles de neuf pays (Allemagne, Australie, Canada, Etats-Unis, France, Japon, Mexique, Pays-Bas, Royaume-Uni) créent l'IASC (International Accounting Standards Committee), un organisme privé ayant pour mission d'élaborer et de publier des normes comptables pour la présentation des états financiers, et d'œuvrer pour leur diffusion dans le monde.

L'IASC connaît une première phase de développement avec la publication d'une quarantaine de normes comptables internationales appelées IAS (International Accounting Standards) grâce en particulier au soutien de l'IFAC et de l'OICV. Mais pour renforcer la légitimité de ses normes comptables internationales et favoriser leur acceptation et leur diffusion à l'échelle mondiale, l'IASC procède à une profonde réforme de sa structure et de son fonctionnement. Avec cette réforme de 2001, l'IASC devient l'IASB (International Accounting Standards Board) et publie à partir de 2002, des normes comptables internationales appelées IFRS (International Financial Reporting Standards). Le référentiel comptable international de l'IASB comprend un ensemble de 41 normes IAS dont certaines IAS ont été abrogées et 16 normes IFRS, complétées par des interprétations respectivement appelées SIC (Standing Interpretations Committee) et IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee).

L'harmonisation européenne par voie de directives a montré ses limites : lenteur de la procédure à cause de la nécessité d'obtenir un fort consensus politique des Etats membres et nombreuses options possibles pour la mise en œuvre des directives. Aussi, l'Union Européenne a modifié sa stratégie en 1995 ; elle a réaffirmé la nécessité de se conformer aux directives comptables et a renoncé à la création d'un organisme de normalisation européen pour soutenir officiellement les travaux d'harmonisation internationale conduits par l'IASC (Turrillo et Walliser, 2001). L'Union Européenne a ainsi adopté le référentiel comptable international de l'IASB. Un règlement européen de 2002 rend obligatoire la publication des comptes consolidés pour les sociétés cotées sur un marché réglementé de l'Union Européenne. Cette dernière s'est dotée d'un dispositif d'étude, de filtrage et d'approbation des nouvelles normes publiées par l'IASB.

Les normes comptables internationales IAS-IFRS ont été adoptées de façon différente par de nombreux pays. L'Australie, la Nouvelle Zélande et l'Afrique du Sud par exemple ont choisi une adoption totale des normes IAS-IFRS qui se substituent à leurs normes comptables nationales. La France et les pays francophones ont opté pour une convergence de leurs normes comptables nationales avec les normes IAS-IFRS. S'agissant des pays francophones, des pourvoyeurs de fonds internationaux tels que le FMI et la Banque Mondiale ont encouragé et apporté un soutien technique et financier à ces pays pour réformer leur système comptable et le faire converger vers les normes comptables internationales en vue d'attirer des capitaux étrangers et de favoriser l'investissement direct étranger.

L'Algérie a ainsi élaboré un nouveau système comptable appelé Système Comptable Financier (SCF) mis en œuvre à partir de 2010. LE SCF résulte de la refonte du Plan Comptable National (PCN) de 1975 qui remplace le Plan Comptable Général (PCG) de 1957. LE SCF algérien peut être qualifié de système comptable hybride, composé d'un cadre conceptuel explicite par référence au référentiel comptable international de l'IASB, et d'un plan comptable d'inspiration française.

A travers le cas du SCF algérien, la question de recherche retenue ici est la suivante : pourquoi l'Algérie a fait évoluer son système comptable par hybridation en adoptant partiellement le référentiel de l'IASB et en conservant un plan comptable ?

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

Nous commencerons par une présentation du cadre théorique pouvant expliquer l'adoption par l'Algérie d'un nouveau système comptable dans le contexte de diffusion mondiale des normes comptables internationales IAS-IFRS. Nous décrirons ensuite le nouveau système comptable qualifié de SCF et applicable en Algérie depuis 2010. Enfin, nous expliquerons par des raisons techniques et culturelles pourquoi l'Algérie a adopté partiellement le référentiel comptable international de l'IASB et préservé son identité comptable par le maintien d'un plan comptable.

1 Le cadre théorique de l'élaboration du SCF algérien

L'adoption des normes comptables internationales IAS-IFRS par de nombreux pays, l'Algérie notamment, peut s'expliquer par la théorie néo-institutionnelle sociologique. Mais la diffusion mondiale de ces IAS-IFRS se heurte à la question de leur légitimité.

1.1 La théorie néo-institutionnelle sociologique pour une interprétation de la diffusion mondiale des IAS-IFRS

La théorie néo-institutionnelle d'inspiration sociologique considère que les organisations sont influencées dans leur évolution par des pressions externes et qu'elles tendent par mimétisme à devenir semblables (Meyer et Rowan, 1977 ; DiMaggio et Powell, 1983). Les approches néo-institutionnelles mettent en exergue l'homogénéisation ou la réduction de la diversité des formes et des pratiques organisationnelles (Desreumaux, 2004). La théorie néo-institutionnaliste contribue à une approche plus réaliste du comportement des organisations en mettant la recherche de légitimité au centre des motivations des acteurs (Plane, 2013).

La théorie néo-institutionnelle sociologique a été mobilisée dans des travaux de recherche depuis le travail précurseur de Mezas (1990). La théorie néo-institutionnelle sociologique peut être utilisée pour expliquer la diffusion des normes comptables internationales IAS-IFRS à l'échelle mondiale. La théorie néo-institutionnelle mobilise trois concepts (DiMaggio et Powell, 1991) pour expliquer l'homogénéisation des organisations et des pratiques : l'isomorphisme coercitif, l'isomorphisme normatif et l'isomorphisme mimétique.

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

L'isomorphisme normatif réside dans le fait que les normes IAS-IFRS dans leur diffusion mondiale bénéficient des pressions exercées par des organisations internationales pourvoyeurs de fonds telles que la FMI et la Banque Mondiale. Les pays en développement adoptent en totalité ou partiellement le référentiel de l'IASB pour attirer des investisseurs et des capitaux étrangers. La réforme comptable en Algérie s'est faite sous l'effet de diverses pressions externes émanant de la Banque mondiale qui a fourni un financement et du FMI.

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

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

La principale critique faite à la théorie néo-institutionnelle est son déterminisme. Les détracteurs de cette théorie soutiennent que le changement dans les organisations est déterminé par des logiques institutionnelles et des pressions de l'environnement externe. Pour répondre à ces critiques, DiMaggio (1988) a développé le concept d'entrepreneur institutionnel. Ce dernier est un acteur qui mobilise des ressources à sa disposition pour créer, modifier ou renforcer une institution. L'entrepreneur institutionnel déploie une stratégie pour agir sur les processus institutionnels afin de faire évoluer les institutions existantes dans un sens plus favorable ou de créer de nouvelles institutions. Le concept d'entrepreneur institutionnel enrichit la théorie néo-institutionnelle en mettant en évidence la possibilité pour les acteurs de jouer un rôle dans le processus de transformation institutionnelle. L'introduction des choix et de l'intentionnalité des décideurs enrichit la théorie néo-institutionnaliste (DiMaggio et Powell, 1991). Dans le cas de la réforme comptable en Algérie, les pressions externes de la Banque mondiale et du FMI n'ont pas suffi, l'intention stratégique des dirigeants politiques et des responsables de la normalisation comptable a favorisé le mouvement de réforme comptable.

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

1.2 La question de la légitimité des normes comptables internationales IAS-IFRS

Les normes comptables internationales IAS-IFRS font l'objet de débats d'ordre conceptuel et technique dans le milieu académique et dans le milieu des praticiens de la comptabilité et de l'audit, notamment sur la méthode d'évaluation appelée « juste valeur ». La crise financière de 2007-2008 a apporté la preuve des effets procycliques de l'évaluation en juste valeur (Colasse, 2011). Colasse (2011) considère qu'il faut aller au-delà du débat purement technique et placer le débat sur le plan théorique. Le cadre conceptuel de l'IASB, y compris dans la nouvelle version de 2010, privilégie les investisseurs (actionnaires actuels, actionnaires potentiels et prêteurs) et a une vision réductrice et court-termiste de la création de valeur. Le cadre conceptuel ne prend pas bien en compte le capital humain : l'homme est considéré comme une source de charges (salaires) et de dettes (retraites) mais pas comme un investissement immatériel, un actif créateur de valeur (Colasse, 2011). L'IASB en tant que

normalisateur comptable international est un organisme technique dont le penchant naturel est de proposer des solutions techniques à des problèmes qui, selon Bernard Colasse (2011), ne le sont pas. Cet auteur plaide pour une refonte du cadre conceptuel de l'IASB car les problèmes soulevés lors de la crise de 2007-2008 avaient une dimension politique que seule une organisation dotée d'une légitimité politique peut traiter (Colasse, 2011).

Philippe Danjou et Peter Walton (2011) contestent dans la même revue *Comptabilité Contrôle Audit* qui a publiée la thèse développée par Alain Burlaud et Bernard Colasse (2010). Ils estiment que l'IASB ne manque pas de légitimité car cet organisme bénéficie d'un soutien des dirigeants des plus grandes économies du monde (G20), de la Commission européenne et du parlement européen (Danjou et Walton, 2011). En outre, ces derniers affirment que la politique n'a jamais été absente de la normalisation (Danjou et Walton, 2011).

Alain Burlaud et Bernard Colasse (2010) font une critique de la légitimité procédurale de l'IASB, fondée sur le due process, et de la légitimité substantielle, fondée sur le cadre conceptuel. Selon les deux auteurs précités ces deux légitimités sont très fragiles car elles réservent la participation à l'élaboration des normes comptables aux seules parties disposant d'importantes ressources financières et intellectuelles. Depuis la crise financière de 2007-2008 on observe un retour du politique : les organisations gouvernementales et intergouvernementales sous l'égide du G20 ont pris l'initiative de réguler le capitalisme financier et d'influencer la normalisation comptable internationale (Burlaud et Colasse, 2010). Rares sont ceux qui remettent en cause l'utilité d'une normalisation comptable internationale. Cependant, Ball (2006) cité par Raffournier (2007), ne croit pas à l'idée selon laquelle la production de normes comptables uniformes conduirait à la présentation d'états financiers uniformes car les choix comptables sont guidés par des considérations économiques et politiques essentiellement locales. Ball se prononce donc plutôt en faveur d'une certaine concurrence entre normes.

L'Union européenne constitue le premier client de l'IASB car elle a délégué à ce dernier l'élaboration de normes comptables internationales applicables à l'échelle européenne. L'Union Européenne n'a pas de représentant désigné au sein du Comité exécutif (Board) mais à l'heure actuelle, 4¹ des 14 membres du Board sont européens, dont le Président (Pays-Bas). 3 membres proviennent des Etats-Unis et représentent 3 des 4 catégories de membres du Board : auditeurs (1 membre), préparateurs des états financiers (1 membre), utilisateurs des états financiers (1 membre), autres membres (pas de membre). Si l'on ajoute aux 3 membres du Board provenant des Etats-Unis, ceux issus des pays suivants : Afrique du Sud (1 membre), Grande-Bretagne (1 membre), Nouvelle-Zélande (2 membres dont le Vice-Président du Board), on obtient 7 membres anglo-saxons, soit la moitié du Board.

Plusieurs travaux de recherche ont mis en évidence la surreprésentation du monde anglo-saxon et de la profession comptable (Colasse, 2004 ; Chiapello, 2005 ; Walton, 2008) et le formatage culturel des membres du Board (Colasse, 2005). Cette assertion est confirmée par une recherche plus récente qui met en exergue la forte présence anglo-saxonne au sein du Comité exécutif (Board), du comité d'interprétation et du staff technique (Chantiri-Chaudemanche et Kahloul, 2012). Il convient de noter la présence au sein du Board depuis 2007, de membres provenant de pays émergents : le Brésil, la Chine et l'Inde.

L'élaboration des normes comptables internationales se fait selon une méthode déductive (« par le haut »), par un groupe d'experts dominé par les anglo-saxons et qui forment une

¹ Parmi les 14 membres du comité exécutif de l'IASB, 4 proviennent des pays suivants : Allemagne, France, Grande-Bretagne et Pays-Bas.

communauté épistémique technique (Chantiri-Chaudemanche et Kahloul, 2012). Le mode de production des normes IAS-IFRS a une filiation avec le processus de normalisation comptable (le « Due Process ») mis en œuvre aux Etats-Unis.

En définitive, il convient de retenir que le référentiel comptable de l'IASB s'apparente à un système comptable anglo-saxon orienté vers les investisseurs et les marchés financiers

2 Présentation du SCF algérien

Il convient d'énumérer les textes législatifs et réglementaires qui définissent le SCF. Le processus historique d'élaboration du SCF sera ensuite présenté.

2.1 Le cadre juridique du SCF algérien

Le SCF algérien est régi par un ensemble de textes législatifs et réglementaires ainsi que de notes méthodologiques et d'avis du Conseil national de la Comptabilité (CNC) algérien :

- Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;
- Décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi précitée ;
- Décret exécutif n° 09-110 du 07 avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen des systèmes informatiques ;
- Arrêté n° 71 du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ;
- Arrêté n° 72 du 26 juillet 2008 relatif à la comptabilité simplifiée.

2.2 Processus d'élaboration du SCF algérien

Il convient de présenter dans un premier temps l'économie algérienne, puis dans un deuxième temps l'évolution du système comptable de l'Algérie. Enfin, dans un troisième temps, nous décrirons la structure hybride du SCF algérien.

2.2.1 Situation de l'économie algérienne

L'Algérie est un pays de 38 000 000 habitants environ, membre de l'Union du Maghreb Arabe (UMA²), qui a acquis son indépendance en 1962 (12 millions d'habitants à l'époque). 65 % de la population a moins de 30 ans et 5 % d'entre elle a plus de 65 ans.

L'Algérie se caractérise par la présence d'un secteur économique étatique occupant une place importante. Les réformes du secteur public amorcées avec l'ordonnance n° 95-22 du 26 août

² L'UMA a été créée le 17 février 1989 dans le cadre du traité constitutif de l'Union du Maghreb Arabe, et regroupe actuellement cinq pays : Algérie, Libye, Maroc, Mauritanie et Tunisie.

1995, ont conduit à une transformation des entreprises publiques en sociétés par actions et à une suppression de la tutelle de l'Etat. L'Algérie a engagé une politique de libéralisation basée sur une économie de marché et a mis en place un nouveau dispositif législatif destiné à soutenir les investisseurs privés nationaux et à rendre possible l'appel aux capitaux étrangers. L'Algérie a procédé à un programme d'ouverture du capital et de privatisation des entreprises publiques. Elle s'est lancée dans un mouvement d'intégration dans l'économie mondiale afin de réduire sa dépendance vis-à-vis de l'industrie des hydrocarbures et d'améliorer le niveau de vie de la population.

Le développement du secteur privé au cours des deux dernières décennies, caractérise les changements structurels de l'économie algérienne. La part de l'entreprise privée dans le PIB hors hydrocarbures est de 75 %, et la part de la valeur ajoutée dans ce même PIB est de 55 %. Le nombre total de PME/PMI s'élève à 600 000 en 2011 sur un total de 934 200 entreprises, contre 180 000 en 2001. La moyenne entreprise est définie par référence à trois critères : effectif compris entre 50 et 250 personnes, chiffre d'affaires annuel compris entre 200 millions et 2 milliards de dinars algériens et total du bilan compris entre 100 et 500 millions de dinars algériens. La petite entreprise est l'entreprise qui emploie de 10 à 49 personnes, qui réalise un chiffre d'affaires annuel ne dépassant pas 200 millions de dinars algériens et dont le total du bilan n'excède pas 100 millions de dinars algériens. La très petite entreprise (TPE) ou micro-entreprise est l'entreprise employant de 1 à 9 personnes, réalisant un chiffre d'affaires annuel inférieur à 20 millions de dinars algériens et dont le total du bilan ne dépasse pas 10 millions de dinars algériens³.

Pour assurer le développement des PME/PMI, l'Etat algérien a adopté une loi d'orientation sur la promotion de la PME / PMI, promulguée le 12 décembre 2001 et qui fixe deux axes principaux :

- La définition de la petite et moyenne entreprise ;
- Les mesures d'aide et de soutien à la promotion des PME.

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

³ Journal officiel, n° 77, 15/15 décembre 2001.

Tableau 1 : Indicateurs économiques de l'Algérie

Indicateurs de croissance	2010	2011	2012	2013	2014 *
PIB (milliards USD)	161,78	198,77 *	209,33 *	215,72 *	219,20
PIB (croissance annuelle en %, prix constants)	3,6	2,6 *	3,3 *	3,1 *	3,7
PIB par habitant (USD)	4 496,73	5 413,52 *	5 582,85 *	5 668,36 *	5674,70
Taux d'inflation	3,9	4,5	8,9 *	5,0 *	4,5
Balance transactions courantes (milliards USD)	12,16	17,69	12,30 *	3,99 *	2,74
Balance transactions courantes (en % du PIB)	7,5	8,9 *	5,9 *	1,8 *	1,3

* Données estimées

Source : FMI – World Economic Outlook Database, citée par Mazouz (2014)

Tableau 2 : Indicateurs monétaires du taux de change

Indicateurs monétaires	2012	2013	1er trimestre 2014
Dinar algérien (DZD) – Taux de change annuel moyen pour 1 euro	102,16	105,44	106,71

Source : Banque d'Algérie

2.2.2 Du Plan Comptable National au Système Comptable Financier

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

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

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

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

Les travaux de réforme du PCN 1975 ont été arrêtés en 2001 et ont fait l'objet d'un appel d'offre international pour confier la réforme à un groupe d'experts étrangers. Cet appel d'offre a été remporté par le Conseil National de la Comptabilité (CNC) français⁴ avec un financement de la Banque Mondiale. Le groupe de travail du CNC français a présenté au terme de son étude de la réforme du PCN 1975, trois scénarios :

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

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

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

L'Algérie est en phase de négociation pour son adhésion à l'Organisation Mondiale du Commerce (OMC) qui a pour principe de libéraliser les services et donc notamment la profession comptable. Ce qui implique l'harmonisation du référentiel comptable Algérien avec le référentiel comptable international (IAS-IFRS). Le Système Comptable Financier est un nouveau système comptable, constitué dans le cadre de la refonte du PCN 1975, qui

⁴ Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) et le Comité de la Réglementation Comptable (CRC) ont été remplacés par une seule entité : l'Autorité des Normes Comptables créée par l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009 et le décret n° 2010-56 du 15 janvier 2010.

permet à l'Algérie d'adapter son système comptable à son ouverture internationale et aux capitaux étrangers.

2.2.3 Le SCF algérien : un système comptable hybride

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

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

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

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

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

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

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

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

- définit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation (conventions et principes comptables, caractéristiques qualitatives de l'information financière) ;
- constitue une référence pour l'établissement de nouvelles normes ;
- facilite l'interprétation des normes comptables et l'appréhension d'opérations ou d'événements non explicitement prévus par la réglementation comptable.

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

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

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

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

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

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

2.2.3.2 Le maintien d'un plan comptable dans le SCF

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

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

3 Les raisons du maintien d'une identité comptable au moyen d'un plan comptable

L'adoption partielle des normes comptables internationales IAS-IFRS a conduit l'Algérie à conserver son plan comptable. Ce non changement partiel du système comptable algérien peut s'expliquer par des raisons d'ordre technique et par des raisons d'ordre culturel.

3.1 Les raisons techniques de l'inertie partielle au changement

Les pays francophones, et l'Algérie notamment, sont traditionnellement attachés au principe du coût historique par opposition au principe de la « Fair value » ou valeur de marché privilégié dans les normes IAS-IFRS.

La juste valeur correspond à une valeur de marché, non affectée par l'historique de l'actif ou du passif, la spécificité de l'entreprise détentrice de l'actif ou débitrice du passif, l'utilisation

future de l'actif ou du passif (Bernheim, 2001). Sur un plan théorique, la juste valeur d'un actif correspond à la valeur actuelle de la suite des flux de trésorerie attendus de cet actif dans le futur. Lorsqu'il n'existe pas de marchés où ces derniers sont inefficients, il est possible de calculer la juste valeur à l'aide d'une méthode prévisionnelle proposée par le FASB ou l'IASB. Mais le choix des éléments de calcul (horizon temporel, prévisions des flux de trésorerie, taux d'actualisation) se heurte à des difficultés techniques (Casta et Colasse, 2001). L'évaluation en juste valeur comporterait selon ses partisans trois avantages principaux : une plus grande objectivité dans la mesure, la fourniture d'une meilleure information sur les performances présentes et futures et donc une plus grande pertinence, un meilleur contrôle des dirigeants par les actionnaires. Mais la juste valeur a aussi des limites : son extrême volatilité, en particulier dans le cas des établissements de crédit, et les difficultés liées à sa mesure lorsqu'il n'existe pas de marchés ou lorsque ceux-ci sont inefficients (Casta et Colasse, 2001). La comptabilité générale en Algérie assure une fonction privilégiée de calcul de l'assiette fiscale et de l'impôt dû. Les considérations fiscales priment sur les préoccupations de communication financière. Les marchés financiers sont peu développés en Algérie. La Bourse d'Alger comprend un marché principal destiné aux grandes entreprises et un marché PME. Actuellement quatre sociétés sont cotées sur ce marché principal :

- Groupe Sidal (secteur pharmaceutique) ;
- Egh El Aurassi : (secteur du tourisme) ;
- Alliance Assurances : (secteur des assurances) ;
- NCA-Rouiba : (secteur agro alimentaire).

Le marché boursier est ouvert aux résidents et aux non-résidents.

L'Algérie se caractérise par la présence d'un Etat jacobin et centralisé, économiquement et financièrement important. L'Etat algérien a conservé un plan comptable qui permet d'établir des liens entre la comptabilité privée des entreprises et sa comptabilité nationale à travers le calcul d'agrégats macroéconomiques comme le PIB par exemple.

3.2 Les raisons culturelles de l'inertie partielle au changement

Hofstede (1984) et Askary (2006) cités par Ayoub et Hooper (2009), ont mis en évidence que les différences culturelles en comptabilité peuvent trouver leurs sources dans le droit, la religion, l'organisation sociale, la langue, la politique ou encore l'organisation nationale de la profession comptable. Deux séries de facteurs nous semblent être pertinents pour expliquer pourquoi l'Algérie n'a pas adopté en totalité le référentiel comptable international de l'IASB et a conservé son identité comptable au moyen d'un plan comptable.

3.2.1 Les facteurs politiques et linguistiques

Le système politique de l'Algérie se caractérise par un Etat aux pouvoirs étendus et une bureaucratie largement répandue qui freine le changement. Pour l'Algérie, une adoption totale des normes comptables internationales IAS-IFRS aurait été interprétée par le milieu politique algérien comme une soumission de l'Algérie à un organisme privé normalisateur international et une perte de souveraineté internationale. Depuis son indépendance obtenue en 1962, l'Algérie a progressivement développé une ouverture internationale mais avec un souci de maîtrise de sa souveraineté nationale.

Les normes comptables internationales IAS-IFRS sont publiées en anglais qui constitue la langue de travail de l'IASB. Dans les pays francophones dont l'Algérie fait partie, le français est la deuxième langue utilisée par l'arabe.

3.2.2 Un dispositif de normalisation et de réglementation comptables et une profession comptable d'inspiration française

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

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

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

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

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

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

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

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

La profession comptable en Algérie est régie par la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 et comprend trois corps :

- les Experts Comptables (234 membres),
- les Commissaires aux Comptes (1708 membres),
- les comptables agréés (1481 membres).

Le dispositif de normalisation comptable est très différent du dispositif « Due process » de l'IASB pour l'élaboration d'une norme comptable internationale IFRS.

Conclusion

L'Algérie comme la France et d'autres pays francophones, a dû faire évoluer son système comptable pour l'adapter aux changements de son environnement juridique et économique, et à son ouverture internationale et aux capitaux étrangers (Khouatra, 2014). L'Algérie a appliqué depuis son indépendance de 1962, deux plans comptables : le PCG français de 1957, puis le PCN 1975. Dans le cadre d'une étroite collaboration avec le CNC français, le CNC algérien a modifié en profondeur le PCN 1975 pour élaborer un nouveau système comptable appelé Système Comptable Financier (SCF) mis en œuvre par l'Algérie à partir de 2010. Le SCF algérien peut être considéré comme un système comptable hybride composé d'un cadre conceptuel explicite par référence au cadre comptable international de l'IASB, et d'un plan comptable d'inspiration française. Le dispositif de normalisation et de réglementation comptables en Algérie a évolué dans le sens d'un renforcement des pouvoirs de l'Etat, et plus précisément du Ministère des Finances, au détriment des professions comptables.

La diffusion des normes comptables internationales IAS-IFRS à l'échelle mondiale peut s'expliquer par la théorie néo-institutionnelle sociologique par des phénomènes de mimétisme. Mais l'Algérie n'a pas adopté en totalité les IAS-IFRS et préservé son identité comptable par le maintien d'un plan comptable. Cela peut s'expliquer par des raisons techniques et culturelles.

Les recherches sur les réformes comptables en Afrique en général, et en Afrique du Nord en particulier, sont relativement peu nombreuses (Sadi, 2012). Nous comptons prolonger ce travail portant sur le cas du système comptable algérien par des recherches portant sur d'autres systèmes comptables d'autres pays francophones tels que le Maroc et le Liban par exemple.

Bibliographie

Articles

- Askary S. (2006) "Accounting professionalism – a cultural perspective of developing countries", *Managerial Auditing Journal*, 21 (1/2), pp. 102-112.
- Ayoub S. et Hooper K. (2009), « Les freins culturels à l'adoption des IFRS en Europe : une analyse du cas français », Congrès de l'AFC, Strasbourg, 26 p.
- Ball R. (2006), « International Financial Reporting Standards (IFRS) : pros and cons for investors », *Accounting and Business Research, International Accounting policy Forum*, pp. 5-27.
- Boyer R. (1998), « Hybridation et modèle productif : géographie, histoire et théorie », in Actes de GERPISA : *Pourquoi les modèles productifs voyagent*, N°24, Décembre, pp. 7-50.
- Burlaud A. et Colasse B. (2010), « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 16, Vol. 3, pp. 153-176.
- Carruthers B.G. (1995), *Accounting, Ambiguity and the New Institutionalism, Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20 N°4, May.
- Chantiri-Chaudemanche R. et Kahloul A. (2012), « Les acteurs de la normalisation comptable internationale : une communauté épistémique », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 18, Vol. 1, pp. 9-37.
- Chiapello E. (2005), « Transformations des conventions comptables, transformations des représentations de l'entreprise », dans *Les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier*, Ed. La Découverte, pp. 121-150.
- Colasse B. (2004), *Harmonisation comptable internationale : De la résistible ascension de l'IASC/IASB, Gérer et comprendre*, N° 75, pp. 30-40.
- Colasse B. (2011), « La crise de la normalisation comptable internationale, une crise intellectuelle », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 17, Vol. 1, Avril, pp. 157-174.
- Danjou P. et Walton P. (2011), « La légitimité du normalisateur comptable international IASB : Commentaires sur « Normalisation comptable internationale : le retour du politique ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 17, Vol. 3, pp. 101-114.
- DiMaggio P. et Powell W. (1983), *the Iron-Cage Revisited : Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Field*, *American Sociological Review*, Vol 48 N°2, April, pp. 47-160.
- DiMaggio P. (1988), *Interest and Agency in Institutional Theory*, in L. Zucker Ed., *Institutional Patterns and Organizations : Culture and Environments*, Cambridge, MA Ballinger, pp. 3-21.
- Frimousse S. et Peretti J.-M. (2006), « L'émergence d'une gestion des ressources humaines hybride au Maghreb », *Revue Française de Gestion*, N° 166, pp. 149-158.
- Hofstede G. (1984) « Cultural dimensions in management and planning », *Asia Pacific Journal of Management*, January.
- Khouatra D. (2014), « Evolution et diversité des systèmes comptables francophones », Congrès de l'AFC, Lille, Mai 2014, 19 p.
- Mazouz A. (2014), « Algérie : investissements et développement », 69^{ème} congrès de l'Ordre des Experts Comptables, Lyon, 15 p.
- Merouani S. (2007), « Le Projet du Nouveau Système Comptable Financier Algérien », Ecole Supérieure du Commerce Alger - Magister.
- Meyer J.W. et Rowan B. (1977), « Institutionalized Organizations : Formal Structure as Mythe and Ceromony », *American Journal of Sociology*, Vol 83, No 2, September.
- Mezias S. (1990), « An Institutional Model of Organizational Practice : Financial Reporting at the Fortune 200 », *Administrative Science Quaterly*, Vol. 35, N° 3 September, pp. 431-457.
- Raffournier B. (2007), « Les oppositions françaises à l'adoption des IFRS : Examen critique et tentative d'explication », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 13 Volume 3, pp. 21-41.
- Sadi N.E. (2012), « Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché », Congrès de l'AFC, Grenoble, Mai 2012, 30 p.

Ouvrages

- Casta J.-F. et Colasse B. (2001), *Juste valeur : Enjeux techniques et politiques*, coordonné par, Mazars/Economica.
- DiMaggio P. et Powell W. (1991), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, Chicago, University of Chicago Press.
- Plane J.-M. (2013), *Théorie des organisations*, Dunod, 4^{ème} édition.
- Walton P. (2008), *La comptabilité anglo-saxonne*, La Découverte, 3^{ème} Edition.

Chapitres dans un ouvrage collectif

- Colasse B. (2005), « La régulation comptable entre public et privé » dans *Les normes comptables internationales, instrument du capitalisme financier*, Ed. La Découverte, pp. 27-48.
- Desreumaux A. (2004), « Théorie néo-institutionnelle, management stratégique et dynamique des organisations », dans Hualt I. (2004), *Institutions et gestion*, Vuibert, pp. 29-48.
- Turrillo B. et Walliser E. (2001), « Les enjeux et résultats de l'harmonisation internationale », dans *Faire de la recherche en comptabilité financière*, coordonné par P. Dumontier et R. Teller, Vuibert-FNEGE, pp. 153-176.