

L'ALGÉRIE ET LES STRATÉGIES DE NORMALISATION COMPTABLE FACE AUX IAS/IFRS

Nassiba **BOURAOUI***

Received : 24/11/2016 / Revised : 25/04/2018 / Accepted : 09/07/2018

Corresponding authors : nassiba.bouraoui@brest-bs.com

RÉSUMÉ

Cet article rend compte d'une recherche sur la stratégie de normalisation comptable de l'Algérie, dans le cadre de la transition de son économie vers une économie de marché. La recherche présentée, de nature qualitative, est axée sur l'étude des stratégies de normalisation par rapport aux IAS/IFRS et du nouveau système comptable algérien.

MOTS CLÉS :

Comptabilité, Normalisation comptable, IFRS, Transition, Algérie.

CODES JEL : M41, M48.

* Brest Business School

ABSTRACT

This article is the result of a research on the strategy of accounting standard-setting of Algeria, in the context of the transition of its economy to a market economy. The research presented, of a qualitative nature, is axed on the study of strategies of accounting setting in relation to IAS/IFRS and the new Algerian accounting system.

KEY WORDS :

Accounting, Accounting standard-setting, IFRS, Transition, Algeria.

CODES JEL : M41, M48.

ملخص :

موضوع هذا المقال ناتج عن بحث حول استراتيجية التوحيد المحاسبي للجزائر، و هذا في إطار الانتقال من الاقتصاد الموجه نحو اقتصاد السوق. البحث، ذو الطابع النوعي، يركز على دراسة استراتيجيات التوحيد مقارنة مع المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي الجزائري الجديد.

الكلمات المفتاحية:

محاسبة، توحيد المحاسبة، المعايير الدولية للمحاسبة، انتقال، الجزائر.

تصنيف جال: M 48, M 41

INTRODUCTION

Le système comptable de n'importe quel pays est conditionné par sa stratégie économique et politique. Il ne peut être indépendant de l'environnement économique et politique où il est destiné, mais fortement lié à ce dernier. Plusieurs travaux ont été réalisés sur le lien entre les systèmes économiques et la comptabilité (Richard, 1980 ; Chiapello et Ding, 2004 ; Chiapello, 2007). Ce lien explique la nécessité des réformes des comptabilités des pays en transition lors de leur passage d'une économie planifiée à une économie de marché.

Dans un système d'économie planifiée, la comptabilité servait uniquement pour l'élaboration et le contrôle de l'exécution des plans, et ainsi répondre aux besoins de l'état (King and al., 2001 ; Albu and Albu, 2012). Le monopole de l'état sur tous les secteurs a fait de l'information comptable aussi un élément de son apanage. En plus de la pauvreté des informations fournies, l'information comptable manquait de transparence (Sucher and Jindrichovska, 2004 ; Albu and Albu, 2012), et elle demeurait fermée vis-à-vis de l'extérieur ; étant donné que l'état et ses institutions étaient les seuls utilisateurs de l'information comptable. Ce type de système comptable est inapproprié pour une économie de marché, qui favorise l'ouverture des économies aux capitaux étrangers et le libre-échange ; pour cela, il est nécessaire de réformer le système comptable pour répondre aux besoins du marché dans un milieu concurrentiel offrant transparence et sincérité.

L'Algérie ne fait pas l'exception, à la fin des années quatre-vingt et après une expérience avec un modèle d'économie planifiée, elle opte pour un autre système économique à savoir, le système d'économie de marché ; et qu'il lui a fallu accompagner cette mutation par une adaptation de son système comptable.

L'internationalisation des entreprises, le développement du commerce international et la globalisation des marchés financiers ont créé le besoin de la comparabilité de l'information financière. Une harmonisation des pratiques comptables au niveau mondial est devenue nécessaire. L'International Accounting Standards Board

(IASB) a pris cette mission depuis 1973, mais son essor date de 2005 après l'adoption de ses normes International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) par les pays de l'Union Européenne (UE) pour la présentation des comptes consolidés des sociétés européennes cotées.

Durant les dernières décennies plusieurs pays, dont l'Algérie, ont opté pour cette solution pour leur réforme comptable : alignement ou adaptation des IAS/IFRS. Ce choix des IAS/IFRS résulte de plusieurs motivations. Il peut s'expliquer par les motifs économiques, à savoir l'encouragement de l'investissement étranger et l'accroissement de la confiance des investisseurs étrangers (Dutia, 1995); ou par les pressions des institutions internationales (Fond Monétaire International et Banque Mondiale) qui réclament aux bénéficiaires de leurs fonds de présenter des états financiers conformes aux IAS/IFRS (Istrate, 2015).

L'objectif de notre recherche est de déterminer le choix stratégique fait par l'Algérie pour sa réforme comptable en répondant à la question suivante :

Quelle est la stratégie adoptée par l'Algérie en matière de normalisation comptable dans le contexte de son passage d'une économie planifiée à une économie de marché ?

Dans la suite de l'article, la deuxième partie donne un bref aperçu des principales réformes économiques menées par l'Algérie pour son passage à une économie de marché, de l'impact de ces réformes sur la comptabilité et de la réforme comptable. La troisième partie traite des stratégies de normalisation comptable. La stratégie algérienne pour la réforme comptable est abordée dans la quatrième partie, en traitant des grands axes du nouveau système comptable algérien (Système Comptable Financier-SCF) par rapport au référentiel international IAS/IFRS, en montrant son évolution par rapport au Plan Comptable National (PCN) (l'ancien système comptable algérien), et en expliquant les choix effectués.

Notre démarche est qualitative et consiste à mettre en lumière les caractéristiques de l'information examinée. Le recueil d'informations est fait essentiellement par un travail de recherche bibliographique, aussi bien sur l'économie algérienne, sur le PCN, sur sa réforme que sur les Normes Comptables Internationales.

1. TRANSITION DE L'ALGÉRIE VERS UNE ÉCONOMIE DE MARCHÉ ET RÉFORME COMPTABLE

La sphère économique algérienne a connu deux périodes, la première de l'indépendance à 1988 avec une économie planifiée centralisée et régulée par l'État. L'ensemble des activités économiques étaient sujettes à une planification et un contrôle centralisés. La deuxième période de 1988 à nos jours avec la mise en place de réformes pour le passage à une économie de marché. Ces réformes ont introduit des changements dans la sphère économique :

- L'entreprise publique est passée d'un exécutant du plan et d'une gestion centralisée à l'autonomie¹ avec soumission aux règles de performance et de rentabilité.
- Les banques publiques passent d'exécutants du plan et de caissiers à des entreprises autonomes² soumises aux règles de rentabilité et de performance³.
- L'investissement ouvert aux privés⁴ et aux non-résidents⁵ avec la liberté d'investissement et l'octroi d'avantages⁶.

¹ Loi 88-01 du 12 Janvier 1988 portant loi d'orientation sur les entreprises publiques économiques.

² Loi 88-06 du 12 Janvier 1988 modifiant et complétant la loi 86-12 du 19/08/1986 relative au régime des banques et du crédit et la loi 90-10 du 14 Avril 1990 relative à la monnaie et au crédit.

³ Ordonnance 03-11 du 26 Août 2003 relative à la monnaie et au crédit modifiée et complétée par l'ordonnance 10-04 du 26 Août 2010.

⁴ Loi 88-25 du 12 Juillet 1988 relative à l'orientation des investissements économiques privés nationaux.

⁵ Loi 90-10 du 14 Avril 1990 relative à la monnaie et au crédit.

⁶ Ordonnance 01-03 du 20 Août 2001 relative au développement de l'investissement modifiée et complétée par l'ordonnance 06-08 du 15 Juillet 2006 et les différentes lois de finances et les lois de finances complémentaires. Le dernier texte relatif aux

- La fin du monopole de l'État sur le commerce extérieur⁷, mais des mesures restrictives peuvent être appliquées⁸.
- Les prix sont passés de prix administrés à la liberté des prix⁹, même si ce principe peut être restreint dans certaines situations¹⁰.
- La mise en place d'un programme de privatisation¹¹.

1.1. Impacts sur la comptabilité

Les réformes économiques ont introduit d'énormes changements dans l'environnement de la comptabilité : la décentralisation, les utilisateurs, de nouvelles opérations, l'ouverture vers l'extérieur.

La décentralisation

Avec l'autonomie des entreprises et la mise en place de contrat de performance pour les managers, les entreprises publiques ne sont plus des exécutantes des plans. Elles ont toute la liberté de choisir leur stratégie et leurs partenaires, et sont responsables de leur pérennité en étant performantes. Ces changements ont conduit à de nouveaux besoins d'information financière de la part des entreprises.

Les utilisateurs

Le secteur privé (local ou étranger) commence à prendre de l'importance, même si le secteur public reste dominant. Ce changement conduit à l'émergence de nouveaux utilisateurs comme

investissements est la loi 16-09 du 03 Août 2016 relative à la promotion de l'investissement.

⁷ Loi 90-10 du 14 Avril 1990 relative à la monnaie et au crédit, loi de finance complémentaire de 1990 et décret exécutif 91-37 du 13 Février 1991 relatif aux conditions d'exercice du commerce extérieur.

⁸ Loi 15-15 du 15 Juillet 2015 qui complète et modifie l'ordonnance 03-04 du 19 Juillet 2003 relative aux règles générales applicables aux opérations d'importation et d'exportation de marchandises.

⁹ Loi 89-12 du 05 Juillet 1989 relative aux prix.

¹⁰ Ordonnance 03-03 du 19 Juillet 2003 relative à la concurrence modifiée et complétée par la loi 08-12 du 25 Juin 2008 et la loi 10-05 du 15 Août 2010.

¹¹ Ordonnance 95-22 du 26 Août 1995 relative à la privatisation des entreprises publique, complétée et modifiée par l'ordonnance 97-12 du 19 Mars 1997. Le dernier texte traitant de la privatisation est l'ordonnance 01-04 du 2 Août 2001 relative à l'organisation, la gestion et la privatisation des entreprises publiques économiques.

les investisseurs locaux, étrangers et les banques. L'État se désiste de certaines de ses entreprises en les privatisant et encourage le secteur privé. Cela conduit à la coexistence de plusieurs formes de propriété (publique, privée locale, privée étrangère ou mixte), ce qui signifie que l'État n'est plus le seul utilisateur de l'information comptable.

Nouvelles opérations

Avec l'ouverture vers l'extérieur de nouvelles opérations a vu le jour : le crédit-bail, les opérations en monnaies étrangères, les fusions, les liquidations, la consolidation, les contrats à long terme, etc.

Ouverture vers le monde extérieur

L'Algérie en ouvrant ses portes à l'investissement étranger a créé la nécessité d'une comptabilité qui répond à ses besoins.

1.2. Processus d'élaboration et d'adoption du nouveau SCF

Le Conseil National de la Comptabilité (CNC), organe officiel de la normalisation comptable sous la tutelle du Ministère des Finances, dans une première tentative de réforme comptable a confié les travaux à un groupe d'experts algériens (commission PCN) ; pour les confier ensuite, dans une deuxième tentative, à un organisme étranger. La commission PCN a commencé ses travaux en 1998, elle a opté pour l'option de révision du PCN sans pour autant le remplacer¹². Les travaux de la commission PCN ont été arrêtés à la fin 2000 et la mission de la réforme comptable a fait l'objet d'un appel d'offres international. L'appel d'offres a été remporté par le groupement français (Conseil National de la Comptabilité, Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables et Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes), avec un financement de la Banque Mondiale. Ce dernier a été interrompu, parce que les délais n'étaient pas respectés et les travaux prenaient du retard.

Après l'étude du PCN, le groupe de travail du groupement français a présenté un rapport sanctionnant la 1^{re} phase : diagnostic du PCN et a proposé trois scénarios possibles pour la réforme :

12 CNC (2000), Evaluation du Plan Comptable National.

- Premier scénario : aménagements simples du PCN ;
- Deuxième scénario : adaptation du PCN et ouverture vers des solutions internationales ;
- Troisième scénario : élaboration d'un système comptable conforme aux Normes Comptables Internationales.

Le Ministère des Finances, par l'intermédiaire du CNC, a retenu le 3^e scénario : un système comptable conforme aux Normes Comptables Internationales comme orientation des travaux relatifs au nouveau système comptable algérien. Le choix du CNC algérien constitue un revirement par rapport à l'option retenue par la commission PCN. Ce choix peut s'expliquer par l'influence des institutions internationales (Banque Mondiale et Fond Monétaire International), parce que ces dernières recommandent les IAS/IFRS pour les pays qui ont recours à leurs ressources (King and al., 2001 ; Mir and Rahaman, 2005 ; Albu and Albu, 2012). La loi portant le SCF est promulguée en 2007 et ses décrets et arrêtés promulgués en 2008¹³. Le SCF est entré en application en 2010.

1.3. Présentation du SCF

Comme l'Algérie est un pays de droit écrit, le nouveau système est promulgué sous forme de textes législatifs composés de trois textes :

- La loi N° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;
- Le décret exécutif N° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi N° 07/11 du 25 novembre 2007 ;
- L'arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.
- La loi N° 07-11 aborde les points suivants :

13 Loi n° 07-11 du 25 Novembre 2007, Décret exécutif n° 08-156 du 26 Mai 2008 et Arrêté du 26 Juillet 2008.

- la définition et le champ d'application (définition de la comptabilité financière et les entités concernées par les dispositions de cette loi) ;
- le cadre conceptuel, les principes comptables et les normes comptables ;
- l'organisation de la comptabilité ;
- les états financiers ;
- la consolidation et les comptes combinés ;
- les changements d'estimation et de méthodes comptables.

Le décret exécutif donne plus de précisions sur les thèmes abordés dans la loi 07-11, à savoir, le cadre conceptuel, les principes comptables, les concepts comptables (actif, passif, capitaux propres, charges, produits, résultat), les thèmes abordés dans les normes comptables, les états financiers, la notion de contrôle, les méthodes de consolidation et les dispositions relatives aux petites entreprises.

L'arrêté du 26 juillet 2008 traite :

- des règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits :
 - principes généraux,
 - règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation :
 - Immobilisations, stocks, subventions, provisions pour risques et charges, emprunts et autres passifs financiers, charges et produits financiers,
 - modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation :

Opérations faites en commun ou pour le compte de tiers, consolidation, contrats à long terme, impôts différés, contrats de location-financement, avantages octroyés au personnel, opérations effectuées en monnaies étrangères, changement d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions, les petites entités.

- du contenu et du mode de présentation des états financiers : les informations minimales qui doivent figurer dans les états financiers, le bilan et le compte de résultat des banques et institutions financières, les modèles des états financiers ;

- de la nomenclature et des règles de fonctionnement des comptes ;
- du système comptable appliqué aux petites entreprises ;
- d'un glossaire.

L'Algérie a choisi les IAS/IFRS comme base de son nouveau référentiel comptable ; et ce malgré un environnement économique algérien qui se caractérise par de petites et moyennes entreprises et l'absence d'un marché financier actif, est loin de celui pour lequel les IAS/IFRS sont élaborées : de grandes entreprises cotées sur des marchés internationaux et des marchés financiers actifs avec les investisseurs comme utilisateur privilégié (Evans and al., 2005). Cette situation confirme l'hypothèse de Nobes (1998) selon laquelle les pays en voie de développement n'ont pas un système comptable correspondant à leur système de financement. Mais quelle est la position du SCF par rapport aux IAS/IFRS ?

2. STRATÉGIES DE NORMALISATION COMPTABLE

Avec le passage d'une économie planifiée à une économie de marché, plusieurs pays en transition ont choisi le référentiel de l'IASB (IAS/IFRS) comme base de leur réforme comptable. Par rapport à ce système comptable, trois stratégies sont possibles (Larson and York Kenny, 1996). La première stratégie dite d'alignement qui implique que les systèmes comptables sont universels dans leur application, en dehors des différences géographiques, temporelles ou systémiques (Larson and York Kenny, 1996). La seconde stratégie, dite de particularisme, à l'autre extrémité, implique que la comptabilité est en soi basée sur l'environnement. Par conséquent, des pratiques comptables spécifiques sont nécessaires dans chaque pays, donc ignorer les systèmes existants (Larson and York Kenny, 1996). Enfin, la stratégie d'adaptation, compromis entre ces deux extrémités, qui implique que tandis que plusieurs opérations peuvent être universelles, d'importantes différences pourraient exister entre les environnements des différents pays et devraient être examinées. Ainsi, les systèmes comptables existants devraient être modifiés et adaptés pour satisfaire les besoins de chaque pays et être correctement utilisés (Larson and York Kenny, 1996).

Nous allons développer et lier chaque stratégie de normalisation comptable à une stratégie d'adoption des IAS/IFRS en présentant ses avantages et ses inconvénients.

2.1. La stratégie d'alignement

L'alignement implique que les événements économiques et les transactions sont universels dans leur traduction en comptabilité ; comme le précise Art Wyatt (1992) : « *les questions comptables dans la sphère internationale ne sont pas fondamentalement différentes de celles des sphères nationales* » Larson and York Kenny (1996). En conséquence, l'alignement implique que des normes comptables peuvent être les mêmes dans le monde entier (Briston and Wallace, 1990 cités par Larson and York Kenny, 1996). C'est la stratégie la moins coûteuse, par l'adoption d'un système comptable existant, plutôt qu'élaborer un nouveau système. Dans ce cas, les IAS/IFRS seraient appliquées par n'importe quel pays, et sans aucune modification. Elles seraient ainsi utilisées comme normes nationales. Cette stratégie peut prendre plusieurs formes ; c'est le cas en Europe où les IAS/IFRS sont appliquées soit aux comptes consolidés et aux comptes individuels ; soit aux comptes consolidés uniquement ; soit aux comptes consolidés avec l'introduction progressive de quelques aspects des IAS/IFRS pour les comptes individuels.

Les avantages d'une telle stratégie sont :

- réduire les coûts de normalisation (Belkaoui, 1992 ; Evans and al., 2005 ; Albu and Albu, 2012) et augmenter la comparabilité (Evans and al., 2005 ; Albu and Albu, 2012) ;
- joindre le courant de l'harmonisation internationale, ce qui encourage l'investissement étranger (Belkaoui, 1992 ; Albu and Albu, 2012) ;
- éliminer le problème de conflits entre les anciennes et les nouvelles dispositions comptables.

Les pays en transition avec des ressources humaines (corps professionnels ou d'organismes de normalisation peu ou pas développés) (Sucher and Jindrichovska, 2004 ; Ghedrovici and al.

2 014) et/ou financières faibles (Ghedrovici and al., 2 014), pourraient adopter les IAS/IFRS sans modification avec un coût négligeable. En effet, cette démarche n'exige pas plus de ressources que de ne pas les adopter. Par contre, le prix à payer par un pays serait d'imposer, à ses entreprises, des normes qui pourraient s'avérer complexes ou inappropriées pour ses besoins locaux (Belkaoui, 1992).

Comme tout transfert de technologie comptable, il peut apparaître bénéfique pour les pays en transition, mais présente des inconvénients, à savoir :

- a. le transfert d'une technologie mauvaise ou inapplicable ;
- b. le manque d'infrastructures appropriées pour une application correcte de la technologie ;
- c. l'augmentation de la dépendance envers les experts étrangers ;
- d. le manque d'initiatives pour le développement de normes locales » Belkaoui (1992).

Cette stratégie présente d'autres inconvénients qui résultent du référentiel lui-même :

Cadre conceptuel

Les fondements conceptuels des IAS/IFRS sont différents par rapport à la tradition comptable des pays en transition (Evans and al., 2005).

Objectifs des états financiers

L'objectif des IAS/IFRS, de satisfaire les besoins d'une entreprise qui opère dans les conditions de concurrence d'une économie de marché, n'est pas approprié à une économie en transition, car l'environnement économique et social des pays en transition n'est pas pris en considération (Sucher and al., 2005).

Utilisateurs des états financiers

L'utilisateur privilégié de l'IASB, l'investisseur, n'est pas nécessairement celui des pays en transition (autorités fiscales,

propriétaires, prêteurs) (Sucher and Jindrichovska, 2 004). D'autant plus que l'économie des pays en transition est constituée de petites et moyennes entreprises ; les besoins des utilisateurs de ces entreprises sont différents de ceux des entreprises multinationales.

L'application du référentiel

La mise en place du référentiel IASB est complexe (Evans and al., 2005) et engendre des coûts de conformité (Evans and al., 2005 ; Albu and Albu, 2012 ; Ghedrovici and al. 2014). D'autant plus, les normes de l'IASB se caractérisent aussi par la complexité de certaines normes (Sucher and Alexandre, 2002 cités par Sucher and Jindrichovska, 2 004) et par leur changement fréquent (Evans and al., 2005). Le recours à la juste valeur et aux aspects d'interprétation (Sucher and Jindrichovska, 2 004), ainsi que le manque de comptables formés selon les IAS/IFRS et l'absence d'une profession développée (Sucher and Jindrichovska, 2 004) constituent d'autres difficultés d'application.

2.2. La stratégie du particularisme

La stratégie du particularisme implique que les systèmes comptables doivent être développés spécifiquement pour satisfaire les besoins spécifiques d'un pays, à un point de temps spécifique. En conséquence, la comptabilité n'est pas considérée comme universelle ; elle est considérée comme un domaine spécifique qui dépend d'un ensemble de facteurs environnementaux, politiques, sociaux et culturels (Larson and York Kenny, 1996). Cette stratégie défend la génération interne des systèmes comptables pour satisfaire les besoins d'informations de chaque pays dans son propre contexte indépendamment de l'influence du reste du monde, donc développement en isolation (Belkaoui, 1992).

Dans le cadre de cette stratégie de normalisation, les IAS/IFRS seraient totalement ignorées et le pays concerné se dote d'un système comptable qui lui est propre. Le résultat est un système comptable unique qui satisfait les besoins d'un pays particulier à un point de temps particulier.

Cette stratégie de normalisation repose davantage sur l'expérience locale que sur les expériences internationales, ce qui peut conduire à des inconvénients (Belkaoui, 1992) tels que :

- les entreprises étrangères qui doivent s'adapter aux règles locales particulières, si elles souhaitent continuer, ou avoir des relations commerciales avec ledit pays. Cela crée un coût additionnel pour les entreprises étrangères ; coût qui peut être élevé pour justifier la coopération ;
- l'inadéquation d'une technologie locale qui peut gêner, non seulement les entreprises locales, mais aussi les entreprises étrangères qui opèrent dans le pays ;
- les techniques et pratiques comptables existantes qui peuvent ne pas répondre aux exigences du développement économique ;
- le ralentissement du développement de la comptabilité.

Avec des ressources humaines et/ou économiques insuffisantes, le choix des pays en transition pourrait être de ne pas adopter les IAS/IFRS, afin d'éviter les inconvénients de leur application sans modification ; et ainsi, éviter d'imposer l'application de normes comptables complexes, qui pourraient ne pas correspondre au stade de développement et au contexte particulier du pays. Cette stratégie peut être considérée comme difficilement réalisable, parce qu'un pays ne peut pas vivre en autarcie sur une longue et moyenne période (Colasse, 1997).

2.3. La stratégie d'adaptation

Cette stratégie considère les événements comptables et les transactions comme universels dans leur nature, mais que leur traduction comptable dans les pays, pris individuellement, peut être unique (Larson and York Kenny, 1996). Chaque pays a un environnement spécifique, qui doit être pris en considération lors de l'élaboration des normes comptables. Cette stratégie permet aux pays d'adopter un système comptable existant, mais exige sa modification (adaptation) pour qu'il reflète, et répond aux besoins de chaque environnement local (Belkaoui, 1992).

Dans le cadre de cette stratégie, les IAS/IFRS seraient adaptées à la tradition et à la culture comptables du pays, à son système économique, à son système juridique et, à son système politique. C'est-à-dire, les adapter à l'environnement du pays pour refléter les contraintes locales.

Les IAS/IFRS seraient dans ce cas la base des normes nationales, mais leur utilisation varie selon les pays qui peuvent :

- incorporer les normes qui sont pertinentes à leur environnement dans la législation locale ;
- utiliser les IAS/IFRS individuellement comme base à leurs normes locales équivalentes.

Les avantages d'une telle approche sont :

- le rapprochement des solutions adoptées par les IAS/IFRS (Evans and al., 2005) ;
- un moyen d'attirer les investisseurs étrangers qui trouvent des solutions compatibles avec les IAS/IFRS (Belkaoui, 1992 ; Sucher and Jindrichovska, 2004) ;
- mieux tenir compte, dans une certaine mesure, de la situation locale (Mir and Rahaman, 2005).

Alors que les inconvénients sont :

- les conflits entre certaines anciennes et nouvelles dispositions comptables ;
- le manque de ressources humaines compétentes et de moyens financiers pour adapter les IAS/IFRS, afin qu'elles reflètent un contexte particulier relatif à un pays donné.

Sans oublier certains inconvénients qui résultent du référentiel lui-même comme déjà évoqué dans la première stratégie.

3. STRATÉGIE DE NORMALISATION ADOPTÉE PAR L'ALGÉRIE : CONFRONTATION SCF ET IAS/IFRS

Après avoir présenté les trois stratégies de normalisation possibles face aux IAS/IFRS, nous allons déterminer la stratégie de normalisation de l'Algérie par rapport aux IAS/IFRS par le biais d'une étude d'alignement des deux référentiels en traitant du cadre

conceptuel, des choix techniques et de certains traitements comptables du nouveau référentiel algérien par rapport au référentiel IASB. L'aspect conceptuel, parce qu'il représente la base de tout référentiel ; les choix techniques qui sont une tradition de certaines comptabilités dites continentales ; et le traitement comptable des actifs, passifs, capitaux propres, charges et produits, par ce qu'ils constituent les éléments des principaux états financiers. Pour chaque point abordé, nous allons rappeler la position du PCN pour montrer l'évolution du système comptable algérien. Après l'étude d'alignement, une comparaison entre les normes algériennes et les IAS/IFRS est faite sur certains thèmes.

3.1. Choix conceptuels

Le PCN ne fait pas explicitement référence à un cadre conceptuel. En absence d'un tel cadre, nous pouvons déduire des éléments le constituant des textes relatifs au PCN¹⁴, et de son rapport de présentation, document peu diffusé. Cette situation a évolué étant donné que le SCF, à l'instar du référentiel IASB, prévoit un cadre conceptuel explicite, comme étant un guide pour la normalisation. La confrontation des deux cadres conceptuels SCF et IASB est faite sur leurs composants.

3.1.1. Objectifs assignés à la comptabilité

À la différence du PCN qui ne définit pas explicitement les objectifs de l'information comptable, le SCF les définit. Alors que pour le PCN, l'objectif implicite de l'information comptable est de fournir des informations utiles pour la planification, les statistiques et pour les besoins de l'entreprise¹⁵. L'objectif de l'information comptable pour le SCF, s'alignant sur celui du cadre conceptuel de l'IASB, est de fournir des informations sur la situation financière et la performance de l'entreprise utiles pour la prise de décision¹⁶.

¹⁴ Ordonnance 75-35 du 29 Avril 1975 et Arrêté d'application du 23 Juin 1975.

¹⁵ Rapport de présentation du PCN, pp. 6-7.

¹⁶ Articles 3 et 26 de la loi 07-11 du 25 Novembre 2007.

3.1.2. Utilisateurs de l'information comptable

Le PCN ne définit pas les utilisateurs de l'information comptable. Néanmoins, certaines explications peuvent être trouvées dans son rapport de présentation. Les concepteurs du PCN, après avoir fait un inventaire des besoins d'utilisateurs potentiels de l'information comptable, qui sont parfois contradictoires, ont arrêté un classement des différents utilisateurs selon l'échelle de préférence suivante : l'entreprise, les organismes financiers, la comptabilité nationale, l'administration fiscale¹⁷.

Le texte final du SCF n'a pas précisé les utilisateurs de l'information financière, mais nous allons nous référer au projet SCF. Là aussi, le projet SCF innove par rapport au PCN. Les états financiers constituent, dans le projet SCF, le principal moyen de communication de l'information financière aux différents utilisateurs internes¹⁸ et externes¹⁹ à l'entreprise.

La liste des utilisateurs prévue dans le projet SCF est totalement différente de celle prévue par les concepteurs du PCN. L'absence des fournisseurs de capitaux, parmi les utilisateurs de l'information comptable dans le PCN, peut s'expliquer par l'orientation économique de l'Algérie ; qui consistait dans le choix d'une économie planifiée, où l'État était l'unique agent économique.

Les utilisateurs de l'information comptable pour le SCF comportent des utilisateurs externes et internes, alors que pour le cadre conceptuel de l'IASB les seuls utilisateurs sont les utilisateurs externes. La présence des utilisateurs internes (les différents organes de l'entreprise) et des utilisateurs externes, comme les organes de planification et de statistiques pour l'Algérie, s'explique par le passage de son économie d'une économie planifiée à une économie de marché d'une part ; le besoin de l'information comptable pour ces

¹⁷ Rapport de présentation du PCN, p. 9.

¹⁸ Groupement français (2004), Paragraphe 121-7, projet 6 du système comptable algérien.

¹⁹ Groupement français (2004), Paragraphe 121-7, projet 6 du système comptable algérien.

organes reste primordial par manque de moyens de gestion et pour le besoin du développement économique d'autre part. À noter aussi que le projet SCF fait référence aux fournisseurs de capitaux et non aux investisseurs comme c'est le cas pour l'IASB. Une autre différence, par rapport à l'IASB qui considère les investisseurs comme les utilisateurs privilégiés, est que le projet du SCF ne fait que citer les utilisateurs sans un ordre de priorité.

3.1.3. Qualités de l'information comptable

Notre examen des textes du PCN, et de son rapport de présentation, révèle la non-définition des caractéristiques qualitatives de l'information comptable. Néanmoins, l'article 13 de l'arrêté, relatif au PCN, fait référence à la sincérité des écritures comptables. La caractéristique qualitative déduite est uniquement la sincérité, mais aucune disposition n'est prévue pour la définir ou la préciser.

Là aussi, le SCF innove par rapport au PCN en définissant les qualités de l'information comptable. Le normalisateur algérien reprend dans le cadre du SCF les caractéristiques qualitatives de l'information financière²⁰ prévues par le cadre conceptuel de l'IASB.

3.1.4. Principes comptables

Une liste de principes comptables est retenue par le SCF²¹. Par rapport au PCN, les principes comptables sont explicitement définis avec l'apparition de principes tels que : la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, l'image fidèle. Aussi une nouvelle conception est retenue pour le principe de prudence ; elle se réfère à l'attitude du préparateur des états financiers lors de l'élaboration des estimations²², et non pas à la conception continentale traditionnelle qui consiste dans la comptabilisation des moins-values uniquement. L'abandon de cette dernière peut s'expliquer par le

²⁰ Article 8 du décret exécutif 08-156 du 26 mai 2008.

²¹ Les articles 6, 15, 19 de la loi 07-11 et de l'article 6 à l'article 19 du décret exécutif 08-156 du 26 mai 2008.

²² Article 14 du décret exécutif 08-156 du 26 mai 2008.

recours à l'évaluation à la juste valeur en comptabilisant aussi bien les moins-values que les plus-values.

Soulignons que le normalisateur algérien prévoit une liste de principes plus longue avec une présentation systématique que pour le cadre conceptuel de l'IASB où ils sont dispersés dans le corps du cadre conceptuel, et il est le seul à préconiser le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture.

3.1.5. Concepts comptables

i) Actif

Le PCN ne définit pas ce concept. L'importance accordée au droit de propriété n'est pas nettement précisée. Mais, à partir des définitions des éléments constituant l'actif de l'entreprise, nous pouvons déduire que la propriété juridique est une condition pour enregistrer un bien à l'actif²³.

Par rapport au PCN, c'est la notion de contrôle des ressources²⁴ qui est retenue par le SCF pour caractériser un actif et non sa propriété ; ce, en application et en conformité avec le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique (prééminence de la substance sur la forme) évoquée dans les principes comptables fondamentaux. Le concept d'actif s'oriente, dans les référentiels IASB et SCF, vers une conception économique en privilégiant la notion de contrôle sur celle de la propriété juridique.

ii) Capitaux propres et passifs

Aucune définition n'est donnée aux concepts des capitaux propres et de passif dans le PCN. Selon le rapport de présentation du PCN, le passif correspond à deux ensembles : le passif réel (dettes) et le passif fictif (capitaux propres). Donc le PCN retient une conception extensive

²³ Point 1-classe 2 et point 1-classe 3 de l'annexe 1 de l'arrêté d'application du 23 Juin 1975.

²⁴ Article 20 du décret exécutif 08-156 du 26 mai 2008.

du passif²⁵. En ce qui concerne les critères retenus pour comptabiliser une obligation au passif, aucune précision n'est donnée.

Par rapport au PCN, le SCF définit aussi bien les capitaux propres²⁶ que les passifs²⁷ en reprenant les définitions du cadre conceptuel de l'IASB et adopte une conception différente de celle du PCN. Pour le SCF, comme pour le référentiel IASB, les capitaux propres sont distingués des passifs en faisant référence au capital financier comme étant la différence entre les actifs et les passifs. Donc une conception restrictive²⁸ du passif est retenue. La définition des passifs dans les deux cadres conceptuels fait référence à des obligations sans donner d'indication sur les critères de comptabilisation d'une obligation au passif.

iii) Charges et produits

Le PCN ne définit pas les concepts de produits et de charges. Cependant, ils sont définis dans le SCF²⁹. Les définitions des concepts de produits et des charges, reprises du cadre conceptuel de l'IASB, ne permettent pas de déduire le concept essentiel de produit et la classification des charges, en les définissant comme étant des augmentations ou des diminutions des actifs ou des passifs.

3.1.6. Concept d'évaluation

Les règles d'évaluation ne sont pas définies explicitement dans le corps du PCN, mais elles peuvent être déduites des dispositions d'évaluation des investissements et des stocks, prévues dans les articles 18 et 21 de l'arrêté d'application. De ces derniers, deux méthodes d'évaluation sont préconisées : le coût historique et la valeur réelle à l'inventaire qui est probablement la valeur de marché.

²⁵ J. Richard, D. Bensadon et C. Collette (2014), *Comptabilité financière : IFRS versus normes françaises*, pp. 260-261.

²⁶ Article 24 du décret exécutif 08-156 du 26 mai 2008.

²⁷ Article 22 du décret exécutif 08-156 du 26 mai 2008.

²⁸ J. Richard, D. Bensadon et C. Collette (2014), *op. cit.*, pp. 260-261.

²⁹ Articles 25 et 26 du décret exécutif 08-156 du 26 mai 2008.

Contrairement au PCN, le nouveau référentiel algérien, comme le référentiel IASB, définit explicitement les méthodes d'évaluation, et retient le coût historique, comme méthode d'évaluation, en admettant d'autres bases : la juste valeur (coût actuel), la valeur de réalisation et la valeur actualisée³⁰.

Ainsi de nouvelles méthodes d'évaluation font leur apparition, un changement réel est constaté par l'introduction de la juste valeur qui sera utilisée pour l'évaluation des immeubles de placement, de certains actifs et passifs financiers, et pour la détermination de la valeur recouvrable à la clôture... etc.

À la fin de cet examen, nous pouvons avancer que sur l'aspect conceptuel le SCF constitue une vraie révolution par rapport au PCN. Nous constatons de la confrontation des cadres conceptuels SCF et IASB que :

- L'objectif de l'information financière défini par le SCF est celui prévu par l'IASB ;
- Même si le référentiel algérien s'inspire de celui de l'IASB il y a adaptation au contexte local en ce qui concerne les utilisateurs ;
- Le SCF s'aligne sur le référentiel IASB en ce qui concerne les caractéristiques qualitatives, les concepts comptables et les méthodes d'évaluation ;
- Le SCF s'inspire du référentiel IASB avec une adaptation locale en ce qui concerne les principes comptables.

Le cadre conceptuel algérien a été élaboré dans l'esprit du cadre conceptuel de l'IASB avec une adaptation au contexte local.

3.2. Choix techniques

Sont abordés dans ce point le plan comptable et les états financiers. Ces deux éléments constituent une tradition des comptabilités dites continentales et sont non normalisés dans les comptabilités dites anglo-saxonnes.

³⁰ Article 16 du décret exécutif 08-156 du 26 mai 2008.

3.2.1. Plan comptable

En conservant la tradition continentale du PCN, le nouveau référentiel algérien consacre des développements au plan de comptes³¹, aux règles de fonctionnement des comptes³², aux modèles des états financiers³³, et à l'organisation comptable³⁴. Ces éléments se rapprochent d'un plan comptable. Il est important de préciser que l'IASB ne prévoit pas de développement pour l'organisation de la comptabilité et la nomenclature des comptes. Ces domaines sont hors champ de normalisation de l'IASB, qui s'intéresse essentiellement aux principes de comptabilisation et d'évaluation des éléments des états financiers, et à leur présentation.

Une nouvelle nomenclature, inspirée du plan de comptes français, est proposée pour tenir compte de l'évolution de l'environnement des entreprises algériennes suite aux réformes entreprises dans le cadre du passage à une économie de marché et des nouveautés introduites par le SCF.

3.2.2. États financiers

De la partie présentation des états financiers du SCF³⁵, nous pouvons constater que le jeu des états financiers est constitué des états financiers prévus par l'IASB-IAS 1 ; à savoir un bilan, un compte de résultat, un état de variations des capitaux propres, un tableau des flux de trésorerie qui repose sur une analyse fonctionnelle de l'entreprise et une annexe. Cette composition des états financiers est différente de celle du PCN, où les états financiers étaient constitués principalement d'un bilan et d'un compte de résultat par nature accompagnés de 15 tableaux explicatifs détaillant par nature les éléments du bilan et du compte de résultat. En plus de la composition

³¹ Annexe 1-titre III-chapitre I, section 2 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

³² Annexe 1-titre III-chapitre II de l'arrêté du 26 juillet 2008.

³³ Annexe 1-titre II-chapitre VII de l'arrêté du 26 juillet 2008.

³⁴ Chapitre III de la loi 07-11 et annexe 1-titre III-chapitre I, section 1 de l'arrêté du 26 juillet 2008.

³⁵ Article 25 de la loi 07-11, article 32 du décret exécutif 08-156 et annexe 1, titre II de l'arrêté du 26 juillet 2008.

des états financiers, les caractéristiques qui rapprochent le nouveau référentiel algérien du référentiel IASB sont :

- la distinction des éléments du bilan (actifs et passifs) entre éléments courants et non courants ;
- la possibilité d'élaborer un compte de résultat par fonction.

Le développement de l'IASB-IAS1 relatif aux états financiers n'est pas aussi détaillé que celui du référentiel algérien qui prévoit un modèle des états financiers traite uniquement des composants des états financiers et des éléments minimaux qui doivent y figurer.

Ces nouveautés confirment l'inspiration du référentiel algérien du référentiel de l'IASB. Néanmoins, des héritages du PCN sont maintenus comme le compte de résultat par nature (traitement de référence) ; et la présentation d'une ventilation des charges par nature en annexe, pour le calcul du solde intermédiaire valeur ajoutée, dans le cas où une entreprise présente un compte de résultat par fonction.

De la confrontation des choix techniques, nous pouvons constater :

- La conservation de la tradition continentale ;
- Le nouveau référentiel comptable algérien reprend les états financiers prévus par l'IASB avec un héritage du PCN en ce qui concerne le compte de résultat et la proposition de modèles pour les états financiers.

Pour les choix techniques, le référentiel algérien est plus adapté aux conditions et traditions locales qu'inspiré du référentiel IASB.

3.3. Traitement comptable

Nous allons aborder le traitement des actifs, des passifs, des capitaux propres, et du compte de résultat en présentant les principes de comptabilisation et d'évaluation retenus et non pas l'aspect technique des écritures comptables.

3.3.1. Traitement comptable des actifs

Notre attention s'est portée sur les conditions de comptabilisation et d'évaluation des immobilisations incorporelles, immobilisations corporelles, et stocks.

i) Immobilisations incorporelles

Le PCN ne donne aucune définition au concept d'immobilisations incorporelles (dénommées valeurs incorporelles). Il adopte une position restreinte, en comptabilisant uniquement celles déjà acquises³⁶. En plus des immobilisations incorporelles acquises, le PCN permet la comptabilisation, à l'actif, de charges qui engendreront de futurs profits (frais de publicité, frais de formation... etc.); mais séparément des valeurs incorporelles, sous le compte « frais préliminaires ».

En ce qui concerne les immobilisations incorporelles, le SCF définit ce concept³⁷ et adopte une conception extensive. Il est précisé que le compte 72³⁸ (production immobilisée) enregistre à son crédit le coût de production des éléments d'actif incorporel et des éléments d'actif corporel, donc il est comptabilisé à l'actif les immobilisations incorporelles produites ou créées par l'entreprise pour elle-même. Néanmoins, pour les immobilisations incorporelles générées en interne, seules celles résultant d'une phase de développement d'un projet interne constituent une immobilisation incorporelle sous certaines conditions. Par contre, celles qui sont créées en phase de recherche sont comptabilisées en charges.

Les référentiels IASB-IAS 38 et SCF mettent en évidence la notion du contrôle de l'actif. Ils prévoient en plus de la comptabilisation des immobilisations incorporelles acquises, l'activation des immobilisations incorporelles générées en interne dans la phase de développement en tant qu'actif sous certaines conditions (les mêmes conditions sont prévues dans les deux référentiels).

³⁶Point 8-classe 2 de l'annexe 1 de l'arrêté d'application du 23 juin 1975.

³⁷Paragraphe 121-2, annexe 1, titre I, chapitre II, de l'arrêté du 26 juillet 2008.

³⁸ Annexe 1, titre III, chapitre II, de l'arrêté du 26 juillet 2008.

ii) *Immobilisations corporelles*

Le PCN admet uniquement la comptabilisation des immobilisations corporelles, propriété de l'entreprise (acquises ou produites en interne). Dans les textes du PCN, il y a absence d'explication sur les méthodes d'amortissement et les taux appliqués (certaines explications sont fournies dans le rapport de présentation du PCN³⁹). À signaler aussi que c'est l'amortissement fiscal qui est retenu dans la pratique⁴⁰.

Par rapport au PCN, le SCF définit le concept d'immobilisations corporelles⁴¹ et abandonne la conception juridique. La position des référentiels IASB-IAS 16 et SCF, relative à la propriété juridique, est confirmée en comptabilisant à l'actif les biens contrôlés.

À l'instar du référentiel IASB, dans le SCF les immobilisations sont comptabilisées à leur coût d'achat ou de production⁴².

L'approche par composants⁴³ ainsi que le traitement des dépenses ultérieures⁴⁴, retenus par l'IASB, sont repris par le SCF pour le traitement des immobilisations.

Nous pouvons constater que le SCF fait référence, comme dans l'IAS 16, à une notion économique de l'amortissement, en amortissant les immobilisations sur leur durée d'utilité⁴⁵.

iii) *Stocks*

Selon le PCN, les stocks sont constitués de biens acquis ou créés par l'entreprise, leur critère de distinction est leur nature. Les règles d'évaluation des stocks à l'entrée et à la sortie ne sont pas clairement explicitées dans le PCN.

³⁹ Rapport de présentation du PCN, p. 23 et pp. 30-31.

⁴⁰ M. Belaïboud, *Gestion stratégique de l'entreprise publique algérienne*, p. 105.

⁴¹ Paragraphe 121-1, annexe 1, titre I, chapitre II, de l'arrêté du 26 juillet 2008.

⁴² Paragraphe 121-5, annexe 1, titre I, chapitre II, de l'arrêté du 26 juillet 2008.

⁴³ Paragraphe 121-4, annexe 1, titre I, chapitre II, de l'arrêté du 26 juillet 2008.

⁴⁴ Paragraphe 121-6, annexe 1, titre I, chapitre II, de l'arrêté du 26 juillet 2008.

⁴⁵ Paragraphe 121-7, annexe 1, titre I, chapitre II, de l'arrêté du 26 juillet 2008.

Le SCF définit les stocks, comme étant des actifs⁴⁶, et leurs règles d'évaluation. La position des deux référentiels, IASB-IAS 2 et algérien, concernant la propriété, est confirmée en donnant la prééminence à la notion de contrôle et non à la propriété juridique pour comptabiliser un stock à l'actif. Les critères de distinction des stocks, retenus par les deux référentiels, sont leur destination et leur utilisation par rapport à l'activité courante de l'entreprise plutôt que leur nature.

Les méthodes d'évaluation des stocks préconisées par l'IASB-IAS 2 sont reprises par le SCF ; le coût d'achat ou de production à l'entrée des stocks⁴⁷, le plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation à l'inventaire⁴⁸; et le premier entré premier sorti, ou le coût moyen pondéré d'acquisition ou de production à la sortie des stocks⁴⁹.

3.3.2. Traitement comptable des passifs

Le PCN admis, la comptabilisation aussi bien de passifs externes représentés, par les dettes et les provisions pour pertes probables ; que de passifs internes, représentés par les provisions pour charges. Il n'y a aucune exigence pour la comptabilisation des impôts différés, donc connexion des pratiques comptables et fiscales.

À l'instar du référentiel IASB, aucune disposition ne traite des dettes dans le SCF. Les provisions prévues par le SCF⁵⁰ représentent des obligations externes (provisions pour risques) : les provisions pour pensions et obligations similaires, les provisions pour impôts et les provisions pour renouvellement des immobilisations (concessions). Les provisions pour charges ne sont pas comptabilisées, parce qu'elles ne répondent pas à la définition d'un passif (une obligation actuelle). Par conséquent, à l'instar du référentiel IASB-

⁴⁶ Paragraphe 123-1, annexe 1, titre I, chapitre II, de l'arrêté du 26 juillet 2008.

⁴⁷ Paragraphe 123-2, annexe 1, titre I, chapitre II, de l'arrêté du 26 juillet 2008.

⁴⁸ Paragraphe 123-5, annexe 1, titre I, chapitre II, de l'arrêté du 26 juillet 2008.

⁴⁹ Paragraphe 123-6, annexe 1, titre I, chapitre II, de l'arrêté du 26 juillet 2008.

⁵⁰ Paragraphe 125-1, annexe 1, titre I, chapitre II, de l'arrêté du 26 juillet 2008.

IAS 37, seules les provisions pour risques et les dettes (obligations externes⁵¹) sont comptabilisées dans le SCF.

Les éventualités ne sont pas traitées dans le SCF, alors que le référentiel IASB-IAS 37 prévoit la non-comptabilisation des passifs et actifs éventuels. Les deux normalisateurs souhaitent différencier les règles comptables des règles fiscales en comptabilisant l'impôt différé.

3.3.3. Traitement comptable des capitaux propres

Selon le PCN, les capitaux propres sont les moyens de financement apportés ou laissés à la disposition de l'entreprise, de façon durable, par le ou les propriétaires⁵²; donc il est fait référence aux ressources de l'entreprise, séparément de celles de ses propriétaires.

La constitution des capitaux propres, dans le SCF n'est pas différentes de celle du PCN ni de celle de l'IASB, fait référence au principe de l'entité⁵³ comme concept de patrimoine en tenant compte des biens affectés à l'entité, et en excluant les biens des propriétaires de l'entreprise.

3.3.4. Traitement comptable du compte de résultat

La position du PCN concernant le tableau de compte de résultat (conception des charges et des produits) n'est pas explicite. Toutefois, nous avons pu la déduire de la forme préconisée pour le compte de résultat, tel qu'il est présenté dans l'annexe 2 de l'arrêté d'application.

Le concept de produit retenu est la production globale. Celle-ci est constituée des ventes, de la production stockée, et de la production de l'entreprise pour elle-même. Alors que pour les charges, la classification retenue est par nature. Il s'agit donc d'une conception macro-économique.

La position du SCF concernant le compte de résultat n'est pas explicite. Néanmoins, un modèle du compte de résultat est proposé

⁵¹ J. Richard, D. Bensadon et C. Collette (2014), op. cit., p. 261.

⁵² Point 1-classe 1, annexe 1 de l'arrêté d'application du 23 juin 1975.

⁵³ J. Richard, D. Bensadon et C. Collette (2014), op. cit., pp. 56-57.

avec deux classifications pour les charges : par nature ou par fonction, tout en privilégiant la première classification. En se basant sur les éléments constituant le compte de résultat, le concept de produit retenu est la production globale. Le compte de résultat par nature du SCF est axé sur la valeur ajoutée et la production globale. Cette conception n'apporte pas d'innovation par rapport au PCN, et elle est différente de celle de l'IASB-IAS1, qui retient la production vendue (les ventes) comme concept de produit et la classification des charges par fonction. Néanmoins, il y a une nouveauté, un compte de résultat par fonction est prévu même s'il n'est considéré que comme le traitement autorisé.

Pour le traitement du compte de résultat, la conception micro-économique est la conception de référence pour l'IASB, alors que l'Algérie maintient toujours la conception macro-économique.

Pour le traitement comptable, nous constatons :

- L'alignement des deux référentiels IASB et SCF pour le traitement des actifs, des passifs et des capitaux propres ;
- Pour le traitement du compte de résultat, le nouveau référentiel algérien s'inspire du référentiel IASB avec une adaptation au contexte local, le besoin d'informations macro-économiques.

Traitement comptable : Inspiration du référentiel IASB avec adaptation au contexte local.

3.4. Étude de certaines normes

Après avoir étudié l'évolution du SCF par rapport au PCN et les points de rapprochement par rapport aux IAS/IFRS, nous allons maintenant étudier 3 normes dans le SCF et les IAS/IFRS. Le choix des normes est justifié par le fait qu'elles représentent des thématiques nouvelles dans la comptabilité algérienne.

3.4.1. Impôt sur le résultat

i) SCF

Dans le SCF, quelques paragraphes sont consacrés à cette thématique⁵⁴. Cette norme aborde les points suivants :

- définition de l'imposition différée ;
- définition d'un impôt différé et les 3 impositions fiscales possibles ;
- présentation au niveau du bilan ;
- informations à fournir aux annexes.

ii) IAS/IFRS

Cette thématique est abordée dans l'IAS 12 – Impôts sur le résultat, cette dernière est composée des points suivants :

- objectif ;
- champ d'application ;
- définition des concepts (bénéfice comptable, bénéfice imposable, charge [produit] d'impôt, impôt exigible, passifs et actifs d'impôt différé... etc.) ;
- comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt exigible ;
- comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt différé (différences temporelles imposables et différences temporelles déductibles) ;
- évaluation des passifs et actifs d'impôt exigible, des actifs et des passifs d'impôt différé ;
- comptabilisation de l'impôt exigible et de l'impôt différé ;
- présentation ;
- informations à fournir ;
- date d'entrée en vigueur.

En comparant les deux normes, nous constatons le manque d'explication et de précision du SCF dans la définition des concepts et dans les principes de comptabilisation et d'évaluation des éléments de l'imposition différée.

3.4.2. Les immobilisations corporelles et incorporelles

⁵⁴ Du paragraphe 134-1 au paragraphe 134-3, annexe I, titre I, chapitre III de l'arrêté du 26 juillet 2008.

i) SCF

Le SCF consacre 27 paragraphes aux 4 thèmes suivants⁵⁵ : immobilisations corporelles, immobilisations incorporelles, immeubles de placement et actifs biologiques :

- définition de l'immobilisation corporelle et incorporelle ;
- conditions de comptabilisation des immobilisations corporelles et incorporelles ;
- principes de regroupement ou de séparation des actifs corporels ;
- comptabilisation initiale et les dépenses ultérieures ;
- amortissement (définition, mode d'amortissement) ;
- perte de valeur ;
- sortie du bilan ;
- dépenses de recherche et développement ;
- immeubles de placement (définition, évaluation ultérieure) ;
- actif biologique (évaluation initiale et à la clôture) ;
- évaluation des immobilisations : autre traitement autorisé-la réévaluation.

ii) IAS/IFRS

Les IAS/IFRS consacrent 5 normes distinctes à savoir : IAS 16 – Immobilisations corporelles, IAS 38 – Immobilisations incorporelles, IAS 36-Dépréciation d'actifs, IAS 40 – Immeubles de placement et IAS 41 – Agriculture.

Là aussi, nous constatons que le SCF a omis certains éléments :

- Concernant la dépréciation (perte de valeur) : identification d'un actif qui a pu perdre de la valeur, évaluation de la valeur recouvrable, la fréquence de la dépréciation, la non-distinction entre le traitement d'une immobilisation corporelle et une immobilisation incorporelle. Tout un développement est consacré à ces points dans l'IAS 36.

Une question d'ordre pratique se pose, dans le cas algérien, concernant la détermination de la valeur recouvrable (la plus élevée

⁵⁵ Du paragraphe 121-1 au paragraphe 121-27, annexe I, titre I, chapitre II, de l'arrêté du 26 juillet 2008.

entre le prix de vente net et la valeur d'utilité) en l'absence d'un marché pour déterminer les valeurs nécessaires surtout le prix de vente et le taux d'actualisation.

- Les conditions de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle et les conditions d'activation des dépenses de développement en distinguant entre les phases recherche et développement.

3.4.3. Contrat de location

i) SCF

Le SCF aborde les contrats de location⁵⁶en traitant :

- de la définition d'un contrat de location financement/location simple ;
- des critères de distinction entre les deux contrats ;
- des principes de comptabilisation chez le preneur et chez le bailleur.

ii) IAS/IFRS

L'IAS 17 – Contrats de location comporte les points suivants :

- objectif ;
- champ d'application ;
- définitions (location simple, location financement, les paiements minimaux...etc.) ;
- classification des contrats de location ;
- contrat de location dans les états du preneur : location financement (comptabilisation initiale, évaluation ultérieure), location simple ;
- contrat de location dans les états du bailleur : location financement (comptabilisation initiale, évaluation ultérieure), location simple ;
- transaction de cession de bail ;
- dispositions transitoires ;
- date d'entrée en vigueur.
- Nous pouvons constater que le SCF ne donne pas :

⁵⁶ Du paragraphe 135-1 au paragraphe 135-3, annexe I, titre I, chapitre III, de l'arrêté du 26 juillet 2008.

- d'explication sur le taux d'actualisation à retenir pour le calcul des paiements minimaux ni une définition de ces derniers ;
- d'explication sur la comptabilisation à la fin du contrat.

Le même constat est fait sur les autres thématiques abordées dans le SCF, surtout celles qui sont considérées comme nouvelles au niveau de la comptabilité algérienne. Comme les avantages octroyés au personnel où deux paragraphes sont dédiés à cette thématique sans donner des détails sur les modalités d'évaluation ; alors que l'IAS 19 – Avantages du personnel consacre des pages à cette problématique. Les coûts d'emprunt incorporés à un actif sont traités dans un paragraphe sans expliquer les modalités d'évaluation des coûts à incorporer ; là aussi, une norme entière est consacrée à cette thématique par l'IASB dans l'IAS 23 – Coûts d'emprunt.

En comparant le SCF et les IAS/IFRS, nous constatons que ses dernières consacrent des pages à chaque thème abordé avec des définitions précisées, des principes de comptabilisation et d'évaluation détaillés. Ce n'est pas le cas du SCF qui consacre quelques paragraphes pour chaque thème abordé sans définition dans certaines normes et d'explication détaillée sur les principes de comptabilisation et d'évaluation. Cette situation nous conduit à nous poser la question de l'application du SCF dans la pratique.

Le SCF n'est qu'une version allégée des IAS/IFRS, si nous comparons le cas algérien à l'expérience de l'UE. En 2002, l'UE adopte les IAS/IFRS (ainsi que les interprétations Standing Interpretations Committee-SIC et International Financial Reporting Standards Interpretations Committee-IFRIC) comme référentiel comptable des états financiers consolidés des sociétés qui font appel à l'épargne publique et cotée sur un marché européen réglementé à partir 2005 (Règlement CE N° 1606/2002 du Parlement Européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des Normes Comptables Internationales). Ce règlement donne aux États membres :

- la possibilité d'autoriser ou d'obliger les sociétés qui font appel à l'épargne publique d'établir leurs comptes annuels conformément aux IAS/IFRS ;

- la possibilité d'autoriser ou d'obliger les autres sociétés d'établir leurs comptes consolidés et/ou annuels conformément aux IAS/IFRS.

Le choix des membres de l'UE était différent⁵⁷, nous allons donner quelques exemples :

- La Bulgarie a choisi l'obligation d'élaboration des comptes individuels des sociétés qui font appel à l'épargne publique selon les IAS/IFRS, la possibilité d'utilisation de ce référentiel par les petites et moyennes entreprises (PME) pour l'élaboration de leurs comptes consolidés et individuels et l'obligation de l'utiliser pour les comptes consolidés et individuels des autres sociétés à l'exception des PME.
- La France n'a retenu que de la possibilité pour les autres sociétés d'élaborer leurs comptes consolidés selon les IAS/IFRS.
- Les Pays-Bas ont retenu l'option de la possibilité d'utiliser les IAS/IFRS pour l'élaboration : des comptes individuels des sociétés qui font appel à l'épargne publique, des comptes consolidés et des comptes individuels des autres sociétés.

L'UE a adopté l'ensemble des IAS/IFRS à l'exception d'une partie de l'IAS 39 (les dispositions concernant la juste valeur et de certaines dispositions concernant la comptabilité de couverture). Le référentiel adopté en Europe a été traduit au niveau communautaire selon les langues officielles des membres.

Comme évoqué au début de cet article, trois stratégies de normalisation peuvent se présenter à un pays par rapport à un référentiel existant. En ce qui concerne l'Algérie, notre étude d'alignement montre que sur le plan conceptuel le SCF est inspiré du référentiel IASB avec une adaptation au contexte local. Concernant les choix techniques, le SCF est plus une spécificité de la tradition comptable algérienne avec un plan de comptes, les règles de fonctionnement de comptes et les modèles des états financiers ; ces éléments sont hors domaine de normalisation de l'IASB. Pour le

⁵⁷ Implementation of IAS Regulation in the EU and EEA, http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options_en.pdf

traitement comptable, le SCF s'inspire du référentiel IASB avec une adaptation au contexte local en ce qui concerne les produits et le compte de résultat.

Malgré le choix du normalisateur algérien d'un système comptable conforme aux Normes Comptables Internationales, nous concluons que le SCF est une adaptation simplifiée du référentiel IASB, soit une adaptation de ce dernier au contexte algérien surtout avec le maintien d'un plan comptable.

CONCLUSION

Malgré le désir de rupture de l'Algérie avec son ancien système comptable et les changements que présente le nouveau référentiel comptable, ce dernier garde toujours quelques héritages du PCN, relatifs à son orientation macro-économique (en privilégiant la classification des charges par nature et en conservant les organes de planification et de statistiques comme utilisateurs de l'information comptable), sur le plan de comptes inspiré du plan de comptes français pour satisfaire les besoins de l'État, aux définitions, à l'organisation comptable, aux règles de fonctionnement et aux modèles des états financiers. La présentation des principaux axes du nouveau référentiel comptable algérien confirme son orientation vers le système de l'IASB sans pour autant qu'il soit totalement aligné. L'évolution la plus importante est l'adoption d'un cadre conceptuel inspiré du cadre conceptuel de l'IASB avec une conception plus économique.

Cette situation montre bien le passage d'un système continental à un système anglo-saxon avec le maintien des caractéristiques de l'ancien système continental. Le maintien des résidus de l'ancien système peut s'expliquer par le rôle, encore important, joué par l'État dans l'économie, le désir de faciliter la transition en gardant quelques éléments familiers du passé (transition en douceur), le manque de personnel qualifié pour instituer la réforme et la mettre en application, l'existence d'une profession comptable peu développée pour élaborer

les programmes de formation et d'examen, et les problèmes de changement des mentalités et de culture.

Le SCF n'est qu'une version simpliste des IAS/IFRS, en reprenant quelques points des normes et non leur intégralité. Le nouveau référentiel comptable algérien est inspiré du référentiel de l'IASB. Néanmoins, il n'est pas totalement aligné sur celui-là, mais il est adapté au contexte local. *Par rapport aux trois stratégies de normalisation, la stratégie de normalisation comptable adoptée par l'Algérie dans le cadre de son passage à une économie de marché est donc une stratégie d'adaptation des IAS/IFRS à son contexte, et non pas une simple adoption, avec l'hypothèse que l'économie algérienne et le marché financier vont se développer dans un cadre d'économie de marché.*

Ce qui est des apports de notre recherche, elle a permis de faire connaître la comptabilité qui est instaurée dans un pays en voie de développement en transition vers une économie de marché en occurrence l'Algérie ; et le processus de changement économique qui implique une modification ou une rupture comptable pour se rapprocher plus des systèmes anglo-saxons, même si le pays n'a pas de marché financier actif. À signaler que cette recherche n'a pas traité l'aspect technique du traitement comptable, qui peut faire l'objet d'une recherche particulière pour remédier à certains éléments non abordés par le SCF. D'autres pistes de recherche peuvent être envisagées telles que l'étude de l'impact du SCF sur la qualité de l'information, l'application dans la pratique des dispositions du SCF par les entreprises algériennes et l'étude sur la convergence des pratiques comptables algériennes par rapport aux IAS/IFRS.

Références bibliographiques

Accounting in transition : The implication of political and economic reform in *central Europe*, 1996. Edited by Garrod N. and McLeay S., London & New York : Routledge.

Albu N. & Albu C. N., (2012). "International financial reporting standards in an emerging economy : Lessons from Romania". In *Australian Accounting Review*, Vol. 22, N° 63, Issue 4, pp. 341-352.

Arrêté d'application du 23 Juin 1975, relatif aux modalités d'application du Plan Comptable National.

Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes, JO N° 19 du 25 Mars 2009.

Bahadir O., Demir V. & Öncel A., (2016). "IFRS implementation in Turkey :Benefects and challenges", In *Accounting and Management Information Systems, Vol. 15, n° 1, pp. 5-26.*

Barbe O. & Didelot L., 2016. Maîtriser les IFRS, *Groupe Revue Fiduciaire, Paris.*

Belaiboud M., Gestion stratégique de l'entreprise publique algérienne. *OPU, Alger.*

Belkaoui A., (1992). Accounting theory. Academic Press.

Chiapello E.,(2007). "Accounting and the brith of the notion of capitalism". In *Critical Perspectives on Accounting, Vol. 18, Issue 3, pp. 263-296.*

Chiapello E. & Ding Y., (2004). "Accounting and economic systems : An illustration with the economic transition process in China". Paper presented at the 3rd Workshop on Accounting and Regulation, Italie.

CNC, (2000). Evaluation du Plan Comptable National.

Code IFRS, (2016). *Groupe Revue Fiduciaire, Paris.*

Code IFRS : normes et interprétations, 2011. *Groupe Revue Fiduciaire, Paris.*

Colasse B., (1997). "Du nouveau système comptable des entreprises tunisiennes : Aligment sur ou adaptation aux normes comptables internationales ?" .In *Revue Française de Comptabilité, N° 288, pp. 43-47.*

Damak-Ayadi S., (2009). "De l'efficacité des mesures de convergence pour préparer le passage aux IAS/IFRS". In *La revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion, N° 236, pp. 73-84.*

Damak-Ayadi S. & Ben Salem R., (2012). "La culture et le recours aux IAS/IFRS". In *La revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion*, N° 254, pp. 39-48.

Décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11, JO N° 27 du 28 Mai 2008.

Dutia T., (1995). "The restructuring of the system of accounting in Romania during the period of transition to market economy". In *The European Accounting Review*, Vol. 4, N° 4, pp. 739-748.

Evans L. and al., (2005). "Problems and opportunities of an international financial reporting standard for small and medium-sized entities. The EAA FRSC's comment on the IASB's discussion paper". In *Accounting in Europe*, Vol. 2, pp. 23-45.

Ghedrovici O., Mihaila S., Erhan L. & Birca A., (2014), "Transition to IFRS in the Republic of Moldova : General and practical aspects". In *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 13, N° 2, pp. 259-280.

Groupement Français, (2001). Modernisation du Plan Comptable National et renforcement institutionnel du Conseil National de la Comptabilité de la République Démocratique et Populaire Algérienne-Rapport de la phase 1.

Groupement Français, (2004). Projet 6 du nouveau système comptable algérien.

Implementation of IAS Regulation in the EU and EEA, http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/ias-use-of-options_en.pdf

Istrate C., (2015). "The persistence of the accounting policies after the transition to IFRS of the Romanian listed companies". In *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 14, N° 4, pp. 599-626.

Istrate C., (2014). "Impact of IFRS on the accounting numbers of Romanian listed companies". In *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 13, N° 2, pp. 466-491.

Journal officiel algérien (plusieurs numéros).

King N., Beattie A., & Cristescu A.M., (2001). "Developing accounting and audit in a transition economy : The Romanian experience" In *The European Accounting Review*, Vol. 10, N° 1, pp. 149-171.

Kvaal E. & Nobes C., (2012). "IFRS Policy Changes and the Continuation of National Patterns of IFRS Practice", In *European Accounting Review*, Vol. 21, N° 2, pp. 343-371.

Kvaal E. & Nobes C., (2010). "International differences in IFRS policy choice : a research note". In *Accounting and Business Research*, Vol. 40, N° 2, pp. 173-187.

Larson R.K. & York Kenny S., (1996). "Accounting standard-setting strategies and theories of economic development : Implications for the adoption of international accounting standards". In *Advances in International Accounting*, Vol. 9, pp. 1-20.

Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier, JO N° 74 du 25 Novembre 2007.

Mir M.Z. & Rahaman A.S., (2005). "The adoption of international accounting standards in Bangladesh". In *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol 18, N° 6, pp. 816-841.

Nobes C., (2011). "IFRS Practices and the Persistence of Accounting System Classification". In *Abacus*, Vol 47, N° 3, pp. 267-283.

Nobes C., (2008). "Accounting classification in the IFRS Era", In *Australian Accounting Review*, Vol 18, Issue 3, N° 46, pp. 191-198.

Nobes C., (1998). "Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting". In *Abacus*, Vol 34, N° 2, pp. 162-187.

Obert R., (2017). *Pratique des normes IFRS : Référentiel et guide d'application*. Dunod, Paris.

Ordonnance 75-35 du 29 Avril 1975 portant Plan Comptable National. PCG, 2018. Nathan, Paris.

Phuong N. C. & Richard J., (2011). "Economic transition and accounting system reform in Vietnam". In *European Accounting Review*, Vol 20, N° 4, pp. 693-725.

Rapport de présentation du PCN, (1973).

Règlement CE N° 1606/2002 du Parlement Européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales

Journal officiel des Communautés européenne du 11 septembre 2002.

Richard J., (1980). Comptabilité et systèmes économiques. Thèse, Paris 1.

Richard J., Bensadon D. & Collette C., (2014). Comptabilité financière: IFRS versus normes françaises. Dunod, Paris.

Sucher P., Kosmala K., Bychkova S. & Jindrichovska I., (2005). "Introduction : Transitional economies and changing notions of accounting and accountability". In *European Accounting Review*, Vol 14, N° 3, pp. 571-577.

Sucher P., & Jindrichovska I., (2004). "Implementing IFRS : A case study of the Czech Republic". In *Accounting in Europe*, Vol 1, pp. 109-141.

Tort E., (2017). Normes comptables internationales IFRS, les clés du référentiel comptable international : Les principales normes IAS/IFRS. Gualio.