

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE
MINISTERE DE L'ENSEINGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE
UNIVERSITE Mouloud MAMMERI DE TIZI-OUZOU
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, COMMERCIALES ET DE GESTION
DEPARTEMENT DES SCIENCES ECONOMIQUES

Mémoire

*en vue de l'obtention du diplôme de magister en sciences Economiques
Option : Management des entreprises*

Thème

**« Le passage du P.C.N. 1975 aux nouvelles
normes comptables internationales IAS/IFRS
en Algérie : le Système Comptable Financier »**

Réalisé par:
M^{elle}. HAKIMI Samia

Dirigé par:
M^r. TESSA Ahmed

Devant le jury composé de :

Président: M^r. BIA Chabane, Professeur, UMMTO

Rapporteur: M^r. TESSA Ahmed, Professeur, UMMTO

**Examineurs: M^r. ACHOUCHE Mohamed, Maître de conférences « A », U. Bejaia
M^r. GUENDOUI Brahim, Maître de conférences « A », UMMTO**

Date de soutenance : 10/01/2011

Remerciements

En guise de reconnaissance et afin d'exprimer ma profonde gratitude, il m'est important de présenter à la fin de ce modeste travail mes remerciements les plus sincères à mon directeur de recherche, le Professeur TESSA Ahmed, qui a accepté de m'encadrer, de m'orienter et surtout de m'encourager. Il m'a apporté une aide précieuse et il a été patient avec moi. Pour tout cela je le remercie.

Aussi, j'exprime ma profonde gratitude aux membres du jury qui ont accepté la discussion et l'évaluation du présent travail.

Mes sincères remerciements s'adressent aussi à la grande famille de la faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion, en particulier le corps enseignant.

Je remercie tout le personnel de l'ENIEM, le service finances et comptabilité en particulier, pour m'avoir orienté et qui n'a pas hésité à me donner toutes les informations dont j'avais eu besoin, elles m'ont servie dans l'élaboration du cas pratique.

Aussi, je remercie toutes les personnes qui m'ont aidé de près ou de loin dans l'élaboration de ce mémoire... elles se reconnaîtront.

Liste des abréviations

Liste des abréviations

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ASEAN	Association of South Eastern Asian Nations
CEE	Communauté économique européenne
CIDTA	Code des impôts directs et taxes assimilées
CMUP	Coût moyen unitaire pondéré
CNC	Conseil National de Comptabilité
CNMV	Comision Nacional del Mercado de Valores (Espagne)
CNUCED	Conférence des Nations Unies pour le Commerce et le Développement
COB	Commission des Opérations de Bourse (France)
CSC	Conseil Supérieur de Comptabilité (Algérie)
ECSAFA	East Central and Southern African, Federation of Accountants
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
FASB	Financial Accounting standards Boards
FEE	Fédération Européenne des Experts Comptables
FIDEF	Fédération Internationale des Experts-Comptables Francophones
FIFO	First In First Out
FMI	Fond monétaire international
FSA	Financial Services Authority (Royaume uni)
GRH	Gestion des ressources humaines
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standard Committee Foundation.
IFAC	International Federation of Accountants
IFAD	International Forum for Accountancy Development
IFRS	International Financial Reporting Statement
ISAR	Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards Accounting & Reporting
LIFO	Last In First Out
NSCF	Nouveau Système Comptable Financier
OCAM	Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
OICV	Organisation Internationale des Commissions des Valeurs Mobilière ou l' IOSC

OMC	Organisation Mondiale de Commerce
ONU	Organisation des Nations Unies
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
PIB	Production intérieure brute
PME	Petites et Moyennes Entreprises
PMI	Petites et Moyennes Industries
PVD	Pays en voie de développement
SAC	Standards Advisory Council
SCE	Système comptable d'entreprise
SCF	Système Comptable Financier
SEC	Security And Exchanges Commission
SIC	Système d'information comptable
SIS	Système d'information stratégique
SNC	Société Nationale de Comptabilité (Algérie)
SOP	Statement of Position
SYSCOA	Système Comptable Ouest Africain
UE	Union Européenne
US-GAAP	United State Generally Accepted Accounting Principals

Introduction générale

La comptabilité est le langage de l'entreprise, elle naît d'un besoin de représentation et de communication au sein d'une économie. Elle est le langage de la vie économique, la confiance de ses utilisateurs provient de la pertinence de ses principes, de la précision de ses définitions et de la qualité de leur mise en œuvre¹.

La comptabilité permet d'enregistrer, de traiter et de diffuser des informations financières à un certains nombres d'utilisateurs. Elle a une fonction de preuve, puisque tous les agents économiques, privés ou publiques, à but lucratif ou non lucratif, doivent garder des traces des opérations effectuées afin d'en assurer leur régularité. En plus d'enregistrer les échanges, elle permet l'exercice du contrôle et la mesure de la performance. C'est à travers les transcriptions comptables que nous arrivons à donner un sens et une appréciation économique et financière aux différentes actions et décisions. Connaître ses résultats constitue un point de départ vers l'amélioration de la performance.

La comptabilité est une pratique universelle, sollicitée par toutes les entreprises de tous les pays du monde, lesquelles lui attribuent presque les mêmes objectifs mais la pratiquant de manières différentes.

C'est une pratique influençable par plusieurs critères. Certains sont d'ordre historique, par exemple la colonisation, d'autres d'ordre juridique, social et politique, d'où la diversité des systèmes comptables. Mais ceci dit, il est impératif qu'à l'intérieur des frontières d'un pays, toutes les entités appliquent la « même » comptabilité, fondée sur les mêmes pratiques et les mêmes principes, afin de permettre la comparabilité et la compréhension des états financiers par les utilisateurs nationaux. Il s'agit d'une réglementation ou d'une normalisation de la comptabilité.

La normalisation comptable est l'établissement de règles ou de normes comptables communes, appliquées par toutes les entreprises au sein d'une même nation. Elle fait de la comptabilité un langage incompréhensible par l'extérieur, soumis lui aussi à une réglementation comptable qui lui est propre. La comptabilité d'un pays reflète l'environnement dans le quel elle évolue, elle y est étroitement liée et elle doit être adaptée à toutes les mutations que subit ce dernier.

Ce qui justifie la normalisation comptable au plan économique c'est la nature du bien collectif de la comptabilité au plan juridique. Dès lors qu'elle est un moyen de preuve, il est indispensable qu'elle soit soumise à une réglementation².

Cependant, avec le « boom » économique, la croissance et la globalisation des activités de l'entreprise et le développement des marchés internationaux de capitaux, l'outil essentiel de la communication ; la comptabilité, est mis au devant de la scène et a fait remonter à la surface les divergences dans les contenus et les modalités de son application d'un pays à un autre.

¹ Conseil d'Analyse Economique, « Les normes comptables et le monde post Enron », la documentation française, par MISTRAL Jacques, Paris , 2003, p. 07.

² COLASSE Bernard, « Les fondement de la comptabilité », éd. La découverte, Paris, 2007, p. 60.

L'accélération de l'internationalisation de l'économie et des communications au cours des vingt dernières années est un phénomène qui a fait naître le besoin d'un outil de mesure commun. La comptabilité a été confrontée à des turbulences majeures de son environnement.

La "marchéisation" croissante de l'économie a rendu les entreprises non seulement objets de ces marchés mais également acteurs sur eux. Le développement de l'innovation tant industrielle que financière a posé de nouveaux problèmes. La globalisation de l'économie, par laquelle finance et industrie se sont intimement imbriquées, oblige à élaborer des régies comptables supraseductives. Ces phénomènes ont conduit à une remise en question des fondements de la comptabilité¹.

La mondialisation est donc un processus grandiose dépassant les Etats et les nations qui s'est imposée à l'activité économique. L'entreprise en tant que principal agent économique voit ses activités non seulement mondialisées, mais également évaluées à l'échelle mondiale sur la base de normes universelles².

Dans le cadre de ces changements, le rôle de la comptabilité n'est plus celui d'un système nécessaire pour calculer l'impôt sur les bénéficiaires ou bien un moyen de preuve, mais c'est un outil indispensable au service de l'information des dirigeants, des actionnaires et des tiers, à la fois pour prendre des décisions pertinentes et pour permettre une comparaison des performances des entreprises. L'existence de plusieurs référentiels comptables représente un handicap et perturbe les utilisateurs des états financiers. Ceci empêche la compréhension et la comparabilité des situations financières et des performances dans le temps et dans l'espace.

Le besoin de rapprocher les différents référentiels nationaux a été ressenti par plusieurs pays et instances. Les différents échanges entre les différents pays doivent se faire sur la base de normes auxquelles doivent répondre les biens et services échangés. Ces normes constituent un langage commun pour les opérateurs qui disposent ainsi d'une grille de lecture permettant de vérifier que les produits échangés répondent aux usages auxquels ils sont destinés; c'est à dire aux exigences de qualité³. Ce rapprochement ou cette harmonisation comptable préoccupe beaucoup d'organismes et de nations, à leur tête l'IASB et l'Union Européenne.

Le comité des normes comptables internationales ou l'IASB (*International Accounting Standards Board*) existant depuis 1973, s'est engagé à réduire ces différences en cherchant à harmoniser les réglementations; les normes comptables et les procédures liées à la préparation et à la présentation des états financiers. Il pense que la meilleure manière de faire progresser l'harmonisation est de se concentrer sur les états financiers préparés afin de donner une information utile aux prises de décisions économiques.

Ces vingt dernières années, l'IASB a accéléré le rythme de ses réalisations afin d'atteindre la reconnaissance de ses normes par les bourses du monde entier. Le référentiel IAS/IFRS diffusé par cet organisme est largement utilisé comme référence par les instances

¹ SIMON Claude et STOLOWY Herve, « 20 ans d'harmonisation comptable comptabilité internationale », revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Les 20 ans de l'AFC, Paris, mai 1999, p. 46.

² BIA Chabane, « Le système comptable et financier Algérien (SCF) et la mesure de la performance dans l'entreprise », Séminaire international : « Normes comptables IAS/IFRS », mai 2008, U. Tizi Ouzou.

³ Ibid.

nationales. Certains les adoptent, sans y faire subir des modifications, d'autres les adaptent aux spécificités du pays.

L'Algérie, à l'instar des autres pays, s'est construite un système comptable largement influencé par son environnement économique, juridique, politique et social. Après l'indépendance, le Plan Comptable National a été mis en place en 1975. Un système largement inspiré du système comptable du pays colonisateur, en l'occurrence le Plan Comptable Général français 1957, qui s'adapte au cadre économique de cet époque, celui d'une économie planifiée et centralisée. Il a régné pendant plus de trente années, mais il n'a fait l'objet que de légères modifications malgré les changements de l'environnement économique algérien.

Actuellement, l'Algérie vit dans une phase de transition d'une économie planifiée à une économie de marché et la volonté de libéraliser les échanges et d'adhérer à l'OMC. Les mutations sont profondes en faveur d'une politique affirmée d'ouverture économique; libéralisation du commerce extérieur; ouverture du capital social des entreprises publiques aux privés; encouragement à la concurrence et réformes bancaires¹. Dans le cadre de ces mutations, les autorités publiques ont décidé de plusieurs réformes parmi elles, une réforme comptable.

La réforme comptable a pour but d'adapter l'outil comptable aux changements et aux réalités du pays. Mais ce n'est pas l'unique raison, elle s'inscrit aussi dans le mouvement d'harmonisation comptable mondiale.

Les réformes ont débuté en 1988, une année marquée par l'adoption d'une série de lois visant à réformer les entreprises d'Etat. La réforme portait essentiellement sur la transformation du mode de régulation de l'économie. Une libéralisation progressive a été entamée à travers une série de textes concernant le marché des biens et de services, les marchés monétaires et financiers ou les relations de travail.

En 1991 a été adoptée une loi visant à réduire le monopole de l'Etat sur le commerce extérieur. Un code des investissements libérant les initiatives a été mis en place pour la première fois en Algérie en 1993. En 1995, ont été prises deux ordonnances, l'une relative à la privatisation, l'autre à la gestion des capitaux marchands de l'Etat. Donc l'Etat essaye de passer progressivement à un modèle d'économie de marché.

L'organisme chargé de la normalisation comptable, le Conseil National de Comptabilité, sous la tutelle du Ministère des Finances, s'est orienté vers les normes de l'IASB. Le référentiel IAS/IFRS; adopté par l'ensemble des pays de l'Union Européenne, la plupart des pays arabes et certains d'autres pays d'Afrique, d'Asie et d'Amérique; s'est imposé comme référence.

L'aboutissement des travaux de la réforme des règles comptables contenues dans le PCN 1975, qui a montré ses limites dans le traitement de certaines opérations et dans la prise en compte des changements intervenus dans l'environnement juridique, économique et social,

¹ZIANI Hiba Imane, « Impacts des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS sur les banques en Algérie », mémoire de magistère, ESC, 2008, p. D.

tant national qu'international de l'entreprise, est le Système Comptable Financier (SCF), objet de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007. Le nouveau système comptable adopté par l'APN est mis en application depuis janvier 2010¹.

Le SCF est l'achèvement d'une volonté d'améliorer l'information financière, et de permettre aux entreprises de produire des informations de qualité, complètes et faciles à vérifier, du fait de la clarification des règles comptables, plus transparentes et plus compréhensibles pour les différents utilisateurs qu'ils s'agissent des dirigeants, des investisseurs actuels ou potentiels, du personnel, des prêteurs et créanciers, des clients et du public ou de l'Etat. Ce nouveau système met en avant l'aspect économique et financier des opérations au lieu de leur apparence juridique, comme cela se faisait jusque-là. Il s'agit aussi de prévoir un système d'information simplifié basé sur une comptabilité de trésorerie pour les micro-entreprises.

Le Système Comptable Financier des entreprises est adapté aux changements intervenus dans l'environnement de l'entreprise dans le cadre d'une économie libérale. Comparé à l'ancien système, celui du PCN, les changements introduits par le SCF portent essentiellement sur l'utilisation de la notion de juste valeur, notamment la prise en compte des pertes de valeurs et des dépréciations ainsi que l'obligation d'établir un état des performances.

Problématique de recherche

La mise en place d'un nouveau système comptable conforme aux normes internationales implique pour l'entreprise algérienne, privée ou publique, une nouvelle approche des dispositifs comptables et des systèmes informationnels. Pour les professionnels, il s'agit d'une révolution comptable. Les entreprises algériennes devront s'adapter à un processus différent. Cela occasionnera un fort besoin en formation et de mise à niveau des programmes d'enseignement de la comptabilité afin de mettre à jour les compétences des professionnels du secteur. Il est évident que ce processus est emprunt de difficultés pratiques car c'est un projet long et coûteux. Sa mise en œuvre pratique sur le terrain ne se fait pas sans poser la problématique liée aux exigences dans la concrétisation de l'application de ces normes par rapport à la nature, la complexité et les règles juridiques et fiscales. Une préparation et une adaptation de l'environnement économique aux nouveaux concepts s'impose.

D'où découle notre problématique de recherche : « **Pourquoi l'Etat algérien a-t-il décidé de réformer la comptabilité et quels sont les enjeux et les impacts sur les entreprises?** »

Tout au long de cette étude, nous allons tenter de développer et de répondre à différentes questions qui soutiennent la problématique, et qui sont :

- Pourquoi cette volonté d'harmoniser les systèmes comptables au niveau internationale ? Et pourquoi a-t-on réellement changé les règles comptables au niveau national ?

¹ Application initialement prévue pour Janvier 2009.

- Pourquoi l'Algérie s'est-elle lancée dans une réforme de la comptabilité ? et pourquoi s'être orienté vers les normes IAS/IFRS de l'IASB ?
- A quel niveau les normes IAS/IFRS ont-elles été introduites dans le nouveau système comptable algérien ?
- Quels sont les enjeux et impacts du passage aux normes comptables internationales ?
- Le nouveau système comptable représente-t-il vraiment une révolution comptable et est-il totalement différent du PCN ?
- Quels sont les changements attendus ? Comment se préparent les entreprises d'une part et les professionnels de la comptabilité d'autre part ?

Dans ce contexte, il s'agit d'insister sur le caractère fonctionnel du choix adopté par le CNC en fonction des exigences liées à l'application de ces normes d'une part, et des conditions et paramètres économiques et sociaux dans lesquels fonctionnent les entreprises, compte tenu de l'environnement économique international actuel d'autre part.

Hypothèses de recherche

Notre travail de recherche repose sur un ensemble d'hypothèses qui permettent, avant d'entamer les travaux de recherche, d'avoir des éléments de réponse aux multiples questions que nous nous posons. Au terme de ces travaux, ces hypothèses seront soit validées, soit rejetées. Les hypothèses de ce thème de recherche sont les suivantes :

- Le passage du PCN au système comptable financier, inspiré des IAS/IFRS est une nécessité.
- Le SCF est inspiré en totalité des IAS/IFRS et il met de côté toutes les caractéristiques de l'ancien système.
- Les entreprises sont prêtes à la transition à tous les niveaux à savoir la formation du personnel, le coût du passage, les compétences techniques et conceptuelles, etc.

Méthodologie de recherche

Pour pouvoir répondre aux diverses questions posées et afin de cerner notre problématique sous tous ses aspects, nous avons opté pour l'approche suivante :

- Dans un premier temps, notre approche sera descriptive et analytique, consistant à étudier les données théoriques dont nous disposons. Cette approche nous permet de décrire la comptabilité et le processus d'harmonisation et de normalisation comptables internationale à travers son historique et évolution, l'organisme qui en est chargé et les normes en vigueur qu'il a élaborées. Aussi, cette approche nous permet d'étudier la normalisation comptable en Algérie depuis le PCN 1975 jusqu'au SCF 2007. Nous avons également utilisé dans le cadre de cette même approche, l'analyse comparative qui nous permet de cerner les différences qui existent entre les normes IAS/IFRS, le PCN 1975 et la SCF 2007 afin de prévoir une éventuelle application et ses impacts sur les entreprises en Algérie.

- Dans un second temps, nous avons utilisé une approche déductive; celle-ci nous permet de discerner l'impact possible de l'adoption du SCF sur les entreprises en Algérie, à partir de l'étude critique d'une entreprise algérienne (ENIEM) et des avis des professionnels, du contenu de ce système.

Raisons du choix du sujet

Notre travail de recherche porte sur la comptabilité, et plus précisément sur le Système Comptable Financier algérien. La raison principale qui nous a poussé à choisir cette voie de réflexion est de faire connaître un domaine de recherche peu exploré. Alors que la comptabilité est une discipline qui occupe une place prépondérante dans les pays développés, en Algérie la recherche dans le domaine comptable n'est pas développée et éveille peu d'intérêt de la part des étudiants, des chercheurs ou des normalisateurs.

Aussi, La nécessité de contribuer avec des études empiriques à faciliter la compréhension et l'application du nouveau système comptable SCF, que soit pour les étudiants, les entreprises et les praticiens. Nous voulions apporter une contribution, si modeste soit elle, afin qu'une référence au niveau de la bibliothèque puisse servir aux divers lecteurs et permettre aux éventuels chercheurs dans le domaine, d'améliorer nos travaux de recherche.

Enfin, ce thème constitue en ce moment un sujet d'actualité, mais les ouvrages qui lui ont été consacrés commencent timidement à apparaître sur le marché national. Nous avons voulu essayer de combler ce vide et inciter les chercheurs et enseignants à amplifier leur contribution.

Limites de la recherche

Au cours de l'élaboration de ce mémoire, nous avons rencontré un certain nombre de difficultés, qui nous ont freinées dans l'avancement des travaux.

D'une part, pour la partie relative au PCN, les ouvrages traitant ce thème en Algérie sont quasiment inexistantes, et même pour la partie relative à normalisation comptable internationale et l'étude technique des normes IAS/IFRS.

D'autres part, pour la partie relative au Système Comptable Financier, et puisqu'il s'agit de la première année de son application, nous n'avons pas pu voir sur le terrain les impacts et les apports du SCF. Ceci ne doit pas remettre pas en cause ce que nous avons pu constater et réaliser, mais ça aurait été plus représentatif de la réalité.

Plan de rédaction

Pour répondre à notre problématique, nous avons choisit d'articuler notre travail en cinq chapitres.

En un premier temps nous allons essayer de présenter la comptabilité à travers son historique, ses principes, ses objectifs et ses utilisateurs. Il s'agit de démontrer l'utilité de la comptabilité au sein d'une entreprise, ce qui explique d'ailleurs le passage de comptabilité au système d'information comptable. Ceci fera l'objet du chapitre préliminaire.

Dans le premier chapitre nous verrons l'utilité de la normalisation comptable dans le monde et le mouvement d'harmonisation comptable qui ne cesse de s'accélérer. Ce qui exige de parler des organismes qui se consacrent à cette question, à leur tête l'IASB.

Ensuite, dans le deuxième chapitre nous essayerons de présenter la normalisation comptable en Algérie, en commençant par le Plan Comptable National de 1975. A travers quoi nous verrons comment le besoin de réformer la comptabilité s'est fait ressentir par les praticiens d'abord, ensuite par l'Etat, vu les insuffisances et les incohérences de ce système.

Le troisième chapitre est consacré à la présentation du nouveau système, à travers son contenu. Une étude comparative a été effectuée entre le SCF, le PCN et le référentiel IAS/IFRS afin de dégager les points communs et les divergences entre ces trois systèmes, s'ils en existent.

Enfin, le quatrième chapitre est consacré aux apports et impacts de ce système que soit sur les entreprises ou bien sur les praticiens. Nous argumenterons notre étude par un cas pratique élaboré au sein de l'Entreprise Nationale des Industries de l'Electroménager (ENIEM).

Chapitre préliminaire
Introduction à la comptabilité
d'entreprise

Introduction

Jean Fourastier écrivait en 1943¹ « La comptabilité est généralement tenue pour une connaissance utile, mais elle a aussi une solide réputation d'arbitraire, d'ennui, d'obscurité, de pédantisme, on ne lui reconnaît aucune place parmi les connaissances qui contribuent à la culture générale de l'homme ».

La comptabilité est peut être la plus ancienne des techniques de gestion, elle est l'ancêtre des systèmes d'information dans les organisations. L'origine de la comptabilité moderne, c'est-à-dire l'existence des livres de comptes tenus selon le principe de la partie double remonte à 1494, en Italie du nord. Cependant la technique de comptage et de mémorisation des événements économiques remonte à la nuit des temps.

La comptabilité, pour répondre à des besoins différents et hétérogènes d'informations ressentis par différents utilisateurs, s'est évoluée à travers les siècles. Elle est constamment adaptée aux besoins d'informations des entreprises et de leur environnement social, économique et culturel, et son champs d'application s'est élargit considérablement ces dernières décennies.

L'objet principal de la comptabilité est de donner une image fidèle du résultat et du patrimoine de l'entreprise. Cet aspect informationnel de la comptabilité provient du fait qu'elle permet d'identifier, de mesurer, de classer, d'enregistrer les transactions des organisations et qu'elle fournisse ; après traitement spécifique, des informations susceptibles de satisfaire les besoins présumés de ses utilisateurs.

Le système comptable est considérée aujourd'hui dans les entreprises comme une composante d'un système d'information plus général, constitué de l'ensemble des moyens et procédures de recherche et de traitement d'informations de natures diverses liées aux activités stratégiques et opérationnelles. La comptabilité est un système d'information car elle en a toutes les caractéristiques.

La technique comptable a tout au long de son histoire produit des savoirs théoriques nécessaires à sa mise en œuvre, à sa transmission et à son encadrement, d'où l'émergence du concept « Théories » comptables.

Aujourd'hui, et vue le rôle important qu'elle joue au sein d'une organisation, la comptabilité constitue un système d'information parmi d'autres, auquel on attribue plusieurs fonctions. C'est une source d'information au service des gestionnaires et des dirigeants.

Afin de comprendre ce que s'est la comptabilité nous avons choisit de commencer par présenter la comptabilité à travers sa définition, son historique, sa nature, ses utilisateurs et ses objectifs, ceci fera l'objet de la section I. Dans la section II, nous essayerons de présenter les théories comptables et les principes sur les quels se base la comptabilité contemporaine. Enfin, dans la section III nous essayerons de voir ce que c'est une information comptable et l'émergence du SIC .

¹ Cité par COLASSE Bernard, « Les fondements de la comptabilité », éd. La découverte, paris, 2007, p. 03.

Section I : La comptabilité : présentation et historique

L'objet de cette section est de voir ce que c'est la comptabilité à travers sa définition et sa nature. Ses objectifs sont multiples vu qu'elle s'adresse à un grand nombre d'utilisateurs. Elle a évolué au fil des siècles en passant d'une simple méthode de calcul à un vrai outil d'organisation.

I- Définition de la comptabilité

Il existe plusieurs définitions de la comptabilité, parmi elles, en voici quelques unes :

Le PCN¹ définit la comptabilité comme étant essentiellement une technique quantitative de gestion destinée avant tout à l'organisation, à la maîtrise et à la prévision de la croissance de l'entreprise et aussi au développement économique de la nation.

Les économistes Bernard ESNAULT et Christian HOARAU² la définissent comme étant « Un système d'information et plus précisément comme un système formel de mesure ; de classement ; d'enregistrement des transactions des organisations, destiné à fournir après traitement approprié des informations susceptibles de satisfaire les besoins présumés de multiples utilisateurs ».

D. SACI³ dit que « La comptabilité est avant tout un système d'information permettant de mesurer l'activité économique des organisations (entreprises nationales) ».

A partir de ces trois définitions, on peut dire que la comptabilité est l'instrument qui permet de saisir ; de traiter et d'organiser l'information sur les opérations de façon à ce que celle-ci puisse être utilisée pour répondre aux besoins des utilisateurs.

La comptabilité comporte aujourd'hui deux branches, non indépendantes mais aux objectifs distincts : la comptabilité financière et la comptabilité de gestion.

La comptabilité financière a pour vocation d'enregistrer les transactions des organisations avec leur environnement extérieur afin de déterminer périodiquement sous forme synthétique leur situation patrimoniale et financière ainsi que le résultat global de leurs opérations. Les informations élaborées par la comptabilité financière sont destinées à être rendues publiques et à informer les tiers.

La comptabilité de gestion est un outil d'aide à la prise de décision des responsables à l'extérieur de l'entreprise. Elle a pour finalité d'élaborer des informations destinées à des utilisateurs internes à l'entreprise.

¹ SNC, Rapport de présentation du PCN, 1973, p.08.

² ESNAULT Bernard et HOARAU Christian, « Comptabilité financière », éd. PUF, Paris, 2005, p. 03.

³ SACI Djelloul , « Comptabilité de l'entreprise et système économique : l'expérience algérienne », éd. Office des publications universitaires, Alger, 1991, p. 47.

II- Nature de la comptabilité

Comment peut-on considérer la comptabilité, est-elle un art, une technique, une science ou un langage ?

1. Un art

L'art est « l'application du savoir à l'obtention de résultat utile à l'homme » (*P. Foulquié, dictionnaire de la langue philosophique, puf, 1986, p. 47.*)¹. Comme l'art, la comptabilité est fondée sur des connaissances empiriques et comme l'art, c'est une création de l'homme. Dans ce sens, la comptabilité peut être définie comme l'art de la mesure, du classement et d'enregistrement des données chiffrées liées aux événements affectant les organisations.

En revanche, tandis que pour l'art le message véhiculé est l'esthétique, pour la comptabilité c'est la notion d'utilité qui est fondamentale.

2. Une technique

La comptabilité est une technique si on retient l'acceptation traditionnelle de la technique, celle selon laquelle la technique est un ensemble de procédés appliqués pour obtenir un résultat déterminé. Dans ce cas la comptabilité est une technique quantitative de collecte; de traitement et d'analyse de l'information. Mais si on retient la nouvelle acceptation de la technique, celle où on la considère comme une application de connaissances scientifiques à des fins de production, il faut se demander si ceci pourrait être le cas de la comptabilité.

3. Une science

La comptabilité peut être définie comme étant la science des comptes dont l'objet sera leur conception et leur coordination si on retient le sens traditionnel de la science, celui selon lequel cette dernière est proche de l'art de la technique.

Si on retient le sens moderne de la science qui définit cette dernière comme un ensemble de connaissances théoriques ou d'études d'une valeur universelle, caractérisées par un objet et une méthode déterminés, fondés sur des relations objectives et exprimées par des lois véritables ou falsifiables. Selon ce sens, la comptabilité ne peut être une science, puisqu'elle n'a pas de portée ni de valeur universelle.

En effet, les systèmes comptables diffèrent d'un environnement² à un autre, et évoluent en fonction des modifications de ce dernier, ainsi les règles comptables ne peuvent être ni universelles, ni stables tels les lois scientifiques. Grâce au développement de la recherche comptable dont fait objet la discipline, cette dernière s'approche de la science mais à paradigmes multiples.

¹ Cité par ESNAULT Bernard et HOARAU Christian, Op cit, p. 05.

² Environnement économique et social.

4. Un langage

Un langage est un système de signes propres à favoriser la communication entre les êtres. La comptabilité constitue un des langages formalisés des organisations. Comme tout langage normalisé, concis et complet puisqu'il assure la transparence et le dialogue entre les organisations d'une part, et entre les acteurs internes d'autre part, il aide à la prise de décision et à son exécution.

Pour conclure ce point on peut dire que la comptabilité est une "*technoscience*" nourrie à la fois des connaissances techniques issues de la pratique et des connaissances théoriques issues de la recherche¹. C'est une représentation abstraite de phénomènes réels, autrement dit un « modèle ».

III- Historique de la comptabilité

Depuis longtemps, la comptabilité occupe une place prééminente dans les disciplines et les instruments de gestion. Elle est peut être la plus ancienne des techniques de gestion. Ces origines se perdent dans la nuit des temps, si l'on réduit la comptabilité à une simple technique de comptage ou à une mémoire des événements².

On peut distinguer quatre périodes dans l'histoire de la comptabilité :

- 1- L'antiquité et le moyen âge ;
- 2- Le développement de l'activité commerciale ;
- 3- La révolution industrielle ;
- 4- La normalisation nationale puis internationale et l'expansion de l'activité libérale.

1. Première période : L'antiquité et le moyen âge

L'homme a toujours ressenti le besoin de compter et de recenser. Sachant que les historiens ont la preuve que l'écriture n'est née que depuis 3500 avant J. C. pour effectuer des enregistrements « Comptables », on peut supposer que la tenue de la comptabilité a peut être même préexisté à l'écriture comme en témoigne l'existence d'un système comptable chez les Incas³, les Mayas⁴, les hindous et les Sumériens⁵.

En effet, depuis la préhistoire, une forme sommaire de comptabilité avait existé, comme en témoigne le QUIPUS. Ce dernier est un système de numération fondé sur la valeur et la position des signes, lesquels, au lieu d'être graphiques, prenaient la forme de nœuds situés le long d'une corde⁶. Ces quipus étaient pratiques pour conserver et transporter des informations. Pour les calculs rapides on inventa le Yupanas⁷. Ce sont des petites tables de pierres comportant plusieurs cavités rectangulaires, et avec des graines de différentes couleurs où on y enregistre des informations.

¹ COLASSE Bernard, « Les fondements de la comptabilité », Op Cit, p. 10.

² HOARAU Christian, « Comptabilité et management », éd. Foucher, Paris, 2002, p. 05.

³ L'Inca est un empire de l'Amérique précolombienne, il s'est remarquablement développé dans plusieurs domaines.

⁴ Mayas est une civilisation du Mexique fortement hiérarchisée (2000 ans av J.C jusqu'à l'an 950).

⁵ Les sumériens sont les Habitants de Sumer, pays de Mésopotamie.

⁶ NIKITIN Marc et REGENT Marie-Odile, « Introduction à la comptabilité », éd. Armond colin, Paris, 2007 (3ème éd.), p. 12.

⁷ Ibid.

1.1. La comptabilité chez les Sumériens

La Mésopotamie est une civilisation de l'Asie occidentale, elle fut entre le 6^{ème} et le 1^{er} millénaire avant J. C. un des plus brillants foyers de la civilisation. C'est à cette époque, au pays de Sumer vers 3500 av. J. C. que l'écriture est née, il en reste de cette époque beaucoup de matériels gravés, des tablettes, des disques, des jetons...etc. C'est une écriture cunéiforme¹ qu'on trouve sur la plupart de ce matériel fragile, ce qui assure d'ailleurs la sécurité puisque une tentative de falsification peut détruire ce dernier.

En 2000 av. J. C. fut paru le code d'Hammourabi : « A la fois code civil, code de commerce et code maritime, code pénal et de procédure, ce monument législatif contient des textes sur le contrat de mariage, de donation, de prêt, de vente, de dépôt, de commission, etc. » (*J. H. Vlaemmink, 1956, p. 14*)². Ce code est la première preuve tangible de l'existence du compte. « ...Le commis marquera les intérêts de l'argent autant qu'il en a emporté, et il comptera ses jours et payera le négociant » (*Degos, 1998*)³.

Les sumériens et leurs successeurs, les Babyloniens tenaient une comptabilité précise, d'après les milliers de tablettes utilisées et qui donnent des éléments précis sur la méthode d'enregistrement des comptes utilisée par ces derniers.

A la fin du 3^{ème} millénaire, au sein de la 3^{ème} dynastie d'OVR⁴, apparaissent des tablettes dont lesquelles on peut distinguer tous les éléments caractéristiques d'un compte : La nature des objets de la transaction, les quantités livrées et les montants. Dans d'autres tablettes, on peut trouver des indications sur les situations précédentes, c'est-à-dire les soldes. A des siècles de distances, les Babyloniens de l'antiquité et les Italiens du moyen âge ont adopté une même technique pour résoudre des problèmes de même nature⁵.

1.2. La comptabilité chez les Egyptiens

Quelques siècles après les Sumériens, les Egyptiens inventent le *Papyrus*⁶ pour y enregistrer leurs transactions. Sur ce support on enregistrerait les opérations, d'abord d'une manière provisoire, puis on récapitulait au propre définitivement. Les comptes comportaient l'intitulé, la date de la transaction et le montant total. Ils possédaient une partie recettes, distincte de la partie dépenses.

A partir de 300 av. J. C. le *papyrus* est rédigé en langue démotique, que même les spécialistes n'arrivent pas à décoder. Le *papyrus d'abousir* (2400 av. J. C.) et le *papyrus E 3226* (1500 av. J. C.) sont de bons exemples de la comptabilité égyptienne. L'Egypte de la période hellénique⁷ utilisait le livre-journal (ou éphéméride) qui donnait le détail des opérations quotidiennes. Les recettes et les dépenses étaient écrites dans l'ordre

¹ Les éléments de l'écriture cunéiforme ont la forme de clous (*cuneus* du latin).

² Cité par NIKITIN Marc et REGENT Marie-Odile, Op.cit.

³ Cité par DEGOS Jean-Guy et LECLERE Didier « Enregistrement comptable », dans encyclopédie Comptabilité Contrôle Audit, éd. Economica, Paris, 2000, p. 646.

⁴ L'OVR est un Etat de Mésopotamie.

⁵ DEGOS Jean-Guy et LECLERE Didier, Op.cit, p.646.

⁶ Le papyrus est une feuille fabriquée à partir d'une plante appelée papyrus des bords du Nil.

⁷ Période où s'est développée une civilisation sous l'influence de la culture grecque.

chronologique les unes en dessous des autres. D'où un jeu perpétuel d'additions et de soustractions, coupées par de fréquentes balances.

On trouve également des comptes synthétiques donnant le résumé des recettes et des dépenses pour un ou plusieurs jours, pour un mois et même une année¹.

1.3. La comptabilité chez les Grecs et les Romains

La comptabilité grecque fut également très développée. L'enregistrement comptable en Grèce était réalisé en deux étapes : provisoire, dans des « mémoriaux », ensuite définitif. On y trouve aussi des comptes de synthèse périodique probablement suivi par un bilan annuel.

Ce sont les Grecs qui ont apporté aux égyptiens la technique bancaire du virement. Ce procédé permettait de soustraire ou d'ajouter des sommes d'un compte à un autre sans transport d'espèces. Les temples Grecs jouaient le rôle des banquiers, les donations aux dieux étaient comptabilisées sur des plaques de marbres.

Les banquiers ou les « trapézistes », comme on les appelait, géraient les dépôts et fournissaient du crédit. Pour l'enregistrement de leurs opérations ils se servaient des « éphémérides » ou journaux, où on enregistrait les transactions par ordre chronologique et des « *Trapedzikita grammata* » ou livres des comptes. Les banques grecques étaient très rigoureuses et précises dans leurs enregistrements, ce qui donnait une force probante à ces documents.

A Rome, les grandes entreprises gricoles tenaient une comptabilité détaillée et même les chefs de familles tenaient des livres de compte, c'était devenu même une obligation. Le document que les romains utilisaient était le « *Codex accepti et expensi* » ou journal des recettes et des dépenses. Les opérations étaient d'abord enregistrées au brouillon dans les « *adversaria* », puis recopiées dans le « *codex* ». Ce dernier devient un livre comportant deux colonnes : Les encaissements ou « *accepti* » (débit) et les décaissements ou « *expensi* » (crédit).

Les banquiers quand à eux, ils utilisaient le « *liber rationum* ». C'est un document qui avait à la fois le caractère du journal et du grand livre actuels. Chaque client y avait un compte à son nom.

La comptabilité romaine est la première qui donne une idée précise du rythme du temps dans les travaux comptables: les opérations quotidiennes enregistrées dans les « *adversaria* » et « *ephemris* » sont périodiquement reportées une fois par mois après reclassement éventuel dans les « *codices* »². La comptabilité était tenue en chiffres romains, les seuls connus à l'époque. La difficulté de leur maniement devait gêner considérablement l'œuvre des comptables.

¹ NIKITIN Marc et REGENT Marie-Odile, Op cit, p. 12.

² DEGOS Jean-Guy et LECLERE Didier, Op cit, p. 648.

1.4. Le moyen âge

Au début du moyen âge et après s'être débarrassé des inconvénients liés à la connaissance et à la stabilité de l'écriture, la comptabilité type est concrétisée par la rédaction d'un mémorial. Ce dernier est un support d'enregistrement détaillé des transactions, c'est un registre unique, descriptif et chronologique. Les enregistrements en formes d'articles deviennent la règle, le besoin d'analyse favorisera le développement de la comptabilité en partie simple.

A la fin du moyen âge, vers le 13^{ème} siècle, on introduira les chiffres « arabes » que nous utilisons jusqu'à aujourd'hui, ensuite l'algèbre au 15^{ème} siècle, ce qui offre à la comptabilité l'instrument de calcul et le mode de raisonnement qui allaient lui permettre de faire en deux siècles, le 14^{ème} et le 15^{ème}, de vrais progrès, mais la comptabilité reste toujours en partie simple. Bien qu'on utilise deux colonnes, ou deux notions comme le débit et le crédit, on n'en est pas encore au stade de la partie double.

2. Deuxième période : Le développement du commerce et la comptabilité en partie double

Avec le développement du commerce, du crédit et de l'activité économique d'une manière générale à la fin du moyen âge, on assista à la naissance de la comptabilité en partie double. On fait remonter la comptabilité des entreprises contemporaines à l'invention, une invention collective et non signée par les marchands italiens, de l'enregistrement en partie double encore pratiquée au 21^{ème} siècle¹.

En effet, cette comptabilité s'est développée au Nord de l'Italie. Dans son ouvrage intitulé « *Summa de arithmetica, geometria proportioni e proportionalita* » qui se traduit « traité d'arithmétique, de géométrie, des proportions et de proportionnalité », publié en 1494, le mathématicien LUCA PACIOLI, donne naissance à la partie double et à la comptabilité moderne.

L'enregistrement en partie double peut être considéré comme une métaphore comptable de l'échange à crédit. Cette méthode d'enregistrement s'est progressivement perfectionnée et son utilisation s'est répandue pour finir par s'imposer très nettement à partir du début du 19^{ème} siècle, particulièrement dans l'industrie.

3. Troisième période: La révolution industrielle

Avec la révolution industrielle et l'expansion de l'industrie, le besoin d'une nouvelle façon de mesurer l'activité et de se mesurer entre elles s'est fait ressentir par les entreprises. En effet, le processus de production est devenu plus complexe, et le calcul des coûts est devenu indispensable, c'est ainsi qu'apparaît la comptabilité analytique donc, seul le besoin d'information guidait les comptables et les dirigeants dans la mise en place de tel système.

A partir du 19^{ème} siècle, les grandes firmes industrielles et commerciales vont se mettre à faire un état de leur patrimoine dans ce document qu'on appelle le « Bilan » ainsi que le « Compte de résultat ». Une pratique qui devient par la suite réglementée et obligatoire.

¹ COLASSE Bernard, « Les fondements de la comptabilité », Op cit, p. 11.

4. Quatrième période : Normalisation comptable et l'expansion de la profession

4.1. La normalisation nationale

Pour que la comptabilité puisse accomplir ses missions, elle doit présenter le maximum de gage, de rigueur et de sérieux, il faut donc la normaliser, afin que des règles communes s'imposent à tous. C'est à la fin du 19^{ème} siècle qu'on voit apparaître les premières tentatives importantes de normalisation des comptabilités à des niveaux nationaux, ainsi que les premiers vérificateurs ou auditeurs¹.

Cette normalisation ne va pas de soi, ses formes peuvent, selon les pays, reposer sur des acteurs différents (Etats, profession comptable, organisme indépendant) et donner lieu à des combinaisons diverses qui définissent des « formes-types » concrètes de régulation marquant chaque pays pendant des périodes plus au moins longues, mais généralement pendant plusieurs décennies. Pour des raisons d'information des utilisateurs, à savoir les actionnaires, les banques et l'Etat en particulier, la nécessité de normaliser les comptabilités est apparue dans chaque pays.

La Grande Bretagne est considérée comme le berceau de la profession comptable moderne. En effet, c'est en Grande Bretagne qu'on voit se créer les premiers cabinets indépendants de comptabilité, les premières associations de comptables et d'auditeurs et aussi la première organisation de comptables « l'association des comptables » en Ecosse (1853). Le premier cabinet qui est à l'origine de la création de la profession comptable, est mis en place par des britanniques « expatriés » aux Etats-Unis en (1903)².

Il existe plusieurs organisations qui veillent à la bonne évolution de la profession comptable, on cite par exemple :

- **La Fédération Européenne des Experts Comptables (FEE)** : La FEE dont le siège se situe à Bruxelles, est issue de la fusion de l'Union Européenne des experts Comptables (UEC) et du Groupe d'Études des Experts Comptables de la CEE (GEEC). La FEE veille à l'amélioration et l'harmonisation des pratiques des experts comptables. La FEE représente la profession comptable européenne dans les instances internationales et est organe consultatif auprès des institutions européennes.

- **L'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)**: L'EFRAG rassemble des groupes privés en relation étroite avec l'information financière tels que les professionnels de la comptabilité, les bourses de valeur, les analystes financiers et les groupes qui publient des comptes.

Le processus de normalisation en Algérie a commencé avec le PCN 1975. Après l'indépendance en 1962, l'Algérie a ressenti le besoin de s'aligner avec les autres nations et d'avoir sa « propre » comptabilité, mais ce qu'elle a réalisé juste après l'indépendance c'était une simple reconduction des lois françaises, à l'exception des textes contradictoires avec la

¹ COLASSE Bernard, « Les fondements de la comptabilité », Op cit, p. 22.

² Idem, p. 23.

souveraineté nationale. Ainsi, le PCG 1957 fut reconduit¹. A partir de cette date, l'Algérie a fini par remplacer le PCG par le PCN en 1975, et qu'on a ; à son tour remplacer par le SCF 2007 (Système Comptable et Financier).

4.2. La normalisation internationale

La normalisation comptable selon COLASSE Bernard est ce processus qui a pour objet l'application de normes identiques dans le même espace géographique et qui vise l'uniformité des pratiques comptables au sein de cet espace².

Jusqu'aux trois quarts du 20^{ème} siècle, la normalisation comptable s'était essentiellement développée dans l'espace d'un pays. Chaque pays possède son propre plan comptable et impose à ses entreprises les normes comptables qui lui semble appropriées. La diversité des référentiels comptables nationaux, l'expansion des marchés financiers et le besoin de comparaison des états comptables produits par les entreprises de pays différents a fait qu'une normalisation internationale devient nécessaire.

Il est vrai que l'organisme international chargé de la normalisation comptable internationale l'IASC s'est créé en 1973, d'ailleurs à l'initiative du britannique Henri Benson, mais ce n'est qu'au milieu des années 90 que le problème d'harmonisation internationale a été abordé, et c'est cet organisme là, qui s'est largement inspiré des besoins des marchés financiers et qui est chargé de cette mission.

La communauté européenne fut la première à ressentir ce besoin d'harmonisation et de rapprochement des comptabilités, et elle l'a effectivement satisfait dès le 1^{er} janvier 2005 par voie de directives.

En Algérie aussi ce besoin d'harmoniser a été ressenti et une application des normes de l'IASB est prévue à travers l'élaboration d'un nouveau système comptable et financier. C'est une réforme de tout le système comptable algérien.

Actuellement, on peut prétendre vers une harmonisation mondiale, grâce à l'IASB avec à ses cotés le FASB américain. Même si les US-GAAP continuent de s'appliquer aux Etats-Unis, mais un processus de discussion est engagé entre ces deux organismes afin de converger leurs normes respectives

IV- Objectifs de la comptabilité

Nous avons vu à travers l'historique de la comptabilité que l'objectif de celle-ci a évolué à travers les âges. La comptabilité répond à des besoins sociaux qui ont évolué au cours de l'histoire en fonction des changements dans l'environnement économique et social. Alors qu'elle n'était qu'un moyen de contrôle, au jour d'aujourd'hui elle remplit plusieurs fonctions, à savoir :

¹ MIMECHE Ahmed, « Système d'information comptable et système de gestion de l'entreprise industrielle : le contexte algérien », thèse de doctorat d'Etat en sciences de gestion, 2005, ESC, Alger, p.142.

² COLASSE Bernard, « Comptabilité générale, PCG, IAS/IFRS et ENRON », éd. Economica, Paris, 2001, p. 08.

- **Assure le contrôle** : La comptabilité fournit des informations utiles pour les propriétaires, l'Etat et les salariés. Elle fournit à travers les états financiers les bases nécessaires à la détermination de divers droits pécuniaires tels que les dividendes des actionnaires, la participation financière des salariés et les impôts exigés par l'Etat. La comptabilité permet aux actionnaires de contrôler l'assiette de l'impôt puisque ceux sont les données comptables qui sont utilisées dans la détermination du résultat imposable, et permettre ainsi de calculer de multiples impôts directs et indirects.

Grace à un système comptable fiable et des procédures de contrôle interne, la détection et la prévention des fraudes est désormais possible soit directement ou soit par rapprochement ou recoupement des données comptables avec les pièces justificatives.

- **Fournit les éléments nécessaires à la prise de décision** : Que ce soit pour les dirigeants ou les partenaires de l'entreprise, la comptabilité fournit des données nécessaires à la prise de décision. Pour les investisseurs, l'objet de l'information comptable est moins de les aider à contrôler la gestion et à apprécier les performances des sociétés sur lesquelles pour la plupart ils n'ont aucune prise, que de les aider à gérer rationnellement leur portefeuille-titres et à prendre au moment opportun les bonnes décisions d'achat, de vente ou de garde. En d'autres termes, de les aider à « voter avec leurs pieds »¹.

Grâce à la comptabilité financière, les investisseurs, les actionnaires actuels ou potentiels, peuvent formuler des jugements sur les événements passés, présents et futurs.

Pour les responsables de l'entreprise, la comptabilité de gestion constitue la principale source d'information, du pilotage et de la gestion des activités. D'autres partenaires (tels que les banques, les fournisseurs et l'Etat) utilisent les informations fournies par la comptabilité pour décider des démarches à suivre avec l'entreprise concernée.

- **Permet le diagnostic économique et financier** : La comptabilité fournit à l'analyse financière une source d'information systématique et homogène. Toute entreprise est tenue de procéder à un enregistrement et au traitement systématique d'informations relatives à son activité et à son patrimoine. Elle élabore ainsi des états financiers susceptibles de servir de support à l'établissement du diagnostic financier. Le caractère homogène de l'information comptable, puisqu'elle est soumise à une normalisation, améliore la lisibilité pour les analystes financiers.

Ajoutant à cela la représentation globale de l'entreprise que propose la comptabilité, ce qui apparait particulièrement adéquat du point de vue du diagnostic financier ; puisque ce dernier privilégie l'unité financière de l'entreprise, son unité d'encaisse, sa capacité bénéficiaire et sa valeur globale².

- **Fournit des données aux staticiens et aux comptables nationaux** : Afin d'effectuer des synthèses et des prévisions, la statistique et la comptabilité nationale ont besoin des informations fournies par la comptabilité. Les applications récentes de la comptabilité d'entreprise ont largement dépassé le cadre restreint de cette dernière et se situent désormais

¹ COLASSE Bernard, « Les fondements de la comptabilité », Op cit, p. 26.

² COHEN Elie, « Analyse financière et comptabilité », dans Encyclopédie Comptabilité Contrôle Audit, éd. Economica, paris, 2000, p. 26.

au niveau d'une organisation de dimension plus grande: la nation. La comptabilité d'entreprise permet de fournir à l'analyse économique les informations nécessaires au calcul des agrégats et d'élaborer les tableaux macroéconomiques.

Le recours par les entreprises, à un langage normalisé permet d'effectuer des calculs homogènes et significatifs, ce qui donne à l'outil comptable la capacité d'assurer une meilleure maîtrise de la planification globale.

Les informations comptables peuvent aussi être utilisées par les staticiens à des fins d'analyses macroéconomiques (la mesure de la production des biens et services, la mesure du revenu, etc.).

- **Apporte la confiance et favorise le dialogue social** : La comptabilité remplit une fonction sociale qui consiste à apporter aux partenaires dans leurs relations avec l'entreprise la confiance nécessaire à toute transaction. Cet apport de confiance secrété par la comptabilité tient à la croyance et à la véracité des représentations du réel qu'elle fournit. La comptabilité et la société doivent entretenir des rapports de confiance mutuels¹.

La comptabilité favorise le dialogue social entre les acteurs. Elle représente un moyen de légitimation pour les dirigeants des entreprises, pour augmenter leurs choix et décisions, et un moyen de défense pour les syndicats pour renforcer leurs revendications. C'est un instrument de défense des intérêts pour les actionnaires et les tiers qui sont en rapport avec l'entreprise².

- **justifie les opérations** : Puisque la comptabilité permet d'enregistrer les transactions faites, elle fournit un moyen de preuve. Le code de commerce algérien stipule dans l'article 13 : « Les livres de commerce régulièrement tenues peuvent être admis par le juge pour faire preuve entre commerçants pour faits de commerce ».

V- Utilisateurs de la comptabilité

La comptabilité d'entreprise donne une image de l'activité économique de cette dernière. Son objectif principal est de permettre aux utilisateurs de comprendre la situation financière sous un angle global et synthétique. Elle produit de l'information destinée aux dirigeants, aux investisseurs, aux créanciers, au public, à l'Etat, aux salariés, aux clients, aux fournisseurs, à l'administration fiscale, à la banque et aux prêteurs.

- **La Direction** : Elle a besoin d'information pour planifier, pour décider de la stratégie et de l'affectation des ressources et pour contrôler. Elle a besoin d'un jeu complet des documents de base jusqu'aux états financiers et l'information doit être continuellement accessible.

- **Les Actionnaires et investisseurs** : Ils se préoccupent du risque et de la rentabilité de leurs placements, ce qu'il les intéresse sont essentiellement des informations aidant à déterminer quand ils doivent acheter, conserver ou vendre et des informations pour estimer la capacité de l'entreprise de verser des dividendes.

¹ EVRAERT Serge, « Confiance et comptabilité », Encyclopédie Comptabilité, Contrôle et Audit, Op. cit., éd. Economica, paris, 2002, p. 461.

² DISCHAMPS Jean-Claude, « Comptabilité générale de l'entreprise », éd. Cujas, paris, 1972, p. 26.

- **Les Banques et les prêteurs** : Grâce aux états financiers rétrospectifs et provisionnels, l'information ; pour déterminer si le remboursement de leurs prêts et les intérêts qui y sont liés seront payés à l'échéance ; dont les banques et les prêteurs ont besoin, est désormais accessible. L'entreprise doit produire ces documents quand elle veut lever des fonds auprès d'une banque ou sur le marché.

- **Les fournisseurs et autres créanciers commerciaux** : Théoriquement, ces utilisateurs n'ont pas le droit à d'avantage d'informations que celles fournies par les états financiers, mais en procédant à des comparaisons et en organisant une veille du renseignement, ils peuvent se faire une idée plus précise sur la situation de l'entreprise. Ils s'intéressent à l'information qui leur permet de déterminer si leurs créances leur seront remboursées à l'échéance. Les créanciers commerciaux s'intéressent à l'entreprise sur une période plus courte que les prêteurs, sauf s'ils dépendent de la continuité de l'entreprise quand celle-ci est pour eux un client majeur.

- **Les clients** : Ils s'intéressent à l'information sur la continuité de l'exploitation de l'entreprise, surtout quand ils ont des relations à long terme avec elle ou bien qu'ils en dépendent. Comme les fournisseurs, les clients demandent des renseignements directs et les recourent pour être prévenus des occasions ou des difficultés possibles. Les clients s'intéressent particulièrement à la pérennité de l'entreprise.

- **Les concurrents** : L'analyse de la concurrence résulte de bases de données complétant des états financiers. Ces informations sont recoupées avec la recherche du renseignement et une bonne connaissance du secteur, ce qui permet de faire des comparaisons des performances.

- **Le personnel** : Les états financiers leur fournissent des information sur la stabilité et la rentabilité de leur employeur, l'information pour estimer la capacité de l'entreprise à rémunérer ses salariés et à leur verser les avantages en matière de retraite et des opportunités en matière d'emploi.

- **L'Etat et les organismes publics** : S'intéressant à la répartition des ressources et en conséquence aux activités des entreprises, l'Etat et les organismes publiques imposent aussi des obligations d'information pour réglementer les activités des entreprises, déterminer les politiques fiscales et la base des statistiques nationales.

- **Le public** : Les entreprises ont une action sur les individus et sur la collectivité ainsi, elle peut contribuer à l'économie du pays, notamment en procurant des emplois et en étant cliente des fournisseurs locaux. Les états financiers peuvent aider le public en renseignant sur les tendances, les évolutions récentes de la prospérité de l'entreprise ainsi que sur l'étendue de ses activités.

Section II : La comptabilité : Théories et concepts de base

La fonction essentielle du langage comptable est d'assurer la communication entre acteurs et utilisateurs des comptes. Il faut donc rechercher et définir des conventions et des méthodes qui, prenant en considération des spécificités de chaque environnement dans lequel elles évoluent et afin de répondre à des besoins particuliers, parviennent à organiser le système d'information comptable auquel les utilisateurs des états financiers puissent se fier.

Le champ de ces conventions ou méthodes est mouvant, il n'existe pas de liste exhaustive, vu les divergences qui existent entre les pays dans plusieurs domaines ayant un impact sur la comptabilité. Afin d'expliquer et de justifier ces diverses comptabilités une théorie est donc indispensable, elle identifie les modèles comptables et analyse leur fonctionnement. Cependant il existe plusieurs théories.

I- Les théories comptables

Bernard COLASSE souligne dans un texte consacré aux théories comptables qu'on peut considérer l'emploi de l'expression « Théories comptables » comme une provocation ou un abus de langage¹. Pourtant une théorie de la comptabilité est indispensable pour identifier les modèles comptables et analyser leur fonctionnement, surtout que les pratiques comptables sont diverses, et c'est une diversité qui ne passe pas inaperçue puisqu'on parle de comptabilité « anglo-saxonne », de comptabilité « continentale », etc.

Ces différences doivent être rattachées à un modèle, donc à une théorie qui les explique et les justifie : Qu'est-ce qu'un « modèle » anglo-saxon, qu'est-ce qu'un « modèle » continentale². Il existe trois théories comptables :

- Les théories descriptives.
- Les théories normatives.
- Les théories explicatives.

1. Les théories descriptives

C'est à partir du 19^{ème} siècle qu'un effort de théorisation de la comptabilité a vu le jour dans les pays anglo-saxons. C'était plus un essai de description de la comptabilité et de la classification. Les théories descriptives sont celles qui décrivent la comptabilité et expliquent ses principes. Elles sont liées au fonctionnement des comptes et de classification.

1.1. Les théories de fonctionnement des comptes

Les théories de fonctionnement des comptes sont nombreuses, on cite par exemple la théorie de l'échange, la théorie patrimoniale.

¹ COLASSE Bernard, « Les théories comptables », dans encyclopédie Comptabilité Contrôle, Op cit, p. 1232.

² COLLETTE Christine et RICHARD Jacques, « Les systèmes comptables français et anglo-saxons », éd. Dunod, Paris, 2005 (7^{ème} éd.), p. 30.

1.1.1. La théorie de l'échange

Cette théorie stipule que la fonction première de la comptabilité est de mémoriser les flux économiques nés des échanges effectués par l'entreprise avec les tiers. Cette opération d'échange donne naissance à deux flux économiques de même valeur. Chacune des deux parties de l'échange utilise une ressource pour se procurer un emploi, et chacun d'eux enregistre l'opération en partie double, c'est-à-dire l'enregistrement d'une part de l'emploi (ressource acquise) et d'autre part la ressource utilisée.

1.1.2. La théorie patrimoniale

Selon cette théorie l'objet premier de la comptabilité est la mesure et l'analyse de son patrimoine. Un bilan doit vérifier la relation : Situation nette = Actif - Dettes et c'est là que serait le fondement du principe de la partie double. C'est-à-dire une variation de l'un de ces trois éléments entrainera automatiquement la variation égale de l'un des deux autres éléments.

1.2. Les théories de classification

Ces théories ont un objectif pédagogique et opératoire. Elles visent à donner des bases solides à l'enregistrement et à la pratique de la comptabilité. Ces théories sont récentes, elles datent du 20^{ème} siècle. Les théories classificatoires essayent de classer les principes de la comptabilité, beaucoup d'auteurs ont travaillé là-dessus, on cite par exemple Maurice MOONITZ et Pierre LASSEGUE.

Les théories descriptives ont une utilité essentiellement pédagogique, même si elles ont nécessité des efforts intellectuels et de recherches, mais leurs caractéristiques de description des pratiques et des réglementations comptables laissent régner le doute sur le concept qui leur est approprié, celui de « théorie ».

2. Les théories normatives

Ces théories confrontent la comptabilité à la réalité économique et sociale, à travers les objectifs qui lui sont assignés et les principes qu'elle propose. Elles utilisent un raisonnement déductif pour faire découler les principes et les concepts d'une comptabilité à partir d'un objectif assigné à cette dernière, elles sont donc totalement différentes des théories descriptives qui ne visent qu'à réformer ; d'une manière certes pédagogique, les pratiques existantes¹.

3. Les théories explicatives

Ces théories ont une visée purement scientifique, c'est-à-dire cognitive et explicative. On distingue celles orientées vers la recherche économique; la théorie positive, et d'autres vers la recherche historique ou sociologique.

¹ COLLETTE Christine et RICHARD Jacques, Op cit, p. 32.

3.1. La théorie positive

Pour cette théorie, l'entreprise est un nœud de contrats conclus entre les différentes parties prenantes apporteurs de capitaux (créanciers, dirigeants, personnel et Etat). Afin de réduire les conflits d'intérêts, ces différentes parties prenantes cherchent à maximiser leurs revenus, et ceci est un enjeu pour les managers des entreprises qui sont censés intervenir en faveur des méthodes comptables qui les avantagent. Donc cette théorie s'intéresse principalement au comportement des acteurs qui jouent un rôle au sein de l'entreprise et en matière de comptabilité, surtout celui des dirigeants. L'objet de la théorie est de confronter les faits comptables aux hypothèses de comportement « comptables » des différentes parties prenantes.

3.2. Les théories historiques

Les théories historiques confrontent et interprètent l'émergence et le développement des modèles comptables par rapport à des variables historiques, économiques, juridiques, techniques et culturelles. Elles traitent de la genèse des modèles comptables à travers ses concepts et ses pratiques.

3.3. Les théories sociologiques

Comme les théories historiques, l'objet de ces théories est de confronter les choix comptables aux variables extérieurs à l'entreprise, il en existe autant qu'existent les écoles de la sociologie contemporaine. L'existence de ces théories comptables renforce le nouveau concept utilisé pour définir la comptabilité, celui d'une « technoscience » puisque à travers ces théories, la recherche scientifique apporte à la comptabilité du savoir nécessaire à sa mise en œuvre, à sa transmission et à son encadrement.

II- Les principes comptables fondamentaux

Autant qu'une technoscience, la comptabilité doit obéir à un ensemble de postulats et de principes, qui lui donnent sa légitimité et son universalité relative. En effet, l'image comptable doit se développer sur la base d'un certain nombre d'hypothèses, d'observations, de quantifications et de représentations. Ces choix d'hypothèses, de postulats et de conventions donnent une liste de « principe comptables ».

Les principes comptables sont nés et se sont développés avec le développement des pratiques comptables, puis ils sont reconnus par la doctrine et ils ont fait ensuite l'objet de normalisation.

Il n'existe pas de liste exhaustive pour les principes comptables, ils diffèrent d'un pays à un autre. Le plus important et le plus célèbre de ces principes est celui de la partie double, viennent ensuite les principes d'observation, de quantification, et d'autres principes élémentaires¹.

¹ Cette présentation est assez arbitraire, elle n'implique pas de chronologie ni de hiérarchie réglementaire doctrinale.

1. Le principe de la partie double

1.1. Présentation

L'émergence de la partie double remonte au moyen âge, et la raison principale était le développement du crédit à l'époque. Le principe de la partie double règle la saisie de l'information en comptabilité des entreprises, est peut être son trait le plus caractéristique, il l'a défini d'une certaine manière puisque aucun autre système d'information n'y fait appel. Ce principe représente la base de la comptabilité contemporaine. Il lui donne ses traits d'ancienneté, en particulier par rapport à la comptabilité nationale, puisqu'il a été inventé au moyen âge et se trouve présent dans l'ouvrage de PACIOLI (1494). Le principe de la partie double se caractérise matériellement par la passation de deux écritures sur deux comptes différents, pour organiser chaque information, c'est-à-dire une opération comptable donne naissance à deux flux de même valeur et de sens contraire.

1.2. L'approche théorique du principe de la partie double

Les fondements du principe de la partie double se trouvent dans deux théories comptables : la théorie patrimoniale et la théorie de l'échange.

1.2.1. L'approche par la théorie patrimoniale

La théorie patrimoniale, qui assigne à la comptabilité l'objectif principal de l'analyse et de la mesure du patrimoine stipule que « dans un bilan, toute variation de l'un des comptes, " Actifs ", " passif " ou " Situation nette ", entraîne nécessairement une variation de l'un des deux autres, égale et de même sens s'ils appartiennent à des membres différents, ou de sens contraire s'ils appartiennent au même membre, ou bien une variation égale et de sens contraire du même compte, ou bien et enfin des variations de sens diverses de tous les autres comptes et de lui-même , mais de tel sorte que la somme algébrique du premier membre soit toujours égale à la somme algébrique des variations du second membre » (Dumarcley 1914)¹.

Cette approche a une validité pratique précieuse malgré son caractère critiquable historiquement puisque la comptabilité en partie double est apparue au 15^{ème} siècle alors que cette théorie remonte au 19^{ème} siècle².

1.2.2. L'approche par la théorie de l'échange

C'est la relation d'échange entre l'entreprise et les agents économiques qui donne naissance aux flux économiques. Cette théorie permet de voir que tout échange effectué par l'entreprise met en jeu deux flux (biflux) de nature et d'orientations différentes, mais de même valeur : un flux physique et un flux monétaire.

Mais il faut reconnaître que si cette interprétation de la partie double se comprend bien en ce qui concerne les opérations externes de l'entreprise, elle est beaucoup moins immédiate pour les phénomènes et les opérations purement internes et en particulier, pour les phénomènes de dépréciation et les opérations de virement. Pour ceux-ci, l'analyse en termes

¹ Cité par COLASSE Bernard, « Les théories comptables », Op cit, p. 1235.

² SACI Djelloul, Op cit, p. 95.

de flux devient, par extension, une sorte de théorème « Tout emploi est financé par une ressource, toute ressource finance un emploi »¹.

2. Principes d'observation

Les principes d'observation sont liés à l'élaboration du bilan et du compte de résultat, ils définissent le champ d'observation du comptable. Ils ont trait à l'élaboration des états financiers, et ils donnent la base sur laquelle se fonde l'analyse et la mesure du patrimoine de l'entreprise ainsi que le résultat. Ils définissent aussi le cadre cognitif des utilisateurs des documents comptables.

2.1. Le principe de l'entité

La comptabilité d'une entité repose sur une « isolation » du patrimoine de celle-ci et celui des personnes morales ou physiques qui la dirigent ou qui ont participé à sa création et à son développement. Puisque l'entreprise est un ensemble autonome, distinct de ses propriétaires, associés ou actionnaires, une distinction entre les droits et obligations de celle-ci et ceux de ses propriétaires devient nécessaire. Les états financiers de l'entité prennent en considération uniquement l'effet de ses propres transactions et des seuls événements qui la concernent.

2.2. Le principe de périodicité

Ce principe détermine la période comptable d'observation c'est-à-dire l'exercice. Il est impossible de mesurer au jour le jour la performance d'une entreprise, ou bien attendre sa disparition pour connaître son résultat et ses performances, c'est pour cela qu'il y a la nécessité de découper sa durée de vie en périodes. En général, ces périodes sont égales et correspondent à un an (du 1^{er} janvier au 31 décembre). Cette période ne résulte pas du choix des comptables ou des entreprises mais par obligation du fisc et de dispositions générales. Ainsi le code fiscal exige un dépôt annuel de déclaration du résultat et le code de commerce exige un inventaire annuel.

C'est en quelque sorte l'Etat qui a imposé aux entreprises cette périodicité d'une année, même si des fois cette nécessité de découpage en périodes égales n'est pas justifiée, par exemple dans le cas d'une entreprise qui travaille par projets successifs.

De ce principe découle celui de *l'indépendance des exercices*, puisque l'activité de l'entreprise est découpée en exercices, ces derniers doivent être indépendants, c'est-à-dire les produits et charges doivent être rattachés à l'exercice qui les a générés. Il en découle aussi le principe du *rattachement des faits comptables* à des périodes déterminées.

2.3. Le principe de continuité de l'exploitation

Ce principe découle d'une hypothèse qui stipule qu'une entreprise est censée poursuivre ses activités d'exploitation dans un avenir prévisible, qu'elle va continuer de fonctionner, qu'elle n'a pas l'intention de cesser son activité dans l'immédiat et qu'elle ne va pas liquider

¹ MEROUANI Samir, « Le projet du nouveau SCF : anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS », thèse de magister, ESC, 2007, p. 21.

ni réduire ses opérations. C'est ce principe de continuité d'exploitation qui légitime d'ailleurs l'imputation sur le résultat des exercices futurs de dépenses d'investissements réalisés au cours des exercices passés, imputation réalisée selon la technique de l'amortissement. Elle légitime aussi l'anticipation de charges futures induites par des opérations réalisées au cours de l'exercice présent. Par exemple des ventes avec promesse de services après vente gratuits, et le constat de ce qu'il est convenu d'appeler des provisions pour risques et charges¹.

2.4. Le principe de fidélité :

La notion d'image fidèle est née en Angleterre, c'est-à-dire dans les pays de droits coutumier. L'expression « *true and Fair View* » a été utilisée pour la première fois en 1948, dans les compagnies *Act* (LAFFERTY, 1981), elle a connu une large application aux Etats-Unis, au Pays Bas et bien sur en Grande Bretagne². Ce principe stipule que la comptabilité doit donner du réel une image aussi « fidèle » que possible afin que la comptabilité puisse refléter une représentation de la réalité économique de l'entreprise. Ce principe est plutôt lié à la sincérité et à la régularité des documents comptables.

En effet, afin de refléter la réalité et de donner une image fidèle, les procédures et les règles comptables doivent être appliquées avec bonne foi, sincérité et par respect à la réglementation en vigueur.

3. Les principes de la mesure comptable (Quantification)

Selon PEOCHOU³ (1983) « la comptabilité est une projection de l'entreprise au plan des valeurs ». En effet, la comptabilité sert à compter, mais ce n'est pas sa seule fonction, elle sert surtout à évaluer et à attribuer à chaque élément sa valeur et ce à travers l'instrument de mesure qui est la monnaie et l'application de règles d'évaluation.

3.1. Le principe de l'unité monétaire (monétarisation)

L'unité de mesure utilisée pour évaluer et quantifier les flux engendrés par l'activité économique de l'entreprise est la monnaie. Ainsi quelque soit la nature des éléments, le principe de monétarisation permet leurs agrégation et leur homogénéisation et de réduire le tout en une seule valeur, celle du résultat. Les inconvénients de ce principe résident dans le fait que certains éléments non-marchands ne peuvent pas être évalués en unités monétaires. Ceux sont des éléments non quantifiables, tel que l'écologie et les compétences humaines.

Ajoutant à cela les altérations que connaît la monnaie au cours du temps et sa différence d'un pays à un autre, puisque l'étalon monétaire n'est pas universel, à part quelques exceptions (l'Euro), ce qui pose le problème de conversion.

On peut dire que l'emploi de l'unité monétaire comme unité de mesure permet des comparaisons, des additions et des soustractions, mais elle présente l'inconvénient de

¹ COLASSE Bernard, « Les fondements de la comptabilité », Op cit, p. 41.

² SACI Djelloul, Op cit, p. 88.

³ COLASSE Bernard, « Le fondements de la comptabilité », Op cit, p. 42.

l'exclusion de phénomènes non susceptibles d'évaluation monétaire, tel que la qualité des communications et la qualification des hommes.

3.2. Le principe du coût historique

Le principe d'évaluation au coût historique stipule qu'au moment de leur entrée en comptabilité, les biens sont évalués aux prix payés pour les acquérir ou au coût supporté pour les produire, ce qui paraît d'ailleurs logique. Mais il est important de voir à quel moment l'évaluation est effectuée, car le coût historique est tourné vers le passé et ne tient pas compte des fluctuations économiques et des changements de valeur que peut subir un élément du patrimoine de l'entreprise. C'est pour cela que les techniques comptables, tels que l'amortissement et les provisions, ont été conçues afin de corriger les valeurs historiques des biens détenus par l'entreprise et affectés par des pertes de valeurs. C'est de là que découle le principe de prudence.

3.3. Le principe de prudence

La prudence est la caractéristique que doivent posséder ceux qui élaborent les états financiers afin de protéger non seulement les comptables mais aussi les utilisateurs. La prudence signifie que lors de l'exercice des jugements nécessaires à l'élaboration des estimations dans des conditions d'incertitudes, il faudrait faire attention à ce que les produits et l'actif ne soit pas sur-évalués, et le passif ou les charges sous-évalués. Lorsque le comptable doit faire un choix entre deux valeurs différentes pour le même élément, il doit prendre la plus faible de ces valeurs.

En réalité, la prudence du comptable a toujours été soutenue par l'idée que l'information comptable - et par voie de conséquence les documents financiers qui lui servent de support - doit assurer toutes les garanties de sécurité et de sûreté que recherchent les tiers et tout particulièrement les pourvoyeurs de fonds (actionnaires, banquiers, créanciers)¹. La prudence tient un rôle de légitimation dans la mesure où elle reflète des valeurs et des normes sociales partagées et où elle légitime les actions de certains acteurs².

4. Autres principes

4.1. Le principe de la permanence des méthodes

La cohérence des informations comptables présentées d'un exercice comptable à un autre est importante. C'est pour cela que les méthodes d'évaluation et de présentation des états financiers doivent être les mêmes afin de permettre la comparabilité, d'abord au niveau de l'entreprise elle-même (entre un exercice et un autre) ensuite entre elle et les autres entreprises.

¹ SACI Djelloul, Op cit, p. 92.

² SABOLY Michel, « La prudence comptable : perspectives historiques et théoriques », revue Comptabilité-Contrôle- Audit, Tome 9, volume 1, Paris, mai 2003, p. 166.

4.2. Le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture

Selon ce principe, le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

4.3. Le principe de la non compensation

Aucune compensation ne doit être établie ni entre les éléments du bilan, à savoir entre les comptes de l'actif et les compte du passif, ni entre les éléments du TCR à savoir les produits et les charges.

Section III : L'entreprise et le système d'information comptable

Etudier la comptabilité d'entreprise exige de se référer à l'entité à laquelle elle se rapporte et où elle s'applique. Les systèmes d'information sont devenus une composante essentielle de toute entreprise ou de toute organisation prospère.

I- L'entreprise: sa nature et sa structure

L'entreprise est habituellement présentée comme l'unité économique de production. C'est un agent économique dont la fonction principale est de produire des biens et services destinés à la vente.

1. Définition

Une entreprise est un système qui met en œuvre différents moyens techniques et humains de façon optimale pour atteindre les objectifs qu'elle s'est fixée pour la production ou la commercialisation de biens ou services. L'entreprise peut donc être caractérisée par cinq éléments¹ :

- Elle est un système, une organisation puisqu'elle doit définir, coordonner et contrôler les tâches de chacun. Son activité est organisée autour de son système de production et des rapports entre les individus qui la composent ;

- Elle met en œuvre des moyens techniques et humains, appelés facteurs de production, dont la combinaison permet de produire un bien ou un service ;

- Cette combinaison de facteurs doit être optimale car la survie de l'entreprise dépend de l'efficacité de son organisation ;

- L'optimisation des facteurs doit aboutir à la réalisation d'un objectif fixé, objectif qui peut être unique ou multiple et complexe : maximiser le profit, maximiser son chiffre d'affaires, améliorer son image de marque, développer sa sécurité, développer son indépendance...etc ;

- L'entreprise produit des biens ou des services qu'elle offre sur un marché.

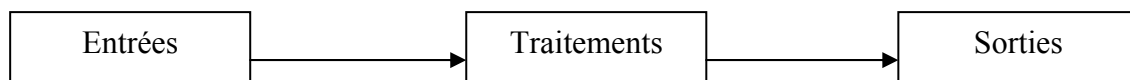
¹ VANHAECKE Dominique et DUTHIL G., « Les fondements de l'économie d'entreprise », éd l'Harmattan, Paris, 1993, p. 08.

2. L'approche systémique de l'entreprise

L'approche systémique de l'entreprise repose sur la définition du système, ensuite une étude du système entreprise et enfin, de distinguer entre les sous-systèmes qui composent le système entreprise dont le système d'information.

2.1. La notion de « Système »

Un système est un ensemble de composantes qui sont en corrélation ou interaction, qui œuvrent pour un objectif commun dans un processus de transformation des entrées ou ressources en sorties ou produits informatifs. Le schéma suivant est une représentation simplifiée d'un système :

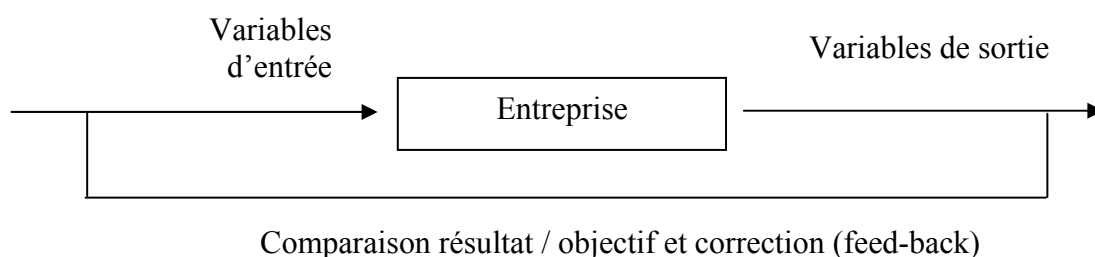


Cette notion de système a été définie avec précision par Joël De Rosnay¹ (1975) : « Un système est un ensemble d'éléments en interaction dynamique, organisés, en fonction d'un but ».

Aujourd'hui, les entreprises doivent s'adapter à un environnement en perpétuelle évolution grâce à la complexité croissante des phénomènes économiques et sociaux, et à l'évolution technologique. Pour assurer leur bon fonctionnement, de multiples interactions entre les différentes unités de base ou entre les différents centres de décision doivent être effectués

La théorie générale des systèmes (L. Von Bertalanffy, 1951)², qui définit un système comme « un ensemble d'organes, de procédures et d'idées, organisés en vue de la réalisation d'un objectif commun et distinct de son environnement », s'applique à l'étude des organisations d'une manière générale et de l'entreprise plus précisément. Ainsi, l'entreprise qui est un organisme assez complexe composé de plusieurs parties interconnectées en évolution permanente, est assimilée à un système.

Figure n° 1: Le système entreprise



Source : Conception personnelle à partir de l'exposé

¹ Cité par BRESSY Gilles et KONKUYT Christian, « Economie d'entreprise », éd. Dalloz, Paris, 2000, 5^{ème} édition, p. 29.

² COULEAU-DUPONT Annelise, « Système d'information de gestion », éd. Nathan, Paris, 2007, p. 17

L'entreprise est un système ouvert, finalisé, régulé et composé d'un ensemble de sous systèmes en interaction afin d'assurer son bon fonctionnement. L'étude du système entreprise s'opère en repérant les différentes variables d'entrée (données externes), de sortie (les actions du système) et le processus de transformation ou de traitement.

2.2. Les variables du système entreprise

2.2.1. Les entrées

Il s'agit notamment des facteurs de production traditionnels et de tout ce qui est nécessaire au fonctionnement du système : les matières premières (ressources naturelles), la capacité de travail et le savoir-faire (facteur travail), les moyens techniques et financiers (le facteur capital), les informations techniques, administratives et socioculturelles (l'environnement).

2.2.2. Le processus de transformation

Cette étape dépend de plusieurs facteurs : les règles et les procédures de fabrication sont soit imposées à l'entreprise ou bien résultantes de ses propres choix, le droit de travail, la réglementation fiscale, l'enregistrement des informations comptables, etc.

La transformation est réalisée à l'intérieur du système entreprise par découpage de celui-ci en sous-systèmes ayant chacun sa propre finalité au sein d'une finalité globale ou commune.

2.2.3. Les sorties

Ce sont les résultats de la transformation, ils se traduisent par les divers résultats (le chiffre d'affaires, le taux de rentabilité des capitaux investis, le niveau de l'emploi, les services rendu à la clientèle). Même les décisions prises par les dirigeants sont considérées comme des sorties, puisqu'elles aussi résultent d'un traitement, plus au moins compliqué, des données qui proviennent à la fois de l'extérieur et de l'intérieur de l'entreprise.

2.2.4. Le feed-back

Il consiste en un ensemble de procédures de correction, après comparaisons des résultats atteints avec les objectifs qu'on s'est fixé, afin de réduire ou d'éliminer les écarts.

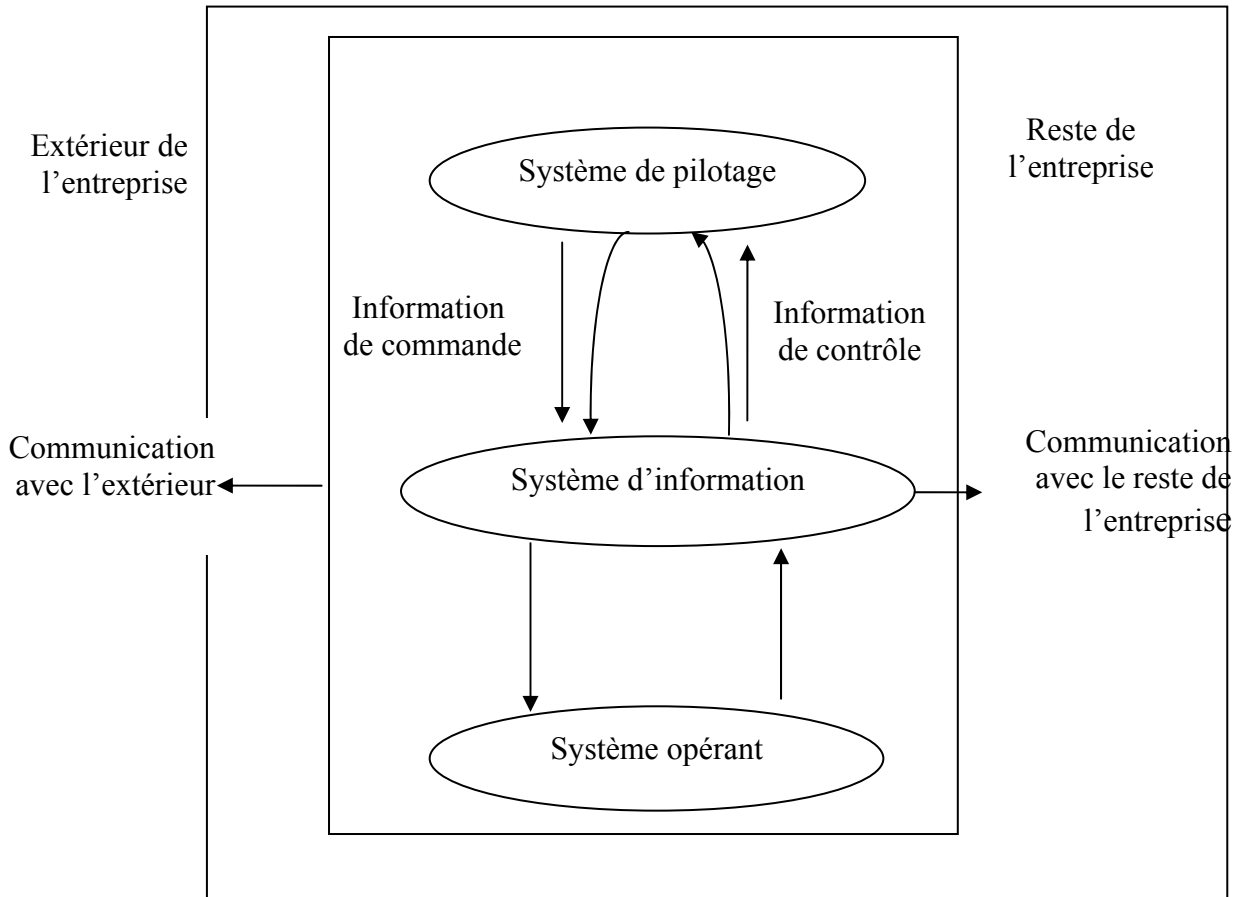
3. Les sous systèmes de l'entreprise

L'entreprise peut être interprétée comme un système décomposé en sous systèmes. Ceux sont des sous ensembles de l'entreprise en interaction, interprétables eux aussi comme des systèmes du fait d'une certaine autonomie (dans les moyens, les finalités, le pilotage) et qui peuvent eux aussi être décomposés en sous systèmes. Il s'agit de trois sous systèmes :

- Système de pilotage.
- Système d'information.
- Système opérant.

En voici une représentation schématique du système entreprise et de ses trois sous système :

Figure n° 2: Les trois sous-systèmes de base de l'entreprise



Source : BRESSY Gilles et KONKUYT Christian, Op cit, p. 110.

Cette figure démontre que l'entreprise n'est qu'un « va et viens » entre les trois systèmes déjà cités, qui s'échangent des informations entre eux, à l'intérieur de l'entreprise et avec l'extérieur aussi.

3.1. Le système de pilotage (décision)

C'est le système clé de toute entreprise, il se situe à la tête de toute l'organisation. Le système de décision ou de management finalise l'entreprise en lui fixant ses objectifs, il est chargé du pilotage du système opérant en fonction des objectifs du système global.

Piloter une entreprise ou l'un de ses sous-systèmes, c'est à la fois :

- Fixer les objectifs ;
- Choisir et mettre en œuvre les moyens nécessaires pour les atteindre ;
- Contrôler le fonctionnement et les résultats du système à l'aide d'un tableau de bord ;
- Opérer des régulations, c'est-à-dire des corrections afin d'atteindre les objectifs.

Cela étant, le système de décision ne peut être que l'ensemble des structures organisationnelles et institutionnelles (hommes, techniques, procédures, principes, politiques,

stratégie, norme, etc.) qui, au vu des résultats de données informationnelles, prend la décision au titre de sanction ou de pilotage.

De ce fait, le système informationnel apparaît comme le pivot incontournable et inéluctable sur lequel va reposer toute structure décisionnelle sans laquelle, toute décision est vouée à l'échec. Le système informationnel de l'entreprise apparaît ainsi comme étant composé d'une multitude de sous systèmes, dont bien entendu le système d'information comptable (SIC), qui en constitue le noyau dur¹.

3.2. Le système opérant

Appelé aussi système technologique ou physique ou de production. Il est à la base du système entreprise, il est chargé des opérations de transformations permettant d'atteindre les objectifs fixés. C'est le support de l'exploitation et du fonctionnement des opérations, aide les équipes et les structures opérationnelles à assurer le fonctionnement des activités de production (les commandes, les ventes, la fabrication, la finance et comptabilité, les ressources humaines).

3.3. Le système d'information

Le système d'information fournit aux membres de l'organisation une représentation de l'état et du fonctionnement de celle-ci face à son environnement. Pour cela, il collecte, mémorise, traite et communique les informations aux autres sous-systèmes².

Un système d'information peut être défini comme un ensemble construit et articulé de techniques, de procédures, de règles, destiné à réaliser des tâches d'acquisition, de stockage, de traitement et de diffusion des informations, dont l'objectif est d'aider les individus et les groupes d'individus de l'entreprise (service, atelier, département, instances de décision, groupe de travail, etc.) à prendre des décisions de gestion. Il se décompose en plusieurs sous-systèmes complémentaires³ :

- Système d'information de la production ;
- Système d'information en marketing et commercial ;
- Système d'information en ressources humaines, vie sociale, gestion prévisionnelle des emplois et des compétences, etc. ;
- Système d'information comptable et financier.

S'intéresser au système d'information de l'entreprise revient à analyser les techniques utilisées par chaque sous-système dans les phases d'acquisition, de stockage, de traitement et d'échange d'informations.

Le système d'information contribue au pilotage de l'entreprise ou de ses activités en fournissant de l'information pour le management. Il aide à la prise de décision, au contrôle de l'évolution de l'entreprise et à coordonner l'activité des différents composants de l'entreprise.

¹ MIMECHE Ahmed, Op cit, p. 63.

² COULEAU-DUPONT Annelise, Op cit, p. 19.

³ DAYAN Armand et autres, « Système d'information et d'organisation », Manuel de gestion, éd. Ellipses, Paris, 1999, p. 948.

4. Les systèmes d'information et la chaîne de valeur

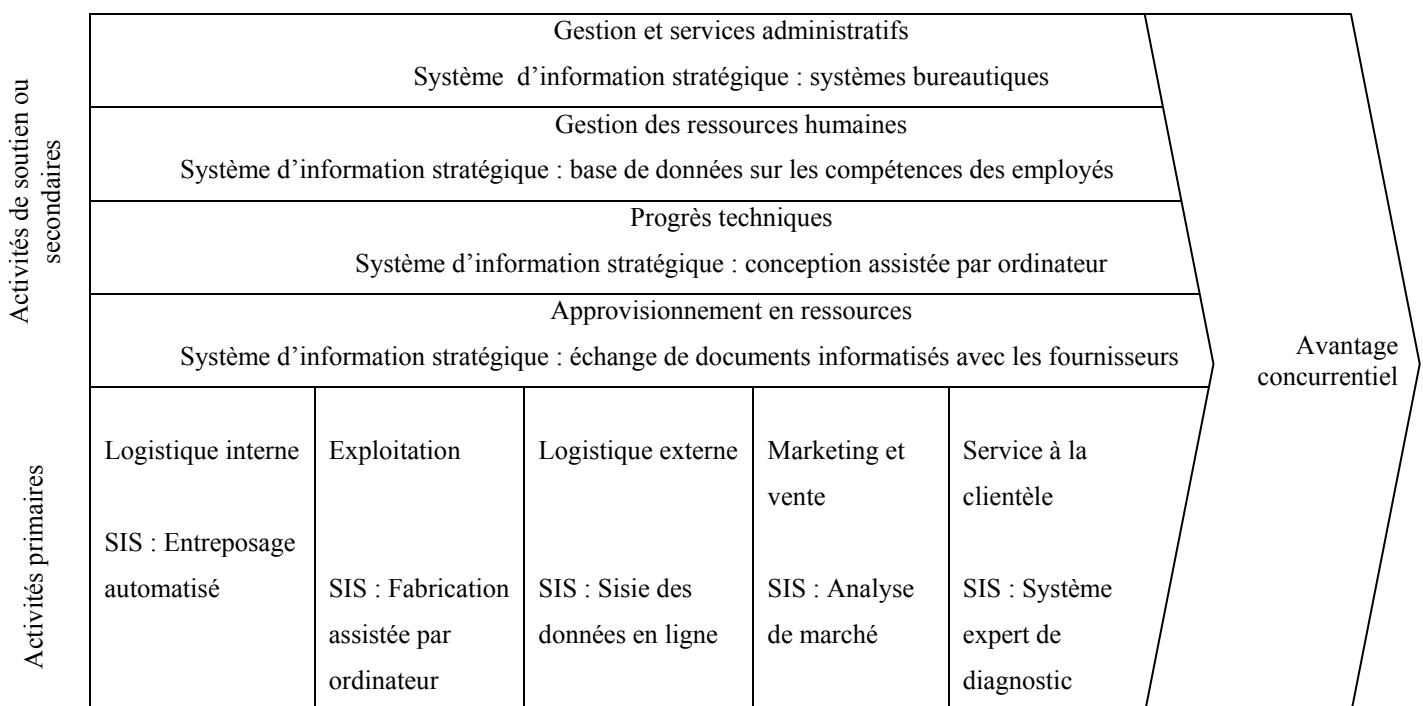
Afin de cerner les sources d'avantages concurrentiels et les biens éventuels entre les diverses activités de l'entreprise, M. Porter a proposé de décomposer l'activité de cette dernière en opérations créatives de valeur.

En 1980, dans son ouvrage intitulé « *Competitive Strategy* » (Analyse stratégique et concurrence), M. Porter a identifié les structures concurrentielles de chaque activité de l'entreprise, après avoir distingué entre les opérations principales (logistique, production, commercialisation et services) et de soutien (approvisionnement, développement, GRH et infrastructures). Ainsi l'entreprise est composée en deux types de fonctions :

- Les activités opérationnelles : dont la mission est de créer un supplément de valeur perçu par les clients ;
- Les activités fonctionnelles qui ne créent pas directement la valeur mais qui permettent aux activités opérationnelles d'en créer plus.

Cette notion de chaîne de valeur peut servir à définir les activités facilitant l'application des stratégies concurrentielles. Il s'agit pour les gestionnaires utilisateurs de concevoir les systèmes d'informations stratégiques (SIS) pour les activités primaires (opérationnelles) qui ajoutent de plus en plus de valeur aux biens et services de l'entreprise et par conséquent, à sa valeur commerciale et des SIS pour les activités de soutien (fonctionnelles) comme le montre la figure n° (03).

Figure n° 3: La chaîne de valeur d'une entreprise



Source : O'Brien James, « Les systèmes d'information de gestion », éd. De Boeck, Montréal, 1995, p.56.

Pour chaque activité, on peut constituer un SIS. Cette notion de chaîne de valeur vient en aide aux dirigeants qui doivent déterminer l'endroit et le moment propice pour utiliser le potentiel stratégique de la technologie de l'information. Grâce à leurs apports stratégiques, les

systèmes d'informations ont une nouvelle influence sur les gestionnaires et les dirigeants de l'entreprise.

Les services d'informations ne se limitent plus seulement à des services fonctionnels chargés de traitements des données, des fournisseurs d'informations et des outils d'aide à la décision, mais ils sont aussi des outils d'aide à la mise en place des stratégies concurrentielles.

II- Le concept de système d'information

Le concept de système d'information est apparu avec l'apparition de la troisième génération d'ordinateurs et peut être défini de plusieurs manières, en voici quelques définitions :

1. Définition du système d'information

Selon Claude GRENIER¹ « Un système d'information est un ensemble de dispositifs technique et organisationnel permettant de saisir, de conserver, de traiter et de transmettre des informations ».

Selon Bernard Esnault et Christian Houarau² Un système d'information est « un ensemble d'éléments (matériels, logiciels, personnels), permettant d'acquérir, traiter, mémoriser et communiquer des informations ».

Le système d'information est la combinaison faite entre le personnel, les procédures et les matériels pour d'abord ramasser l'information puis la traiter, la mémoriser et enfin la communiquer pour assurer la bonne gestion d'une entreprise.

Sur un plan fonctionnel, le système d'information traite de plusieurs types d'informations dont dispose l'entreprise. Ainsi la complexité³ de ces systèmes diffère d'une organisation à une autre, selon sa grandeur et des domaines qu'elle traite, par exemple le système d'information technique, commerciale, financière, comptable, etc.

Dans ces définitions, nous remarquons que le concept « système d'information » fait beaucoup référence à la notion d' « information ».

2. Notion d'information

L'information n'est pas simple à définir, certains auteurs y voient « un bien économique ayant une valeur propre » (COTTA, 1968)⁴, d'autres l'appréhendent plutôt comme « un support des connaissances humaines et des communications dans les domaines techniques, économiques et sociaux » (PROST)⁵. Le mot information résulte de la combinaison entre deux autres notions, celles de « donnée » et « connaissance ».

¹ GRENIER Claude, « Système d'information et comptabilité », dans encyclopédie Comptabilité Contrôle Audit, Op cit, p. 1117.

² ESNAULT Bernard et HOUARAU Christian, Op. cit, p. 10

³ Par le mot " complexité" nous voulons parler des données traitées par les systèmes d'informations.

⁴ Cité par SACI Djelloul, Op cit, p. 48.

⁵ Cité par SACI Djelloul, Op cit, p. 48.

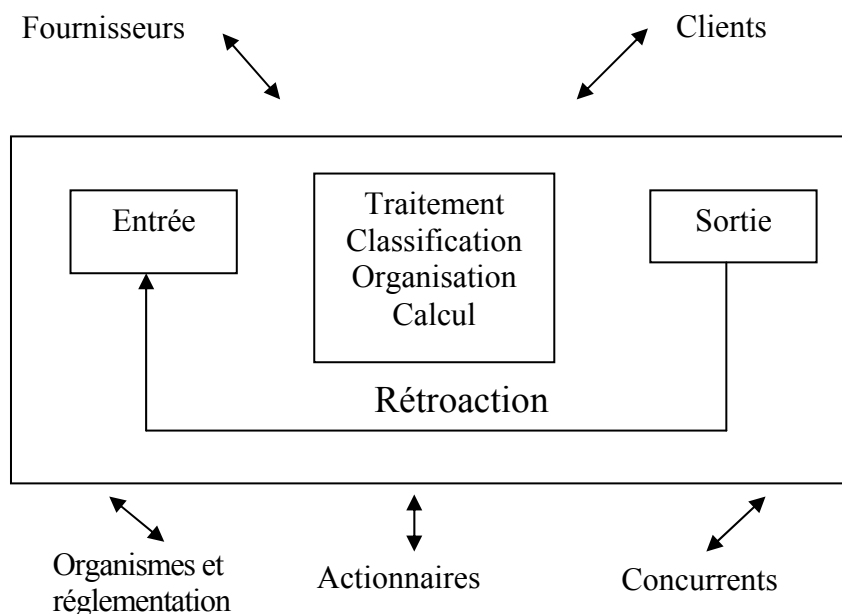
Une donnée est un signe ou un symbole qu'on peut observer. La mise en forme de ces données pour répondre à certains besoins, c'est-à-dire le traitement, la transformation en information ; qui à son tour et avec du raisonnement ; devient une connaissance.

L'information est une ressource qui mérite d'être utilisée avec précautions pour atteindre plusieurs finalités, en tant qu'un¹ :

- Instrument de support et de coordination des processus de gestion ;
- Instrument de communication dans l'entreprise ;
- Support de connaissance des individus ;
- Instrument de liaison avec l'environnement de l'entreprise.

Une information s'appuie sur sa fiabilité, sa formulation, sa disponibilité et son utilité. A partir de là, nous pouvons faire une représentation d'un système d'information comme le montre la figure n° (04) :

Figure n° 4: Le système d'information



Source : LAUDON Kenneth et LAUDON Jame, « Management des systèmes d'information », éd. Pearson éducation, Paris, 2006 (9^{ème} édition), p. 15.

3. Fonctions du système d'information

Les systèmes d'information peuvent jouer un rôle capital dans le succès d'une entreprise. Ils fournissent l'information dont elle a besoin pour une exploitation efficace et une gestion efficace et pour obtenir ou maintenir son avantage sur les concurrents. Pour les gestionnaires utilisateurs, les systèmes d'information représentent² :

¹ DAYAN Armand et autres, « Système d'information et d'organisation », Manuel de gestion, éd. Ellipses, Paris, 1999, p. 934.

² O'BRIEN James, Op cit, p. 08.

- Un service fonctionnel essentiel dont dépend la réussite de l'entreprise au même titre que la comptabilité, la finance, la gestion de l'exploitation, le marketing et la GRH ;
- Une part importante de ressources de l'entreprise et de ses frais d'exploitation, la gestion des ressources pose donc un défi de taille ;
- Un élément capital qui influe sur le rendement opérationnel, la productivité et la motivation des employés ainsi que sur le service de la clientèle ;
- Une source importante d'information et d'appui nécessaire à la prise de décision efficace;
- Un ingrédient nécessaire à la mise au point de produit ou de service concurrentiel qui donnent à l'entreprise un avantage stratégique sur les marchés.

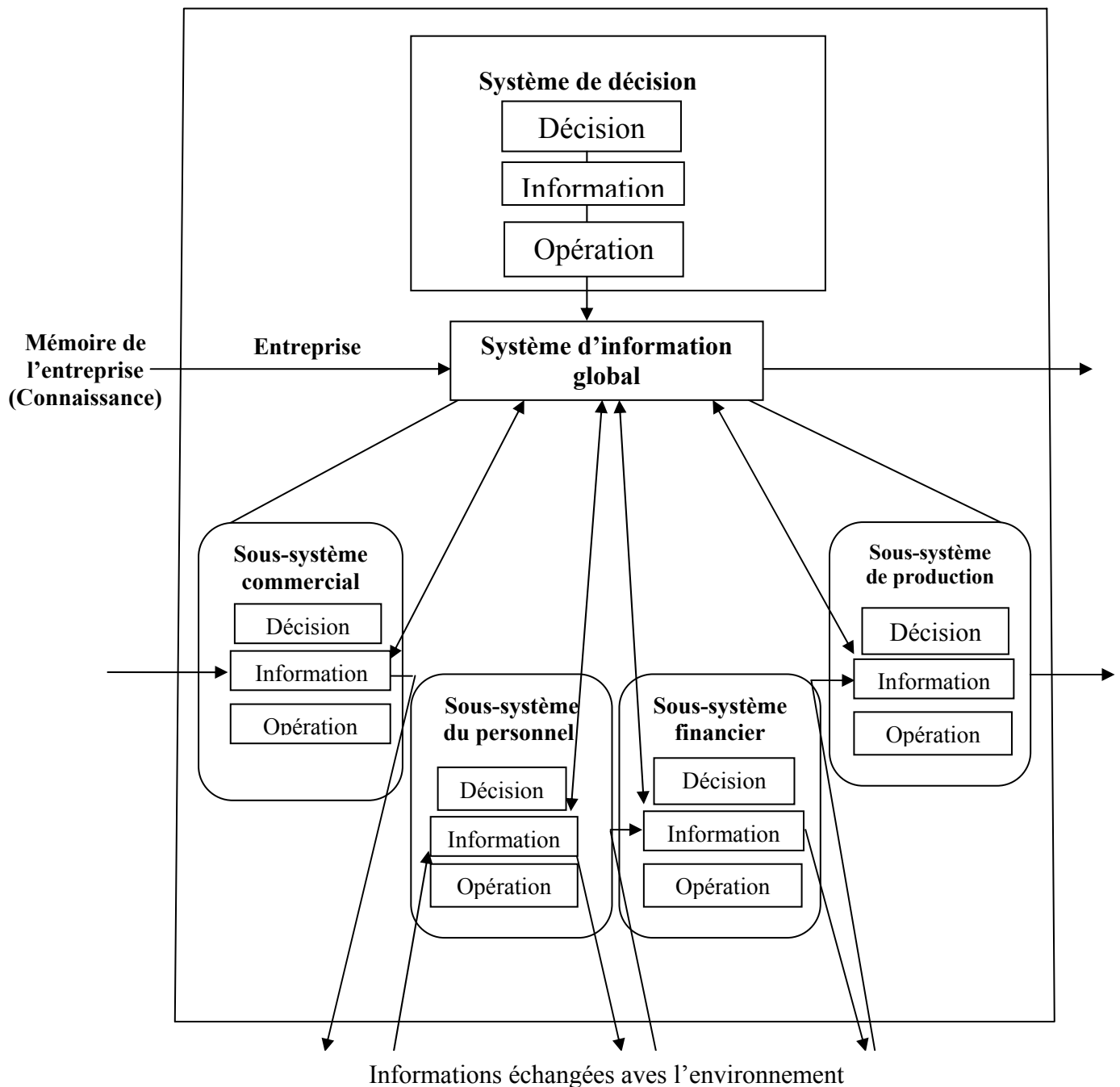
4. Relation entre le système d'information et les autres systèmes de l'entreprise

L'entreprise est un ensemble de processus de gestion qui doivent impérativement être exécutés pour qu'elle survive, et chaque processus doit disposer de ressources adaptées en information pour être exécuté.

L'information est une ressource, c'est la base de la décision et du management. L'entreprise dispose de différents domaines de gestion, chacun est doté de finalités et d'un système opérant pour les atteindre. Le système opérant de chaque domaine de gestion est complété par un système de pilotage et un système d'information qui relie entre eux et aux autres domaines de gestion.

Ainsi il existe au sein de l'entreprise autant de systèmes d'information qu'elle a de domaines de gestion. Au niveau de chacun des sous-systèmes de l'entreprise, il existe un système de décision et un système opérant, les deux sont reliés par un système d'information comme le montre la figure n° (05) :

Figure n° 5: Structure des sous systèmes fonctionnels



Source : DAYAN Armand et autres, « Système d'information et d'organisation », Manuel de gestion, éd. Ellipses, Paris, 1999. p.950.

Ces systèmes d'information doivent échanger en permanence des informations et une cohérence s'impose dans leur organisation et fonctionnement. Pour assurer cette cohérence, une gestion d'ensemble est nécessaire, c'est là un domaine de gestion à part entière. Le domaine de gestion de l'information dont la finalité est d'assurer de façon économiquement optimale la satisfaction des besoins d'information de l'entreprise.

III- Le système d'information comptable

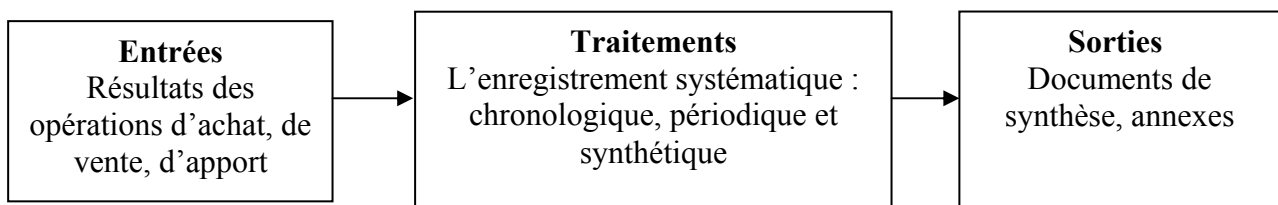
La comptabilité est définie comme un système d'information permettant d'identifier, de mesurer, de classer, d'enregistrer les transactions des organisations et destiné à fournir après traitement spécifique des informations susceptibles de satisfaire les besoins présumés des utilisateurs¹.

La comptabilité de gestion et la comptabilité financière ont des objectifs différents. La comptabilité financière informe pour rendre des comptes et pour aider les partenaires externes pour la prise de décision, tandis que la comptabilité de gestion produit des informations destinées à des utilisateurs internes (l'analyse des coûts).

Malgré cette divergence dans les objectifs, les deux types de comptabilité sont très interdépendants, en particulier au niveau du traitement des données de base sur lesquelles elle s'appuie, ceci conduit à examiner le dispositif réalisant l'intégration de ces deux branches de la comptabilité : le système d'information comptable (SIC).

Le SIC correspond à la réunion dans un même ensemble, de toutes les formes de comptabilité, comme le représente la figure suivante :

Figure n° 6: La représentation schématique du SIC



Source : Conception personnelle à partir du fonctionnement du SIC

La comptabilité est un système d'information parmi d'autres, mais comment est-t-on passé de la comptabilité au système d'information comptable (SIC) ?

1. L'émergence du système d'information comptable

La notion de système d'information repose sur une représentation systématique, et la comptabilité constitue une véritable source d'information systématique, homogène et globale.

1.1. L'enregistrement systématique de l'information

Pour des besoins de gestion en premier lieu, ensuite par obligation et respect à la réglementation, les entreprises procèdent à des enregistrements rigoureux des opérations qu'elles effectuent. Selon les rythmes et les modalités que choisissent les entreprises, il s'agit essentiellement de :

- *L'enregistrement chronologique* : La première étape du traitement de l'information comptable est l'enregistrement continu, au jour le jour, dans le « journal ». Ce document de

¹ ESNAULT Bernard et HOUARAU Christian, Op cit, p. 11.

base représente un historique des activités de l'entreprise et il est soumis et des conditions de fiabilité très strictes.

- *L'enregistrement périodique ou analytique* : C'est la phase du traitement de l'information proprement dit, puisqu'on passe d'une simple étape d'observation à celle de détermination du montant de chaque poste du bilan et du compte de résultat. En effet, la fonction du grand livre crée les pôles d'information (les comptes) nécessaires pour enregistrer tous les mouvements et toutes les variations relatives à chacun d'eux.

- *L'enregistrement synthétique* : toutes les informations comptables fournies grâce aux enregistrements précédents seront synthétisées dans des tableaux qui permettent de donner une vue d'ensemble du patrimoine de l'entreprise et des résultats de son exploitation durant un exercice comptable.

1.2. Une source d'information homogène

Grace à la normalisation comptable et la soumission de toutes les entreprises à des règles communes, l'obligation d'utiliser une terminologie comptable et produire des documents de synthèses identiques, l'information qu'offre la comptabilité devient homogène. Cette homogénéité relative de l'information comptable améliore sa lisibilité pour tous ses utilisateurs.

Les possibilités d'agrégation qu'offre la monnaie font que la comptabilité occupe une place privilégiée dans le système d'information de gestion des entreprises. Elle apparaît ainsi comme le seul système d'information capable d'homogénéiser une multitude de transactions disparates et de fournir des représentations unifiées des phénomènes observés.

La comptabilité fournit des informations à des différentes catégories d'utilisateurs, grâce à ses différentes branches. Grace à la comptabilité générale, on obtient des informations synthétiques, les informations analytiques et détaillées quand à elles, elles sont fournies par la comptabilité de gestion. Enfin, pour des besoins d'information macroéconomique, il existe la comptabilité nationale.

2. L'information comptable

2.1. Définition

Les opérations effectuées par l'entreprise engendrent des données qui, enregistrées dans les comptes agréés, deviennent des informations. Les états de synthèses élaborés sur la base de ces informations, peuvent apporter à ceux qui les étudient une connaissance sur l'entreprise pour laquelle ces documents ont été établis.

Comptabiliser une information consiste à la destiner à l'un des états financiers de synthèses qui servent à apprécier la rentabilité et le risque que l'entreprise offre ou fait courir aux ayant droits (associés et tiers). Ces documents de synthèse bien connus (le TCR, le bilan, le tableau de financement) sont, pour la période qu'ils couvrent, les principaux outils de diagnostic dont se servent les utilisateurs de la comptabilité.

Les bonnes informations pour les utilisateurs sont celles qui sont reconnues et incorporées dans les états financiers et les informations complémentaires publiées en annexe. Les deux types d'informations possèdent chacune la propriété de fiabilité requise de l'information comptable, mais différentes par leurs ordres d'importance. L'information annexe complète la première et rend le cas échéant sa correction possible par l'application d'une méthode d'évaluation.

Ainsi, l'annexe rétablit la diversité possible des mesures là où la demande de compréhension et de cohérence exige pour la présentation des documents de synthèse un seul jeu de normes comptables.

2.2. Les caractéristiques de L'information comptable

L'information comptable doit posséder des caractéristiques, il s'agit de :

- Intelligibilité ;
- Pertinence ;
- fiabilité,
- Comparabilité.

2.2.1. Intelligibilité

Une information est intelligible lorsqu'elle est facilement compréhensible par tout utilisateur ayant une connaissance raisonnable des affaires et des activités économiques et de la comptabilité et ayant la volonté d'étudier l'information de façon raisonnablement diligente. Cependant une information pertinente relative à des sujets complexes ne doit pas être exclue au seul motif qu'elle serait trop difficile à comprendre par certains utilisateurs.

2.2.2. Pertinence

Pour être utile, l'information doit être pertinente pour les besoins de la prise de décisions par les utilisateurs. L'information possède la qualité de pertinence lorsqu'elle influence les décisions économiques des utilisateurs en les aidant à évaluer des événements passés, présents et futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées.

2.2.3. Fiabilité

Pour être utile, l'information doit également être fiable. L'information possède la qualité de fiabilité quand elle est exempte d'erreur et de biais significatifs et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée représenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir représenter.

2.2.4. Comparabilité

L'évaluation et la présentation de l'effet financier des transactions et d'événements semblables doivent être effectuées de façon cohérente et permanente pour une même entreprise et pour plusieurs entreprises. Par ailleurs des informations comparatives au titre de l'exercice précédent doivent être présentées. Des informations descriptives et narratives

doivent être données lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de l'exercice.

Lorsqu'une entreprise modifie la présentation ou la classification d'éléments dans les états financiers, elle doit reclasser les éléments comparatifs correspondants afin d'assurer la comparaison avec l'exercice et indiquer la nature, le montant et la raison de tout reclassement. Lorsque ce reclassement n'est pas possible, l'entreprise doit en indiquer les raisons.

Conclusion

La comptabilité ne se contente pas d'enregistrer de simples transactions monétaires qui ne présentent guère de difficultés lorsque les pièces justificatives existent et que les délais de règlement sont proches des dates de livraison, mais elle doit appréhender des phénomènes qui nécessitent des évaluations ; c'est-à-dire des estimations, des anticipations, voir des spéculations : amortissements, dépréciations, provisions, etc.

La comptabilité s'est toujours adaptée aux besoins de l'environnement dans le quel elle évolue, depuis l'antiquité jusqu'à la période moderne, elle reflète le cadre économique et juridique des transactions du pays dans lequel elles se déroulent. Elle n'est pas indépendante de l'environnement.

Les principes et les conventions en vigueur varient selon les pays et les époques. Tous les pays ne connaissent pas simultanément le même stade de développement et chacun, selon sa culture, son histoire économique et sociale, apporte des solutions spécifiques à un moment donné. Ils traduisent ainsi des points de vue différents d'acteurs sur une préoccupation plutôt qu'une autre.

La comptabilité est devenue un système d'information à part entière au sein de l'entreprise, grâce à l'adaptation de ses outils aux transformations que connaît l'environnement de l'entreprise.

Le SIC se distingue des autres systèmes d'information de l'entreprise à travers la normalisation qui met en place ses principes et ses règles, ce qui assure la fiabilité et la pertinence des informations qui en découlent.

La recherche en comptabilité connaît depuis quelques décennies de vrais progrès, afin de lui attribuer une nature scientifique vue son importance dans le contexte de la mondialisation économique et financière.

Nombreux sont les utilisateurs de l'information comptable et par définition ils ont des attentes et besoins distincts. La question qui doit être posée c'est est-ce-que le paradigme comptable permet de satisfaire tous les utilisateurs, sachant que l'information comptable est spécifique, ou bien faudrait-il normaliser le langage comptable à un niveau international et ainsi rendre cette information universelle ?

Chapitre I
L'harmonisation comptable
internationale

Introduction

Comme nous avons vu dans le chapitre précédent, la comptabilité est un moyen de preuve et un outil indispensable au service de l'information des dirigeants, des actionnaires et des tiers afin de prendre des décisions. La comptabilité étant la base du système d'information de gestion de l'entreprise, elle constitue une source sûre de l'information économique et financière, ce qui lui confère un rôle prépondérant dans toutes les décisions économiques, aussi bien celles de l'entreprise que celles des acteurs y afférents (clients, fournisseurs, créanciers, actionnaires et public en général). Mais ceci n'est pas sa seule fonction, elle permet aussi une comparaison des performances des entreprises.

Dans un monde où les capitaux, les marchés et les entreprises sont internationaux, la comptabilité financière doit elle aussi être internationale pour atteindre l'objectif de comparer les états de performance. L'objectif est d'harmoniser les outils comptables, moyens de pilotage interne de l'entreprise, et de les amener à fournir une information financière normalisée, comparable et fiable. C'est ainsi que les limites d'un référentiel comptable reconnu nationalement ont été constatées et le besoin de normaliser les pratiques comptables à l'échelle mondiale a vu le jour.

La normalisation comptable internationale permet d'améliorer les méthodes de tenue comptable en vue d'assurer une image fidèle et réaliste apportée par les états financiers et une meilleure compréhension des comptabilités et de leur contrôle. Mais elle permet surtout une comparabilité de états financiers ce qui n'est pas sans intérêt pour les investisseurs et les firmes multinationales.

L'harmonisation comptable est un processus institutionnel, ayant pour objectif de mettre en convergence les pratiques comptables nationales et par conséquent de faciliter la comparaison des états comptables produits par les entreprises de pays différents¹. L'objectif de l'harmonisation est de réduire les différences des pratiques comptables pour permettre la comparabilité dans le temps et dans l'espace.

Mais il ne faut pas confondre harmonisation et normalisation. En effet, une harmonisation implique avoir les mêmes principes comptables de bases tout en admettant des différences dans les pratiques, par contre standardiser c'est appliquer les mêmes règles et les mêmes principes de base sans aucune différence.

Un vrai besoin d'harmonisation comptable s'est fait ressentir ces dernières décennies à cause notamment des marchés de plus en plus mondialisés et l'apparition du besoin de comparabilité entre des systèmes comptables plus au moins différents.

A l'origine de la normalisation comptable internationale, il existe des organismes normalisateurs dont le rôle est de contribuer au développement et à l'adoption de principes comptables pertinents, équilibrés et comparables mondialement.

¹ COLASSE Bernard, « Comptabilité générale : PCG, IAS/IFRS et ENRON », Op cit, p.18.

Des efforts ont été entrepris pour normaliser les règles comptables au niveau international. Cette évolution s'est accentuée au cours des dix dernières années et ce à différents niveaux, on peut schématiquement distinguer¹ :

- Un mouvement d'harmonisation au sein des pays occidentaux développé par les membres de l'OCDE;
- Une tentative d'élargissement vers une harmonisation mondiale quelque soit le niveau du développement des pays dans le cadre de l'ONU ;
- Un apport direct des professionnels de la comptabilité qui a abouti à la création de l'IASC ;
- Un mouvement d'harmonisation au sein de la CEE dans le but d'aboutir à la création du marché unique et à la libre circulation des personnes, des produits et des capitaux.

Du moment où l'harmonisation n'implique pas l'uniformisation ou la standardisation des règles comptables ; le normalisateur international devait être reconnu par le plus grand nombre, c'est désormais l'IASB avec les normes IAS/IFRS.

Dans ce chapitre nous essayerons de développer le processus d'harmonisation comptable internationale à travers trois axes. Dans la section I nous présenterons les raisons qui sont à l'origine de l'émergence de l'harmonisation comptable internationale. La section II sera consacrée à la présentation des organismes chargés de la normalisation comptable internationale, à leur tête l'IASB. Enfin, la section III sera une présentation du référentiel comptable qui domine la « scène comptable » internationale, celui des IAS/IFRS.

Section I : Les raisons de l'harmonisation comptable internationale

La croissance et la globalisation des activités de l'entreprise sont à l'origine du développement récent des marchés internationaux. Cette dimension internationale toujours croissante a mis en évidence le fait que la comptabilité, outil essentiel de communication, diffère par son contenu et ses modalités d'application d'un pays à un autre.

Le besoin d'harmoniser la comptabilité trouve ses origines dans les problèmes comptables posés par l'internationalisation des entreprises (comptabilisation des opérations en devises étrangères, informations financières par zones géographiques, etc.), et ceux liés à la diversité des pratiques comptables dans le monde².

A partir de là on peut déduire que les deux principales raisons à l'harmonisation comptable sont :

- La mondialisation économique financière dû à l'internationalisation, qui est habituellement associée à la dimension échanges internationaux dans la mondialisation et qui peut se définir de manière simple par un accroissement du degré d'ouverture des économies³;

¹ TELLER Robert, « La normalisation comptable », Encyclopédie du management, éd. Vuibert, Paris, 1992, p. 116

² RAFFOURNIER Bernard, « Comptabilité internationale », dans Encyclopédie de Comptabilité Contrôle Audit, éd. Economica, Paris 2002, p. 371.

³ MOUHOUD El Mouhoub, « Mondialisation des entreprises et délocalisation des entreprises », éd. La découverte, Paris, 2008, p. 09.

- La diversité des systèmes comptables nationaux face à cette mondialisation.

I- La Mondialisation économique et financière

La mondialisation recouvre trois étapes : la première est l'internationalisation ; elle est liée au développement des flux d'opérations. La seconde est la transnationalisation, elle est liée aux flux d'investissements et des implantations à l'étranger. La troisième est la globalisation, elle correspond à la mise en place de réseaux mondiaux de production et d'information¹.

La mondialisation peut être appréhendée en termes de degré de mobilité internationale des firmes et des facteurs de production qu'elle met en œuvre. Elle évoque une sorte d'unification des modes de production, des modes de vies, des méthodes de travail et d'organisation et des règles juridiques et financières applicables à tous et partout, la réalité est plus complexe².

Le phénomène d'harmonisation comptable converge avec la formation des unions économiques, dans le cadre de la mondialisation dans tous ses aspects : économique, social, politique et culturel, impliquant ainsi un élargissement du champ d'activité économique des entreprises, ce qui induit un élargissement des marchés de capitaux, et la naissance du besoin d'échange des informations comptables et financières.

1. Elargissement du champ d'activité des entreprises (accélération des échanges commerciaux)

Depuis deux siècles, la tendance à l'internationalisation des économies nationales s'est avérée, mais ce n'est que depuis les années 70 qu'elle s'est amplifiée, avec l'émergence d'un vaste marché mondial des biens, des services, des capitaux et même de la main d'œuvre, s'affranchissant de plus en plus des frontières politiques des nations et accentuant les interdépendances entre elles.

L'internationalisation des économies nationales s'est traduite notamment par la multinationalisation des firmes qui contribuent à la constitution d'un vaste marché mondial de capitaux. Les économies nationales sont alors exposées à la contrainte extérieure au sens strict du terme ; c'est-à-dire celui de l'équilibre des postes de la balance des paiements. Plus profondément, la mondialisation des activités productives a favorisé un double changement pour le commerce international : un changement de la nature des biens échangés et un développement du commerce intra-firme organisé par les firmes multinationales (FMN)³ entre les filiales localisées dans des pays différents⁴.

On assiste aujourd'hui à la montée du commerce de biens intermédiaires, des biens différenciés⁵, des services et le développement des activités des FMN à travers

¹ DUROUSSET Maurice, « La mondialisation de l'économie », éd. Ellipses, Paris, 2005 (2^{ème} éd.), p. 03.

² DRANCOURT Michel, « Les nouvelles frontières de l'entreprise », éd. PUF, Paris, 2005, p. 06.

³ Une FMN est une entreprise, le plus souvent de grande taille, qui à partir d'une base nationale implante plusieurs filiales dans un ou plusieurs pays étrangers, selon une stratégie conçue par la maison mère.

⁴ MOUHOUD El Mouhoub, Op cit, p. 11.

⁵ Les biens différenciés sont des biens similaires, soit de qualités différentes ou de même qualités mais représentants des caractéristiques différentes aux yeux des consommateurs.

l'investissement direct à l'étranger (IDE)¹.

La mondialisation ne se limite pas à l'accélération des échanges commerciaux, elle se reflète aussi dans la montée de la globalisation financière, de la technologie, des connaissances et le développement des migrations du personnel qualifié.

On assiste actuellement à une intégration croissante des économies nationales dans l'économie mondiale à travers l'augmentation de taux d'exportation (PIB) des pays ou de leur taux d'ouverture².

2. La globalisation financière

L'économie mondiale du 21^{ème} siècle est caractérisée par la montée en puissance de la finance internationale. La globalisation financière se définit par la création d'un marché mondial et unique de l'argent, s'affranchissant les frontières politiques des nations. La mondialisation de la finance est beaucoup plus importante que celle des échanges de biens et de services. Elle facilite aux FMN le financement de leurs activités délocalisées à l'étranger directement sur des marchés financiers internationaux.

La globalisation financière repose sur trois processus appelés les « trois D »³ :

- Déréglementation ; afin de faciliter la circulation des capitaux, les Etats ont aboli les obstacles aux flux de capitaux et les réglementations de change, favorisant de nouveaux types de placement et une libéralisation des mouvements de capitaux ;
- Désintermédiation ; qui permet aux opérateurs internationaux qui ont besoin de financement de faire recours directement aux marchés financiers plutôt que de faire appel au crédit bancaire et sans passer par des intermédiaires ;
- Décloisement des marchés ; qui consiste en la suppression des barrières entre les diverses sortes de marchés financiers (change, actions, obligations, crédits) au sein de chaque pays et par l'ouverture vers l'extérieur des marchés nationaux de capitaux.

La globalisation financière est marquée une montée en puissance des investisseurs institutionnels et une transformation de la stratégie de financement de l'entreprise. Ces investisseurs institutionnels (zinzins) sont principalement les fonds de pension, fonds mutuels d'investissements et les grandes compagnies d'assurance.

C'est ce processus de globalisation financière qui a mis en question l'existence des systèmes comptables nationaux et il a donné naissance aux nouvelles normes comptables internationales (IAS/ IFRS)⁴.

¹ Les IDE correspondent aux mouvements ou flux de capitaux générés par les FMN qui développent des activités productives à l'étranger.

² Le taux d'ouverture est la moyenne des importations et des exportations exprimée en pourcentage du PIB.

³ CARROUE Laurent, COLLET Didier et RVIZ Claude, « La mondialisation », éd. Bréal, Paris, 2006, p. 95.

⁴ CAPRON Michel, « Les normes comptables internationales, instrument du capital financier », éd. La découverte, Paris, 2005, p. 29.

3. Le besoin d'une globalisation comptable

La mondialisation économique et financière appelle incontestablement à une globalisation comptable. Une des causes principales de l'évolution de la normalisation comptable internationale est sans doute le phénomène de globalisation financière.

Plus le système financier est complexe, sophistiqué et mondialisé, plus le besoin d'informations comptables qui servent de support est important. Le processus de globalisation financière visant l'interconnexion des marchés financiers et des bailleurs de fonds, aux niveaux national et international, a conduit à l'émergence d'un marché unifié de l'argent à l'échelle planétaire¹ et a provoqué une profonde mutation des structures et des acteurs productifs de l'économie mondiale.

Dès lors qu'une entreprise trouve l'essentiel des ressources dont elle a besoin pour financer ses investissements auprès des marchés financiers, elle se trouve confrontée aux exigences des investisseurs boursiers et de leurs conseillers en matières de fournitures d'information comptables, et en particulier des fonds de placement spéculatifs aux fond de pension et des investisseurs institutionnels².

C'est pour cela que la SEC, l'organisme de tutelle des bourses américaines, exige que les sociétés étrangères cotées aux Etats-Unis produisent des états financiers conformes aux normes américaines ou qu'elles publient chaque année un document, le « Forum 20-F », qui compare le résultat de l'entreprise à celui qui aurait été obtenu selon les US-GAAP³. Il s'agit là d'un rapprochement du résultat et des capitaux propres mais qui présente une certaine limite.

C'est cela qui a obligé la société allemande *Daimler-Benz* (DB) de rapprocher entre ses états financiers établis selon les normes nationales allemandes (HGB) d'élaborer des états selon les normes US-GAAP lorsqu'elle a pénétré le marché américain en 1993, ce qui a montré des écarts flagrants comme le montre le tableau suivant :

Tableau n° 01: Rapprochement des capitaux et résultats du groupe DB avec les US-GAAP (années 1992-1993 et 1994)

	1992	1993	1994
Capitaux propres selon HGB	19.719	18.145	20.251
Capitaux propres selon US-GAAP	27.604	26.281	29.435
Résultats net selon HGB	1.451	615	895
Résultats net selon US-GAAP	1.350	(1.839)	1.052

Unité 1 Million D. Mark

Source : WOLF Bay et BRUNS H. George, « L'information financière des entreprises multinationales », dans comptabilité internationale, éd. Vuibert, Paris, 1997, pp. 442-443.

Les écarts entre les chiffres obtenus selon les deux systèmes comptables (HGB et US-GAAP) sont importants. Les capitaux propres selon le HGB varient entre 18 et 20 Milliards de D.M, et selon les US-GAAP ils varient entre 26 et 29 Milliards D.M, ce qui représente un

¹ PLIHON Dominique, « Le nouveau capitalisme », éd. La découverte, Paris, 2004, p.20.

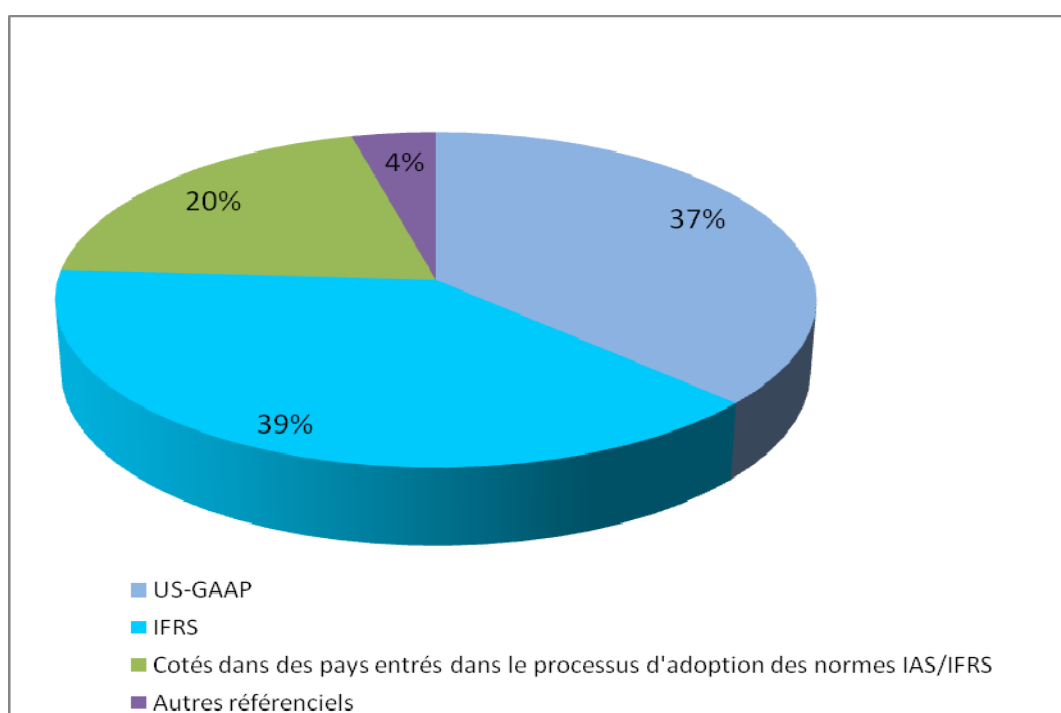
² COLASSE Bernard, « Les fondements de la comptabilité », Op cit, p. 25.

³ RAFFOURNIER Bernard, « Comptabilité internationale », Op cit, p. 377.

écart de presque 50%. Les écarts du résultat net du groupe ne sont pas très importants sauf pour l'année 1993 (615 Million D.M selon HGB et résultat net négatif de 1839 D.M selon les US –GAAP). Les écarts ont prouvé l'impact des différences des systèmes sur les capitaux propres et les résultats, ce qui a suscité d'importants débats au milieu de la finance.

L'accélération du processus de globalisation comptable s'explique aussi par l'important succès des IFRS par la SEC et le processus de convergence entre les deux référentiels IFRS et US-GAAP, qui a déjà aboutit à des textes communs ou à des positions communes. Ce phénomène de globalisation comptable peut s'observer quantitativement, comme le montre le graphe suivant (Veron 2007) :

Figure n° 7: Représentation graphique des référentiels comptables appliqués par les 500 premiers groupes mondiaux



Source : Elaboré à partir de l'article de TELLER Robert, « Juste valeur et globalisation comptable : questions autour du processus de normalisation comptable internationale », revue sciences de gestion, n° 64, Paris, 2008, p. 97.

Parmi les 500 premiers groupes mondiaux, 39% sont cotés dans d'autres places financières (Europe, Australie, Chine, Hong Kong, Singapour) et communiquent en normes IFRS ; et 20% sont cotés dans des pays qui sont entrés dans le processus d'adoption des IFRS, tandis que les 41% restant appliquent soit les normes US-GAAP ou autres référentiels.

Ce que nous pouvons déduire de ces chiffres est que le référentiel qui domine est celui des IFRS. Ceci se justifie notamment par le passage d'une quinzaine de pays seulement dans les années 1990, qui imposaient ou permettaient l'application des IFRS, à plus de 100 pays en 2008.

Un programme de convergence entre les IFRS et les US-GAAP a été conclu en 2006 entre le FASB et l'IASB. La SEC autorise les émetteurs étrangers privés à présenter leurs états financiers préparés selon les normes IFRS telles qu'elles ont été publiées par l'IASB, sans les obliger à se réconcilier avec les US-GAAP.

C'est ce mouvement de généralisation des IFRS et la volonté de converger entre les deux référentiels IFRS et US-GAAP qui laisse prétendre à de standards comptables « universels », ce qui remet en question les modèles comptables nationaux.

II- La diversité des systèmes et pratiques comptables

La comptabilité a toujours été un instrument de communication, permettant de transmettre des informations économiques entre différents utilisateurs, autrement dit, la comptabilité est un langage qui répond aux besoins d'un groupe culturel particulier et est intimement lié, comme le langage ordinaire, aux aspects culturels du groupe¹.

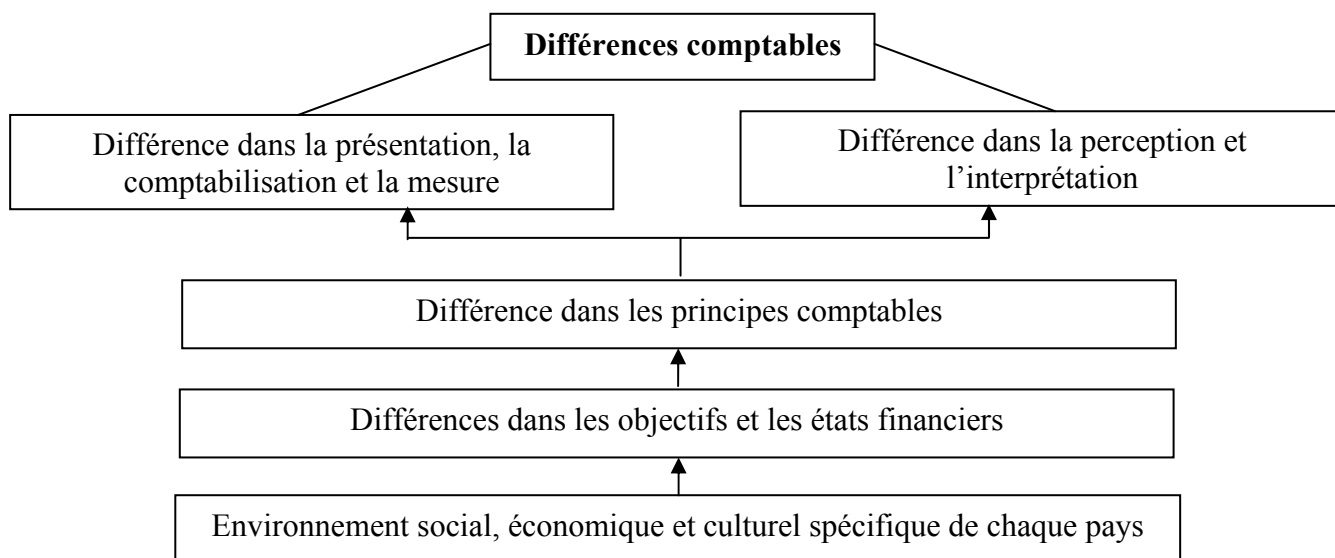
Une comptabilité « nationale » sert à communiquer entre les utilisateurs nationaux, elle est adaptée à des besoins locaux, mais elle ne permet pas la communication à l'extérieur, vers des cultures différentes.

Les questions auxquelles nous essayerons d'apporter des éléments de réponses sont d'abord, pourquoi ces différences ? Ensuite, comment les traiter ?

1. Les raisons de ces différences

La comptabilité est un langage qui se construit dans l'influence de plusieurs facteurs : économiques, juridiques, politiques et culturels. Elle reflète la société dans laquelle elle s'est développée (figure n° (08)).

Figure n° 8: Origines des différences comptables



Source : HALLER Axel et WALTON Peter, Op cit, p. 02.

¹ HALLER Axel et WALTON Peter, « Différences nationales et harmonisation comptable », dans Comptabilité internationale, éd. Vuibert, Paris, 1997, p. 02.

La comptabilité est soumise à une réglementation pas nécessairement écrite, qui s'est développée avec l'usage. Cette réglementation est souvent le résultat de faits économiques. En effet, plusieurs scandales financiers ou des pressions économiques ont donné naissance à des règles comptables ou autres.

Des modifications dans l'environnement économique peuvent rompre un équilibre qui a duré des années, à cet équilibre on associe des règles comptables. Donc ces modifications induisent un changement de règles. Et bien sûr, l'influence de ces modifications diffère, dans le temps et dans l'ampleur, d'une nation à une autre, ce qui donne lieu à des règles comptables différentes.

Ajoutant à cela le poids des relations économiques qui se reflète également dans la similitude des systèmes comptables. Les pays ont tendance à s'inspirer des systèmes de leurs principaux partenaires économiques, qui sont souvent des nations dont ils sont le plus proche culturellement¹.

1.1. Facteurs politiques

L'influence des facteurs politiques se trouve, par exemple, dans le fait qu'un pays qui a été colonisé présente un système comptable semblable à celui du pays colonisateur, indépendamment du système de financement qui domine dans le pays, le meilleur exemple sur ce phénomène est l'Algérie.

L'Algérie est une ancienne colonie et juste après l'indépendance, elle a adopté un système comptable développé par la période coloniale. L'Algérie a été organisée administrativement en accord avec les normes édictées par les français. Elle a été considérée comme une prolongation de leur patrie mère.

Après 1962, l'Algérie a reconduit la majorité des textes français et a gardé des relations avec le pays colonisateur étant donné que ce dernier a participé à l'édification économique du pays et continue d'avoir des échanges avec elle dans les domaines économiques et culturels. Même si l'Algérie n'a pas respecté les règles comptables de la France, elle a opté pour une comptabilité inspirée de la comptabilité française.

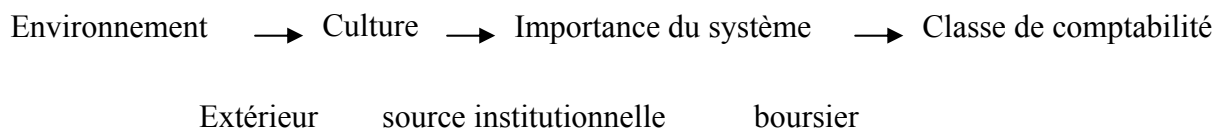
1.2. Facteurs juridiques

Certains pays ont une législation très détaillée, qui ne laisse pas beaucoup de place à l'interprétation des juges, dans ces pays la normalisation comptable est incluse dans les lois. Tandis que dans d'autres pays, la loi se contente d'énoncer quelques prescriptions minimales, laissant aux juges une grande marge d'appréciation dans le règlement des litiges, et aux praticiens les problèmes d'applications. Dans ces pays là, la responsabilité de l'élaboration des normes est laissée aux organisations professionnelles (FASB aux Etats-Unis et ASC au Royaume-Uni).

¹ Exemple : La similitude des systèmes comptables américain et canadien.

1.3. Facteurs culturels

La culture et alors l'expression de symboles et de signification partagés¹. La culture d'un pays a une influence considérable sur son système économique. Selon Nobes² il existe deux sources d'influence des systèmes économiques : l'environnement et la culture, de la manière suivante :



La séquence commence avec l'environnement et l'influence de celui-ci sur les caractéristiques culturelles et sur la structure institutionnelle d'un pays. La culture et la structure institutionnelle exercent une influence sur l'importance du système boursier dans le financement des entreprises dans le pays enfin, l'importance du système boursier dans le financement des entreprises va exercer une influence directe sur la classe de la comptabilité utilisée par cette entreprise.

Toujours selon Nobes, un pays peut exercer une influence sur un autre, dans le cadre du développement de son système comptable, cette influence est également exercée par un pays développé sur un pays en voie de développement, à travers les liens culturels et économiques.

Il existe également des règles non écrites qui font que les modes de réglementation diffèrent d'un pays à un autre. Ces règles font partie intégrante d'une société. Le moyen choisi pour réglementer la comptabilité est en effet un important élément culturel. Deux pays soumis à un même événement pouvant donc réagir de manière fort différente³.

Ainsi, la culture est le concept fédérateur permettant d'appréhender la spécificité d'un cadre comptable. Elle apparaît aussi comme un facteur de stabilité et de permanence des systèmes comptables⁴.

2. Le traitement des différences

La diversité des pratiques comptables nuit à la transparence de l'information financière, et représente un obstacle au financement des entreprises à l'étranger. Cette diversité perturbe les utilisateurs des états financiers et c'est une source de difficultés pour les sociétés multinationales.

¹ WILFRID Azan, « Evolution des systèmes comptables, contrôle externe et réseaux de cultures : (*Kon TraG*) et (*NRE*) », revue Comptabilité- Contrôle- Audit, tome 8, volume 2, Paris, novembre 2002, p.30.

² NOBES C., « *Toward a general model of the reasons for international differences in financial reporting* », 1998, p.177, Cité par BOURAOUI Nassiba, « D'une comptabilité d'économie planifiée à une comptabilité d'économie de marché : stratégie de réforme comptable en Algérie », thèse de doctorat, U. Paris-Dauphine, 2007, p. 164.

³ HALLER Axel et WALTON Peter, Op cit, p. 05.

⁴ WILFRID Azan, Idem.

2.1. La reconnaissance mutuelle

La reconnaissance mutuelle des normes comptables entre le pays de l'émetteur et celui où elle souhaite investir suppose que les règles comptables appliquées par l'entreprise qui veut s'implanter dans un pays étranger sont admises sur cette place. Cette solution a souvent été présentée comme une solution aux problèmes d'accès aux marchés financiers étrangers.

Elle présente l'avantage de faciliter les émissions internationales en évitant aux entreprises le recalcule des résultats et des capitaux propres et d'élaborer des états financiers selon les normes comptable du pays de financement. En revanche, elle n'assure pas la transparence et la comparabilité des comptes nécessaires à la protection des investisseurs. Aussi, elle ne permet pas d'évaluer la performance des entreprises étrangères par référence à des entreprises nationales, surtout si les différences comptables sont importantes.

2.2. La reconnaissance mutuelle normative

C. Hoarau¹ (1995, a et b) propose le concept de « reconnaissance mutuelle normative ». Cette Méthode consiste à « développer un jeu de normes comptables internationales sans options, tout en laissant aux entreprises de chaque pays, la possibilité de présenter leurs états financiers établis, selon leurs normes nationales, sous réserve qu'elles fournissent en annexe, dans des tableaux de passage, une réconciliation avec les normes internationales ».

Cette approche a l'avantage de permettre des comparaisons des états financiers a l'échelle internationale tout en restant en accord avec le système comptable nationale. Cependant, elle laisse des ambiguïtés sur la nature de ces tableaux de passage, leurs formes et leurs contenus.

2.3. L'harmonisation comptable internationale

Obliger les entreprises à recalculer leurs résultats et leurs capitaux propres selon les règles locales n'est pas une chose aisée. La majorité des bourses mondiales ont préféré appliquer les normes du référentiel IAS/IFRS en disposant de toute information complémentaire les sociétés dont les comptes sont établis selon ces normes.

On parle d'« Harmoniser » la comptabilité au niveau international. L'argument principal en faveur de l'harmonisation est la recherche de l'efficacité dans les transactions internationales et faciliter la comparabilité des informations financières.

L'harmonisation comptable ne sert pas à unifier les pratiques comptables mais à les rapprocher. Elle apparait comme la meilleure solution qui pourra pallier au problème de l'internationalisation de la communication financière que rencontre la comptabilité, dans la mesure où les pratiques comptables diffèrent et besoin en information financière croit sous l'influence de la mondialisation économique et financière.

¹SIMON Claude et STOLOWY Herve, « Vingt ans d'harmonisation comptable internationale », revue Comptabilité Contrôle Audit, mai 1999, p. 53.

L'harmonisation comptable fournie à la comptabilité internationale des états financiers émis par plusieurs entreprises, localisées dans différentes régions et permet de répondre au besoin d'information des investisseurs.

2.3.1. Définition du concept d'harmonisation

« Harmonisation » est le terme consacré, en comptabilité internationale, pour désigner la réduction des différences entre réglementations comptables nationales. En 1981, Nobes et Parker¹ décrivent l'harmonisation (*harmonization*) comme « un processus destiné à accroître la compatibilité des pratiques comptables grâce à une limitation de leur niveau de variabilité » et la normalisation (*standardization*) comme « un processus qui semble impliquer l'imposition d'un ensemble plus strict de règles ».

Souvent on a tendance à confondre entre les deux termes « harmonisation » et « normalisation » et d'après ces définitions :

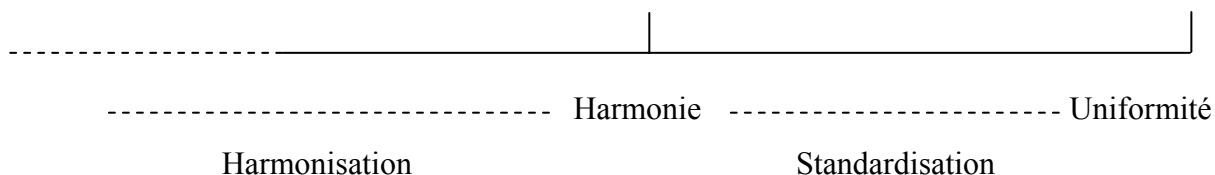
La normalisation signifie une certaine uniformité, c'est-à-dire des principes et règles comptables identiques, par contre l'harmonisation consiste à combiner et à manier les différentes pratiques comptables afin de concilier entre les systèmes comptables.

L'harmonisation et la normalisation sont considérées comme deux étapes d'un même processus qui peut s'arrêter à n'importe quel moment, les étapes sont les suivantes² :

- 1- Comparaison des divers systèmes comptables afin de mettre en évidence les différences ;
- 2- Effort en vue d'éliminer les différences, ce qui induit un mouvement vers l'harmonisation ;
- 3- Formulation et acceptation d'un ensemble coordonnant de norme comptables ;
- 4- Uniformité.

Dans cette optique, la standardisation constitue uniquement la dernière étape du processus que VAN der Tas schématise de la façon suivante :

Figure n° 9: Harmonisation et standardisation comptables



Source : Vander Tas, 1992, p.30, cité par DELVILLE Pascal, Op cit, p.25.

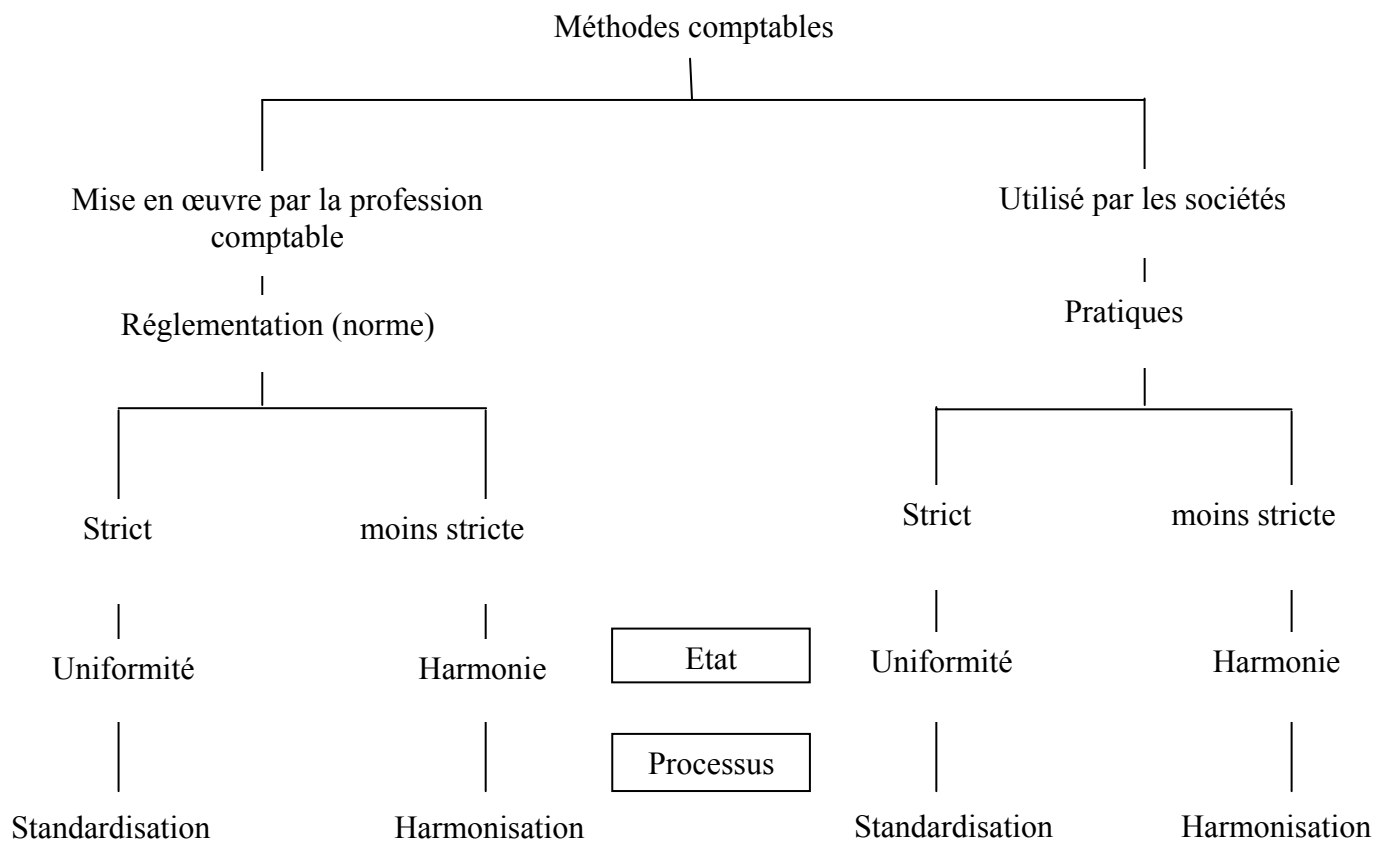
Cette figure montre que l'harmonisation, c'est-à-dire le rapprochement et la convergence entre les pratiques comptables, est la première étape de la normalisation qui elle, après standardisation des pratiques, donne lieu à une uniformité de ces dernières.

¹ Cité par DELVILLE Pascal, « L'harmonisation comptable européenne en droit et en pratique », thèse de Doctorat, U. Paris-Dauphine, Juin 2001, p. 23.

² DELVILLE Pascal, Op cit, p. 25.

C'est l'harmonisation comptable qui permet de lever les principaux obstacles aux comparaisons internationales, même si la comparabilité parfaite et totale est impossible¹, une normalisation au niveau international est maintenant considérée comme inutile.

Figure n° 10: Domaine de normalisation et d'harmonisation comptable



Source : TAY et PARKER 1990, traduction de DELVAILLE Pascal, Op cit, p.27.

D'après TAY et PARKER, les méthodes comptables qu'elles soient élaborées par les pratiques ou par la réglementation, subissent les mêmes principes qui déterminent s'il s'agit d'une harmonisation comptable (harmonie) ou plutôt d'une normalisation (uniformité).

2.3.2. Intérêts et limites de l'harmonisation comptable

a) Les intérêts

L'argument principal en faveur de l'harmonisation est à travers la possibilité de comparaison qu'offre cette dernière. Une harmonisation comptable assure l'efficacité dans les transactions internationales, en évitant aux entreprises, surtout les FMN des coûts supplémentaires relatifs à l'élaboration des états financiers selon plusieurs systèmes comptables et de se conformer aux exigences locales sachant qu'actuellement, les sociétés

¹ HOARAU Christian, « L'harmonisation comptable internationale », revue Comptabilité Contrôle Audit, volume 2, Paris, 1995.

multinationales sont obligées d'établir deux séries de comptes, des comptes consolidés conformes aux normes du pays de la société mère pour les besoins du marché des capitaux et des comptes individuels pour chaque filiale, établis selon les règles locales pour un but essentiellement fiscal. Ajoutant à ceci, les coûts de formation pour l'entreprise et l'auditeur, les coûts de logiciels et les coûts de transaction.

L'efficacité dans les transactions internationales se traduit aussi à travers à la comparabilité des états financiers, ce qui représente un avantage considérable aux investisseurs internationaux.

Développer des normes reconnues à l'échelle internationale permet l'obtention des informations ayant la qualité de comparabilité entre des entreprises présentant des états financiers selon des référentiels différents, ce qui est très important pour les investisseurs, ceci leur assurera la qualité de l'information financière, mais surtout la comparabilité de plusieurs informations, leurs homogénéisations et leurs fiabilités. Les investisseurs doivent pouvoir se dire que les informations fournies par les entreprises sont complètes, exactes et dignes de confiance.

La seconde motivation qui pousse à l'harmonisation des systèmes comptables est la volonté d'unifier les conditions de la concurrence entre les pays. Si un ou plusieurs Etats au sein d'une union économique possèdent un système comptable particulièrement permissif ou favorable, les entreprises établies ailleurs risquent en effet d'être incitées à y transférer leur siège social, faussant ainsi la concurrence entre Etats membres¹. En plus, en opérant sur une base globale, on a la sélection du talent dans le monde entier et on peut enrichir sa culture organisationnelle par les systèmes de partage des connaissances².

b) Les limites

Parmi les effets contre l'harmonisation, on insiste sur la perte de l'identité nationale et des équilibres sociaux qui ont mis des années à s'établir. L'harmonisation comptable met en avant le risque de perte des cultures nationales. Même si les cultures tendent à se confondre, il subsiste des écarts entre pays pour ce qui concerne la comptabilité.

Cette dernière se met en place durant des années et comme nous l'avons vu, la diversité des systèmes comptables provient du fait que chaque pays a ses propres besoins sociaux, culturels et économiques, et les règles comptables évoluent dans ce sens, afin de répondre à ces besoins bien spécifiques et la vocation universelle de la comptabilité ne fera que nuire à ces cultures et spécificités.

Certains organismes nationaux de normalisations comptables perçoivent l'harmonisation comptable comme une perte de personnalité et d'identité nationale, ils ne veulent pas se soumettre à un système avec une identité générique. Cette hétérogénéité dans les règles et les objectifs comptables entre les pays représente un obstacle à une harmonisation comptable globale et réussie.

¹ HALLER Axel et WALTON Peter, Op cit, p.11.

² TRABELSI Raoudha, « Application des IFRS dans les pays émergents : une étude exploratrice (cas de la Tunisie) », Séminaire international : « Normes comptables IAS/IFRS », mai 2008, U. Tizi Ouzou.

Pour les entreprises, l'harmonisation a un coût : rendre la comptabilité universelle et changer les méthodes comptables, susceptibles de modifier l'image de la situation financière d'une société nécessite d'informer les utilisateurs et de former le personnel afin de s'adapter aux changements. Ce sont les PME qui souffrent le plus de ces coûts par rapport aux grandes sociétés, puisque ces dernières, du fait de leur grande taille, peuvent répartir ces dépenses.

Section II : Les organismes chargés de la normalisation comptable internationale

L'harmonisation au niveau mondiale est l'objectif qui s'est fixé l'IASC (*International accounting standards committee*) créée en 1973, et devenu actuellement l'IASB (*International accounting standards board*) qui a pour but de proposer des normes ou des recommandations.

L'IASC a pour but de contribuer au développement et à l'élaboration de principes comptables sur le plan international. Il publie, à cet effet des normes comptables internationales dont l'impact devient de plus en plus important en raison de l'intensification croissante des échanges internationaux. Les dites normes comptables internationales existantes ont contribué à l'amélioration et à l'harmonisation de l'information financière au niveau international.

La première approche de l'harmonisation internationale est faite en abordant l'IASB à travers son historique, son mode de fonctionnement et son processus d'adoption des normes. La deuxième approche consiste à présenter les référentiels comptables existants en Europe (directives) et aux Etats-Unis (US-GAAP).

I- Le conseil des normes comptables internationales (IASB)

La normalisation comptable internationale est le fait du conseil international de normalisation et de comptabilité. L'IASB fut créé il y'a plus de quarante ans, il est reconnu à ce jour comme un organisme normalisateur du niveau mondial, représenté par les parties prenantes à l'utilisation des états financiers et pourvu d'une structure organisée et d'un processus stricte d'adoption des normes IFRS.

1. Historique et évolution

1.1. Sa création

L'IASC est un organisme privé fondé en 1973 par les normalisateurs nationaux et d'organismes professionnels comptables de dix pays¹, aujourd'hui il représente plus de 110 pays. Chaque pays membre s'engage à :

- Veiller à ce que les professionnels appliquent les normes IAS si celles-ci sont en accord avec la législation nationale ;

¹ Allemagne, Australie, Canada, Etats- Unis, France, Grande Bretagne, Irlande, Japon, Mexique, Pays-Bas.

- Veiller à ce que, dans le cas contraire, les professionnels indiquent dans leur rapport de révision les points sur les quels il y'a désaccord ;
- Faire tous les efforts possibles pour persuader les autorités d'harmoniser la législation nationale en conformité avec les normes IASC.

Le 29 juin, la charte de création d'un organisme international, le comité des normes comptables internationales a été signé à l'initiative de Henry Benson qui avait constaté que les différences au niveau des principes comptables étaient contraignantes pour le commerce et les investissements internationaux.

1.2. Evolution du normalisateur international

Il s'agit là de l'évolution des règles et rôle de l'IASB depuis sa création à ce jour. Ainsi, on peut identifier deux principales étapes :

1^{ère} étape : de sa création à 2001.

2^{ème} étape : de 2001 à nos jours.

1.2.1. Première étape : 1973-2001

A sa création, L'ISAC étant un organisme de droit privé, il ne pouvait pas imposer ses normes au sein des états membres, il suffisait à ses derniers de s'engager à promouvoir ces normes dans leurs pays respectifs.

L'IASB a été précédé par le Board (le conseil) de l'IASC qui a opéré de 1973 jusqu'en 2001. A cette époque, l'IASC élaborait des normes « ouvertes » qui ne heurtaient pas les réglementations nationales.

L'IASC s'est fixé les missions suivantes¹ :

- Bâtir et publier des normes comptables acceptables et utilisables sur le plan international et ce, en s'inspirant des méthodes utilisées par les grandes nations;
- Promouvoir l'utilisation de ces normes ;
- Travailler pour harmoniser les réglementations comptables et la présentation des états financiers sur le plan international.

Ainsi, l'ISAC était à la recherche d'un consensus, chose qui s'est réalisée lorsqu'il a reçu l'appui de l'IFAC (la Fédération Internationale des Comptables). Cette dernière créée en 1977 est une organisation mondiale qui réunit la profession comptable. Elle a pour mission² :

- Développer des noms dans l'audit, la formation, l'éthique et protéger l'intérêt public ;
- Favoriser la collaboration entre les membres de la profession comptable partout dans le monde ;
- Promouvoir la convergence des normes au niveau mondial et assurer les meilleurs usages, pratiques et normes de qualité.

¹ BARNETO Pascal, « Normes IAS/IFRS : application aux états financiers », éd. Dunod, Paris, 2004, p. 21.

² Idem, p. 12

En 1981, l'IASC et l'IFAC ont affirmé que l'IASC aurait la pleine et complète autonomie pour fixer des normes internationales de comptabilité et de publier des documents de discussion sur les questions internationales de comptabilité¹.

En 1987, l'IOSCO (Organisation Internationale des Commissions des Valeurs Mobilière) ou l'OICV a manifesté son intérêt pour les travaux de l'IASC. L'OICV créée en 1983, est une organisation qui regroupe les autorités des marchés financiers². Sa mission est d'édicter des règles communes auxquelles les entreprises devront se conformer pour être cotées sur les bourses membres de l'organisation.

En 1995, après une période creuse en 1994, l'IASC a de nouveau tenté de se rapprocher de l'OICV et a réalisé un accord avec ce dernier. En effet, une liste des domaines comptables qui doivent faire l'objet de nouvelles normes internationales ou d'une révision de normes existantes a été arrêté. L'objectif est de recommander à l'ensemble des autorités boursières dans le monde d'accepter que les sociétés étrangères qui sont cotées sur leurs places boursières, publient des états financiers établis en normes IAS sans aucun retraitement ni information complémentaire³.

Autrement dit, il s'agit d'assurer l'acceptation et l'utilisation des états financiers établis en conformité avec les normes de l'IASC sur toutes les places boursières du monde, sans qu'aucun rapprochement avec les normes comptables nationales des pays d'accueil ne soit nécessaire même au Etats-Unis⁴.

Au cours de la même année, l'IASC a bénéficié de l'appui de la commission européenne en permettant aux entreprises européennes d'établir une seule présentation des états financiers qui serait à la fois compatibles avec les directives européennes et les normes comptables internationales. Ceci a contribué à renforcer la crédibilité des normes.

Au niveau de la normalisation comptable internationale, cette première période (1983-2000) et après une sorte d'inventaire des pratiques comptables⁵, a été marquée par un rapprochement, regroupement et comparaison avec la révision des normes antérieures et publication de nouvelles normes techniques⁶.

En mai 2000, l'OICV a validé les normes de l'IASC et une grande étape a été alors franchie. L'année 2000 a été aussi marquée par deux importants événements :

¹ BRUN Stephane, « Les normes comptables internationales IAS/IFRS », éd. Gualino éditeur, Paris, 2006, p. 27.

² La COB pour la France, la SEC pour les Etats-Unis, la FSA pour le Royaume uni, la CNMV pour l'Espagne, etc.

³ CHOUCANE Besma, « L'harmonisation comptable internationale », Séminaire international : « Normes comptables IAS/IFRS », mai 2008, U. Tizi Ouzou.

⁴ Il faut noter qu'aux Etats-Unis pour être coté au New York Stock Exchange par exemple, une société doit satisfaire aux exigences de la SEC en matière d'information et préparer ses comptes consolidés en respectant les principes comptables généralement admis aux USA (les US GAAP) ou établir un document qui compare le résultat et les capitaux propre établis conformément aux normes américaines.

⁵ Inventaire mené essentiellement dans les pays industrialisés.

⁶ BARENTO Pascal, Op cit, p. 21.

1. La détermination d'adoption des normes IAS par la commission européenne par son projet d'exiger l'application du référentiel international par toutes les sociétés européennes cotées en bourse au plus tard en 2005.
2. L'approbation par le conseil d'une restructuration de l'IASC car l'organisme doit disposer de moyens supplémentaires pour bien fonctionner.

C'est ainsi que se termine la 1^{ère} période et une nouvelle organisation s'est mise en place.

1.2.2. Deuxième étape : 2001 à nos jours

Depuis 2001 l'IASB, qui succède à l'IASC, est une structure de droit privé. Basée à Londres, l'IASB est une filiale à 100% de la fondation autonome (l'IASC *Foundation*) dont le siège se trouvait dans l'Etat de Delaware aux Etats-Unis¹.

Afin d'attribuer à l'IASC un véritable statut de normalisation internationale et pour s'adapter aux enjeux de la normalisation comptable internationale, l'organisme s'est reformé en Avril 2001. Les cinq points essentiels à retenir de la réforme sont les suivants :

- L'IASC est devenue une institution internationale indépendante, dans le cadre d'une fondation, l'IASCF;
- L'IASB a garanti la cohérence d'IAS émises par son prédécesseur, l'IASC.

Il a été conclu aussi par cette réforme que les normes numérotées de 1 à 41 existantes au 1^{er} avril 2001 conservent leur nomenclature IAS, tandis que les nouvelles normes émises porteront l'intitulé « IFRS n°X » et non pas « IAS n°X ». Les anciennes normes non modifiées restent désignées sous le vocable de normes IAS. Ce changement de terminologie témoigne de la volonté de l'IASB d'étendre son action à l'information financière en général et pas seulement au processus de normalisation comptable.

2. Structure de l'IASB

A partir du 1^{er} avril 2001 l'IASC est devenu officiellement l'organisme chargé de développer des nouvelles normes comptables, c'est à cette même date qu'il a été restructuré. Fondé sur quatre organes, l'IASC a pour mission d'élaborer, de publier et d'approuver les normes sur le plan international afin de les faire accepter.

Il s'agit de (voir figure n° 10) :

- La Fondation
- Le Conseil
- Le Groupe de Réflexion (SAC)
- Comité Technique (IFRIC)

2.1. La Fondation (*Foundation*)

L'*International Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF) est l'instance au sein de l'IASB chargée de l'élaboration des normes comptables internationales, il s'agit donc

¹ AVENEL J.D, « Comptabilités nationales et normalisation internationale », éd Ellipses, Paris, 2005, p. 119.

de l'entité mère. Créée en février 2001 comme étant une entité à but non lucratif elle a été enregistrée dans l'état du Delaware au USA. Actuellement son siège est à Londres.

L'IASCF est composée de 22 membres appelés « *Trustees* » qui ont pour fonction d'assurer la direction de l'IASB ainsi que des entités qui lui sont associées (notamment le SAC et l'IFRIC).

Les *trustees* sont chargés de :

- S'assurer du bon fonctionnement du budget de l'IASB et l'approuver ;
- Évaluer et réviser annuellement la stratégie de l'IASB ;
- Approuver l'IASB et son travail sans toutefois s'ingérer dans ses travaux techniques et étudier toute les questions qui concernent des normes comptables internationales ;
- Définir l'organisation et les procédures de fonctionnement de l'IASB, de l'IFRIC et du SAC ;
- Approuver les amendements à la constitution, à l'issue d'un processus de revue auquel est associé le SAC ;
- Désigner les membres de l'IASB, de l'IFRIC et du SAC.

2.2. Le Conseil (*Board*)

Siégeant à Londres, le *Board* comprend 14 membres choisis en fonction de leurs compétences techniques et de leurs expériences pratiques afin d'assurer un équilibre dans la répartition de ses membres entre les auditeurs, les préparateurs d'états financiers, les utilisateurs d'états financiers et les universitaires, sur la base de leur expérience récente¹.

Douze de ces membres travaillent à temps plein, deux à temps partiel et 7 d'entre eux assurent la liaison entre L'IASB et les normalisateurs internationaux. Ils sont nommés pour une période de 5 années, renouvelable une fois.

Le Conseil a pour objet de :

- Publier les discussions et les exposés sondages ;
- Assumer la préparation, l'émission et l'interprétation des normes et des exposés de travail ;
- Consulter le comité technique ;
- Sous-traiter les travaux « techniques » ou « atypiques » ;
- Vérifier les procédures : entendre le public, faire les tests sur l'application des normes dans tous les environnements comptables et effectuer les conclusions des travaux ;
- S'occuper des publications en anglais.

Le Conseil constitue le groupe de travail ou l'assemblée indispensable à l'établissement des normes puisqu'il va désigner et représenter l'ensemble de l'organisation sous le nom d'IASB.

¹ L'origine professionnelle des membres est de quatre auditeurs, un utilisateur, quatre préparateurs, trois normalisateurs et deux universitaires.

2.3. Le Comité de Réflexion (SAC)

Le comité consultatif de normalisation est composé de représentants d'origines diverses tant sur le plan professionnel que sur le plan géographique, recrutés pour leurs compétences professionnelles¹, nommés pour un terme de trois ans renouvelable.

Le Comité (conseil) de l'IASB est un groupe de réflexion, il a pour objectif de permettre à des organismes ou à des particuliers qui s'intéressent à l'information financière internationale de s'associer à son processus de normalisation.

C'est au niveau de l'IASCF que se définissent les responsabilités de ce Comité:

- Conseiller le conseil sur les décisions relatives à l'ordre du jour et les travaux prioritaires ;
- Informer le conseil des commentaires et avis que les organisations et les particuliers ont adressés au SAC sur les principaux projets de normalisation et de les conseiller d'une manière générale dans les autres domaines.

Au moins trois fois par an, le SAC doit rendre compte de ses travaux auprès de l'IASB, ce dernier est tenu de consulter préalablement le SAC sur tous ses projets principaux. De même, les *Trustees* doivent consulter le SAC avant toute proposition de modification de la constitution de l'IASCF.

2.4. Le Comité Technique (IFRIC)

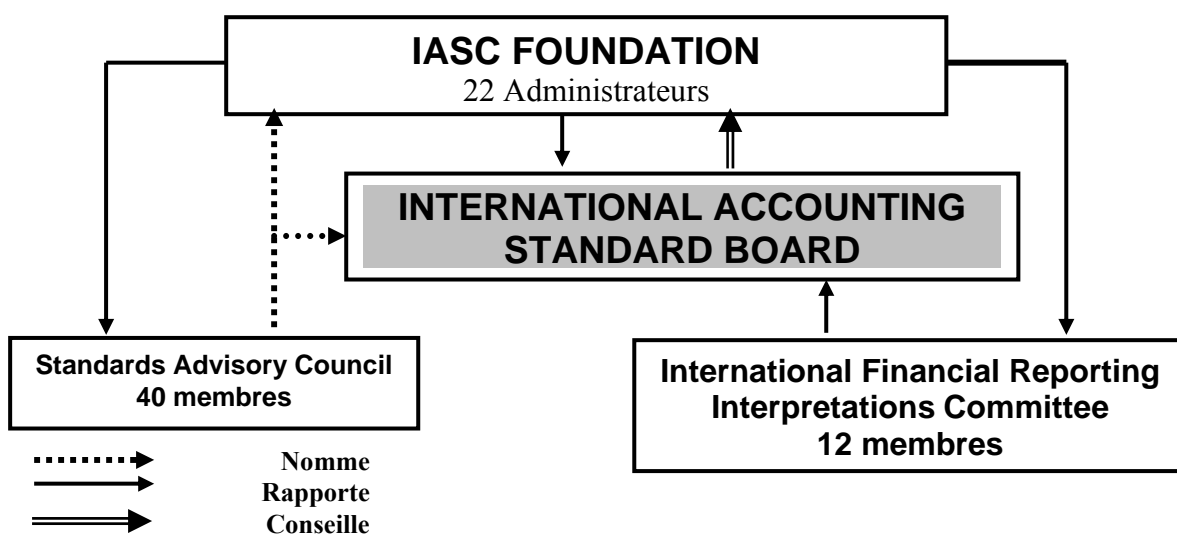
C'est un comité technique de travail créé en décembre 2001, composé de 12 membres votants, nommés par les *Trustees* pour un mandat fixe pouvant aller jusqu'à 3 ans renouvelable. Il s'agit normalement de professionnels comptables en entreprises et en profession libérale et d'utilisateurs d'états financiers, répartis selon une diversification géographique suffisamment large. Ils ne sont pas salariés.

L'IFRIC est chargé de:

- Préparer des interprétations des normes en tenant compte du cadre conceptuel et qui doivent être approuvées par le *Board* ;
- Faire des recommandations au *Board* sur les problèmes émergents ;
- Etablir des commentaires sur les questions qui donnent lieu ou qui pourraient donner lieu à des interprétations non satisfaisantes ou contradictoires.

Il vise à promouvoir l'application rigoureuse et uniforme des IFRS et aide l'IASB à assurer la convergence internationale des normes comptables.

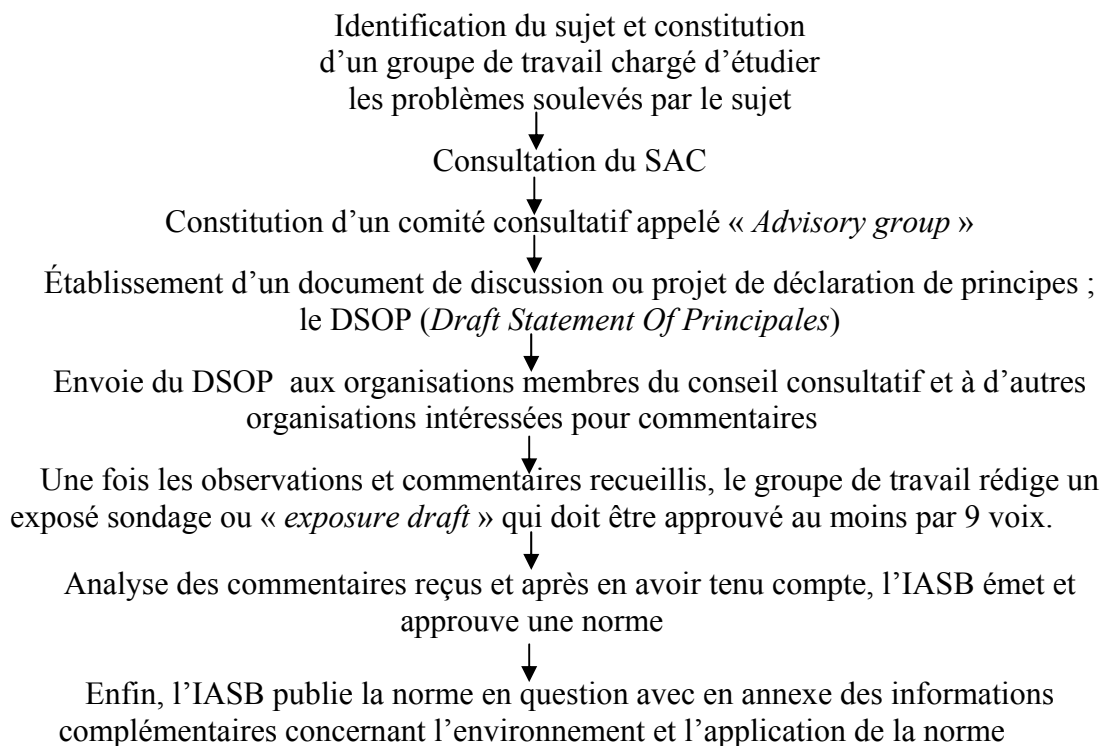
¹ La constitution prévoit un minimum de 30 membres.

Figure n° 11: Nouvelle structure de l'IASC/IASB

Source : site Web de l'IASB (www.iasb.org).

3. Processus d'élaboration des normes (*Due process*)

L'élaboration d'une norme suit un processus rigoureux et assez long, qui peut prendre parfois plusieurs années. Les étapes du processus sont les suivantes :



Toutes les décisions qui se prennent dans ce processus, à part celles qui concernent la publication de l'exposé-sondage, doivent être approuvées par la majorité des membres du conseil présents lors d'une réunion. Le processus complet est d'environ deux ans pour une norme.

II- Autres Organismes normalisateurs

Il existe d'autres organismes, à part l'IASB, qui peuvent intervenir dans le processus de normalisation. Il s'agit notamment :

▪ **ONU** : à travers le groupe d'experts ISAR¹ il définit un ensemble d'informations financières et non financières à fournir par les entreprises multinationales. C'est un organisme qui encourage l'harmonisation comptable internationale. L'ONU possède un secrétariat spécialisé dans les questions de comptabilité internationale à Genève. Cette unité travaille sous l'autorité de la CNUCED. Elle exerce deux activités principales : une assistance technique permanente et l'organisation d'une conférence annuelle sur des problèmes comptables d'actualité.

▪ **SEC** : organisme gouvernemental créé en 1934, et qui a un rôle semblable à celui de la COB française, mais avec des pouvoirs judiciaires en plus; la SEC a exigé que les états financiers des sociétés cotées suivent les recommandations de l'AICPA puis du FASB. Il a pour objectif de développer un consensus international, d'échanger des informations et d'établir des normes qui protègent les investisseurs.

▪ **OCDE** : connue par ses travaux sur la fiscalité internationale, l'organisation a commencé à s'intéresser à la comptabilité internationale au début des années 1970. Il travaille sur les problèmes d'harmonisation comptable et encourage les institutions comptables à promouvoir l'harmonisation comptable. Son siège se trouve à Paris.

▪ **IFAD** : est un forum composé d'une trentaine de représentants d'organismes tels que la Banque Mondiale, l'OCDE, la CNUCED, le comité Bâle, l'IFAC et les représentants des grands cabinets d'audit internationaux. Il a approuvé en juin 1999 un projet qui vise à améliorer la qualité de l'information financière dans le monde. La stratégie adoptée consiste à favoriser les normes IAS et à influencer la SEC pour qu'elle abandonne le système de réconciliation généralisée entre les normes non américaines et les normes américaines pour les sociétés qui veulent être cotées aux Etats-Unis.

▪ **IOSCO** : cette organisation définit des règles de comportement afin d'assurer le contrôle des transactions relatives aux actifs financiers échangés et assurer l'efficacité des marchés. L'IOSCO reconnaît, ou a pris l'engagement de reconnaître rapidement les normes internationales.

▪ **UE** : depuis 1978, l'UE essaye d'harmoniser les pratiques comptables des états membres.

▪ **ASEAN** : créé en 1967 qui tente de promouvoir une harmonisation des comptabilités privée de ses membres.

▪ **Les organisations professionnelles** : il s'agit de professionnels de la comptabilité qui se regroupent dans des fédérations (régionales ou internationales) telles que :

¹ ISAR est le groupe de travail intergouvernemental d'experts des normes internationales de comptabilité et de publication qui avait pour objectif de travail d'améliorer l'information comptable des entreprises. Il s'est particulièrement intéressé au sujet de l'application des normes comptables internationales dans les PVD et par les PME.

- **IFAC**: qui est une organisation professionnelle internationale à but non politique, qui s'est spécialisée dans l'élaboration des normes d'audit.
- **ECSAFA** : crée en 1990, l'ECSAFA est un organisme régional qui pour mission principale de coordonner le développement de la profession comptable, promouvoir les normes de compétences professionnelles internationales reconnues et les conduire à bien dans sa zone de couverture. Il est composé de corps professionnels appartenant à 13 pays¹ et représentant des comptables qualifiés.
- **FIDEF** : est un organisme qui regroupe dix pays dont l'Algérie et la Tunisie². Il traite des problématiques comptables dans les pays d'Afrique francophones. Cet organisme est chargé de développer la coopération entre les experts comptables francophones dans les domaines relevant de la profession, d'échanger des informations sur les réglementations et pratiques dans leurs pays respectifs et d'aider à institutionnaliser les professions comptables dans les pays membres.

III- Les référentiels comptables existants

Un référentiel comptable s'inscrit dans un cadre conceptuel, c'est-à-dire une liste de principes comptables à respecter, de normes comptables et d'interprétation de ces normes.

Trois référentiels dominent dans le domaine de la comptabilité, ce sont les plus connus et les plus utilisés :

- Le référentiel comptable européen : les directives européennes.
- Le référentiel comptable américain : les US-GAAP
- Le référentiel international : les IAS/IFRS.

1. Le référentiel comptable européen

Une directive est une décision de droit communautaire visant à favoriser l'harmonisation des législations nationales des Etats membres de l'Union Européenne. Une directive impose aux Etats membres de l'UE des objectifs à atteindre, et concernant les moyens d'y parvenir le choix leurs est laissé (lois, décrets, ...).

Les principaux instruments d'harmonisation comptable de l'UE sont :

- La quatrième directive du 25 juillet 1978 concernant les comptes annuels ;
- La septième directive du 13 juillet 1983 concernant les comptes consolidés ;
- Les autres directives.

¹ Maurice, Namibie, Ouganda, Swaziland, Tanzanie, Zimbabwe, Zambie, Afrique du Sud, Botswana, Ethiopie, Kenya, Lesotho et Malawi.

² Algérie, Madagascar, Maroc, Mauritanie, République démocratique du Congo, Sénégal, Tunisie, Cameroun, Côte d'Ivoire et la République de Guinée.

1.1. La quatrième directive

Rédigée en 1978 et modifiée en 1990, la quatrième directive a pour objectif d'unifier les méthodes d'évaluation, de présentation des comptes annuels à savoir le bilan, le compte de résultat et le l'annexe, et les règles de publicité et le contrôle de ces comptes.

1.2. La septième directive

Afin de réaliser l'objectif de comparabilité et l'équivalence des informations, la septième directive a pour ambition de coordonner les législations nationales sur les comptes consolidés. Elle porte sur les conditions et mode d'établissement des comptes consolidés, le rapport consolidé de gestion et les règles de publicité et de contrôle des comptes consolidés.

Il est vrai que la quatrième et la septième directive ont entraîné une nette amélioration de la qualité des états financiers (individuels et consolidés), mais elles n'ont pas permis la comparaison des performances des entreprises, car ces deux directives comportent de nombreuses options, c'est-à-dire la possibilité de comptabiliser ou d'évaluer une même opération de manière différente¹. C'est en 1990 que les deux directives ont été modifiées, en réduisant le nombre d'options et en supprimant quelques unes.

1.3. Les autres directives

Les directives ont été complétées par deux directives sectorielles :

- La directive du 8 décembre 1986 applicable aux banques et autres institutions Financières ;
- La directive du 19 décembre 1991 consacrée aux entreprises d'assurance.

2. Le référentiel comptable américain : les US-GAAP

A la suite du crash de 1929, la bourse des valeurs de New York a conclu des accords avec l'institut des experts comptables, c'est là que se trouve l'origine de GAAP. Les US GAAP sont les principes comptables généralement admis aux pays anglo-saxons (les Etats-Unis, l'Australie, le Canada et le Royaume Uni). Ils regroupent un grand nombre de normes à savoir les FAS (Financial Accounting Standard), d'interprétations, d'avis et de déclarations élaborées par :

- **Le FASB:** Créé en 1973, cet organisme est l'autorité américaine indépendante chargée de définir les recommandations concernant les états financiers. C'est un organisme de droit privé chargé de réaliser la normalisation des comptabilités aux USA. Sa mission est d'établir et d'améliorer des normes de la comptabilité financière et d'établissement des états financiers (*Financial Reporting*) pour les entreprises et le public, y compris les émetteurs, les auditeurs et les utilisateurs d'information financière².

- **L'AICPA :** L'institut américain des experts comptables auditeurs est créé à la fin du siècle dernier en 1897, il a plutôt grandi dans les années 1930. C'est un organisme

¹ MAILLET-BAUDRIER C. et LE MANH A., « Les normes comptables internationales IAS/IFRS », éd. Foucher, Paris, 2005, p. 10.

² OBERT Robert, « Pratiques des normes IAS/IFRS », éd. Dunod, Paris, 2004, p. 33.

professionnel qui a influencé depuis 1973 le processus de normalisation comptable aux Etats-Unis par le biais des SOP qu'il publie régulièrement. Ce sont des documents de référence ou des recommandations en matière de comptabilité qui s'appliquent en l'absence de normes édictées par le FASB. Il publie aussi des guides comptables et des guides d'audit par branches industrielles et des interprétations comptables.

La comptabilité américaine se caractérise, par rapport aux comptabilités européennes, par des traits très spécifiques : absence de plan de comptes officiel, présentation très différente du compte de résultat et du bilan, définition très précise des notions de charge et de produit exceptionnels, vision très « court-termistes » qui se caractérise en particulier par une publication trimestrielle des comptes et par des évaluations fondées sur le concept de « *fair value* ».

3. Le référentiel IAS/IFRS

Le terme de référentiel IFRS représente les normes et interprétations adoptées par l'IASB. Ce référentiel définit un cadre conceptuel pour la présentation des états financiers, il précise les objectifs essentiels ainsi que les principes qui doivent présider à leur établissement.

Le référentiel IAS/IFRS est un référentiel¹ :

- Elaboré à partir d'une approche reflétant la réalité de l'activité économique de l'entreprise par rapport au marché ;
- D'inspiration anglo-saxonne, établie à l'intention des investisseurs ;
- Dont le traitement des opérations comptables est fait à partir de principes comptables identiques (cadre conceptuel) et non de règles ;
- Déconnecté de tout environnement juridique et fiscal ;
- Comprenant une normalisation globale à la fois des règles comptables et des éléments de l'information financière (annexes, rapports de gestion, éléments d'information, etc) ;
- D'application obligatoire de toutes les normes et de toutes les interprétations.

En fait, le référentiel IAS/IFRS est le résultat d'une approche plus moderne de la comptabilité anglo-saxonne, la gamme des utilisateurs est plus large. C'est un référentiel reconnu de qualité par la communauté internationale (bourse de valeurs, analystes financiers, auditeurs,...).

IV- Objectifs de la normalisation comptable internationale

La normalisation internationale est devenue une nécessité, que se soit pour les multinationales qui ont des filiales un peu partout dans le monde, et pour les entreprises concurrentes sur l'échelle mondiale, car l'utilisation de normes uniques permet des comparaisons des états financiers.

¹ BRUN Stéphane, « Les normes comptables internationales IAS/IFRS », éd. Gualino éditeur, Paris, 2006, p.397.

Développer des normes reconnues à l'échelle internationale permet l'obtention des informations ayant la qualité de comparabilité sur des entreprises présentant des bilans selon des référentiels nationaux différents, ce qui est très important pour les investisseurs, ceci leurs assurera la qualité de l'information financière, qui a pour origine la comptabilité.

Les normes IAS/IFRS garantissent quand elles sont adoptées, une information fiable et proche de la réalité économique et financière de l'entreprise (par le biais notamment de la notion de juste valeur).

Le développement des marchés financiers a augmenté l'intérêt porté à la normalisation comptable internationale. En effet, avec des opportunités d'investissement qui sont devenus accrus, le besoin des investisseurs d'informations homogènes, comparables et fiables s'est renforcé. Les investisseurs doivent pouvoir se dire que les informations fournies par les entreprises sont complètes, exactes et dignes de confiance.

L'enjeu principal de l'adoption des normes IAS-IFRS est de faciliter le fonctionnement des marchés des capitaux et l'adoption de ces normes, devrait protéger les investisseurs, préserver la confiance envers les marchés financiers et renforcer la circulation des capitaux. L'objectif est surtout de réduire les différences dans l'élaboration et la présentation des états financiers jusque là diversifiées, à cause notamment de circonstances sociales, économiques et juridiques différentes d'un pays à un autre.

L'IASB s'est engagé à réduire ces différences en cherchant à harmoniser les procédures et les réglementations liées à ces états financiers et pour cela il a mis en place des normes, un cadre conceptuel et des interprétations.

Section III : Les principes fondamentaux du référentiel IAS/IFRS

L'expression normes comptables internationales désigne au sens large un texte de référence portant sur la comptabilité et dont le champ d'action dépasse l'espace d'un seul Etat¹. Ceux sont les normes élaborées par l'ex IASC créé en 1973 et l'actuel IASB. Elles font partie des composantes du référentiel comptable IAS/IFRS. Ce dernier renvoie aux normes comptables internationales, au cadre conceptuel et aux interprétations qui facilitent la compréhension et l'application de ces normes.

Le cadre pour la préparation et la présentation des états financiers ou cadre conceptuel ne constitue pas une norme ni une interprétation, mais composé de définitions, de critères de comptabilisation et de critères d'évaluation, il offre une base d'interprétation aux directions des entreprises pour la résolution des problèmes comptables qui ne sont couverts par aucune norme ou interprétation ou pour la sélection d'une méthode comptable proposée par une norme.

Dans cette section nous essayerons de présenter le cadre conceptuel, les états financiers selon le référentiel IAS/IFRS et les normes IAS /IFRS.

¹ BENABDALAH Samira, « Le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : observation et compréhension des choix effectués par les groupes français », thèse de doctorat, école doctoral MODEG, Nice, 2008, p.12.

I- Le cadre conceptuel

1. Présentation

Afin de donner une information nécessaire et pertinente aux prises de décisions économiques et dans le but de progresser l'harmonisation des pratiques comptables, les normalisateurs américains d'abord, entre 1978 et 1985, puis ceux de l'IASB ont préconisé de se concentrer sur les états financiers.

L'IASB a élaboré un document intitulé « *Framework* » ou le cadre pour la préparation et la présentation des états financiers. Ce dernier est un système cohérent d'objectifs et de principes fondamentaux liés entre eux, qui ont pour objectif de donner une présentation utile de l'entreprise. Ce cadre constitue un véritable fil conducteur en statuant dès l'origine sur les objectifs assignés aux états financiers, les principes fondamentaux communs à l'ensemble du référentiel et en proposant des définitions de portée générale. Il regroupe les principes comptables fondamentaux en abordant ce qui suit :

- La nature et objectifs des états financiers ;
- Les caractéristiques qualitatives de ces états ;
- La définition, la comptabilisation et l'évaluation des éléments à partir des quels sont construits les états financiers ;
- Les systèmes de mesure et du concept de capital.

Le cadre conceptuel a été complété par des dispositions de la norme IAS1 : Présentation des états financiers, révisée en 1997 et en 2003 et par les dispositions des normes IAS 32 et IAS 39 relatives aux instruments financiers. Il comprend cent dix paragraphes. Il représente aussi le cadre général qui s'applique à toutes les entreprises produisant des comptes selon le référentiel IFRS et leurs permet de se référer (tout en étudiant les dispositions d'évaluation et de comptabilisation spécifiques à une norme) aux concepts de base des éléments traités dans les états financiers.

2. Objectif du cadre conceptuel

L'objectif du cadre conceptuel est de :

- Fournir à l'IASB la base du développement des futures normes comptables internationales et de révision des normes existantes ;
- Aider l'IASB à promouvoir l'harmonisation des réglementations des normes comptables et des procédures liées à la présentation des états financiers ;
- Aider les organismes nationaux à développer des normes nationales ;
- Aider les responsables de la préparation des états financiers à appliquer les normes comptables internationales et à traiter des sujets qui nécessitent de faire l'objet d'une norme internationale ;
- Permettre aux auditeurs de comparer les états financiers avec les normes internationales ; et aux utilisateurs des états financiers à interpréter l'information contenus dans les états financiers ;

- Fournir à ceux qui s'intéressent aux travaux de l'IASB des informations sur son approche d'élaboration des normes.

II- Présentation des états financiers

1. Nature des états financiers

Les états financiers sont un ensemble complet de documents comptables et financiers permettant de donner une image sur la situation financière, de la performance et de la trésorerie de l'entreprise à la fin de chaque exercice comptable.

Du moment où, pour une entreprise il existe des utilisateurs qui ont besoins d'une source d'information financière sur celle-ci, elle est amenée à élaborer et à présenter des états financiers. Ils font partie du processus d'information financière et la responsabilité de leur présentation repose sur la direction de l'entreprise.

Le jeu complet d'états financiers comprend :

- Un bilan ;
- Un compte de résultat ;
- Un tableau des variations des capitaux propre (tableau de flux de trésorerie) ;
- Un tableau des flux de trésorerie ;
- Une annexe.

2. Utilisateurs des états financiers et leurs besoins

Les états financiers constituent une source d'informations pour leurs utilisateurs actuels et potentiels, et leurs permettent de satisfaire leurs besoins d'information :

- Les investisseurs ont en besoins pour déterminer le risque de rentabilité ;
- Les membres du personnel ont en besoins pour s'assurer de la capacité de l'entreprise à leur procurer des rémunérations et des avantages, c'est-à-dire la stabilité de rentabilité de l'entreprise ;
- Les prêteurs ont besoins de ces informations pour s'assurer de la capacité de remboursement des prêts et le paiement des intérêts à l'échéance ;
- Les fournisseurs et autres créanciers, qui comme les prêteurs sont intéressés par des informations sur la capacité de l'entreprise de les payer à l'échéance, mais pour une courte durée;
- Les clients s'intéressent à des informations sur la continuité de l'entreprise ;
- Les états et organismes publics ont besoins de ces informations pour réglementer les activités de l'entreprise, déterminer les politiques fiscales et connaître la contribution des entreprises à l'économie nationale ;
- Le public s'informe sur l'emploi crée par l'entreprise et sur l'étendu de ses activités ;

3. Objectifs des états financiers

Le cadre conceptuel précise que « l'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations clés de la situation

financière d'une entreprise, qui sont utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques »¹.

Les objectifs principaux des états financiers sont d'informer les utilisateurs sur :

- La situation financière de l'entreprise, c'est-à-dire sa capacité à honorer ses engagements envers ses partenaires (information fournies principalement par le bilan).
- La performance de l'entreprise et la mesure de sa rentabilité, c'est-à-dire la capacité de l'entreprise à générer des profits et gérer ses ressources (informations fournies principalement par le compte de résultat).
- La variation de la situation financière, c'est-à-dire la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie par ses activités (informations fournies principalement par le tableau des flux de trésorerie).

4. Les éléments des états financiers

Les grandes catégories qui regroupent les transactions et autres événements économiques effectués par l'entreprise représentent les éléments des états financiers. Il s'agit d'éléments liés à l'évaluation de la situation financière dans le bilan (actifs, passifs et les capitaux propres) et de la performance dans le compte de résultat (les charges et les produits).

4.1. Présentation des éléments des états financiers

Il s'agit de définir les éléments du bilan d'une part et ceux du compte de résultat d'autre part.

4.1.1. Les éléments du bilan

a) L'actif

L'actif est « une ressource contrôlée par l'entreprise du faite d'événements passés et dont les avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise l'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer directement ou indirectement, à des flux de trésorerie et d'équivalent de trésorerie au bénéfice de l'entreprise »².

A partir de cette définition on constate que le droit de propriété n'est plus essentiel pour déterminer l'existence d'un actif. Dans cette définition on a fait référence non pas à la notion de la propriété juridique patrimoniale ou a la notion de valeur économique positive, mais à celle d'avantages économiques futurs, ce qui a de multiples conséquences tel que l'enregistrement à l'actif des biens en crédit bail.

- Distinction entre actif courant et non courant :

Un actif est classé en actifs courants dans les cas suivants :

- L'actif sera réalisé, vendu ou consommé dans le cadre de son cycle d'exploitation normal ;

¹ MAILLET-BAUDRIER C. et LE MANH A, Op cit, p. 22.

² Idem, p. 29.

- L'actif est détenu à des fins de transaction, pour une durée inférieure à 12 mois ;
- L'actif est un actif de trésorerie ou d'équivalent.

Par conséquent, l'actif non courant comprend les éléments suivants :

- L'actif utilisé d'une manière continue pour les besoins de l'activité de l'entreprise ;
- L'actif détenu à des fins de placement à long terme (durée supérieure à 12 mois) ;

La distinction entre actif courant et non courant n'est pas obligatoire, une présentation par ordre de liquidité est plus pertinente.

- Définition du cycle d'exploitation :

Le cycle d'exploitation est la période qui s'écoule entre l'achat des matières premières ou des marchandises entrant dans le processus d'exploitation et leur réalisation sous forme de trésorerie.

b) Le passif

Les passifs sont constitués des obligations actuelles de l'entité résultantes d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques. L'obligation actuelle est un devoir, une responsabilité d'agir, elle s'éteint de différentes manières : un paiement de trésorerie, un transfert d'autres actifs ou un service.

- Distinction entre passif courant et non courant :

Un passif doit être placé en passifs courants s'il sera réglé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entreprise ou qui doit être réglé dans un délai inférieur à 12 mois (suivant la date de clôture de l'exercice), s'il est détenu à des fins de transactions. Tous les autres passifs doivent être classés en tant que passifs non courants.

c) Les capitaux propres

La définition des capitaux propres par l'IASB correspond à celle du PCN. Les capitaux propres ou fonds propres ou capital financier sont l'intérêt résiduel dans les actifs de l'entreprise après déduction de tous ses passifs. Bien que les capitaux propres soient définis comme étant un montant résiduel, ils peuvent faire l'objet de subdivisions dans le bilan, ce qui est d'ailleurs pertinent pour des besoins de prises de décisions.

Les capitaux propres comprennent le capital social, les réserves, l'écart d'évaluation et de réévaluation, le report à nouveau et le résultat. Ils ne comprennent pas les provisions, les subventions d'investissement.

4.1.2. Les éléments du compte de résultats

Le compte de résultat est un tableau où sont récapitulés les charges et les produits réalisés par l'entreprise au cours d'un exercice. Il montre, par différence, le résultat net de l'exercice.

a) Les produits

Les produits sont l'augmentation d'avantages économiques au cours d'un exercice dû à des entrées ou accroissements d'actifs ou de diminution de passifs. Ils ont pour effet d'accroître les capitaux propres. Les produits comprennent à la fois les produits des activités

ordinaires tel que les ventes, intérêts, loyer et les autres produits et plus values, ordinaire ou non, réalisés ou latents. A présent une prise en compte des plus values latentes sur des actifs financiers ou des immeubles de placement¹ évalués à la juste valeur est nécessaire.

b) Les charges

Une charge est une diminution d'avantages économiques au cours de l'exercice. Il s'agit de sortie, consommation ou diminution d'actifs ou de survenance de passifs, ce qui implique une diminution des capitaux propres. Il peut s'agir d'une charge qui survienne au cours de l'activité ordinaire de l'entreprise ou bien d'une perte résultante ou non de l'activité ordinaire de l'entreprise.

III- Principes comptables et règles d'évaluations selon le référentiel IAS/IFRS

1. Les Principes comptables

Le cadre conceptuel de l'IASB contient ce qui suit :

- Les hypothèses de base sous jacentes à la préparation des états financiers ;
- Les principes comptables fondamentaux liés aux caractéristiques qualitatives des états financiers ;
- Les contraintes à respecter pour que l'information financière soit pertinente et fiable.

1.1. Les hypothèses de base

1.1.1. Comptabilité d'exercice ou comptabilité d'engagement

Selon ce principe, les charges et les produits sont comptabilisés au moment de leurs engagements (leurs naissances) et non quand interviennent les flux monétaires correspondants et ils doivent être enregistrés dans les états financiers de leurs exercices de naissances même s'ils sont réglés lors d'un exercice ultérieur. Dans ce cas, les états financiers servent à informer les utilisateurs sur les flux de trésorerie passés (entrées et sorties) et sur les flux de trésorerie à venir (obligations à payer ou ressources à recevoir).

1.1.2. Continuité d'exploitation

Les états financiers sont présentés selon l'hypothèse que l'entreprise n'a ni l'intention, ni la nécessité de mettre fin à ses activités, ni de réduire de façon importante ses activités dans l'avenir prévisible. Sinon les états financiers doivent être préparés et présentés sur une base différente (valeurs de liquidation) tout en indiquant la base utilisée.

¹ Un immeuble de placement est un bien immobilier détenu, pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital.

1.2. Les caractéristiques qualitatives fondamentales des états financiers

Les caractéristiques qualitatives servent à rendre l'information apportée par les états financiers utile. Elles garantissent que les états financiers assurent la transparence sur la réalité de l'entreprise et présentent des informations complètes et utiles.

Il s'agit des caractéristiques suivantes :

1.2.1. L'intelligibilité

L'intelligibilité de l'information est liée au fait qu'elle soit facilement compréhensible par des utilisateurs ayant des connaissances en gestion, en économie et en comptabilité. Ceci dit, une information importante qui nécessite d'être incluse dans les états financiers ne doit pas être exclue au seul motif qu'elle soit complexe et difficile à comprendre par certains utilisateurs.

1.2.2. La pertinence

Une information est pertinente si elle influence les utilisateurs dans leurs décisions économiques. La pertinence de l'information est influencée par sa nature et son importance relative.

1.2.3. La comptabilité

Les états financiers doivent permettre aux utilisateurs d'établir des comparaisons significatives entre les entités. L'évaluation et la présentation de l'effet financier des transactions et d'événements semblables, doivent être effectuées de façon cohérente et permanente pour une même entité et de façon cohérente et permanente pour plusieurs entités¹.

1.2.4. La fiabilité

Pour se qualifier de « fiable », une information financière doit être exempte d'erreurs et de préjugés et les utilisateurs peuvent lui faire confiance et pour ce, son élaboration doit être faite sur la bases des critères suivants :

- **L'image fidèle** : Les états financiers doivent donner une image fidèle sur la situation financière de l'entreprise et refléter la réalité telle qu'elle est. Ils doivent être en mesure de donner des informations pertinentes sur la situation financière, la performance et les variations de la situation de l'entité. Il s'agit notamment de respecter les règles et principes comptables.

- **La prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique** : Pour assurer une présentation fidèle de la situation financière de l'entreprise, il est nécessaire que les transactions et autres événements soient comptabilisés en conformité avec leurs réalités économiques qui dans certains cas, peuvent être différentes de leurs formes juridiques. A titre d'exemple : l'entreprise peut céder un actif et transfère sa propriété juridique à un tiers mais bénéficie toujours des avantages économiques futurs de cet actif (des accords peuvent exister).

¹ OBERT Robert, Op cit, p. 58.

- **La neutralité** : Pour ne pas influencer les prises de décisions économiques ou les jugements afin d'obtenir un résultat " voulu", il est impératif que l'information financière présentée dans les états financiers soit présentée sans partie pris, c'est-à-dire neutre.

- **La prudence** : Parce qu'il existe toujours des incertitudes qui caractérisent quelques événements, il faudrait être prudent lors de la préparation des états financiers. La prudence est la prise en compte de quelques précautions lors de l'estimation des faits dans des conditions d'incertitude et d'appréciation raisonnable de ces faits, ainsi les actifs et les produits ne doivent pas être surévalués et les passifs et charges sous-évalués.

- **L'exhaustivité** : Pour assurer la fiabilité, l'information financière doit être exhaustive car une omission peut rendre l'information fausse et tromper les utilisateurs dans leurs prises de décisions économiques.

- **La non compensation** : Les compensations entre les éléments d'actif et les éléments de passif et entre les charges et les produits ne sont pas autorisées sauf si une norme comptable internationale l'autorise ou l'impose, ou bien si des charges et produits liés résultants de transactions ou d'événements similaires ne sont pas significatifs.

1.3. Les contraintes à respecter

Pour que l'information soit pertinente et fiable, quatre contraintes doivent être respectées selon le référentiel IAS/IFRS :

1.3.1. La célérité (la diligence)

Une information fournie avec du retard et une fournie avant que tous les aspects d'une transaction ou d'un autre événement ne soient connus perd sa pertinence, ce qui nuit à sa fiabilité. Ce qu'il faut rechercher est un équilibre entre pertinence et fiabilité afin de satisfaire au mieux les besoins des utilisateurs.

1.3.2. Le rapport coût/ avantage

Cette contrainte stipule que les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs aux coûts engagés pour les avoir.

1.3.3. L'équilibre entre les caractéristiques qualitatives

Un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives afin d'atteindre un équilibre entre ces derniers est nécessaires. Il ne faut pas aussi confondre qualité avec quantité, ceci est souvent une affaire de jugement professionnel.

2. Principes d'évaluation

L'évaluation des éléments des états financiers consiste à déterminer les montants aux quels seront enregistrés dans les états financiers. La méthode d'évaluation la plus utilisée est celle du coût historique. Cependant dans certains cas on peut procéder à des évaluations ultérieures, effectuées sur la base du coût actuel, de la valeur de réalisation et de la valeur actualisée.

Dans de nombreuses situations, le coût historique est remplacé par l'évaluation des actifs et des passifs à la juste valeur (*fair value*). Il s'agit d'ailleurs de l'évolution la plus discutée du référentiel IAS /IFRS.

2.1. Comptabilisation initiale au coût historique

Le coût historique est la valeur avec laquelle sont enregistrés les éléments des états financiers dans le bilan et le compte de résultat sans tenir compte des effets de variations de pris et de l'évolution du pouvoir d'achat de la monnaie.

2.1.1. Le coût historique d'un actif

Pour les biens inscrits à l'actif du bilan le coût historique diffère selon son origine. Pour les biens acquis :

- A titre onéreux, le coût historique est le coût d'acquisition

Le coût d'acquisition = pris d'achat + les frais directement imputables (frais de livraison et de manutention, frais d'installation, honoraires des professionnels, etc.) + droits de douanes et autres taxes non récupérables – taxes récupérables, rabais et remises commerciaux.

- A titre gratuit, le coût historique est la juste valeur de ce bien à la date d'entrée.
- Par voie d'échange, le coût historique est pour les biens différents la juste valeur des biens reçus, et pour les biens semblables la valeur comptable du bien échangé.
- Pour les biens et services produits par l'entreprise, le coût historique est le coût de production.

Le coût de production = coût d'acquisition des matières et services consommées + charges directes + charges indirectes – charges liées à la sous activité.

2.1.2. Le coût historique d'un passif

Le coût historique d'un passif est le montant de trésorerie qu'on doit verser pour éteindre une obligation, ou le montant des produits reçus en échange de l'obligation.

2.2. Les évaluations ultérieures

Dans certaines conditions et à cause des effets de changement de prix, l'évaluation au coût historique peut être remplacé par l'évaluation sur la base du :

- Coût actuel ;
- La valeur de réalisation ;
- La valeur actualisée.

2.2.1. Le coût actuel

Le coût actuel est le montant de trésorerie qu'il faudrait payer pour acquérir le même actif ou éteindre le même passif actuellement¹.

¹ Il ne faut pas confondre avec l'actualisation.

2.2.2. La valeur de réalisation (ou valeur de règlement)

La valeur actuelle est le montant de trésoreries nettes futures et actualisées qu'un actif génère au cours de l'activité. Pour les passifs, la valeur actuelle ou d'utilité est le montant de trésoreries nettes futures que l'on s'attend à devoir faire sortir pour l'extinction des obligations.

2.2.3. Test de dépréciation et perte de valeur

A chaque clôture des comptes, l'entreprise doit faire un test de dépréciation des actifs, appelé "*impraiment test*" s'il existe un indice (baisse de valeur de marché de l'actif considéré, innovation technologique, obsolescence, changement juridique, performance économique inférieure aux prévisions, etc.) montrant que cet actif a pu perdre de sa valeur. Dans l'affirmative, l'entreprise doit estimer la valeur recouvrable de l'actif. Une dépréciation est constatée dès lors que la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable.

- **La valeur recouvrable** : La valeur recouvrable ou valeur vénale d'un actif est la valeur la plus élevée entre son prix de vente et sa valeur d'utilité.

- **juste valeur nette** : C'est le montant (le prix) pouvant être obtenu de la vente d'un actif ou d'une UGT lors d'une transaction, net des frais de cession (coûts de sorties) et ce dans des conditions de concurrence normale, entre des parties informées et consentantes.

Une UGT est utilisé dans les IFRS dans le cas où un actif ne génère pas directement de flux de trésorerie, mais il appartient à une unité qui en génère.

- **Valeur d'utilité ou valeur d'usage** : C'est la valeur actualisée de des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continu d'un actif (ou d'une UGT) et de sa sortie à la fin de la période d'usage.

- **Perte de valeur** : La perte de valeur est le montant de l'excédant de la valeur net comptable sur la valeur recouvrable. Autrement dit, une perte de valeur d'un est constatée lorsque la valeur recouvrable (VR) est inférieure à sa valeur comptable nette d'amortissement (VNC).

$$\text{Perte de valeur} = \text{VNC} - \text{valeur recouvrable (prix de vent ou valeur d'usage)}$$

$$\text{Avec } \text{VNC} > \text{VR}$$

Selon le SCF, La constatation d'une perte se fait par :

- Diminution de la valeur de l'actif, en créditant le compte *29.pertes de valeur sur des immobilisations*.

- Constatation d'une charge, en débitant le compte *68.dotations aux amortissements, provisions et perte de valeur*.

Dans le cas où c'est le contraire qui se produit, c'est-à-dire $\text{VR} > \text{VNC}$, ou si l'actif a repris de sa valeur à cause d'un changement dans les estimations utilisées pour la détermination de sa VR lors de la constatation de la perte de valeur on doit ramener la VNC à hauteur de la VR par une :

- Reprise de la perte de valeur, en débitant le compte *29.pertes de valeur sur des immobilisations*

- Constatation d'un produit en créditant le compte *78.reprises sur pertes de valeurs et provisions*

3. La notion de « juste valeur »

La notion de juste valeur (*fair value*) est relativement ancienne (remonte à 1953 dans l'ARB¹), c'est un concept anglo-saxon, mais sa véritable apparition s'est faite en 1998 dans les normes de l'IASC.

Ce dernier définit la juste valeur comme étant le montant pour le quel un actif peut être échangé ou un passif émis entre deux parties volontaires et bien informées dans le cadre de transaction à intérêts contradictoires. Autrement dit la juste valeur est le montant pour le quel, dans des conditions de concurrence normale, un actif pourrait être échangé ou un passif éteint avec une information parfaite des parties concernées et leurs consentement.

Même si cette notion n'a pas été citée explicitement dans le cadre conceptuel, elle est considérée par beaucoup de praticiens comme étant le changement le plus important apporté par les IAS/ IFRS.

Il existe trois niveaux de juste valeur :

- C'est le prix des actifs ou des passifs identiques observables sur un marché à la date de l'évaluation (ou à une date proche) ;
- A défaut, c'est le prix des actifs ou des passifs similaires observables sur un marché à la date de l'évaluation ;
- A défaut, autres techniques d'évaluation reprennent les hypothèses du marché lorsqu'elles sont disponibles, ou à défaut celle de l'entreprise (par exemple valeur actualisées des flux de trésorerie).

La juste valeur n'impose pas une méthode unique d'évaluation, elle pose plutôt un principe. Elle s'oppose, dans l'approche classique, aux principes fondamentaux que nous connaissons jusque là, celui du coût historique et de la prudence.

IV- Le corpus des normes comptables internationales IAS/IFRS

1. Présentation des normes

1.1. La liste des normes

Les normes IAS : International Accounting Standards /Normes comptables internationales, rebaptisées IFRS : International Financial Reporting Standards/Normes d'information financière internationales sont un ensemble de 41 normes IAS, et 7 normes IFRS dont voici les listes :

¹ *Accounting Research Bulletin.*

Tableau n° 02: La liste des normes IAS/IFRS

IAS 1	Présentation des états financiers
IAS 2	Stocks
IAS 7	Etat des flux de trésorerie
IAS 8	Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs
IAS 10	Evènements postérieurs à la période de reporting
IAS 11	Contrats de construction
IAS 12	Impôts sur le résultat
IAS 14 : remplacée par IFRS 8 "Segments opérationnels".	Information sectorielle
IAS 16	Immobilisations corporelles
IAS 17	Contrats de location
IAS 18	Produits des activités ordinaires
IAS 19	Avantages du personnel
IAS 20	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique
IAS 21	Effets des variations des cours des monnaies étrangères
IAS 23	Coûts d'emprunt
IAS 24	Information relative aux parties liées
IAS 26	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite
IAS 27	Etats financiers consolidés et individuels
IAS 28	Participations dans des entreprises associées
IAS 29	Information financière dans les économies hyperinflationnistes
IAS 31	Participations dans des coentreprises
IAS 32	Instruments financiers : Présentation
Amendements à IAS 32 et à IAS 1	Instruments financiers remboursables au gré du porteur et obligations à la suite d'une liquidation
Amendement à IAS 32	Classement des émissions de droits
IAS 33	Résultat par action
IAS 34	Information financière intermédiaire
IAS 36	Dépréciation d'actifs
IAS 37	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
IAS 38	Immobilisations incorporelles
IAS 39	Instruments financiers : comptabilisation et évaluation
Amendements IAS 39	Eléments éligibles à la couverture
Amendements à IAS 39 et à IFRS 7	Reclassement d'actifs financiers
Amendements à IAS 39 et à IFRIC 9	Dérivés incorporés
IAS 40	Immeubles de placement
IAS 41	Agriculture
IFRS 1	Première adoption des IFRS
Amendements à IFRS 1	Exemptions additionnelles pour les premiers adoptants
Amendements à IFRS 1	Exemption limitée de l'obligation de fournir des informations comparatives selon IFRS 7 par les premiers adoptants
IFRS 2	Paieement fondé sur des actions

Amendement à IFRS 2	Conditions d'acquisition et annulations
Amendements à IFRS 2	Transactions intragroupe dont le paiement est fondé sur des actions et qui sont réglées en trésorerie
IFRS 3	Regroupements d'entreprises
IFRS 4	Contrats d'assurance
Amendements à IFRS 4 et à IFRS 7	Amélioration des informations à fournir sur les instruments financiers
IFRS 5	Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées
IFRS 6	Prospection et évaluation de ressources minérales
IFRS 7	Instruments financiers: informations à fournir
Amendements à IFRS 7 et à IFRS 4	Amélioration des informations à fournir sur les instruments financiers
IFRS 8	Secteurs opérationnels
IFRS 9	Instruments financiers (phase 1 : classification et évaluation des actifs financiers)

Source : *www.Focusifrs.com*

Tableau n° 03 : La liste des Interprétations des IAS/IFRS

N° Interprétation	Libellé
SIC 7	Introduction de l'euro
SIC 10	Aide publique – Absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles
SIC 12	Consolidation – Entités ad hoc
SIC 13	Entités contrôlées conjointement – Apports non monétaires par des coentrepreneurs
SIC 15	Avantages dans les contrats de location simple
SIC 21	Impôt sur le résultat – Recouvrement des actifs non amortissables réévalués
SIC 25	Impôt sur le résultat – Changements de statut fiscal d'une entité ou de ses actionnaires
SIC 27	Evaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location
SIC 29	Informations à fournir – Accords de concession de services
SIC 31	Produits des activités ordinaires – Opérations de troc portant sur des services de publicité
SIC 32	Immobilisations incorporelles – Coûts liés aux sites web
IFRIC 1	Variation des passifs existants relatifs au démantèlement, à la remise en état et similaires
IFRIC 2	Parts sociales des entités coopératives et instruments similaires
IFRIC 4	Déterminer si un accord contient un contrat de location
IFRIC 5	Droits aux intérêts émanant de fonds de gestion dédiés au démantèlement, à la remise en état et à la réhabilitation de l'environnement
IFRIC 6	Passifs découlant de la participation à un marché déterminé - Déchets d'équipements électriques et électroniques
IFRIC 7	Application de l'approche du retraitement dans le cadre d'IAS 29 Information financière dans les économies hyperinflationnistes

IFRIC 8 **	Champ d'application d'IFRS 2 "Paiement fondé sur des actions" <i>** Supprimée par le règlement n° 244/2010 (23 mars 2010) qui introduit les dispositions dans IFRS 2</i>
IFRIC 9	Réévaluation de dérivés incorporés
Amendements à IFRIC 9 et à IAS 39	Dérivés incorporés
IFRIC 10	Information financière intermédiaire et pertes de valeur (dépréciation)
IFRIC 11 **	IFRS 2 - Actions propres et transactions intra-groupe <i>** Supprimée par le règlement n° 244/2010 (23 mars 2010) qui introduit les dispositions dans IFRS 2</i>
IFRIC 12	Accords de concession de services
IFRIC 13	Programmes de fidélisation de la clientèle
IFRIC 14	IAS 19 - Le plafonnement de l'actif au titre des régimes à prestations définies, les exigences de financement minimal et leur interaction
Amendements à IFRIC 14	Paiements d'avance d'exigences de financement minimal
IFRIC 15	Accords pour la construction d'un bien immobilier
IFRIC 16	Couvertures d'un investissement net dans une activité à l'étranger
IFRIC 17	Distributions d'actifs non monétaires aux propriétaires
IFRIC 18	Transferts d'actifs provenant de clients
IFRIC 19	Extinction de passifs financiers avec des instruments de capitaux propres

Source : www.Focusifrs.com

1.2. Structure d'une norme

Chaque norme est en général structurée d'une manière à contenir :

L'objectif et le champ d'application

- Les principales dispositions
- Le mode de comptabilisation et d'évaluation
- Les informations à fournir
- La date d'entrée en vigueur
- Les éléments liés à la norme (annexes, bases de conclusions, listes des interprétations liées)

1.3. Classification des normes

Les normes comptables internationales peuvent être classées selon plusieurs critères, ceci peut être résumé dans le tableau n° 04 suivant :

Tableau n° 04: Classification des normes IAS/IFRS

Les normes cadres relatives à				
La présentation	L'évaluation	L'information	La consolidation	
IAS1 ; IFRS 1 , IAS32	IAS 8, IAS 10, IAS 18, IAS 21, IAS 23, IFRS6	IAS 7, IAS 15, IAS 24, IAS 29, IAS 33, IAS 34, IFRS7, IFRS8, IFRS 1	IAS27, IAS 28, IAS 31, IFRS 3	
Les normes spécifiques qui concernent plus particulièrement				
Le Bilan		Le compte de Résultat		
Actif	Passif	IAS 33, IAS18		
IAS2, IAS16, IAS23, IAS36, IAS38, IAS40, IFRS5	IAS12, IAS19, IAS20, IAS37, IFRS2			
Les normes orientées vers				
Les retraites	Les banques	L'agriculture	L'assurance	Opérations particulières
IAS 26	IAS 30	IAS 41	IFRS4	IAS11, IAS17, IAS32, IAS39,

Remarque: Les normes IAS 3, 4, 5, 6, 9, 13, 15, 22, 25, 30 et 35 ont été supprimées ou remplacées.

La primauté de la vision juridique sur l'aspect économique ; La primauté du bilan sur le compte de résultat ; la généralisation de la notion de juste valeur (*full fair value*) et la constatation de la perte de valeur et la dépréciation des actifs sont les principaux changements apportés par le référentiel IAS/IFRS.

Conclusion

L'IASB était créé par des organisations professionnelles nationales, sans mandat de quiconque, avec la volonté de s'auto-constituer en normalisateur comptable internationale. Grâce à la collaboration de ces membres avec des grands cabinets d'audit et son organisation technocratique efficace, il a pu élaborer rapidement des solutions techniques pertinentes en prise avec les problèmes nouveaux issus de la mondialisation économiques croissante, alors que les systèmes nationaux, plus lourds et plus lents, ne parvenaient pas à s'adapter aussi rapidement aux évolutions, au détriment des investisseurs internationaux.

Le corps des normes IFRS, vise principalement à généraliser la notion de juste valeur et à réduire les options ouvertes dans les normes émises précédemment, les IAS, afin d'assurer

une meilleure comparabilité des états financiers. On assiste une véritable tendance vers le référentiel international¹.

L'objectif du référentiel IAS/IFRS est d'harmoniser les outils comptables et d'imposer l'utilisation d'un référentiel comptable international commun aux entreprises. Il ne concerne pas seulement la comptabilité, mais a aussi des impacts majeurs sur le management, les systèmes d'information et la communication financière.

Il est vrais que l'ouverture des marchés financiers facilite le recours aux financements externes et permet aux entreprises de réduire le coût de ces financements, mais une telle ouverture nécessite toutefois de garantir aux investisseurs qu'ils disposent de toute l'information utile pour apprécier pleinement les caractéristiques des opportunités d'investissement qui leur sont offertes². Le référentiel IAS/IFRS apporte cette nouvelle conception de l'information financière.

Désormais, on passe d'une comptabilité juridique et fiscale à un langage comptable « plus économique » pour les investisseurs, actionnaires et créanciers de l'entreprise. Il introduit de nouveaux concepts fondamentaux, l'information est susceptible d'être intelligible, pertinente, d'importance relative et fiable. C'est-à-dire une information orientée vers la mesure de la performance, qui vise à améliorer la transparence et la fiabilité des prévisions.

Aujourd'hui on assiste à une croissance du nombre de pays adhérents au système comptable de l'IASB. L'adoption inévitable de ces normes se traduira certainement par un bouleversement des méthodes comptables et remettra en cause la culture comptable et la méthode de pensée en science comptable.

L'Algérie s'est engagée dans une tendance à la mondialisation ce qui a abouti à l'élaboration d'un nouveau système comptable, selon le référentiel IAS/IFRS, il s'agit du SCF : Système Comptable Financier. Ceci nécessite un gros effort en formation et commande des mesures de préparation et d'anticipation, car cette remise à niveau s'avère longue et présente des difficultés techniques.

¹ BOUMAZA Hayet, « Impacts des normes comptables internationales IAS/IFRS sur les banques », mémoire de magister, U. Tizi Ouzou, 2010, p. 10.

² DUMONTIER Pascal et MAGHRAOUI Randa, « Adoption volontaire des IFRS, asymétrie d'information et fourchette de prix : l'impact du contexte informationnel », revue Comptabilité Contrôle Audit, Tome 12, volume2, Paris, décembre 2006, p. 28.

Chapitre II

La normalisation comptable en

Algérie : Le PCN 1975

Introduction

La normalisation comptable est une tâche dépendante du système économique en place. Les efforts de normalisation comptable nationale ont pour objectif d'adapter le système comptable aux mutations du système économique, afin d'interpréter ces dernières comptablement.

L'Algérie, au lendemain de son indépendance a reconduit les textes français, à l'exception de ceux qui peuvent porter atteinte à la souveraineté nationale. Elle a hérité du Plan Générale français (PCG), appliqué pendant la période coloniale.

Dans le cadre du plan national du développement et avec les mutations économiques qu'a connu l'Algérie quelques années après l'indépendance, le PCG ne répondait plus aux besoins des utilisateurs, à savoir les entreprises étatiques, les banques, l'Etat et ses institutions. Durant la période 1962-1988, l'Etat a pris en charge la mission du développement du pays, en choisissant l'option d'économie planifiée, centralisée et socialiste. La normalisation comptable faisait partie d'une série de procédures établies par l'Algérie afin de réaliser sa totale indépendance.

C'est en 1972 que le Ministère des finances met en place le Conseil Supérieur de Comptabilité (CSC) lui confiant la mission d'élaborer un nouveau plan comptable. Un avant projet de ce plan a été réalisé par la Société Nationale de Comptabilité (SNC) avec la participation d'experts comptables du CNC français, de l'Institut national des statistiques et des études économiques, un expert tchécoslovaque et un professeur de l'université de Prague¹.

La normalisation comptable en Algérie a connu ses début avec la mise en place du Plan Comptable Nationale (PCN) suite a l'ordonnance 75/35 du 29 avril 1975 élaborée par le Conseil Supérieur de Comptabilité (CSC), créé en 1971 et auquel on a confier deux missions : élaborer le nouveau plan comptable et assainir la profession de comptable et d'expert comptable.

Les travaux de conception et de mise sur pied du PCN sont à inscrire dans une triple perspectives² :

- D'abord, celle d'une adaptation de l'outil comptable aux réalités économiques de l'Algérie ;
- Ensuite, celle d'une remise en cause du rôle traditionnel de la comptabilité et d'une mise en évidence de sa fonction économique au double niveau de la nation et de l'entreprise ;
- Enfin, celles d'un regain d'intérêt de la normalisation au niveau international qui vise à harmoniser les règles et les principes comptables ainsi que les méthodes de présentation et de publicité des états financiers.

¹ SACI Djelloul, « Comptabilité de l'entreprise et système économique : l'expérience algérienne », éd. Office des publications universitaires, p. 231.

² Idem, p. 229.

Cependant, l'environnement économique Algérien connaît de nouvelles mutations et de profonds changements politiques et économiques. L'outil comptable mis en 1975 ne répond plus aux besoins des utilisateurs. Les objectifs qui lui ont été assignés dans des conditions économiques, sociales et politiques différentes de celles d'aujourd'hui sont dépassés. Le changement de ces dernières, et avec la volonté de transition de l'économie algérienne d'une économie planifiée à une économie de marché, exige une évaluation du PCN.

Avant d'entamer l'étude de ce chapitre essayons de voir d'abord la définition d'un système comptable. C'est un model d'organisation et d'enregistrement de l'information comptable, compte tenue des besoins d'information de l'entreprise et des tiers, et dans le respect des règles et procédures en vigueur¹. Un système comptable est un ensemble de principes qui dictent la construction des différentes comptabilités.

L'objet de ce chapitre est de voir comment le PCN a été conçu et dans quelles conditions. Ensuite, de présenter le PCN à travers son cadre conceptuel et technique. Enfin, faire une évaluation de ce système et de voir quels sont ses apports et ses point faibles.

Section I : présentation du PCN 1975

La conception du PCN est passée par plusieurs étapes. Il a été élaboré sur la base d'objectifs d'ordre microéconomique et macroéconomique et ce afin de remédier aux insuffisances de l'ancien plan comptable (PCG).

I- Conception du PCN²

Avant 1969, l'entreprise algérienne s'est inspirée du PCG français de 1942³, hérité de la période coloniale. C'est à partir de 1969 qu'on a tenté de le remplacer par un plan qui s'adaptera mieux à la nouvelle situation de l'économie algérienne, c'est-à-dire le passage d'une économie libérale vers une économie planifiée.

Après avoir constaté les lacunes du PCG dues à son inadaptation aux nouvelles réalités économiques algériennes, le ministre des finances a été chargé de réformer le PCG et de le remplacer par un autre plan qui s'adapte le mieux aux besoins des utilisateurs.

En 1970, la loi de finance dans l'article 19 prévoit que les travaux de remplacement du PCG doivent être achevés au plus tard le 30 juin 1970⁴. C'était la première tentative et aussi le premier échec.

En 1971, le 29 Décembre, le Conseil Supérieur de Comptabilité (CSC) a été mis en place par ordonnance. On lui a fixé deux missions principales : assainir la profession comptable et d'expert comptable et élaborer un nouveau plan comptable. Ainsi, la conception du PCN a été confiée à la Société Nationale de Comptabilité (SNC) et à la commission de normalisation comptable du CNC.

¹ KAMDEM David, « Système comptable OHADA (SYSCO) : Comptabilité générale », éd. Dianioia, Paris, 2004, p.38.

² SNC, « Rapport de présentation du PCN », 1973, pp. 9-14.

³ Le PCG étant inspiré du plan comptable allemand.

⁴ C'est un délai de 6 mois seulement qui a été accordé à ce projet.

1. Conception au niveau de la SNC¹

En 1972, une équipe de la SNC est chargée d'élaborer un avant projet du PCN. On peut résumer les travaux de celle-ci de la manière suivante :

- Une équipe composée d'experts et de spécialistes à laquelle ceux sont joint occasionnellement d'autres collaborateurs de la SNC, s'est mise en place. Des experts étrangers (français et tchécoslovaques) ont été consultés.

- Un recensement des besoins des utilisateurs en matière d'information comptable a été fait, en particulier les besoins des entreprises.

- Un examen des plans comptables étrangers a été effectué. il s'agit d'un examen critique sur deux plans comptables : Le plan comptable de l'OCAM et le plan comptable tchécoslovaque. Les collaborateurs de la SNC ont eu l'occasion de travailler avec les auteurs de ces plans.

A partir des conclusions dégagées des étapes précédentes, des objectifs assignés à la comptabilité par le ministre des finances et des lacunes et difficultés d'application du PCG 1957, des principes directeurs ont été déterminés concernant l'élaboration de chacune des classes du PCN. On a aussi délimité le champ d'application du PCN, celui des entreprises à caractère industriel et commercial. Une fois l'avant projet est achevé, il a été présenté à la commission de normalisation comptable.

2. Conception au niveau de la commission de normalisation comptable

Après avoir reçu l'avant projet du PCN, élaboré par la SNC, le CSC a intervenu de la manière suivante :

- Un examen de l'avant projet a été effectué grâce à une consultation des entreprises² à travers deux questionnaires. Il y a eu même l'intervention des auteurs du plan de l'OCAM. Les classes 1 à 8 de l'avant projet ont été présentées et discutées au cours de plusieurs réunions. La commission a constitué des groupes de travail chargés de l'élaboration des nomenclatures pouvant servir à établir des documents de synthèse.
- A partir des observations et des suggestions présentées par la commission et des remarques et propositions formulées par les entreprises grâce aux questionnaires qui leurs ont été adressés, la SNC a présenté un nouvel avant projet en modifiant légèrement le précédent³. Ce second avant-projet a été réexaminé et adopté par le CSC en 1973.
- Le projet du PCN a été présenté au directeurs financiers et cadres comptables d'entreprises au cours de séances d'information organisées à l'Institut de Technologie Financière et Comptable d'Alger. Ceci a permis d'enrichir le projet PCN.

¹ La SNC est une entreprise publique sous la tutelle du Ministère des finances, qui a la charge d'assurer la fonction comptable auprès des entreprises qui expriment le désir d'aide. Elle intervient dans les domaines suivants : assistance comptable, audit et commissariat aux comptes, conseil en matière d'organisation et formation.

² Toutes les entreprises publiques et privées de plus de 50 salariés.

³ Ceux sont principalement des rectifications concernant l'architecture de certains comptes.

- Une commission de traduction a été constituée pour élaborer une version en arabe du projet rédigé en français.

3. Mise en application

Afin de mettre en application le projet du PCN il a fallu procéder à des tests d'application dans des entreprises afin de garantir de bonnes conditions d'application, et beaucoup de séminaires d'information et de formation ont été tenus.

Pour cause de spécificité de certains secteurs d'activité, le CSC a opté pour la nécessité d'adapter ou de compléter le PCN, par l'élaboration de plans comptables sectoriels. C'est à partir de 1976 que le PCN est obligatoirement et officiellement appliqué.

II- Objectifs du PCN

C'est dans le discours politique du 05 mai 1972 que le ministre des finances énonça les objectifs assignés au PCN¹. Il cita les insuffisances de certains instruments et techniques de gestion hérités du PCG, qui sont désormais inadaptés aux besoins informationnels dans le but du développement et de la planification de l'économie algérienne.

Il s'agissait avant tout d'opérer une double démystification : démystification de la comptabilité et démystification des rôles qui lui sont assignés. La comptabilité, à cet effet, ne constitue pas une fin en soi ; elle doit normalement répondre aux besoins de ses utilisateurs. En second lieu, la comptabilité est avant tout une technique quantitative de gestion, par conséquent, le nouveau plan comptable devrait permettre la maîtrise de l'organisation et de la prévision économique au sein de l'entreprise algérienne².

Le PCN a été élaboré pour deux principales raisons :

- La première était de détruire les « fausses idées » héritées sur la comptabilité. Elle ne doit plus être considérée comme une fin en soi, elle est une langue de communication et de rationalité extrêmement utile aux utilisateurs internes et externes à l'entreprise.
- La deuxième est de faire du PCN un moyen de prévision au service de la planification centrale algérienne et des entreprises socialistes.

On peut classer les objectifs assignés au PCN dans deux séries d'objectifs³ : des objectifs micro-économiques et des objectifs macro-économiques.

1. Les objectifs micro-économiques

- Permettre d'améliorer l'efficacité de l'entreprise grâce à une connaissance des conditions de financement, de gestion du cycle d'exploitation, de gestion de trésorerie et de rentabilité financière.

¹ Objectifs qui devaient logiquement être cités dans l'ordonnance 75/35.

² BOUGHABA A., « Comptabilité générale approfondie », éd. Berti, 2001, p. 50.

³ BOUKHEZAR Aomar, « Comptabilité de l'entreprise et le Plan Comptable national », éd. ENIC, Alger, p. 111.

- Fournir une base d'information non négligeable pour le contrôle prévisionnel grâce à la possibilité de projection des plans de l'entreprise dans l'avenir (exemple : bilan et compte de résultat prévisionnel), ensuite de tirer les écarts entre le réel et le prévu et d'apporter des actions correctives après identification des raisons de ces écarts.
- Grâce à une analyse dynamique en termes de flux, des opérations réalisées par l'entreprise et grâce à l'enregistrement chronologique des faits financiers, le PCN permet d'éclairer et de maîtriser les liaisons existantes entre la gestion et le patrimoine : éclairer la gestion passée et corriger l'avenir.

2. Objectifs macro-économiques

- Le PCN contient des informations qui fournissent des banques de données qui permettent de dégager des grandeurs significatives pour la comptabilité nationale telle que la valeur ajoutée, la formation brute du capital fixe, etc.
- Fournir des informations qui permettent d'établir des statistiques utiles pour des besoins de comparaison¹, d'évaluation, de prévision, de contrôle et de planification.
- Grâce à une connaissance statistique précise des conditions de la formation des coûts et des prix des entreprises, des branches ou des secteurs, les informations fournies par le PCN permettent de construire un système de prix et de définir une politique des prix.

III- Idées conceptuelles du PCN

La mise en place du PCN a été dictée par le passage d'une économie libérale vers une économie planifiée et centralisée. Le PCG hérité de la période coloniale et qui régissait la pratique comptable après l'indépendance, ne répondait plus aux exigences de la nouvelle période. Il répondait aux besoins d'une économie libérale régulée par le marché. Cette approche ne satisfait pas les besoins d'information d'une économie planifiée².

Les concepteurs du PCG 1957 ont lancé une réforme en 1971 pour tenir compte de l'évolution économique et juridique, des besoins en information comptable et des moyens modernes de l'information et d'adaptation de la quatrième directive européenne. Ce besoin de révision s'est ressenti aussi en Algérie étant donné que les cadres juridique et économique se sont modifiés.

1. Critiques du PCG

Ceux sont des auteurs français eux même qui ont envisagé une critique du PCG 1957³, et c'est sur cette base que les promoteurs du PCN ont entamé leurs travaux. En effet, le PCG

¹ Des comparaisons inter-branches et inter-entreprises.

² Mehadjbia M., « Essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays : le plan comptable national algérien », 1978, p.15.

³ Dès 1946, la commission de normalisation des comptabilités chargée de l'élaboration du plan comptable, a conclu que le PCG doit faire l'objet de modification.

1957 présente des insuffisances, et il est devenu inapproprié vue les options économiques prises par l'Algérie. Ceci s'explique par la difficulté de l'obtention d'information exploitable par les différents utilisateurs à savoir les gestionnaires, les institutions financières et le planificateur.

Le ministre des finances, dans le discours qu'il a prononcée en 1972, à l'occasion de l'installation officielle du conseil supérieur de comptabilité, il a précisé que « Le développement accéléré et planifié de notre économie met à jour comme vous les savez les inadaptations de certains instruments d'action et de certaines techniques de gestion héritées de la période coloniale qui s'avèrent inadaptés dans le contexte nouveau d'une économie indépendante et sociale en cours d'identification »¹.

Le PCN comble les lacunes du plan comptable générale 1957 qui justifient et expliquent des modifications apportées dans le PCN. Les lacunes concernent essentiellement :

- Les dispositions générales ;
- La terminologie ;
- Les modalités de fonctionnement des comptes.

Sachant que La valeur d'un système d'information comptable dépend de trois facteurs essentiels² :

- La logique du classement des comptes ;
- La terminologie qui doit se traduire par un vocabulaire comptable précis, des intitulés de compte significatifs qui renvoient à des contenus sans ambiguïtés pour le secteur ou l'utilisateur de la comptabilité.
- La cohérence des mécanismes de fonctionnement comptable.

Or le PCG présente des lacunes à ces trois niveaux d'analyse qui recèlent une rupture d'homogénéité propice aux confusions.

1.1. Hétérogénéité dans le classement des comptes

Les critères de classement des comptes sont différents, ainsi par exemple, les comptes de gestion (produits et charges) on utilise le critère de classement par nature, et pour les comptes de tiers (classe 4) et comptes financiers (classe 5) c'est un classement par argent qui est appliqué.

Un bilan combine les deux critères de classement

Classement par nature	Classement par argent
Classe 1 Capitaux permanents	Classe 4 : Compte de tiers
Classe 2 Valeurs immobilières	Classe 5 : Compte financiers
Classe 3 Stocks	
Classe 5 Comptes financiers	

L'ordre interne des classes de comptes n'est pas homogène. Les achats qui sont un élément de formation de stocks sont assimilés à des charges, c'est le c/60-achats, ce qui n'a

¹ Ministère des finances-CSC, comptables, experts-comptables et conseils fiscaux : réforme de leur formation et de l'organisation de leur profession, pp. 5-9, Cité par BOURAOUI Nassiba, Op cit, p. 123.

² BOUKHEZAR Aomar, Op cit, p. 126.

pas de sens. Ce sont les achats consommés dans le processus de transformation productive ou les achats incorporés dans le cout des marchandises vendues.

Les analystes financiers qui doivent procéder à des travaux de reclassement de comptes rencontrent des difficultés puisque l'ordre de liquidité croissante retenu pour le classement des postes d'actifs du bilan et l'ordre d'exigibilité croissante retenu pour le classement du passif du bilan, ne sont pas soigneusement respectés.

1.2. Terminologie comptable imprécise

Le PCG 1957 présente un manque de précision terminologique flagrant :

- Le compte capital¹ est inapproprié dans son intitulé. Ce terme comporte différentes significations selon le qualificatif qui lui est accolé pour le spécifier (capitaux permanents, capital social, capital fixe, ...).
- Le PCG définit les immobilisations comme étant « tous biens et valeurs destinés à rester durablement sous la même forme dans l'entreprise ». Dans cette définition on trouve deux critères qui caractérisent les immobilisations : la permanence du bien et la pérennité de la forme, hors les frais d'établissement ne correspondent pas à ces critères puisqu'ils doivent être résorbés le plutôt possible. Le seul critère commun entre les éléments de la classe des immobilisations est celui de la durée², ils n'ont pas d'autres caractéristiques en commun, ils sont de nature disparate. Tel que les prêts à plus d'un an, les titres de participation, dépôts et cautionnements.
- La classe 4 comptes de tiers comprend des comptes dits de régularisation (c/47 et c/48) et un compte d'attente (c/49) auxquels ne se rattache aucune notion de tiers.

1.3. Mécanismes de fonctionnements des comptes incohérents

Les comptes n'obéissent pas toujours aux mêmes principes de fonctionnement :

- Lors d'un examen détaillé des comptes principaux on peut révéler la coexistence de sous-comptes tantôt débiteurs, tantôt créditeurs, puisque certaines classes regroupent des comptes à la fois débiteurs et créditeurs.
- L'application du système de l'intermittence de l'inventaire révèle la double nature de l'information comptable dans les états financiers : les comptes qui fonctionnent selon le système de la permanence de l'inventaire, c'est-à-dire l'enregistrement des mouvements d'entrées et de sorties au fur et mesure qu'ils se réalisent durant un exercice comptable, ainsi il est possible de connaître les soldes à tout moment, ce qui donne des informations « comptables ».

Par contre les comptes dits « intermittents » utilisés en fin d'exercice pour enregistrer le niveau des existants en stocks recensés statistiquement fournissent des informations « statistiques ».

¹ Fonds propres pour le PCG.

² La durée de l'élément dans le patrimoine de l'entreprise est supérieure à un an.

2. Orientation du PCN

C'est le 05 mai 1972 que le ministre des finances a prononcé le discours qui contient les lignes directives du PCN. C'est en cette occasion qu'il confie au CSC les missions suivantes :

- L'assainissement de la profession comptable ;
- L'élaboration d'un nouveau plan type ;
- La réforme de la comptabilité publique.

Pour chacune de ces missions, le ministre des finances fixe des orientations. Celles relatives à l'élaboration du plan comptable se résument ainsi¹ :

- «...C'est dans cette optique de rénovation des instruments de la politique économique et financière, qu'il convient de situer la mission confiée par la loi au Conseil Supérieur de la Comptabilité qui consiste dans la révision systématique des techniques et de l'organisation comptable afin de doter notre pays des outils de gestion les plus perfectionnés et les plus adaptés au processus de la planification économique et financière».
- « La comptabilité est un facteur d'amélioration des informations économiques, tant à l'intérieur de l'entreprise, qu'au sein de l'économie nationale... ».
- Il faut « ...élaborer un nouveau plan comptable général qui devient un outil particulièrement adapté aux nécessités de la planification algérienne ainsi qu'aux besoins de la gestion des entreprises socialistes. Il s'agit pour dire de se doter d'un **instrument facilitant la prévision et la prise de décision** » ;
- «Du point de vue de la **planification**, l'ancien plan comptable de 1957 constitue, de l'avis général, un instrument inadapté. Il n'avait pas été conçu pour permettre, annuellement, la détermination de certaines grandeurs ayant une signification économique importante, telles que la valeur **ajoutée, la formation brute du capital fixe, l'épargne nette** et surtout **l'investissement productif**. Ce sont ces indications économiques nous entendons retrouver dans le nouveau plan comptable type » ;
- Par ailleurs, il faut aussi faire en sorte que **la comptabilité nationale** puisse disposer à **des fins statistiques et prévisionnelles des Renseignements susceptibles d'être facilement agrégés** et ayant une signification claire, ceci sans avoir à opérer des reclassements et des calculs savants. En second lieu, le nouveau plan comptable doit constituer un outil de gestion particulièrement efficace pour les responsables des entreprises»;
- « Dans le but d'améliorer l'efficacité de nos entreprises et de l'économie toute entière, la connaissance rapide des coûts et des prix de revient, le niveau de stocks, le contrôle interne, doivent être généralisés. Pour permettre également la confrontation des résultats d'exploitation entre les entreprises, et entre les branches, des points de comparaison restent à définir ».

¹ SNC, Rapport de présentation du PCN, 1973, pp. 1-3.

- « En définitive, il s'agit d'élaborer un instrument dynamique de gestion, permettant la prise de décision et le contrôle de leur application afin de pouvoir rectifier à temps l'orientation prise par l'entreprise et d'assurer ainsi la base de nouvelles prévisions ».

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

IV- Cadre juridique du PCN

Le PCN est promulgué sous forme d'une ordonnance et d'un arrêté d'application.

1. L'ordonnance 75-35 du 29 Avril 1975

Elle porte sur le champ d'application du PCN. Elle traite aussi des plans comptables sectoriels, ce qui représente un effort d'adaptation du PCN à un ensemble d'entreprise ayant une activité principale.

2. L'arrêté d'application du 23 Juin 1975

Il est relatif aux modalités d'application du PCN, il traite des règles d'organisation et de la gestion comptable, d'évaluation des investissements, des stocks et des documents de synthèses. Concernant la partie consacrée à l'organisation et la gestion comptables, l'arrêté d'application précise que l'entreprise doit tenir une comptabilité détaillée, pour permettre l'enregistrement et le contrôle des opérations et l'élaboration des documents de synthèse.

Il laisse aux entreprises la liberté concernant l'organisation et la tenue comptable. Les entreprises peuvent ouvrir des sous-comptes à l'intérieur des comptes du PCN si nécessaire. Il donne aussi la simple liberté aux entreprises d'organiser leur comptabilité pour pouvoir calculer les coûts et les prix de revient et élaborer et contrôler les budgets, bien que l'un des objectifs assignés à la comptabilité par le Ministre des finances soit de faciliter la détermination des coûts et des prix de revient. Les définitions et les règles de fonctionnement des comptes sont présentées en annexe n°01 de l'arrêté d'application. L'annexe n°01 contient aussi des dispositions particulières relatives aux subventions d'investissement, à l'inventaire intermittent et aux cessions interentreprises.

En plus des registres dont la tenue est obligatoire en application du code de commerce, à savoir le livre journal et le livre d'inventaire, l'arrêté d'application prévoit la tenue d'autres registres sans les préciser, pour pouvoir connaître la situation de l'entreprise et établir les balances périodiquement.

Il est précisé dans l'arrêté d'application que la comptabilité doit être tenue en monnaie nationale selon la méthode de la partie double; en enregistrant les opérations situées au niveau national et celles situées à l'étranger séparément. L'enregistrement comptable doit être sans

compensation et appuyé par une pièce justificative qui remplit un certain nombre de conditions.

Les entreprises peuvent tenir leurs livres comptables selon la forme et par tous les moyens qu'elles jugent appropriés, à condition de centraliser les opérations périodiquement dans le journal général. Toutefois, le procédé choisi doit donner un caractère de sincérité aux écritures comptables.

L'évaluation des investissements et des stocks sera traitée ultérieurement. Concernant la partie consacrée aux documents de synthèse, l'arrêté d'application ne lui consacre qu'un article renvoyant à l'annexe n°02, où est présentée leur forme. Les autres articles de cette partie traitent des résultats caractéristiques de gestion.

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

3. Les additifs du PCN

Le PCN a connu quatre additifs depuis 1975.

- Le circulaire 1850/F/DC/CE/89/047 du 24 Mai 1989, relative à la comptabilisation des opérations liées à l'autonomie des entreprises.
- La circulaire 635 F/DC/CE/90/046 du 11 Mars 1990, relative à la comptabilisation de la participation des travailleurs aux bénéficiaires de l'entreprise.
- L'instruction 001/95 du 02 Octobre 1995, relative à l'harmonisation de la comptabilité des fonds de participation, traite des modes de comptabilisation des opérations spécifiques aux fonds de participation.
- L'instruction 518/MF/DGC du 21 Avril 1997, relative à la comptabilisation de la réintégration de l'écart de réévaluation, précise les sous-comptes du compte 15 « écart de réévaluation » et les modalités de comptabilisation.

Il faut signaler que cinq plans sectoriels sont promulgués. Ils concernent le secteur agricole (1987), le secteur des assurances (1987), le secteur du bâtiment et travaux publics (1988), le secteur du tourisme (1989) et le secteur bancaire (1992). Les cinq plans comptables présentent, en général, la liste des comptes, la terminologie explicative, les règles de fonctionnement des comptes, et les documents de synthèse. Il faut noter qu'aucun d'eux ne traite de la comptabilité analytique.

Section II : Cadre conceptuel et cadre technique du PCN

Le PCN est un plan obligatoire. Il contient une liste des comptes, des définitions de comptes, une terminologie, des règles d'évaluation et de fonctionnement.

I- Choix conceptuels

En absence d'un cadre conceptuel, puisque le PCN n'y fait pas référence explicitement, les éléments le constituant sont déduits des textes relatifs à l'ordonnance, à l'arrêté d'application relatif au PCN et à son rapport de présentation.

Il s'agit du champ d'application, des objectifs assignés à la comptabilité, des utilisateurs de l'information comptable, des qualités de l'information comptable, des principes comptables et des règles d'évaluation.

1. Champ d'application du PCN

Selon l'article 01 de l'ordonnance 75-35, tous les organismes publics à caractère industriel et commercial, les sociétés d'économie mixte et les entreprises qui, quelque soit leurs forme, et qui sont soumis au régime d'imposition d'après le bénéfice réel, doivent appliquer le PCN. Le champ d'application a été étendu aux associations à caractère social et culturel.

2. Les objectifs assignés à la comptabilité :

Les objectifs de la comptabilité ne sont mentionnés ni dans l'ordonnance, ni dans l'arrêté d'application du PCN. On s'est contenté d'y faire référence dans le projet de présentation du PCN et dans le discours prononcé par le ministre des finances lors de l'installation du CSC. La comptabilité doit répondre à des besoins macro-économiques ceux du planificateur, et à des besoins micro-économiques, ceux de l'entreprise.

3. Les utilisateurs de l'information comptable :

Aucune précision concernant les utilisateurs de l'information comptable n'a été donnée ni dans l'ordonnance, ni dans l'arrêté d'application. Seules quelques indications figurent dans le discours du ministre des finances et dans le rapport de présentation du PCN :

« Ainsi on ne saurait valablement orienter les travaux à venir, sans tenir compte des demandes et des suggestions en provenance des différents utilisateurs des comptabilités d'entreprise. A titre d'exemple, on doit prendre en considération les besoins des organismes bancaires auxquels un rôle stratégique a été dévolu depuis l'an dernier dans le financement et le contrôle des entreprises ainsi que les besoins spécifiques de l'organisme central de planification »¹.

La comptabilité, principalement par les documents de synthèse qui en "émanent, est appelée à satisfaire les besoins d'information de plusieurs catégories d'utilisateurs et notamment : les gestionnaires de l'entreprise, l'administration fiscale, les organes financiers,

¹ SNC, Rapport de présentation du PCN, 1973, p. 2

les ministères de tutelle, l'économie nationale par le canal de la comptabilité nationale. La conception de base du Plan Comptable National a été axée sur l'obtention d'un système permettant de donner satisfaction à tous ces utilisateurs. Durant le déroulement des travaux, il s'est avéré parfois irréalisable de concilier l'ensemble des demandes. Une échelle de préférence a donc dû être élaborée en établissant un ordre de priorité que l'on peut résumer ainsi :

- L'entreprise ;
- Les organes financiers ;
- Comptabilité nationale ;
- L'administration fiscale »¹.

Néanmoins, seuls deux utilisateurs sont déduits de la présentation des objectifs assignés à la comptabilité en l'occurrence, l'entreprise et la comptabilité nationale.

La liste des utilisateurs donnée par les concepteurs du PCN est totalement différente de celle de l'IASB, qui privilégie les investisseurs. L'absence des investisseurs, parmi les utilisateurs de l'information comptable dans le cas algérien, peut s'expliquer par l'orientation économique de l'Algérie; qui consiste dans le choix d'une économie planifiée, où l'Etat est agent économique.

4. Qualité de l'information comptable

Les caractéristiques qualitatives de l'information comptable n'ont pas été définies dans les textes du PCN et dans son rapport de présentation. La seule caractéristique à laquelle l'arrêté d'application du PCN a fait référence dans l'article 13 est la sincérité des écritures comptables, mais aucune disposition n'est prévue pour la préciser ou la définir.

5. Les concepts comptables

Il s'agit de la définition de l'actif, des capitaux propres, du passif, des produits et des charges.

5.1. L'actif :

On ne trouve aucune définition de ce concept dans le PCN. Aussi, le principe de la propriété juridique d'un bien, qui est une condition fondamentale qui permet d'enregistrer ce dernier à l'actif, n'est pas nettement précisé, bien que ce soit la forme juridique (propriété juridique) qui l'emporte sur la réalité économique pour considérer un bien comme un actif.

5.2. Le passif et les capitaux propres

Le PCN ne donne pas de définitions de ces concepts selon le rapport de présentation du PCN. Le passif comprend deux types d'éléments : les dettes ou le passif réel et les capitaux propres ou le passif fictif. Le PCN n'offre aucune précision concernant les critères qui permettent de comptabiliser une obligation au passif.

¹ Ibid, p. 9

5.3. Les charges et les produits

Ces concepts n'ont pas été définis par le PCN. La classification des charges et le concept essentiel du produit seront déduits de la présentation du tableau de compte de résultat (TCR).

6. Les principes comptables

Les principes comptables sont les hypothèses, les postulats, les conventions d'observation, de quantification et de saisie auxquels obéit la comptabilité. Ces principes ne sont ni définis, ni énoncés clairement par le PCN. Néanmoins, on peut déduire l'existence de principes implicites et des principes non prévus.

6.1. Les principes implicites

Ce sont des principes déduits des dispositions prévues dans l'ordonnance et l'arrêté d'application relatif au PCN, il s'agit du :

6.1.1. Principes de l'entité

Le principe de l'entité consiste à la distinction entre les actifs, passifs, charges et produits de l'entité (l'entreprise) et ceux des participants à ses capitaux propres ou actionnaires.

L'article 10 bis du code commerce fait référence au patrimoine de l'entreprise : « Les comptes et bilans des commerçants ont pour finalités de retracer de manière objective, conformément aux techniques réglementaires, l'évolution des éléments du patrimoine de l'entreprise... ». Grâce à cet article et à d'autres encore, on peut déduire qu'on fait référence uniquement aux opérations, aux actifs et aux passifs de l'entreprise. On verra ceci un peu plus loin, dans les choix techniques. Ainsi c'est le principe de l'entité qui est retenu.

6.1.2. Principe de l'unité monétaire et principe de la partie double

La nécessité d'une unité de mesure pour enregistrer les transactions d'une entreprise a été à l'origine du choix de la monnaie nationale (Dinar Algérien) comme unité de mesure de l'information véhiculée par les états financiers, et ce selon l'article 9 de l'arrêté d'application du PCN. Selon le même article, la comptabilité doit être tenue suivant la méthode de la partie double.

6.1.3. Principe de la non compensation

L'article 11 de l'arrêté d'application précise que les opérations sont enregistrées sans compensation entre elles dans les comptes, dont l'intitulé correspond à leur nature.

6.1.4. Principe de sincérité

Dans l'article, 13 de l'arrêté d'application on souligne que pour la tenue des livres on doit choisir un procédé qui donne un caractère de sincérité aux écritures comptables.

6.1.5. Principes de périodicité

L'arrêté d'application prévoit dans l'article 16 que la date de clôture d'un exercice comptable est le 31/12 de chaque année. L'arrêté prévoit aussi la réalisation de l'inventaire des investissements et des stocks à la clôture de chaque exercice, c'est ce que confirme l'article 10 du code de commerce « Elle doit également faire un inventaire des éléments actifs et passifs de son entreprise et arrêter tous ses comptes en vue d'établir son bilan et le compte de résultat... ». C'est donc le principe de périodicité qui est retenu.

6.1.6. Principe de prudence

L'application du principe de prudence repose d'une part, sur le maintien du coût historique, s'il n'est pas supérieur à la valeur réelle d'un bien, dans le cas contraire on constate une provision pour dépréciation pour ramener la valeur comptable à la valeur réelle. D'autre part, sur la notion du risque.

L'arrêté d'application du PCN prévoit dans l'article 22 la constitution des provisions pour dépréciation des stocks, lorsque leur valeur est inférieure à leur coût d'achat ou de production.

La constitution d'autres provisions a été prévue par le même arrêté, tel que les provisions pour dépréciation des créances, provisions pour pertes probables et provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices.

6.1.7. Principes d'indépendance des exercices

Puisque à la clôture de chaque exercice comptable le 31/12, le PCN prévoit un arrêté des comptes et un inventaire des investissements et des stocks, et suivant le principe de périodicité on peut déduire l'application du principe d'indépendance des exercices.

6.1.8. Principe de permanence des méthodes

C'est pour permettre des comparaisons et suivre l'évolution de l'entreprise, que cette dernière doit utiliser les mêmes principes et méthodes d'élaboration de ses comptes d'un exercice comptable à un autre. On peut déduire l'application de ce principe du fait que le PCN précise la méthode d'évaluation, la forme et le contenu des documents de synthèse, et la méthode de tenue des comptes.

6.1.9. Principe de propriété

Le PCN fait référence uniquement aux biens qui sont la propriété de l'entreprise. C'est-à-dire tous les éléments figurant à son actif sont la propriété de l'entreprise (prééminence de l'apparence juridique sur la réalité économique)¹. C'est le principe de propriété.

¹ Principe utilisé dans une comptabilité statique, contrairement à la comptabilité dynamique qui est basée sur la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.

6.1.10.Principe de comptabilité d'engagement

Le PCN préconise la comptabilisation des opérations de l'entreprise sans tenir compte de leur date d'encaissement ou de paiement. C'est à dire une comptabilité d'engagement.

6.1.11. Principe de rattachement des faits comptables

On déduit l'application de ce principe puisque le principe de périodicité est prévu.

6.2. Les principes appliqués et non prévus

On trouve dans la pratique des principes appliqués, en plus des principes implicites, par les professionnels de la comptabilité sans qu'aucune disposition des textes relatifs au PCN ne fasse référence à eux : le principe de continuité d'exploitation, le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture et le principe de régularité.

7. Les règles d'évaluation

L'article 18 de l'arrêté d'application du PCN stipule que « Les investissements sont inscrits en comptabilité pour leur coût d'acquisition. Ceux, créés par l'entreprise sont comptabilisés pour leur coût réel de production, et ceux qui naissent de l'activité de l'entreprise, sans nécessiter de dépenses propres, sont inscrits pour mémoire ».

Concernant les stocks, l'article 21 du même arrêté stipule :

«À la clôture de chaque exercice, les stocks sont évaluées de la manière suivante :

- Les marchandises, matières et fournitures sont évaluées au coût d'achat, comprenant le prix d'achat majoré des frais de transport, des droits de douane et plus généralement, de tous les frais payés à des tiers pour l'acheminement de ces produits à l'entreprise ;
- Les produits semi œuvrés, les produits et travaux en cours, les produits finis sont évalués au coût de production, comprenant le coût d'achat des produits mis en œuvre, majoré des charges directes et indirectes engagées pour leur fabrication ;
- Les déchets et rebuts sont estimés à leur valeur probable de réalisation diminuée d'une éventuelle décote représentant les frais de distribution y afférents ».

A partir de cet article on peut déduire que le PCN retient la méthode du coût historique pour l'évaluation des investissements et des stocks à l'entrée. Pour l'évaluation des créances et des dettes aucune précision n'a été donnée.

Concernant les provisions l'article 22 stipule : « Lorsque la valeur des stocks, à la clôture de l'exercice est inférieure à leur coût réel d'achat ou de production, les entreprises doivent constituer des provisions pour dépréciation ».

Ce qu'il faut souligner c'est que le PCN ne précise pas à quoi correspond la valeur des stocks à la clôture de l'exercice qui doit être comparée au coût réel d'achat ou de production.

A la clôture de l'exercice, l'évaluation des investissements se fait à leurs coût historique, diminué des amortissements. Pour les stocks, le PCN fait référence à la règle

statique de l'évaluation au plus bas du coût historique et de la valeur réelle¹ à la date de la clôture.

Pour résumer, deux méthodes d'évaluation sont utilisées : le coût historique et la valeur réelle à l'inventaire.

A partir de ce qu'on vient de voir on peut déduire que le PCN manque d'un cadre conceptuel, ceci peut s'expliquer par le fait que celui-ci ait été fait dans une période où on accorde peu d'importance à ce concept.

II- Choix techniques

Les choix techniques concerne le cadre comptable du PCN, la codification, les documents de synthèse, la méthode du suivi des mouvements des stocks, les règles de fonctionnement des comptes et les définitions.

1. Un cadre comptable

Le PCN reprend le principe de la classification numérique, comme le PCG, il donne une nomenclature des comptes (plan de compte), structurée en huit classes.

Classe 1 : Fonds propres

Classe 2 : Investissements

Classe 3 : Stocks

Classe 4 : Créances

Classe 5 : Dettes

Classe 6 : Charges

Classe 7 : Produits

Classe 8 : Résultats

Chacune de ces classes comprend des comptes, des sous-comptes et des subdivisions régis selon le principe de la numérotation décimale qui a d'ailleurs montré ses multiples avantages avec l'ancien cadre comptable (celui du PCG).

1.1. Les comptes de situation

Les comptes de situation décrivent les mouvements affectant la structure et la valeur globale du patrimoine de l'entreprise.

1.1.1. La classe 1 : Fonds propres

La classe des fonds propres comprend les moyens de financement apportés ou laissés à la disposition de l'entreprise de façon durable par le propriétaire. Le classement des comptes à deux chiffres s'est fait selon un critère de la nature juridique de la source de financement. La terminologie employée représente une nouveauté par rapport au PCG 1957, elle est mieux adaptée à l'environnement socio-économique Algérien. Les comptes divisionnaires (comptes à trois chiffres), servent à éclater l'information financière, et grâce à une distinction entre les

¹ La valeur réelle est la valeur du marché.

apports de l'Etat et ceux du privé¹, les économistes peuvent facilement mesurer le poids de l'Etat et du secteur privé. La nomenclature ne distingue pas entre les apports en numéraires et ceux en nature.

1.1.2. La classe 2 : Les investissements

Cette classe regroupe les biens et valeurs durables acquis ou créés par l'entreprise. Les éléments de la classe 2 sont classés par nature selon un critère économique (comptes à 2 chiffres), un critère fonctionnel (comptes à 3 chiffres) et un critère de nature physique (comptes à 4 chiffres). La nouveauté par rapport au PCG réside dans la distinction entre équipements de production, qui constituent l'appareil productif de l'entreprise, et équipements sociaux (improductifs). On y ajoute aussi l'exclusion des investissements financiers de la classe 2². La notion d'immobilisation a été abandonnée au profit du concert économique des « Investissements ».

1.1.3. La classe 3 : Stocks

Cette classe regroupe l'ensemble des biens acquis ou créés par l'entreprise, qui sont destinés à être vendus ou consommés pour les besoins de l'exploitation ou de production. Le PCN s'est limité aux comptes principaux à deux chiffres, ce qui laisse la porte ouverte à une normalisation dans ce sens au niveau des subdivisions à trois chiffres ou des sous-comptes à quatre chiffres.

Le C/37- Stocks à l'extérieur constitue une innovation par rapport au PCG 1957. Il enregistre les stocks dont l'entreprise est déjà propriétaire, mais qui ne sont pas encore réceptionnés.

1.1.4. La classe 4 : Créances

La classe « Créances » dépasse l'ancienne appellation « tiers » du PCG. Selon le PCN, les créances sont l'ensemble des droits acquis par l'entreprise dans ses relations avec les tiers. Au niveau des comptes à deux chiffres, le classement qui est retenu est un classement par nature d'opération. Par contre au niveau des comptes à 3 chiffres, le classement se fait par ordre croissant de liquidité

Il existe une symétrie totale entre des comptes de la classe 4/créances et des comptes de la classe 5/dettes. L'intérêt de ceci réside dans le fait de reproduire selon une architecture comptable cohérente la correspondance entre les droits acquis par l'entreprise (créances) et les obligations contractées (dettes) dans ses relations avec les tiers d'une part, et ordonner les comptes de sorte à faire ressortir la correspondance financière entre les emplois (créances) et les ressources financières (dettes)³ d'autre part.

¹ Tel que le montre l'éclatement du C/10-Fonds social : C/100-Apport de l'Etat/101-Apport des collectivités locales, C/102-Apport des entreprises publiques, C/103-Apport des sociétés privées, C/104-Apport des particuliers (PCN 1975).

² Ils trouvent leur place dans la classe des créances.

³ BOUKHEZAR Aomar, Op cit, p. 202.

1.1.5. La classe 5 : Les dettes

Toutes les obligations contractées par l'entreprise dans ses relations avec les tiers sont inscrites au niveau de cette classe. Le critère de classement qui est retenu pour les éléments de cette classe, et à l'instar des créances, est celui de la nature des opérations. En effet, le PCN agence désormais les dettes sur la base du cycle qui leur a donné naissance comme le montre le tableau n° (05) ci-après:

Tableau n° 5 : Correspondances dettes/cycles (PCN)

Numéro	Compte	Cycle
52	Dettes d'investissements	Investissement
53	Dettes de stocks	Approvisionnement
56	Dettes d'exploitation	Production, commercialisation
57	Avances financières	Commercialisation
58	Dettes financières	Financier

Source : Djelloul SACI, Op cit, p. 275.

En résumé¹, l'examen des critères de classification retenus pour les classes constituant l'actif du bilan du PCN, nous permet d'observer que l'agencement des comptes est fait à partir d'une combinaison de critères dont les plus prépondérants sont de nature économique :

- Nature économique des investissements pour la classe 2.
- Degré d'élaboration du produit pour les classes 3.
- Nature des opérations pour la classe 4.

Les critères qui président à l'élaboration des comptes du passif sont de deux ordres :

- Juridique au niveau de la distinction des deux classes composant le passif, ainsi qu'à l'intérieur de la classe 1 des fonds propres.
- Economique et reposant sur la nature des opérations au niveau de la classe 5 « dettes », à l'instar de la classe 4 « créances ».

1.2. Les comptes de gestion : les Charges et les Produits

La classification des comptes des classes 6/ Charges et 7/ Produits est élaborée sur la base d'une classification par nature. Ceci représente un avantage, celui d'une séparation entre les opérations relatives à l'exploitation et les opérations qui ne le sont pas (hors-exploitation), ce qui est intéressant lors de la détermination du résultat. Les comptes de gestion décrivent les flux engendrés par l'activité de l'entreprise.

1.3. Les comptes de résultat : La classe 8-Résultats

Cette classe comprend différents résultats :

C/80-Marge brute

C/81-Valeur ajoutée

C/83-Résultat d'exploitation

¹ Djelloul SACI, Op cit, pp. 276-277.

C/84-Résultat hors exploitation
 C/85-Résultat de liquidation
 C/88-Résultat de l'exercice
 C/89-Cession inter-unités

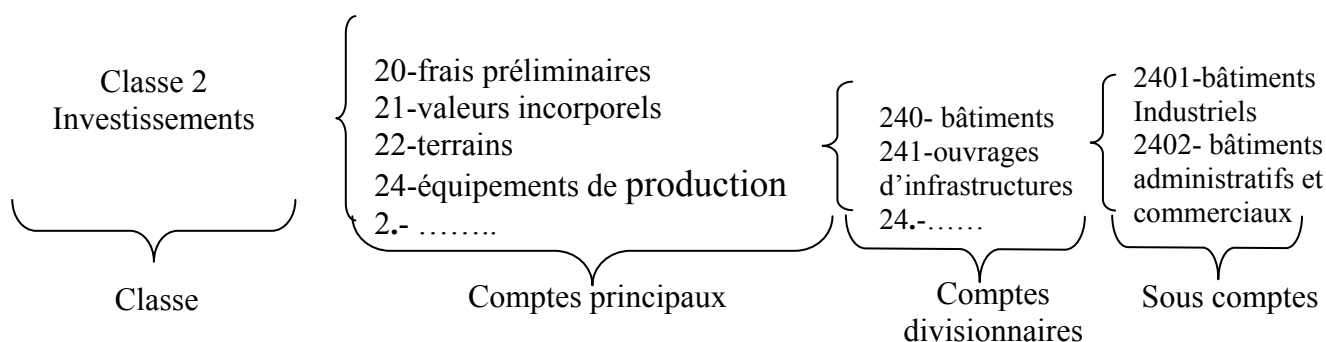
C'est une détermination par cascade. Les éléments de cette classe sont classés selon trois critères :

- Un critère fonctionnel, qui consiste à distinguer entre l'activité commerciale et l'activité de production ;
- Un critère de nature des opérations ;
- Un critère qui repose sur la distinction entre des opérations d'exploitation habituelle et celles qui sont exceptionnelles ou hors exploitation.

2. La codification

La codification est décimale. Cette dernière consiste à ce que le numéro de chacune des classes du 1 à 8 représente le premier chiffre des numéros des comptes de la classe. Chaque compte se subdivise en sous-compte, et chaque sous-compte commence par le numéro du compte dont il est sous-compte. Voici un exemple :

Figure n° 12: Exemple de subdivision des comptes



Source : Conception personnelle à partir de la subdivision des comptes selon le PCN

3. Les documents de synthèse

Le PCN prévoit dix sept documents annuels et obligatoires et applicables par toutes les entreprises quel que soit leur taille. Il s'agit du bilan, le TCR, le tableau des mouvements patrimoniaux, et les tableaux explicatifs.

3.1. Le bilan

Il donne la photographie de la situation du patrimoine à un moment donné. Sa forme est classique, à droite on y trouve les ressources ou le passif, et à gauche les emplois ou l'actif. La forme du bilan préconisé par le PCN ne permet pas la comparaison avec l'exercice précédent, mais les tableaux explicatifs fournissent quelques informations (tableau n° 01).

3.2. Le tableau de compte de résultat

Le TCR regroupe les produits, les charges et les résultats de la période. Il constitue un véritable tableau de bord des performances financières avec les soldes intermédiaires calculés par cascades successives (tableau n° 02).

3.3. Le tableau des mouvements patrimoniaux

Il sert à enregistrer les flux financiers générés au cours de la période qui sépare l'établissement de deux bilans successifs. Ce tableau rend transparentes les conditions financières de passage d'une situation de départ à une situation d'arrivée représentées par deux bilans successifs, ainsi il permet d'éclaircir le processus de transformation de la richesse, leur matérialisation en diverses formes ainsi que les mécanismes d'accumulation de ces richesses¹.

3.4. Les tableaux explicatifs

Afin d'enrichir, de détailler, de préciser et de compléter le bilan et le TCR, le PCN a prévu un ensemble de tableaux explicatifs. Ainsi l'utilisateur peut y puiser des données. Ils représentent un outil précieux pour l'analyse financière. Il s'agit de 14 tableaux numérotés suivants :

- Tableaux des investissements (Tableau n° 4)
- Tableau des amortissements (tableau n° 5)
- Tableau des prévisions (Tableau n° 6)
- Tableau des créances (Tableau n° 7)
- Tableau des fonds propres (Tableau n° 8)
- Tableau des dettes (Tableau n° 9)
- Tableau des stocks (Tableau n° 10)
- Tableau des consommations de marchandises, matières et fournitures (Tableau n° 11)
- Tableau des frais de gestion (Tableau n° 12)
- Tableau des ventes et prestations fournis (Tableau n° 13)
- Tableau des autres produits (Tableau n° 15)
- Tableau des résultats sur cession d'investissement (Tableau n° 15)
- Tableau des engagements (Tableau n° 16)
- Tableau des renseignements diverses (Tableau n° 17)

4. Le suivi des mouvements des stocks

4.1. La tenue des stocks

L'une des innovations principales du PCN est l'inventaire permanent. C'est la méthode qu'il a préconisé pour le suivi des mouvements des stocks. Selon le PCN, l'inventaire permanent est « l'organisation des comptes de stocks, qui grâce à l'enregistrement des

¹ BOUKHEZAR Aomar, Op cit, p. 116.

mouvements permet de connaître de façon constante, en cours d'exercice, les existants chiffrés en quantités et en valeurs ». Ce principe d'enregistrer les mouvements de stocks permet de connaître le niveau des existants en stock grâce à un enregistrement permanent des entrées et sorties.

4.2. L'évaluation des entrées en stocks

Les marchandises, les matières et les fournitures acquises par l'entreprise sont évaluées au coût d'achat historique.

Coût d'achat = prix d'achat + frais engagés par l'acheminement des achats à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent¹

4.3. L'évaluation des sorties des stocks

Pour le stockage, aucune méthode de valorisation n'est préconisée par le PCN.

Section III : L'évaluation du PCN

La présentation faite pour le PCN précédemment à travers ses orientations et lignes directives, son cadre juridique et ses choix conceptuels et techniques, va nous permettre de mener une évaluation dans deux sens : les apports et réponses apportés aux utilisateurs et à travers ses insuffisances.

I- Apports et réponses du PCN aux besoins des utilisateurs

Les promoteurs du PCN ont tenté d'apporter des réponses aux sollicitations des entreprises publiques algériennes².

1. La gestion des stocks

Le PCN propose la méthode de l'inventaire permanent pour la tenue des stocks, afin de connaître l'existant à tout moment ce qui présente un certain nombre d'avantages :

- Rend mieux compte de la réalité des organisations ;
- Présente un retour de l'orthodoxie comptable, puisque tous les autres éléments patrimoniaux (investissements, créances, liquidités, dettes) et tous les mouvements concernant les comptes de gestion sont régulièrement suivis sauf les stocks ;
- Permet de calculer des grandeurs utiles pour la gestion de l'entreprise telle que la marge brute et la valeur ajoutée.

L'évaluation des entrées en stocks des marchandises, des matières et fournitures acquises par l'entreprise se fait au coût historique. Ce dernier présente des qualités de simplicité, d'objectivité et de sûreté, et c'est ce qui le rend extrêmement précieux pour les

¹ Frais de transport, frais de douane, assurance, etc.

² SACI Djelloul, Op cit, pp. 343-394.

entreprises algériennes, souvent sous-équipées et dotées d'un personnel comptable peu qualifié.

Pour les mouvements des stocks issus de la fabrication (les produits finis), le principe est le même que pour les stocks de marchandises et de matière première, c'est-à-dire selon la technique de la permanence de l'inventaire.

2. La gestion de la production

La grande innovation du PCN dans le domaine de la gestion de la production est la notion de « Valeur ajoutée ». Cette grandeur comptable est d'une portée générale et s'applique à toutes les entreprises lorsqu'on veut apprécier la richesse créée par celles-ci.

La valeur ajoutée est le supplément de richesse créé par l'entreprise suite à la mise en œuvre de ses facteurs de productions : le travail et le capital. La valeur ajoutée est un solde intermédiaire du TCR, qui est ensuite détaillée en plusieurs éléments, elle représente la richesse créée par l'entreprise. Cette richesse est ensuite répartie entre ses partenaires sociaux.

La valeur ajoutée du PCN est un excellent instrument d'analyse de la structure de l'entreprise, puisqu'elle permet de rendre compte de la part de la demande extérieure de l'entreprise, et de celle de sa propre contribution, pour assurer la fabrication de ses produits.

A travers le calcul de plusieurs ratios tel que amortissements/valeur ajoutée, valeur ajoutée/production et salaire/valeur ajoutée on peut se renseigner sur le degré d'intégration de l'entreprise¹, apprécier le poids relatif des facteurs travail et capital dans la formation de la valeur ajoutée et faire des comparaisons entre les entreprises.

3. La commercialisation

Pour les entreprises commerciales qui vendent en état, l'innovation du PCN réside dans l'inventaire permanent qui permet d'une part, un bon suivi des stocks et d'autre part, le calcul de la marge brute en fin d'exercice. Cette grandeur est une véritable ressource interne des entreprises commerciales, elle leur est plus significative que le chiffre d'affaire.

Le ratio montant brut/ventes permet d'apprécier l'importance du surplus créé par l'entreprise et de se comparer par rapport à d'autres entreprises du même secteur.

Le calcul de cette grandeur permet, pour les entreprises exerçant une double activité commerciale et industrielle, de connaître la contribution de chaque fonction à la création de la richesse globale. Pour les entreprises industrielles, le PCN permet un suivi permanent des produits grâce à l'inventaire permanent

Pour déterminer le prix de vente à appliquer aux produits, c'est la comptabilité analytique qui intervient puisque celle-ci permet de déterminer le coût de revient, or le PCN ne préconise aucune méthode².

¹ Si le ratio valeur ajoutée/ production est élevé, l'entreprise est autonome par rapport à son environnement, s'il est faible et tend vers zéro ça signifie qu'elle dépend de cet environnement

² La détermination du prix de revient selon la méthode du coût complet, du coût rationnel, du *direct costing* ou du point mort.

4. La gestion des investissements

Les apports du PCN en matière de gestion des investissements sont multiples :

- La définition des investissements est plus économique par rapport à celle faite par le PCG, elle est plus précise et plus limitative.
- La séparation de l'outil de production des équipements sociaux permet d'affiner l'analyse financière en calculant certains ratios de rentabilité en se rapportant aux seuls moyens de production, et d'apprécier l'importance de chacune des deux fonctions : économique et sociale au sein de l'entreprise.
- La définition des amortissements par le PCN est plus intéressante par rapport à celle du PCG.

Selon le PCN, les amortissements sont la constatation de la dépréciation des investissements permettant de reconstituer les fonds investis. C'est un amortissement-renouvellement au lieu d'un amortissement-dépréciation.

En ce qui concerne le suivi des mouvements des investissements, le tableau des mouvements, permet de retracer les flux concernant ces derniers¹ ajoutant à cela la constatation des opérations de cessions d'investissements selon un enregistrement détaillé en trois phases. Ces deux points donnent au PCN attitude dynamique appliquée à la gestion des investissements.

II- Les critiques du PCN 1975

Malgré les essais d'adaptation du PCN aux mutations économiques enregistrées en Algérie, à travers la mise en application de diverses moutures pour les secteurs de l'agriculture, des banques et des assurances et même adapté pour la gestion des groupes, le PCN reste inadapté et ne répond plus aux attentes des décideurs et des praticiens, encore moins à celles des investisseurs. La tenue de la comptabilité selon le référentiel PCN a montré un certain nombre de lacunes.

1. La tenue des stocks

Article 19 de l'ordonnance d'application du PCN : « les mouvements de stocks de sont suivis en inventaire permanent... ». La permanence de l'inventaire est l'une des innovations du PCN, toutefois l'application de ce système exige d'avoir un système d'information intégré de plusieurs fonctions (enregistrement, fonction opérationnelle et fonction contrôle) ce qui permet de saisir les différents paramètres concernant les mouvements des stocks et permet aussi de connaître les existants à tout moment. Or, seules les entreprises dotées d'une comptabilité analytique opérationnelles sont en mesure de le faire.

Cette technique de l'inventaire permanent peut coûter pour certaines entreprises plus que ce qu'elle apporte en avantages, et elle pose des problèmes de mise en œuvre en absence d'une comptabilité analytique ou de sa mal tenue si elle existe. Beaucoup d'entreprises font alors recours à l'inventaire intermittent mais là encore, c'est sur dérogation.

¹ Outre les frais préliminaires.

La comptabilité analytique est carrément absente dans le PCN 1975, ce n'est qu'à partir de 1987, que le Ministère des finances met en place un groupe de travail pour élaborer un plan comptable analytique national (PCAN), qui n'a pas vu le jour jusqu'à présent¹ alors que la comptabilité analytique est le plus le moyen le plus pertinent pour le suivi des coûts et le contrôle de gestion.

L'article 6 du décret d'application : « Les entreprise adoptent l'organisation comptable qu'elles estiment couvrir le mieux à leur structure et à leur besoin de façon à remettre notamment :

- Le calcul des coûts et prix de revient ;
- L'élaboration et le contrôle des budgets ».

On demande aux entreprises « ...d'élaborer un instrument dynamique de gestion permettant la prise de décision et le contrôle »² sans pour autant joindre au référentiel 1975 un cadre comptable analytique avec obligation de l'appliquer.

Le PCN préconise pour l'évaluation des entrées en stocks la méthode du coût d'achat historique or, les principaux éléments du coût d'achat n'ont pas été mentionné dans les textes du PCN; la définition se limite aux charges directs, négligeant ainsi les charges indirectes d'approvisionnement tel que les frais de stockage, consommations d'énergie, amortissement des magasins, etc. Ceci a engendré l'apparition de plusieurs méthodes de valorisations. L'évaluation des sorties de stock est laissée à l'initiative des entreprise (FIFO, LIFO ou CMUP).

La non normalisation de l'évaluation des stocks peut avoir des répercussions importantes, d'abord sur la détermination des stocks figurant au bilan à la clôture, ceux-ci se répercutant à leurs tours, sur les entrées de l'exercice suivant, ensuite sur les consommations de stocks qui sont un élément du coût de revient.

Au-delà du mode d'évaluation des stocks, reste d'autres problèmes posés par le PCN en matière d'approvisionnement à savoir³:

- L'absence de normalisation comptable concernant la budgétisation et le contrôle budgétaire a eu pour résultat une mauvaise prise en charge de ce volet dans le système décisionnel et informationnel dans l'entreprise.
- L'analyse des écarts sur achats ne peut être réalisé que si l'entreprise dispose d'une comptabilité prévisionnelle et analytique, un sens que le PCN a légiféré. Dans ce sens, les entreprises n'auraient pas à supporter des charges relatives à des achats intempestifs à des surstocks dont le résultat réside dans les stocks morts.

¹ Le PCAN a été adopté en avril 1991 mais pas encore publié jusqu'à ce jour.

² Extrait du discours du ministre des finances du 05 mai 1972.

³ A. KADDOURI et A. MIMECHE, « Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS, éd. ENAG, 2009, pp.35-36.

2. La production et commercialisation

La méthode de l'inventaire permanent est préconisée pour les produits finis ou autres, avec les mêmes exigences pour les stocks, donc sous les mêmes conditions et avec les mêmes inconvénients.

L'absence du contrôle budgétaire et d'une comptabilité analytique pose des problèmes au niveau de la valorisation des produits, car se pose le problème de la détermination des différents coûts de production, de ce fait se pose le problème des prix de vente à appliquer.

Le PCN ne retient que la méthode du coût complet historique, alors que le système des coûts standard est le système le plus adapté en inventaire permanent.

3. Les règles d'évaluation

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

Pour la valorisation de stocks, comme on l'a vu, aucune méthode n'est préconisée, laissant ainsi le choix aux entreprises quant à la méthode appropriée aux spécificités de leurs activités.

Les notions coût d'achat, coût d'acquisition, coût de production, valeur estimée, valeur de réalisation, frais accessoires, charges directes et indirectes utilisées par le PCN ne sont pas définies.

Le PCN préconise le coût historique pour l'évaluation d'un bien au moment de son acquisition mais ne préconise pas les méthodes d'évaluation à la date de l'inventaire. Cette méthode ne prend pas en considération l'inflation, ce qui peut causer une sous-évaluation des éléments patrimoniaux de l'entreprise et fausser ainsi l'image que l'entreprise reflète aux utilisateurs de ces états financiers.

L'évaluation de certains éléments, comme les actifs et passifs en monnaie étrangère, les événements postérieurs, les prestations et services en cours en fin d'exercice ne sont pas traités.

4. Méthodes d'amortissements

Le PCN ne propose aucune méthode pour le calcul de l'annuité d'amortissement d'un investissement, et elle est calculée sur la base de la valeur historique de l'investissement, parce que l'amortissement pour le PCN est un renouvellement de l'investissement. Il ne donne aucune précision sur les taux d'amortissement.

5. Les provisions

Le PCN ne préconise aucune méthode pour la procédure de constitution de provisions pour dépréciation des stocks et des créances douteuses. D'ailleurs au volet des provisions pour perte de valeur sur stocks, le PCG 1957 et même les autres référentiels comptables actuels, la considère comme un élément d'exploitation, or le PCN la retient comme un élément hors exploitation. Le risque de non recouvrement, le risque de perte de valeur d'un

stock ou de valeur financière en portefeuille est aussi un élément de gestion et d'exploitation de l'entreprise¹.

6. Les lacunes techniques et conceptuelles

6.1. Les lacunes conceptuelles

- Le cadre conceptuel est absent dans le PCN même implicite, alors qu'il constitue la référence pour les règles de comptabilisation et de la publication des comptes à travers la définition des principes et des objectifs de la comptabilité. Aucune définition des objectifs des utilisateurs de l'information comptable, des principes comptables, des concepts comptables (actifs, passifs, ...) n'est clairement donnée. Certaines définitions de certaines classes et de leurs intitulés ne correspondent pas à leurs contenus.
- La PCN concerne les comptes individuels (comptes sociaux) des entreprises, il ne fait pas référence au principe de consolidation des comptes, ni au niveau méthodologique, ni au niveau comptable.
- Absence de comptes combinés² au niveau du PCN.
- Absence de document décrivant de manière individualisée les objectifs et les principes de base d'un système de comptabilité.
- Les termes de base sont insuffisamment définis tel que image fidele, transparence, pertinence, comparabilité, comptabilité d'engagement, etc.

6.2. Les lacunes techniques

Nous allons citer quelques lacunes techniques à travers les points suivants³ :

6.2.1. Les lacunes méthodologiques et d'architecture

- La classification des dettes et des créances se fait par nature et non par liquidité et exigibilité, ce qui rend difficile l'analyse financière.
- La définition des classes 2, 3 et 4 donne l'importance à l'aspect juridique des faits économiques ce qui ne permet pas de présenter l'outil de production ni de distinguer entre actifs d'exploitation et hors exploitation, encor moins de présenter les biens utilisés en exploitation qui ne sont pas la propriété de l'entreprise.
- Absence d'harmonisation dans l'architecture de certains comptes. Par exemple dans la classe 4 on trouve le C/40- Comptes débiteurs du passif, C/421- Titres de participation le C/469-Dépenses en attente d'imputation qui ne représentent pas des créances. Pour

¹ A. KADDOUR et A. MIMECHE, Op cit, p. 37.

² Les comptes combinés permettent de consolider un ensemble d'entreprises constituant un ensemble économique homogène.

³ Fait sur la base des documents suivants :

- Synthèse de l'évaluation du plan comptable national, CNC, 1999, pp.5-7-8-10-13-24-28.
- Rapport de la phase 1, « Modernisation du PCN et renforcement institutionnel », CNC, 2001, pp.10-12-11-14-19-20.
- CNC, Evaluation du PCN, 2000, p.13.

la classe 5, le C/50- Comptes créditeurs du passif, le C/578- Les produits comptabilisés d'avances et le C/579- Recettes en attentes d'imputation qui ne représentent pas des dettes.

- Les frais de développement sont considérés comme des frais préliminaires (frais engagés à la création ou à l'extension de l'entreprise, ou bien à l'ouverture d'un nouvel établissement ou modification du capital) alors qu'ils sont engagés après le commencement de l'exploitation de l'entreprise.
- Les valeurs incorporelles se limitent au fond de commerce et aux droits de propriété industrielle.
- Le C/42- Créances d'investissement contient les titres de placement alors qu'ils représentent des valeurs à court terme et que l'investissement est par définition une valeur durable.
- Ces insuffisances n'ont pas d'incidence négative sur le fonctionnement des comptes, mais sont une preuve d'une architecture parfaite et non harmonisée .
- Quelques opérations ne sont pas traitées par le PCN à savoir le crédit bail, opérations en monnaie étrangère, consolidation, liquidation, changements de méthode comptables, etc.

6.2.2. Les documents de synthèse

- Le PCN ne prévoit qu'un seul système d'états financiers de dix sept tableaux et non plusieurs systèmes en fonction de seuils quantitatifs, ce qui oblige toutes les entreprises à fournir l'ensemble des informations exigé par le PCN. Il ne prévoit pas le cas de très petites entreprises dont le système comptable se limite au seul suivi de trésorerie.
- Le bilan et le TCR présentent uniquement la situation de l'entreprise à la fin de l'exercice, sans comparaison avec les montants correspondant de l'exercice précédant.
- Le résultat fourni par le TCR n'indique pas la performance de gestion de l'entreprise car il exclut les opérations à caractère social et il est faussé par les produits et les charges exceptionnels.
- La présentation des éléments actifs et passifs du bilan privilégie, comme en ce qui concerne les charges et les produits, la nature de ces éléments et non leur destination ou leur degré de liquidité.
- La finalité des tableaux de synthèse en dehors du bilan et du TCR, n'apparaît pas clairement. Ils présentent une analyse détaillée par nature des éléments du bilan et du TCR, donc ils ne permettent pas de mieux apprécier la situation de l'entreprise.
- Le PCN ne prévoit pas l'établissement d'un tableau des flux de trésorerie.

Conclusion

En 1975 le PCG a été remplacé par le PCN afin de doter le pays d'un outil de gestion et de planification. Il a été promulgué sous forme d'ordonnance et d'un arrêté d'application. Le PCN est un plan obligatoire qui ne présente pas de définition explicite des objectifs et des utilisateurs de l'information comptable. Aucun utilisateur n'est considéré comme privilégié. Cependant, la présence de la comptabilité nationale comme utilisatrice témoigne de l'orientation macroéconomique de la comptabilité algérienne.

De par sa conception, le PCN privilégie l'obtention d'informations macroéconomiques et statistiques par une analyse des charges et des produits selon la nature uniquement, l'élaboration de certains agrégats proches de ceux utilisés en macroéconomie et une date de clôture d'exercice au 31 décembre commune à toutes les entreprises.

Le PCN ne définit pas de cadre conceptuel, il ne définit pas les caractéristiques qualitatives de l'information comptable et les concepts comptables. Certes, il contient certains principes comptables, obtenus par déductions à partir des textes du PCN, mais aucune illusion n'est faite à des principes généraux tels que l'image fidèle et la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique. Il ne définit pas non plus le concept général d'évaluation, le principe du coût historique on le déduit à partir des dispositions relatives aux différentes classes de l'actif. Il ne traite que de la comptabilité générale, en la séparant de la comptabilité analytique. La normalisation de cette dernière est laissée aux plans comptables sectoriels et aux entreprises selon leurs besoins et leurs moyens. Aussi, le PCN ne traite pas des comptes consolidés.

Le PCN présente des insuffisances d'ordre conceptuelles par l'absence d'un cadre conceptuel, mais aussi des insuffisances techniques relatives au cadre comptable, à la classification des comptes, aux documents de synthèses qui fournissent des informations destinés aux statistique et à la macro-économie, aux règles d'évaluation non clairement définis, aux définitions et aux règles de fonctionnement non précises. Le PCN a été élaboré dans une période où se doter d'un cadre conceptuel n'avait pas beaucoup d'importance, c'est ce qui explique l'absence de ce dernier.

La pratique comptable est devenu inadapté avec le nouveau paysage de l'économie algérienne après les profondes transformations qu'a subit ce dernier. C'est pour pallier à ces lacunes, que les pouvoirs publiques ont décidé de réformer la comptabilité, en complétant les autres réformes qui concernent les entreprises.

Chapitre III
La réforme comptable:
Le Système Comptable Financier

Introduction

Le Plan comptable national promulgué en 1975 est un échec pour les besoins internes des gestionnaires et de divers intervenants nationaux dans l'économie nationale. Il était plus qu'urgent de le moderniser et de l'adapter au nouvel environnement né des réformes économiques, de la mondialisation, des nouveaux engagements tels l'accord d'association signé avec l'UE et l'adhésion de notre pays à l'OMC.

L'Etat algérien a fait du PCN un outil pour la planification et la gestion, au service de la macroéconomie en négligeant les sollicitations microéconomiques et les besoins des autres utilisateurs. Ses insuffisances ne sont pas restées inaperçues vue les mutations qu'a connu l'environnement de l'entreprise, et ce parce que depuis leur adoption, les textes du PCN, élaborés dans un contexte d'économie administrée, n'ont pas fait objet d'une révision significative qui aurait permis de résoudre les problèmes relevés au long de leur application. Il s'est avéré que le PCN ne pouvait pas assurer la prise en charge, du point de vue comptable, des nouveaux instruments économiques et financiers, encore moins une présentation des états financiers conformes au standards internationaux pour permettre aux divers utilisateurs, notamment les investisseurs et les gestionnaires, d'accéder à une information financière transparente et directement exploitable.

C'est pour pallier à ces lacunes et insuffisances que le Conseil National de Comptabilité, organisme chargé de la normalisation en Algérie, s'est lancé dans une réforme du système comptable qui a abouti à un Système Comptable Financier (SCF). Sachant que toutefois la difficulté dans la construction d'un nouveau référentiel comptable réside dans la résolution de la contradiction comptable fondamentale. Celle-ci oppose la nécessaire rigidité des règles et du processus comptable- qui cherche à garantir la permanence des méthodes et la validité des résultats- et la souplesse d'utilisation souhaitée du produit de l'organisation comptable, les états financiers¹.

Guidée par le Ministère des finances et avec un financement de la banque mondiale, la réforme comptable a donné naissance à un référentiel inspiré en grande partie des normes comptables internationales IAS/IFRS, ce qui représente un grand changement pour plusieurs raisons. Il reprend les aspects liés à la définition du cadre conceptuel, les règles générales d'évaluation, de comptabilisation des actifs, des passifs et de présentation des états financiers. Cependant, le SCF s'est-il totalement aligné avec les normes de l'IASB ? Et est-il totalement différent du PCN ?

L'objet de ce chapitre est de présenter le nouveau système comptable, en commençant par une présentation des organes chargés de la normalisation comptable en Algérie, ensuite nous essayerons de présenter les processus d'élaboration et d'adoption de ce système, et nous terminerons par une analyse comparative qui devrait nous permettre de cerner les points communs et les différences (s'ils en existent) entre le SCF, le PCN et les IAS/IFRS.

¹ Conseil d'Analyse Economique, « Les normes comptables et le monde post Enron », la documentation française, par Manuel Plisson et Come Segretain, Paris, 2003, p. 139.

Section I: Les organes de la normalisation comptable en Algérie

Si nous nous arrêtons sur l'historique de la profession comptable en algérien, nous remarquerons qu'elle a évolué en cinq principales périodes¹. D'abord avant l'indépendance, la profession comptable algérienne était rattachée à celle du pays colonisateur (la France) et même après 1962, elle resta toujours régie par les textes relevant des accords d'Evian et de la loi fondamentale.

En 1971, un conseil supérieur de la technique comptable a été mis en place sous la tutelle du Ministère des finances. Ce n'est qu'à partir de 1992, à l'instar des autres pays, que l'Algérie avait observé l'ère de la création de l'Ordre National des Experts Comptables, des Commissaires aux comptes et des Comptables agréés, élu par les professionnels de la comptabilité, ce conseil national marquait le début de l'exercice libéral de la profession.

En 1996, un autre organe fut créé toujours sous la tutelle du Ministère des finances, il s'agit du Conseil National de Comptabilité (CNC).

A partir de là nous pouvons déduire qu'en Algérie, l'organisation de la profession comptable est prise en charge par deux organes, l'un à caractère professionnel privé et l'autre à caractère interministérielle, interprofessionnelle et public. Aux côtés de ces deux organismes, ils existent d'autres organisations.

I- Le Conseil National de Comptabilité

Le pouvoir normatif est entre les mains de l'Etat, le Ministère des finances a la charge de normaliser la comptabilité, d'organiser et d'assurer la discipline de la profession comptable. Ses prérogatives sont exercées par l'intermédiaire d'un organe consultatif, le CNC.

Le CNC est un organe à caractère interministériel et interprofessionnel, créé auprès du Ministère des finances par décret n° 96-318 du 25 septembre 1996.

1. Missions et attributions²

Le CNC a pour mission de prendre en charge les travaux de coordination et de synthèse dans le domaine de la recherche et de la normalisation comptable et des applications y afférentes dans ce cadre, il doit notamment :

- Réunir et exploiter toute information et documentation relatives à la comptabilité et à son enseignement ;
- Proposer toute mesure visant la normalisation des comptabilités et leur exploitation rationnelle ;
- Examiner et donner son avis et ses recommandations sur tous les projets de textes juridiques se rapportant à la comptabilité ;

¹ HAMEDY Lamine, « La profession comptable au Maghreb », document de séminaire, 2006, p.8.

² Journal officiel de la République Algérienne n° 56, du 29 sept 1996, p. 15.

- Suivre l'évolution au plan international des méthodes, organisations et instruments se rapportant à la comptabilité ;
- Organiser toutes manifestations et rencontres à caractère technique entrant dans les champs de ses compétences ;
- Contribuer au développement des systèmes et programmes de formation et de perfectionnement dans les professions comptables.

2. Composition du CNC

Le CNC comprend vingt quatre (24) membres, il est présidé par le ministre des finances ou son représentant, il est composé du président en exercice du conseil de l'ordre des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés et des représentants de divers secteurs dont l'administration, les institutions financières, les chambres de commerce et d'agriculture, l'organisme boursier, l'enseignement supérieur, l'enseignement professionnelle et les institutions de contrôle. Les membres du conseil sont nommés par arrêté ministériel pour une durée de 3 ans renouvelable, à l'exception du président de l'ordre des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés. A titre consultatif, le conseil peut faire appel à toute administration, organisme ou personne qualifiée susceptibles de l'éclairer dans ses travaux.

3. Organisation du conseil

Présidé par le ministre des finances ou son représentant, le conseil national de la comptabilité comprend quatre instances :

- L'assemblée plénière
- Le Bureau
- Le comité applications comptable
- Les commissions techniques, au nombre de huit commissions

Le président du conseil de l'ordre national des experts comptable des commissaires aux comptes et des comptables agréés assure les fonctions du vice président. Le conseil est doté pour son fonctionnement d'un secrétariat administratif et technique dirigé par un secrétaire général. Ce dernier est assisté de trois chefs d'études chargés de la gestion administrative et des moyens, de la préparation et le suivi des travaux techniques, et de la documentation, la communication et les relations extérieures.

II- L'ordre national des experts comptables des commissaires aux comptes et des comptables agréés

L'ordre national des experts comptables des commissaires aux comptes et des comptables agréés est un organe professionnel chargé de¹ :

- Veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession ;
- Défendre l'honneur et l'indépendance de ses membres ;

¹ Loi n° 91-08 du 27 avril 1991, relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréés.

- Elaborer le règlement intérieur qui détermine notamment les conditions d'inscription, de suspension ou de radiation du tableau de l'ordre ;
- Représenter les intérêts de la profession à l'égard des tiers.

Il est doté d'une personnalité civile, groupant des personnes physiques ou morale habilitées à exercer la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable. Pour pouvoir exercer ce métier, il faut remplir les conditions suivantes :

- Etre de nationalité algérienne ;
- Jouir de tous les droits civiques ;
- Ne pas avoir fait l'objet d'une condamnation pour crime ou délit ;
- Justifier les conditions de titres ou diplômes légalement requis ;
- Etre inscrit aux tableaux de l'ordre national ;
- Prêter le serment¹.

Cet organisme apporte son concours aux travaux initiés par les autorités publiques compétentes en matière de normalisation comptable. Il représente les intérêts des professionnels et il est chargé d'établir, de réviser et de publier la liste des experts comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés.

Sont regroupés au sein de cet organe trois corps professionnels, à savoir les experts comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés, qui sont définis au sens de la loi 91-08 du 27 avril 1991 comme suit :

- **L'expert comptable** : « Toute personne qui, en son propre nom et sous sa responsabilité, fait habituellement d'organiser, de vérifier, de redresser et d'analyser les comptabilités et les comptes de toute nature des entreprises et sociétés commerciales ou de sociétés civiles, dans les cas légalement prescrits par la loi et qui le charge de cette mission à titre contractuel d'expertise et/ou audit...Il peut être habilité, à exercer la fonction de commissaire aux comptes et à attester à ce titre de la sincérité et la régularité des comptabilité et des comptes... »².
- **Le Commissaire aux comptes** : Le commissaire aux comptes est une personne qui atteste de la sincérité et de la régularité des comptes de société et des organismes prévus par la réglementation, en son nom propre et sous sa propre responsabilité. Pour l'exercice de cette profession il faut être titulaire d'un diplôme d'enseignement supérieur ou des hautes études commerciales dans les domaines des finances et de la comptabilité et avoir une expérience professionnelle de 10 ans, et un stage pratique dans le domaine.
- **Le Comptable agréé** : Un comptable agréé est le professionnel qui, en son nom propre et sous sa responsabilité, fait profession habituelle de tenir, centraliser, ouvrir, arrêter et surveiller les comptabilités et les comptes des entreprises et organismes qui font appel à son service, ainsi l'établissement de toutes les déclarations fiscales, sociales et administratives relatives aux travaux comptables.

¹ Le serment qui doit être prêté devant le tribunal territorialement compétent est le suivant :

"أقسم بالله الذي لا إله إلا هو أن أقوم بعلمي أحسن قيام وأتعهد في تأدية وظيفتي وأكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المحترف الشريف".

² Loi n° 91-08 du 27 avril 1991, article 19.

Au sens de la réglementation évoquée précédemment la profession comptable algérienne est une profession libérale puisque dirigée par des professionnels membres de l'ordre élus par leur pairs.

Le conseil ainsi élu a pour charge de diriger, protéger, et défendre les intérêts de la profession et des professionnels. Le représentant des pouvoirs publics au sein de ce conseil, n'est qu'un simple observateur.

L'exercice de la profession comptable en Algérie peut se faire à titre individuel ou en association. Les experts comptables, les commissaires aux comptes et les comptables agréés peuvent constituer entre eux, des sociétés civiles ou autres formes de sociétés conformément au code de commerce pour l'exercice de leur profession.

III-Les autres organisations

a) L'union nationale des économistes, staticiens et comptables : Cette union a pour rôle :

- Faire le lien entre les réalités nationales et internationales et contributeur par la réflexion et l'action à la recherche de solutions aux problèmes de développement national ;
- La diffusion de la pensée économique et sociale en Algérie ;
- Participer par son action sur le plan politique, économique, social, culturel et scientifique à l'édification de la société socialiste ;
- Défendre les intérêts des membres de l'union et résoudre leurs problèmes ;
- Mobiliser l'ensemble de ses membres autour des options fondamentales de la révolution socialiste.

Au lieu de jouer le rôle dans le domaine de la normalisation comptable, cette union était un moyen de contrôle des agissements de cette tranche professionnelle.

b) La société nationale de comptabilité (SNC) : la SNC est une entreprise publique sous la tutelle du ministère des finances, elle a pour mission de venir en aide et d'assurer la fonction comptable auprès des entreprises qui en expriment le besoin. Elle intervient dans l'audit et le commissariat aux comptes, l'assistance comptable et le conseil en matière d'organisation et de formation.

Section II : Le processus d'élaboration et d'adoption du nouveau système comptable financier

Le programme d'ajustement structurel signé avec le FMI par l'Algérie, dans le cadre du rééchelonnement de la dette extérieure, prévoyait une série de réformes à mettre en place. C'est dans ce cadre que la réforme comptable a été décidée. Les travaux de la réforme comptable ont débuté en 1998 avec la mise en place d'une commission PCN. Ci-dessous un résumé des différentes phases liées à cette réforme :

- Signature d'un programme d'ajustement structurel avec le FMI en 1994 à l'occasion du rééchelonnement de la dette extérieure ;
- Mise en place des réformes prévues dans le programme d'ajustement structurel ;
- Diagnostic des institutions internationales concernant le PCN ;
- Mise en place de la commission PCN après décision de mener une réforme comptable ;
- La commission PCN se met en travail durant deux ans jusqu'à 2000, et l'octroi d'un don de la banque mondiale pour financer la réforme ;
- Fin 2000, arrêt des travaux de la commission PCN ;
- Appel d'offre international pour mener les travaux de la réforme ;
- En 2001, choix du consultant français pour mener les travaux de la réforme comptable ;
- Après diagnostic, élaboration des propositions en juillet 2001 par le consultant français : rapport de la phase 1.
- En septembre 2001, le CNC examine le rapport de la phase 1 et choisi l'option à retenir pour l'élaboration du projet du nouveau système comptable algérien ;
- Constitution du groupe de travail algérien ayant pour mission l'évaluation du travail du consultant ;
- Elaboration par le consultant du 1^{er} projet du nouveau système comptable algérien : rapport de la phase 2 ;
- Le groupe de travail algérien étudie le 1^{er} projet et élaboration des remarques transmises au consultant ;
- Réponse du consultant après étude des remarques ;
- Vérification des réponses du consultant par le groupe de travail algérien et transmission d'autres remarques ;
- Elaboration par le consultant d'une nouvelle version du projet sur la base des remarques transmises par le groupe de travail algérien ;
- Examen de la nouvelle version du projet ;
- Formation au niveau référentiel prévue pour 2006-2007.

Les travaux de réforme comptable ont commencé en 1998. Après avoir été pris en charge par un groupe d'experts algériens à travers la commission PCN, la réforme a été confiée à un organisme étranger, il s'agit du groupement français (Conseil National de la Comptabilité, conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables et compagnie nationale des commissaires aux comptes).

I- Processus d'élaboration du nouveau système comptable

La décision de la réforme comptable a été prise en 1998, il fallait alors procéder à des travaux d'élaboration de cette réforme et désigner l'organisme qui s'en chargera. Le CNC étant l'organe officiel de normalisation comptable a constitué le groupe de travail, transformé par la suite en une commission PCN. Mais par la suite, et pour des raisons que nous allons essayer d'éclaircir, la réforme a été confiée à un organisme étranger.

1. La réforme comptable guidée par la commission PCN

Le CNC s'est fixé comme mission prioritaire la révision du PCN 1975, pour l'adapter aux changements intervenus dans l'environnement juridique, économique et social tant national qu'international de l'entreprise et constituer un outil de gestion performant et palier aux insuffisances du PCN. Pour venir à bout de la mission qu'il s'est fixé, le CNC désigne un groupe de travail pour réfléchir à une approche méthodologique de révision du PCN. Ce groupe de réflexion s'est transformé en commission PCN après approbation de sa démarche par le CNC. La commission a adopté la démarche suivante :

- Evaluer l'état d'application et les insuffisances du PCN par le biais d'un questionnaire d'évaluation ;
- Elaborer un projet de plan comptable ;
- Recueillir des observations et recommandations des professionnels et utilisateurs sur le projet ;
- Elaborer un nouveau plan comptable en tenant compte des recommandations et observations formulées ;
- Soumettre le projet au conseil pour examen.

1.1. Evaluation du PCN par le biais de questionnaires

Deux questionnaires ont été élaborés par la commission PCN afin d'évaluer l'état d'application et les insuffisances du PCN 1975. Les deux questionnaires ont été adressés à des professionnels comptables en janvier 1999. Les informations collectées concernent uniquement le premier questionnaire, pour le deuxième qui a été adressé aux professionnels comptables, aucune information ne nous a été transmise.

Le premier questionnaire est constitué de deux parties. Dans la première on demandait aux professionnels de fournir des opinions sur les principes comptables, critères des référentiels, concepts, définitions, c'est-à-dire des questions sur la comptabilité d'une manière générale. La seconde partie est consacrée aux questions liées au plan comptable actuel, le PCN. Les questions sont liées aux textes de l'ordonnance et de l'arrêté d'application relatif au PCN, dans lesquels on demande aux répondants de donner leur opinion sur les dispositions actuelles.

A partir des réponses données par les professionnels et les opinions qu'ils ont formulées sur les thèmes en question, la commission PCN élabore un rapport d'évaluation, dans lequel

on a synthétisé les remarques et constats des répondants. Ci-dessous un texte de ce rapport qui résume les conclusions de cette évaluation¹ :

- Dédier des chapitres particuliers aux principes, aux règles d'évaluation et à la terminologie comptable ;
- Reconsidérer le nombre, la forme et le contenu des états des synthèses ;
- Réaménager et enrichir la nomenclature des comptes pour mieux répondre aux besoins des utilisateurs².

D'autres propositions méritaient une appréciation approfondie, c'est notamment le cas pour :

- La comptabilisation et la valorisation des marchandises, matières et produits (système d'inventaire) ;
- La structure, les intitulés et le contenu de certaines classes et rubriques des comptes ;
- La nécessité de tenir compte des normes et usages internationaux a été par ailleurs, fortement recommandée.

1.2. Option de révision du PCN

En se basant sur les réponses du premier questionnaire, la commission décide de ne pas remplacer le PCN mais de procéder à une simple révision. Le motif évoqué par la commission est qu'une réforme comptable, qui engendrera un changement total du système actuel, pourra dérouter les praticiens et leur portera préjudice en plus du coût élevé de cette réforme. La commission fixe ainsi des principes directeurs pour guider cette révision :

- Dans le nouveau plan comptable ceux sont les principes comptables, les règles d'évaluation et de fonctionnement des comptes qui occuperaient la plus grande place ;
- Pour répondre aux besoins des utilisateurs, la nomenclature devrait être plus claire, améliorée et complétée ;
- Les états de synthèse devront être améliorés, simplifiés et complétés en conciliant les exigences légales et le traitement informatisé ;
- Les annexes devront être simplifiées, enrichies et devront jouer un rôle complémentaire par rapport au bilan et au tableau des comptes de résultats ;
- Quand à la comptabilité analytique, elle serait laissée à l'initiative des entreprises.

La commission a décidé de conserver le cadre comptable du PCN, les résolutions prises sont des questions de forme, on ajoutant juste quelques comptes. Les mêmes définitions sont maintenues et la classification des charges par nature est affirmée. Il n'y pas eu une vraie volonté de changement, le cadre conceptuel reste toujours inexistant.

2. La réforme comptable guidée par le consultant français

Fin 2000, les travaux de la commission PCN sont arrêtés et la réforme comptable a fait l'objet d'un appel d'offre avec des soumissionnaires nationaux (quelques cabinets d'expert

¹ CNC, « Evaluation du Plan Comptable National », 2000, p. 22.

²Idem, p.3.

comptables) et internationaux (les français, les canadiens et KPMG). L'appel d'offre a été remporté par le groupement français avec un financement de la banque mondiale.

Les travaux ont débutés en avril 2001, avec une durée évaluée à 12 mois et compte 4 étapes :

Etape I : Diagnostic de l'état d'application du PCN.

Etape II : Elaboration d'un projet de nouveau plan comptable.

Etape III : Formation au nouveau plan comptable et aux normes internationales.

Etape IV : Assistance à l'organisation et au fonctionnement du CNC afin d'améliorer l'organisation, renforcer et pérenniser le processus de normalisation comptable.

Un groupe d'experts comptables algériens a été constitué, c'est un comité de pilotage né pour le suivi des travaux. Sa mission est d'assurer le respect du calendrier, le suivi de l'orientation prise pour la réforme et l'utilisation du don de la banque mondiale. Le comité a été dissous avec l'arrêt du financement de la banque mondiale, le don n'a pas été reconduit en raison de la lenteur des travaux. Deux groupes ont travaillé simultanément sur le projet de la réforme comptable, le groupe de travail français et le groupe de travail algérien.

2.1. Le travail du groupe français

Le groupe français est constitué d'experts en IAS/IFRS, représentant les différentes institutions du groupement français. Il s'agit des représentants du conseil national de la comptabilité française, du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables français et du Conseil National des Commissaires aux Comptes français.

Le diagnostic de l'état d'application du PCN (étape I) est confié au groupement français, cette étape est sanctionnée par un rapport comportant quatre parties :

- Les principales caractéristiques du PCN ;
- Les principaux problèmes d'applications du PCN;
- Comparaison internationale ;
- Emission de recommandations.

Le groupe français a proposé pour la réforme trois options possibles¹ :

- 1- Révisions simples du PCN.
- 2- Préservation du PCN tout en l'adaptant aux normes comptables internationales.
- 3- Elaboration d'un nouveau système comptable d'entreprise (SCE).

2.1.1. Révisions simples du PCN

Cette option consiste à limiter la réforme à des modifications d'ordre techniques tout en préservant la structure du PCN, Il s'agit de simples aménagements de ce dernier. Ainsi les praticiens et les enseignants ne perdront pas leur savoir acquis et leur pratique comptable, et les outils pédagogiques de formations ne seront pas remis en cause. Mais cette solution n'apporte pas de réponses, ni aux problèmes d'application du PCN que rencontrent les

¹ CNC, Groupement Français, « Modernisation du PCN et renforcement institutionnel du CNC de la République Démocratique et Populaire Algérienne », rapport de la phase 1, 2000, pp. 66-67.

entreprises, ni à l'objectif premier de cette réforme, qui est de converger le PCN avec les normes comptables internationales.

2.1.2. Préservation du PCN tout en l'adaptant aux normes internationales

Cette option consiste à préserver la structure du PCN avec des adaptations aux normes comptables internationales en assurant une comptabilité avec les solutions techniques développées par celle-ci. L'introduction de solutions techniques internationales sera avantageuse aux entreprises algériennes et aux investisseurs internationaux.

Par contre cette option présente un risque d'incohérence entre les traitements nationaux d'origine et certaines nouvelles dispositions, les praticiens seront ramenés à modifier les outils pédagogiques de formation.

2.1.3. Elaboration d'un nouveau Système Comptable d'Entreprise (SCE)

Il s'agit pour cette option de remplacer le PCN par un nouveau système comptable, modernisé et élaboré sur la base des concepts, des principes et des règles retenus dans les normes comptables internationales. Le CNC français a dénommé ce nouveau système du « Système Comptable d'Entreprise ». Ainsi, l'information comptable et financière serait lisible aux investisseurs étrangers et la cohérence entre objectifs assignés à la comptabilité et les traitements techniques serait assurée.

Or, cette nouvelle version du PCN le remet carrément en cause et provoquera une métamorphose de l'ensemble du système et des contributions de toutes les parties prenantes. Selon de rapport de la phase 1, la première solution « n'est pas considérée comme susceptible de faire évoluer l'information financière produite par les entreprises algériennes à un niveau satisfaisant. La deuxième solution peut être retenue dans l'hypothèse où elle est fondée au préalable sur une étude d'analyse de la cohérence conceptuelle des systèmes comptables. Il n'en demeure pas moins qu'elle risque d'entraîner des difficultés de mise à jour au fur et à mesure des évolutions internationales. Pour la troisième solution, l'ensemble du système d'éducation (initiale et continue) doit être analysé au regard des conséquences (à priori majeures) induites par une telle réforme »¹.

Le 5 septembre 2001, le rapport de la phase 1 est présenté à la plénière du CNC, pour choisir une option. Après examen de ces options, le choix a été porté sur la troisième solution, celle d'un nouveau système comptable en remplacement du PCN.

Le CNC a opté pour la rupture et non pour l'évolution, en choisissant l'abandon total du PCN, et s'orientant vers les normes comptables internationales. Cette décision de réforme et le choix du CNC algérien relatif aux normes comptables internationales a été probablement fait sous l'influence du FMI et de la banque mondiale, puisque ces institutions internationales privilégient l'application de ces normes par les pays qui font recours à leurs ressources.

¹ CNC, Groupement français, Op.cit, pp. 66- 67.

2.2. Le travail du groupe Algérien

Le groupe de travail algérien, est constitué de quatre experts-comptables algériens, exerçant à titre libéral dont deux enseignants, mais ils sont tous des représentants du Ministère des finances, deux de ces membres ont participé aux travaux de réforme menés initialement par le CNC dans le cadre de la commission PCN.

Le secrétaire général du CNC participe aux travaux autant que rapporteur, c'est lui qui a désigné les membres du groupe, après consultation du CNC. Les membres du groupe non pas une grande connaissance préalable des normes comptables internationales.

La mission attribuée au groupe de travail algérien, dénommée « Groupe d'évaluation des travaux d'élaboration du nouveau plan comptable » était d'évaluer et de traiter le document présenté par le consultant français. Sa mission a débuté après que la plénière ait décidé de l'option à choisir pour orienter la réforme, un choix dont il n'a exprimé aucun avis, mais un choix qu'il défend puisque c'est celui du CNC qu'il est chargé de représenter.

Le groupement français a proposé un projet du nouveau système comptable, le projet comprend :

- Définition d'un cadre conceptuel ;
- Définitions et règles d'évaluation de tous les éléments du bilan et du TCR ;
- Une nomenclature des comptes ;
- Définitions et règles de fonctionnement des comptes ;
- Modèles d'états financiers et des annexes ;
- Une terminologie explicative.

Le rapport de l'étape 2 est présenté à la plénière du CNC le 27 mai 2002 et le projet est soumis à l'examen du groupe de travail algérien.

II- Processus d'adoption du nouveau système comptable

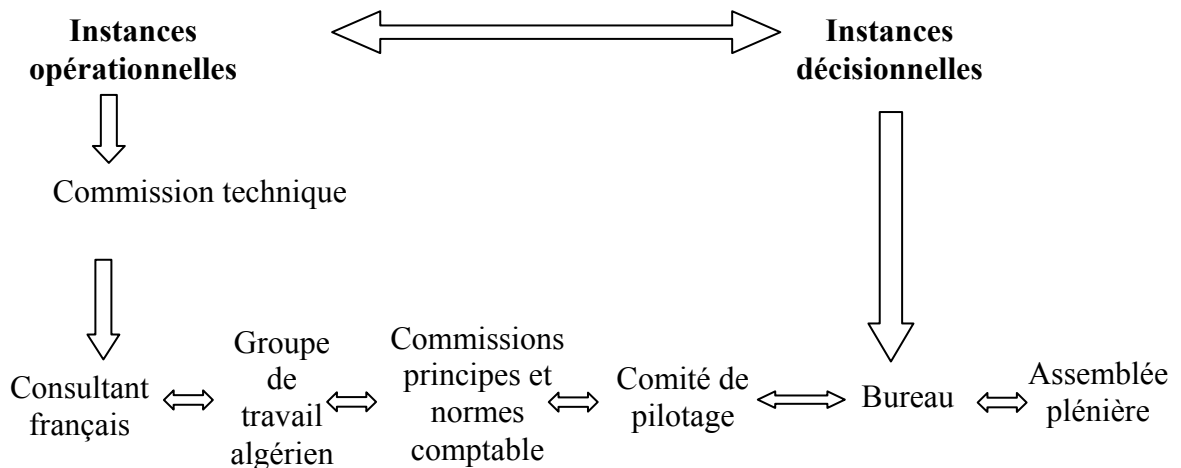
L'adoption du projet est une succession de réunions. Après que le consultant ait transmis le premier projet, il est examiné par le groupe de travail algérien qui rédige des observations et remarques transmises par la suite au consultant pour prise en considération. Après deux ou trois échanges, ce dernier envoie une nouvelle version du projet qui sera étudiée par le groupe. Cette version contient des réponses aux observations soulignées par le groupe sur le premier projet, elle sera remise à l'examen du même groupe de travail, pour vérifier si les premières observations ont été réellement prises en compte et examiner le deuxième projet, les remarques du groupe sur ce projet sont consignées dans une synthèse communiquée au consultant. Sur la base de cette synthèse le groupement français élabore un troisième projet, examiné à son tour par le groupe de travail algérien.

Cette succession d'examen, d'observation, prise en compte par le groupe français a donné lieu à six projets. Chaque projet a été étudié article par article lors des réunions d'échanges et de débats du groupe de travail algérien. Au début des réunions, le groupe de travail s'intéressait aux questions de formes, mais au fur et à mesure de l'avancement des travaux, et avec une maîtrise des normes comptables internationales, les débats ont plutôt porté sur des questions de fond.

Les décisions prises par le groupe de travail peuvent être approuvées ou rejetées par les instances décisionnelles supérieures, le bureau et l'assemblée plénière. C'est le projet définitif qui est proposé à ces deux instances pour approbation finale.

La démarche entreprise durant les travaux peut être schématisé comme suit :

Figure n° 13: La démarche de la réforme comptable



Source : Conception personnelle à partir du processus d'adoption du SCF

Pour résumer la démarche de la réforme comptable, on peut soulever les remarques suivantes :

- La commission PCN constituée a travaillé à huit clos, sans prendre en considération ce qui se passait à l'étranger, parce qu'elle ne voulait pas effectuer trop de bouleversement dans le système PCN. Elle a accordé plus d'importance aux questions techniques et de forme.
- La réforme comptable a été influencée par les diagnostics effectués par les institutions internationales (FMI, Banque mondiale, ONUDI).
- L'orientation des travaux tend vers les normes comptables internationales sans revenir au PCN.
- Le groupe de travail algérien ne faisait que défendre l'avis du ministère des finances (CNC), sans pour autant avoir une réelle domination dans le déroulement de discussions.
- Les membres de la plénière étaient les vrais décideurs.
- La seule partie prenante participante est le Ministère des finances (par le biais du CNC), le groupe de travail algérien n'a fait qu'évaluer le travail du groupement français, c'est la seule mission qui leur a été confiée.

III- Diffusion du Système Comptable Financier

L'Algérie est un pays de droit écrit, ainsi le nouveau système est promulgué sous forme de textes législatifs. Le cadre législatif du SCF est promulgué par une loi, deux décrets exécutifs et un arrêté.

1. Une loi portant Système Comptable Financier

La loi n° 07-11 du 25 Novembre 2007 fixe le Système Comptable Financier ainsi que les modalités et les conditions de son application.

Elle contient sept chapitres : définitions et champ d'application du cadre conceptuel, des principes comptables et des normes comptables, de l'organisation de la comptabilité, des états financiers, de la consolidation et des comptes combinés, des changements d'estimations et de méthodes comptables et des dispositions finales.

1.1. Les dispositions générales

Les dispositions de cette loi s'appliquent à toute personne physique ou morale astreinte à la tenue d'une comptabilité financière¹, sont exclues les personnes morales soumises aux règles de la comptabilité publique (Exemple : les collectivités locales).

Selon l'article 4, sont astreintes à la tenue de la comptabilité selon le nouveau système les entités suivantes :

- Les entreprises soumises aux dispositions du code de commerce ;
- Les coopératives.
- Toutes les personnes morales ou physiques exerçant une activité économique et celles qui sont assujetties par voie légale ou réglementaire.

Les micro-entreprises peuvent tenir une comptabilité financière simplifiée, c'est-à-dire une comptabilité de trésorerie².

1.1.1. Le cadre conceptuel

« Le Système Comptable Financier comporte un cadre conceptuel de la comptabilité financière, des normes comptables et une nomenclature de comptes permettant l'établissement des états financiers sur la base des principes comptables généralement reconnus ... »³.

L'existence d'un cadre conceptuel dans le SCF constitue une évolution non négligeable par rapport au PCN. Il constitue un guide pour l'élaboration des normes comptables, de leur interprétation et de leur application. Le cadre conceptuel du SCF selon cette loi définit⁴ :

- « Le champ d'application ;
- Les principes et les conventions comptables ;
- Les actifs, les passifs, le capitaux propres, les produits et les charges ».

Le cadre conceptuel donne la définition des principes de comptabilisations et d'évaluation des éléments des états financiers et facilite l'appréhension du traitement de certaines opérations ou d'événements non prévus par la réglementation comptable.

¹ Le SCF est dénommé dans cette loi « Comptabilité financière ».

² Ce point sera traité dans l'arrêté du 26/07/2008.

³ Loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant SCF, article 6.

⁴ Idem, article 7.

1.1.2. L'organisation de la comptabilité

Pour l'organisation de la comptabilité, la liberté des procédures nécessaires est laissée aux entreprises toutefois, la loi précise que la comptabilité doit être tenue en monnaie nationale, selon le principe de la partie double et sur la base de pièces justificatives.

Elle précise les livres comptables et les états financiers que l'entreprise doit tenir, et les modèles de leur élaboration et de leur présentation. Les livres comptables qui doivent être tenues sont le livre journal, le grand livre et le livre d'inventaire. Les états financiers sont: le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie, le tableau de variation des capitaux propres et une annexe.

1.2. Les dispositions particulières

La loi cite quelques cas particuliers. Elle a fixé la durée d'un exercice comptable à 12 mois couvrant l'année civile. Toutefois elle autorise la clôture d'un exercice à une autre date que le 31 décembre et à une durée inférieure à 12 mois suivant la particularité de l'exploitation de chaque entreprise. La durée retenue doit être la notion de la consolidation et des comptes consolidés. Les entreprises qui contrôlent totalement ou partiellement une ou plusieurs entreprises doivent établir et publier des comptes combinés, et ce même si cette autorité n'est pas située sur le territoire national et sans même l'existence de liens juridiques entre cette dernière et les entreprise dominées.

La loi traite aussi les changements d'estimations comptables, des méthodes comptables et de présentation des états financiers. Ainsi, si l'entreprise est amenée pour une raison ou une autre, a changé la méthode d'évaluation ou de présentation d'un poste des états financiers, il est nécessaire d'adapter les montants avec l'exercice précédent afin de permettre la comparabilité, avec une explication en annexe. Les changements d'estimations ou de méthodes comptables sont autorisés du moment où ces changements sont basés sur des changements de circonstances et qu'ils permettront d'améliorer la qualité de l'information.

Article 41 du SCF 2007 stipule « Le système comptable financier défini par la présente loi entre en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2009 ». En effet, l'application du SCF a été prévue pour janvier 2009, mais faute de non préparation de toutes les parties prenantes, il a été reporté pour janvier 2010.

2. Un décret portant application des dispositions de la loi portant SCF

Le décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 porte approbation du cadre conceptuel de la comptabilité. Il traite des méthodes, des principes, des conventions, des règles et des pratiques comptables. Il précise les conventions comptables et les éléments des états financiers et les principes de leurs élaborations. Le décret comprend aussi les définitions des éléments du bilan : actif courant et non courant, passif courant et non courant et les capitaux propres. Il définit les charges, les produits et les éléments de la performance à savoir la définition du résultat et du chiffre d'affaire.

3. Un arrêté fixant les modalités d'application du SCF

L'arrêté du 26/07/2008 fixe 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. L'arrêté a pour objectif de fixer les modalités d'application des dispositions du décret n°08-156. Il traite également des principes généraux de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des charges et des produits. Il contient des dispositions relatives à la comptabilisation des immobilisations corporelles, incorporelles et financières, des stocks, des produits agricoles, des subventions, de provisions et des passifs charges et des produits financiers.

Les modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation traitent des opérations faites en commun ou pour le compte de tiers, des consolidations, des contrats à long terme, des impôts différés, des contrats de locations financement, des avantages octroyés au personnel, des opérations effectuées en monnaie étrangère, des changements d'estimations ou de méthodes comptables, des corrections d'erreurs d'omissions et des cas particuliers des petites entités. Pour chaque cas particulier on y trouve les règles de prise en compte d'évaluation et de comptabilisation.

Chaque entreprise fait une adaptation de la nomenclature des comptes selon sa structure, son activité et ses besoins en information de gestion tout en respectant un cadre comptable obligatoire¹. L'entreprise a la possibilité d'ouvrir des subdivisions des comptes pour enregistrer les opérations comptables. Pour chaque compte ou sous compte, une définition du contenu est donnée avec les règles de fonctionnement. La codification est décimale.

En annexe n°02, l'arrêté du 26 juillet 2008, fixe le système de comptabilité simplifié applicable aux petites entreprises, en précisant les seuils qui permettent de considérer une entreprise comme « petite » :

« 1- Activité commerciale :

Chiffre d'affaires : 10 millions DA ;

Effectif : 9 salariés à temps plein.

2- Activité de production et artisanale:

Chiffre d'affaires : 6 millions DA ;

Effectif : 9 salariés à temps plein.

3- Activité de prestation de service et autres :

Chiffre d'affaires : 3 millions DA ;

Effectif : 9 salariés à temps plein.

Le chiffre d'affaire englobe l'ensemble des activités principales et/ou accessoires »². Ces seuils ne doivent pas être dépassés durant deux exercices successifs.

¹ Un cadre comptable obligatoire est un plan de comptes, avec des classes (un seul chiffre) et une liste de sous compte à deux chiffres et à trois chiffres.

² Arrêté du 26 juillet 2008, article 2.

La comptabilité simplifiée est fondée sur l'enregistrement des encaissements et des décaissements (recettes et dépenses) dans un journal de trésorerie. L'arrêté explique les principes d'enregistrement des recettes et des dépenses, l'inventaire, les corrections et le contrôle en fin d'exercice. Il porte sur la détermination du résultat et la présentation des états financiers (situation de fin d'exercice, compte de résultat et état de variation de l'avoir net relatif à l'exercice).

L'annexe n°03 est un glossaire qui donne les définitions de quelques termes techniques utilisés.

Un décret exécutif n° 09-110 du 07 avril 2009 a été élaboré par le CNC, pour fixer les modalités et les conditions de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques.

Section III : Présentation du SCF et comparaison avec le PCN et les IAS/IFRS

La réforme de la comptabilité en Algérie a abouti à un nouveau Système Comptable Financier, inspiré du référentiel de l'IASB, mais en restant toujours dans les « traditions » de normalisation comptable algérienne, c'est-à-dire un système qui rappelle dans quelques points celui du PCN 1975.

I- Choix conceptuels

Contrairement au PCN, le nouveau référentiel SCF contient un cadre conceptuel qui permet de définir les objectifs, les principes et les concepts qui représentent la base des normes, des règles et du cadre comptable. En effet, que se soit pour le référentiel IAS/IFRS que pour le SCF algérien, le cadre conceptuel prend une place primordiale.

Le cadre conceptuel du SCF 2007 introduit les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers : conventions et principes comptables à respecter et caractéristiques qualitatives de l'information financière. Il constitue une référence pour l'établissement de nouvelles normes, il facilite l'interprétation des normes comptables et l'appréhension d'opérations ou d'événements non prévus explicitement par la réglementation comptable.

Selon le cadre conceptuel toujours, le nouveau système comptable s'applique « ...à toute personne physique ou morale astreinte à la mise en place d'une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage, sous réserve de dispositions qui lui sont spécifiques »¹. Le champ d'application du SCF est clairement défini à travers le paragraphe précédent.

2. Objectifs, utilisateurs et qualités de l'information comptable

Pour l'essentiel, le cadre conceptuel du SCF traite des éléments liés aux objectifs des états financiers et de leurs utilisateurs et des principes comptables.

¹ CNC, Paragraphe 110-2 du projet SCF, 2006.

1.1. Les objectifs des états financiers

A la différence du PCN qui ne définit pas les objectifs de l'information financière, le SCF précise clairement dans le paragraphe 121-6 « L'objectif des états financiers est de fournir des informations utiles sur la situation financière (bilan), la performance (compte de résultat) et les variations de la situation de trésorerie (tableau des flux de trésorerie) d'une entité, afin de répondre aux besoins de l'ensemble des utilisateurs de ces informations. Les états financiers permettent de **garantir la transparence** de l'entité à travers une information complète et de fournir une présentation fidèle de **l'information utile** pour les besoins de la **prise de décision** ». Les objectifs assignés aux états financiers sont donc :

- Assurer la transparence ;
- Informer sur la performance réelle ou potentiel de l'entreprise ;
- Informer sur la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie ;
- Faciliter la prise de décision.

1.2. Les utilisateurs des états financiers

Selon le SCF 2007, « Les états financiers constituent le principal moyen de communication de l'information financière aux différents utilisateurs, internes et externes à l'entreprise :

- Les dirigeants, les organes d'administration et de contrôle et les différentes structures internes de l'entreprise ;
- Les fournisseurs de capitaux (propriétaires, actionnaires, banques, et autres bailleurs de fonds) ;
- L'administration et autres institutions dotées de pouvoirs de réglementation et de contrôle (autorités fiscales, statistiques nationales et autres organismes ayant un pouvoir de planification, de réglementation et de contrôle) ;
- Les autres partenaires de l'entité telle qu'assureurs, les salariés, les fournisseurs ou les clients ;
- Les autres groupes d'intérêts, y compris le public de façon générale »¹.

Le SCF fait la distinction entre utilisateurs internes (les dirigeants, les organes d'administration et de contrôle) et les utilisateurs externes (les investisseurs et les autres administrations, institutions, partenaires et groupes d'intérêts). Par contre pour l'IASB, les états financiers sont destinés aux utilisateurs externes au premier lieu. Les investisseurs et les apporteurs de capitaux sont la destination principale des états financiers qui doivent satisfaire leurs besoins en informations.

2. Les principes comptables et les caractéristiques qualitatives de l'information comptable

Le SCF a repris les mêmes principes et caractéristiques que le référentiel IAS/IFRS. Il les distingue entre deux groupes de notions: les hypothèses sous jacentes à la préparation des états financiers et les principes comptables fondamentaux.

¹ CNC, Paragraphe 121-7 du projet SCF, 2006.

2.1. Les hypothèses de base

Ceux sont les principes liés à l'élaboration des états financiers, il s'agit du :

- Principe de la comptabilité d'engagement ;
- Principe de la continuité d'exploitation.

Le SCF définit ces deux principes ainsi :

« **Comptabilité d'exercice** : (ou comptabilité d'engagement - comptabilité des droits constatés). Sous réserve des dispositions spécifiques concernant les très petites entités, les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés sur la base des droits constatés, c'est à dire au moment de la survenance de ces transactions ou événements et non quand interviennent les flux monétaires correspondants. Ils sont présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent »¹.

« **Continuité d'exploitation** : les états financiers sont établis sur une base de continuité d'exploitation, c'est à dire en présumant que l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible, à moins que des événements ou des décisions survenus avant la date de publication des comptes rendent probable dans un avenir proche la liquidation ou la cessation d'activité. Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur cette base, les incertitudes quant à la continuité d'exploitation sont indiquées et justifiées, et la base sur laquelle ils ont été arrêtés est précisée »².

2.2. Les caractéristiques qualitatives de l'information financière

Le cadre conceptuel de l'IASB définit les caractéristiques qualitatives des états financiers comme étant des attributs aux services des utilisateurs, car ils assurent l'utilité de l'information fournie par ces états³.

Ces caractéristiques sont l'intelligibilité, la pertinence, la fiabilité et la comparabilité. Les mêmes caractéristiques ont été reprises par le SCF dans le paragraphe 124-1 du projet 6 du SCF :

« **La pertinence** : une information est pertinente dans la mesure où elle peut influencer ses utilisateurs dans leurs décisions économiques en les aidant à évaluer les événements passés, présents ou futurs. La pertinence d'une information est liée à sa nature et à son importance relative.

La fiabilité : une information est fiable lorsqu'elle est exempte d'erreurs et de préjugés significatifs, et lorsque son élaboration a été effectuée sur la base des critères suivants : recherche d'une image fidèle, prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, neutralité, prudence, exhaustivité.

¹ CNC, Paragraphe 122-1 du projet SCF, 2006.

² Idem, Paragraphe 122-2.

³ Cadre conceptuel de l'IASB, paragraphe 24.

La comparabilité : une information est comparable lorsqu'elle est établie et présentée de manière suffisamment cohérente pour permettre à son utilisateur de faire des comparaisons significatives dans le temps et entre les entreprises.

L'intelligibilité : une information intelligible est une information facilement compréhensible par tout utilisateur ayant des connaissances de base en gestion, en économie et en comptabilité, et ayant la volonté d'étudier l'information ».

2.3. Les principes comptables fondamentaux

Il s'agit du principe de périodicité, indépendance des exercices, convention de l'entité, convention de l'unité monétaire, l'importance relative, la prudence, permanence des méthodes, le coût historique, intangibilité du bilan d'ouverture, prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, la non compensation et l'image fidèle.

Les définitions et les caractéristiques fondamentales du cadre conceptuel de l'IABS sont reprises quasi intégralement par celui du SCF algérien. Il reprend les mêmes principes avec les mêmes définitions, à l'exception du principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture, pris en considération par le SCF et dont les IAS/IFRS semblent s'en s'éloigner un peu.

3. Les définitions des concepts comptables

3.1. Les actifs

« Les actifs sont constitués des ressources contrôlées par l'entité du fait d'événements passés et destinées à procurer à l'entité des avantages économiques futurs. Le contrôle d'un actif correspond au pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurés par cet actif »¹.

Un actif peut procurer un avantage économique futur s'il a le potentiel de créer directement ou indirectement, au profit de l'entreprise, des flux de trésorerie ou d'équivalents. Quatre façons selon lesquels un avantage économique futur représentatif d'un actif peut aller à l'entreprise² :

- Il peut être utilisé seul ou en combinaison avec d'autres actifs dans la production de bien ou de services destinés à être vendu par l'entreprise ;
- Il peut être échangé contre d'autres actifs ;
- Il peut être utilisé pour régler un passif ;
- Il peut être distribué au propriétaire de l'entreprise.

Une distinction est faite par le SCF entre actif courant et actif non courant. Cette distinction repose sur le cycle d'exploitation, sur la durée de l'exercice ou sur leur nature (trésorerie). La notion retenue pour caractériser un actif est le contrôle de ressources et non pas propriété (selon le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique).

¹ CNC, Paragraphe 130-1 du projet SCF, 2006.

² A. KADDOURI et A. MIMECHE, Op cit, p. 68.

Par rapport au PCN, c'est la propriété juridique et la nature qui sont les critères de la classification d'un actif comme tel. Désormais, les prêts à plus d'un an est un actif non courant.

3.2. Les passifs

« Les passifs sont constitués des obligations¹ actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques. Un passif est classé comme passif courant lorsque :

- Il est attendu qu'il soit réglé dans le cadre du cycle normal d'exploitation,
- Ou il doit être payé dans les douze mois qui suivent la date de clôture.

Tous les autres passifs sont classés en tant que passifs non courants »².

Comme pour l'actif, les éléments du passif sont séparés entre courant et non courant, et la distinction par nature du PCN est abandonnée.

3.3. Les capitaux propres

« Les capitaux propres ou fonds propres ou capital financier correspondent à l'excédent des actifs de l'entité sur ses passifs courants et non courants tels que définis aux articles précédents »³. Le capital propre est l'intérêt résiduel dans les actifs après déduction des passifs.

$$\text{Capitaux propres} = \text{Actif (courant et non courant)} - \text{Passif (courant et non courant)}$$

Par rapport au PCN, l'appellation du SCF et des normes IAS/IFRS diffère. Selon le PCN on parle de fonds propres qui sont des moyens de financement laissé ou apportés au service de l'entreprise durablement⁴.

3.4. Les charges et les produits

« Les produits d'un exercice correspondent aux accroissements d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice, sous forme d'entrées ou d'augmentations d'actifs ou de diminutions de passifs. Les produits comprennent également les reprises sur pertes de valeur et sur provisions... »⁵. Les produits sont des argumentations des avantages économiques qui engendrent une augmentation des capitaux propres autres que les nouveaux apports.

« Les charges d'un exercice correspondent aux diminutions d'avantages économiques survenues au cours de l'exercice, sous forme de sortie ou de diminution d'actifs ou d'apparition de passifs. Les charges comprennent les dotations aux amortissements ou provisions et les pertes de valeur »⁶. Les charges sont liées à diminution d'un actif ou

¹ Une obligation est le devoir ou la responsabilité d'agir ou de faire quelque chose d'une certaine manière.

² CNC, Paragraphe 130-1 du projet SCF, 2006.

³ Idem, Paragraphe 130-7.

⁴ Arrêté d'application du PCN, article 1 de l'annexe 1, 1975.

⁵ CNC, Paragraphe 130-8 du projet SCF, 2006.

⁶ Idem, paragraphe 130-9.

l'argumentation d'un passif, résultant d'une diminution d'avantages économiques, et qu'on peut évaluer avec fiabilité. Les charges sont rattachées aux périodes économiques au cours desquelles les avantages économiques sont consommés.

La définition des produits et des charges repose sur l'augmentation ou la diminution des actifs et des passifs.

4. Evaluation et comptabilisation des éléments des états financiers

4.1. Les principes de comptabilisation

Les critères qui permettent de déterminer si un élément doit être comptabilisé, c'est à dire incorporé au bilan ou au compte de résultat sont les suivants¹ :

- Il est préalable que tout avantage économique futur qui lui est lié ira à l'entité ou en proviendra ;
- L'élément a un coût ou une valeur qui peut être évaluée de façon fiable.

Toutes les opérations doivent être comptabilisées. Il faut enregistrer tous les actifs, les passifs, les capitaux propres, les charges et les produits sans omission.

4.2. Les principes d'évaluation

L'évaluation des éléments des états financiers consiste à déterminer les montants monétaires avec lesquels ils seront incorporés au bilan ou au compte de résultat. C'est un processus qui intervient au moment de la comptabilisation initiale, et ultérieurement sous certaines conditions.

Comme pour le référentiel IAS/IFRS, le SCF 2007 prévoit le principe du coût historique qui reste la base de l'enregistrement initial d'un élément en comptabilité. Jusque là on n'a pas innové par rapport au PCN, mais on peut procéder à des révisions de l'évaluation initiale dans certains cas précis et l'évaluation au coût historique peut être corrigée ou remplacée par la juste valeur (ou valeur actuelle), la valeur de réalisation ou la valeur actualisée (ou d'utilité).

« Le coût historique des biens inscrits à l'actif du bilan lors de leur comptabilisation est constitué, après déduction des taxes récupérables et des remises commerciales, rabais et autres éléments similaires :

- Pour les biens acquis à titre onéreux, par le coût d'acquisition ;
- Pour les biens reçus à titre d'apport en nature, par la valeur d'apport ;
- Pour les biens acquis à titre gratuit, par la juste valeur à la date d'entrée ;
- Pour les biens acquis par voie d'échange, les actifs dissemblables sont enregistrés à la juste valeur des actifs reçus, et les actifs similaires sont enregistrés à la valeur comptable des actifs donnés en échange ;
- Pour les biens ou services produits par l'entité, par les coûts de production »².

Le système SCF prévoit, comme les IFRS, tous les cas d'obtention possible des biens, à savoir ceux obtenus gratuitement qu'on évalue à la juste valeur.

¹ CNC, Paragraphe 311-1 du projet SCF, 2006.

² Idem, paragraphe 312-2.

A chaque arrêté des comptes, l'entreprise doit effectuer des tests de dépréciations, et chercher l'existence d'un indice montrant qu'un actif a pu perdre de sa valeur, si c'est le cas une estimation de sa valeur recouvrable doit être effectuée. Ces indices sont nombreux : baisse de la valeur de marché, changement juridique ou technologique, taux d'intérêt du marché, taux de rendement, obsolescence, capitalisation boursière, dégradation physique, etc.

La valeur recouvrable d'un actif est la valeur la plus élevée entre son prix de vente net et sa valeur d'utilité. S'il est impossible de déterminer le prix de vente net d'un actif, sa valeur recouvrable est considérée égale à sa valeur d'utilité. Cette dernière est « la valeur actualisée de l'estimation des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession à la fin de sa durée d'utilité »¹.

Une fois la valeur recouvrable déterminée, on la compare avec la valeur nette comptable de cet actif, et si cette dernière est inférieure à la valeur recouvrable, une perte de valeur doit être constatée. Ainsi « La perte de valeur d'un actif est constatée par la diminution du dit actif et par la comptabilisation d'une charge »².

Dans le cas contraire, lorsque la valeur recouvrable est supérieure à la valeur nette comptable, on ne pourra procéder à des ajustements à la hausse que dans des cas très limités.

A chaque arrêté des comptes, l'entreprise doit déterminer s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur contrastée pour un actif au cours d'exercices antérieurs a diminué ou n'existe plus. Si cet indice existe, une estimation de sa valeur recouvrable doit être effectuée, dans ce cas la valeur recouvrable est supérieure à la valeur nette comptable, et la perte de valeur déjà constatée sera reprise en produits, sans toutefois dépasser la valeur nette comptable qui aurait été déterminé pour cet actif si aucune perte de valeur n'a été constatée au cours des exercices antérieurs.

La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé (ou un passif éteint) dans des conditions de concurrence normale et entre des parties consentantes et bien informées. La valeur de réalisation est le montant en terme monétaire qui pourrait être obtenu actuellement en vendant un actif volontairement.

Le tableau suivant résume les points de comparaison entre les trois référentiels.

¹ CNC, paragraphe 312-6 du projet SCF, 2006.

² Idem, paragraphe 312-8.

Tableau n° 06 : Comparaison des choix conceptuels des référentiels IAS/IFRS, SCF 2007 et PCN 1975

Eléments de comparaison	Le référentiel IAS/IFRS	Le SCF 2007	Le PCN 1975
Existence d'un cadre conceptuel	Existe et explicite	Existe et explicite	Existe mais incomplet et implicite pour la plupart de ses éléments
Existence de la définition du champ d'application	<ul style="list-style-type: none"> - Existe - Entreprises commerciales, industrielles et autres entreprises privées et publiques. - Il ne tient pas compte des TPE. 	<ul style="list-style-type: none"> - Existe - Toutes les entreprises physiques ou morales astreintes à la tenue d'une comptabilité. - Une comptabilité simplifiée pour les TPE. 	<ul style="list-style-type: none"> - Existe - Toute personne physique ou morale soumise à l'imposition d'après le régime réel. - D'autres entreprises non mentionnées peuvent l'utiliser. - Rien n'est prévu pour les TPE.
Objectifs des états financiers	<ul style="list-style-type: none"> - Fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entité qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques. 	<ul style="list-style-type: none"> - Fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'entreprise pour répondre aux besoins des utilisateurs. 	<ul style="list-style-type: none"> - Les objectifs sont implicites. - L'objectif principale est de fournir l'information pour la planification, les statistiques et pour les besoins de l'entreprise.
Les utilisateurs de l'information comptable	<ul style="list-style-type: none"> - Ils ont été définis. - Les investisseurs actuels ou potentiels sont la priorité, ensuite les membres du personnel, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les clients, les Etats et leurs organismes publics et le public. 	<ul style="list-style-type: none"> - Ils ont été définis. - Ils sont internes et externe, les dirigeants sont privilégiés, ensuite les investisseurs et autres utilisateurs. 	<ul style="list-style-type: none"> - Il ne fait aucune référence à leurs définitions hormis dans le rapport de présentation.
Les hypothèses de base	<ul style="list-style-type: none"> - Comptabilité d'engagement - Continuité de l'exploitation. 	<ul style="list-style-type: none"> - Comptabilité d'engagement - Continuité de l'exploitation. 	<ul style="list-style-type: none"> - Non citées. - Le principe de comptabilité d'engagement existe mais implicite, et le principe de continuité d'exploitation est inexistant.

Les principes comptables fondamentaux	-La prééminence de la substance sur la forme, la neutralité, la prudence, l'exhaustivité, convention de l'entité, convention de l'unité monétaire, la pertinence, la fiabilité, l'importance relative, la permanence des méthodes, le cout historique, la non compensation.	- La périodicité, indépendance des exercices, convention de l'entité, convention de l'unité monétaire, l'importance relative la prudence, la permanence des méthodes, le cout historique, intangibilité du bilan d'ouverture, prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, la non compensation, l'image fidèle.	-Définis pour certains : l'unité monétaire, la non compensation, la périodicité, l'indépendance des exercices et le coût historique. -D'autres sont implicites : la prudence, l'intangibilité du bilan. -Les autres sont inexistantes, en on parle uniquement dans le code de commerce(permanence des méthodes et l'image fidèle)
Caractéristiques qualitatives de l'information comptable	-Intelligibilité - Fiabilité - Comparabilité - Pertinence - Les contraintes à respecter : Célérité, Rapport coût / avantage, équilibre entre les caractéristiques qualitatives, image fidèle / présentation fidèle	- Intelligibilité - Fiabilité - Comparabilité - Pertinence	-Inexistantes, sauf la sincérité.
Définitions des actifs, passifs et capitaux propres	-Existent et explicites.	-Existent et explicites.	- On ne trouve aucune définition de ce concept dans le PCN et ne précise pas les conditions de leurs prises en compte.
Critère de caractérisation d'un actif	-Notion de contrôle de ressources selon le principe de la prééminence de la substance sur la forme.	-Notion de contrôle de ressource et non pas sa propriété selon le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.	-La propriété juridique - Implicite.
Distinction entre actifs courant et non courant et entre passifs courant et non courant	-Effectuée	-Effectuée	-Non effectuée

Principes d'évaluation	-Evaluation initiale au coût historique. - Evaluations postérieures à la juste valeur, valeur de réalisation et valeur actualisée.	- Evaluation initiale au coût historique. - Evaluations postérieures à la juste valeur, valeur de réalisation et valeur actualisée.	- Le coût historique et le cout réel. - Aucune précision n'est donnée pour les règles concernant l'évaluation des créances et des dettes.
Distinction entre capitaux propres et passifs	-Existe	- Existe	- Inexistante - Le passif comprend deux types d'éléments : les dettes ou le passif réel et les capitaux propres ou le passif fictif.

Source : Conception personnelle à partir de l'analyse comparative entre les référentiels SCF, le PCN et les normes internationales IAS/IFRS.

On remarque à travers l'analyse de ce tableau qu'une convergence existe entre les référentiels IAS/IFRS et le SCF 2007. Les deux référentiels IAS/IFRS et SCF prévoient un cadre conceptuel explicite comme étant la base de la normalisation.

L'absence d'un cadre conceptuel du PCN 1975 (sauf implicite pour des éléments minoritaires) ne passe pas inaperçue. Les objectifs de l'information comptable et des états financiers n'ont pas été définis explicitement dans ce dernier, ils les limitent à des besoins de planification et de statistiques, alors que pour le SCF et l'IASB, ils se sont intéressés à la performance et à la prise de décision. À noter que l'IASB privilège les investisseurs et que le SCF a cité les dirigeants en première position (sans les privilégier).

Les définitions des utilisateurs des états financiers sont explicites dans le SCF et les IAS/IFRS, absentes dans le PCN.

En définissant les principes comptables, le SCF innove par rapport au PCN. L'objectif de l'information financière, les hypothèses de base et les autres principes ont été repris quasi intégralement par le SCF du référentiel IAS/IFRS, mais il est le seul à préconiser le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture. Les principes comptables sont explicitement définis, contrairement au PCN, avec l'apparition du principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique. Les deux référentiels privilégient la notion de contrôle de ressources sur la propriété juridique. Les méthodes d'évaluation sont claires et explicites et il en existent plusieurs : évaluation initiale au coût historique et des évaluations ultérieures sur la base de la juste valeur, de la valeur de réalisation et valeur actualisée.

Pour les définitions des concepts comptables, les principes de comptabilisation et d'évaluation, les deux référentiels IAS/IFRS et SCF 2007 convergent. Le concept d'actif se base sur un critère économique en privilégiant la notion de contrôle de ressources sur celle de propriété juridique, contrairement au PCN. Aucun des référentiels ne fait référence à la base de comptabilisation d'une obligation au passif.

La distinction par nature retenue par le PCN est abandonnée par les deux autres référentiels, ainsi on distingue entre actif courant et non courant selon leurs destinations ou leurs natures. Les passifs aussi sont distingués entre courant et non courant.

Les capitaux propres sont exclus du passif pour les référentiels IAS/IFRS et SCF. Pour le PCN on parle de passif réel (dettes) et passif fictif (capitaux propres).

Néanmoins, quelques différences entre les deux référentiels existent, pour le SCF il existe deux types d'utilisateurs des états financiers internes (les différents organes de l'entreprise) et externes (les apporteurs de capitaux et les organes de planification). Pour l'IASB, une seule catégorie d'utilisateurs externes, et les investisseurs sont les plus privilégiés, alors que le SCF se contente de les citer dans un ordre de priorité.

A partir de ces comparaisons entre plusieurs éléments des cadres conceptuels des trois référentiels, nous avons constaté que le SCF 2007 a été élaboré par convergence avec les IAS/IFRS, et ces derniers sont en total rupture avec le PCN 1975. Les principales innovations sont celles de la prééminence de la réalité économique sur la priorité juridique. C'est ce principe qui permet d'enregistrer les biens faisant l'objet d'une location-financement (crédit bail) à l'actif du bilan, et l'existence de plusieurs bases d'évaluation.

II- Choix techniques

Les choix techniques sont le cadre comptable, les états financiers, les définitions et les règles de fonctionnement des comptes et le traitement comptable des actifs, des passifs et des capitaux propres.

1. Le cadre comptable

Le cadre comptable est une liste des comptes à deux chiffres, il est obligatoire. Chaque entreprise, quelque soit sa taille et son activité doit disposer d'un cadre comptable et d'un plan de compte adapté à sa structure, à son activité et à ses besoins en information de gestion, sur la base d'une codification décimale. Les comptes sont regroupés en deux catégories de classes de comptes, ils en existent sept classes :

- Des classes de comptes de situation (les comptes du bilan);
- Des classes de compte de gestion (les comptes de charges et de produits).

Classe 1 : Comptes de capitaux

Aucune définition n'a été donnée à cette classe. Elle contient le capital, les réserves et assimilés, le report à nouveau, le résultat de l'exercice, les provisions pour charges et les comptes de liaisons des sociétés en participation. La nouveauté par rapport au PCN ceux sont les comptes d'emprunts et dettes assimilées et les dettes rattachées à des participations, classés en classe 1, alors que pour le PCN ce sont ces comptes de la classe 5/ Les dettes.

La classe 2 : Comptes d'immobilisations

La définition de la classe 2 n'a pas été donnée. On a fait une distinction entre immobilisations corporelles, incorporelles et financières. On y trouve aussi les participations

et créances rattachées, qui avaient leurs places parmi les créances dans le PCN. Les immobilisations sont classées par destination et non par nature.

La classe 3 : Comptes de stocks et en cours

Cette classe aussi n'a pas été définie. Dans le cadre de la nomenclature des comptes, deux critères de classement sont retenus¹ :

- L'ordre chronologique du cycle de production (approvisionnements, en cours de production, production stockée, marchandises revendue en l'état) ;
- La nature de l'actif stocké qui doit faire l'objet d'une ventilation au sein de chaque entité selon ses besoins internes de gestion.

C'est un classement par ordre chronologique qui est retenu pour cette classe.

La classe 4 : Comptes de tiers

La définition de cette classe n'a pas été donnée. Elle désigne par les tiers : les fournisseurs, les clients, le personnel, les organismes sociaux, l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux, les groupes et associés. Elle regroupe les créances et les dettes à la fois. Elle contient aussi les comptes transitoires ou d'attente, les charges et les produits constatés d'avance, les provisions, les pertes de valeur sur comptes de tiers. Tous ces éléments sont classés par agent.

La classe 5 : Comptes financiers

Cette classe n'a pas été définie. Elle regroupe tous ce qui est financier, à savoir les valeurs mobilières de placement, les comptes bancaires, les établissements financiers et assimilés, la caisse, les autres instruments financiers dérivés, les régies d'avance, et accréditifs, les virements internes et les pertes de valeur sur actifs financiers.

Les classes 6 et 7 : Comptes de charges et de produits

Les définitions de ces deux classes n'ont pas été données. Une ventilation des produits et charges par nature tel que le PCN, sur la base de la nomenclature de comptes est obligatoire.

Les classes 8 et 9 ne sont pas utilisées dans le cadre comptable mais elles sont mises à la disposition des entreprises, qui peuvent les utiliser librement pour la suivie de leur comptabilité de gestion, de leurs engagements financiers hors bilans ou d'éventuelles opérations particulières qui n'auraient pas leurs places dans les comptes des autres classes (de la classe 1 à la classe 7).

2. Les états financiers

A l'instar des normes IAS 1 et IAS 7, le SCF 2007 impose l'élaboration de cinq états financiers :

- Bilan
- Compte de résultat

¹ CNC, projet SCF, 2006, p. 88.

- Tableau de variation des capitaux propres
- Tableau de flux de trésorerie
- Annexe (les méthodes comptables et notes explicatives).

Chaque entreprise entrant dans le champ d'application du SCF est obligée de présenter ce jeu complet d'état financier à la fin de chaque exercice comptable et en monnaie nationale, sur la base des modèles qui ont été donnés. L'entreprise peut adapter les états financiers à ces besoins. La nouveauté par rapport au PCN, c'est que désormais la comparabilité entre les exercices est possible, ce qui est très avantageux, que soit pour la gestion de l'entreprise et pour les autres utilisateurs.

2.1. Le bilan

Le bilan décrit séparément les éléments d'actifs et les éléments du passif et distingue entre éléments courant et non courant pour chacune des deux rubriques. L'actif contient :

- L'actif non courant : Goodwill, immobilisations incorporelles, corporelles, en cours et financières ;
- L'actif courant : stocks et encours, créances et emplois assimilés, disponibilités et assimilés.

Le passif contient les capitaux propres, les passifs non courant et passifs courants.

2.2. Le compte de résultat

Le compte de résultat est « un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entreprise au cours de l'exercice, il ne tiens pas compte de la date d'encaissement et de décaissement. Il fait apparaître par différence, le résultat net de l'exercice bénéfique, profit ou perte ».

Deux présentations sont préconisées : par nature ou par fonction, seulement c'est la présentation par nature qui est privilégiée par le SCF, contrairement aux IAS/IFRS qui sont présentés à l'égalité. Une distinction est faite entre les charges et les produits ordinaires et les extraordinaires.

Si l'entreprise choisit de présenter un compte de résultat par fonction (par activité, par zone géographique, par centre de responsabilité, etc), une présentation d'un compte de résultat par nature doit être donnée en annexe. Le compte de résultat permet une comparaison entre l'exercice actuel et l'exercice passé (N et N-1).

2.3. Le tableau de flux de trésorerie

Le tableau de flux est une présentation des entrées et sorties de disponibilités réalisées pendant un exercice comptable selon leurs origines. Son objectif est « ...d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que les informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie »¹.

¹ CNC, Paragraphe 440-1 du projet SCF, 2006.

Une distinction est faite entre les flux générés des activités opérationnelles, d'investissement et de financement. Les flux des activités opérationnelles peuvent être présentés avec la méthode directe ou la méthode indirecte. Cet état constitue une innovation par rapport au PCN. Voici un tableau qui résume les deux méthodes:

Tableau n° 07 : Comparaison entre la méthode directe et indirecte dans le tableau de flux de trésorerie

Méthode directe	Méthode indirecte
Produits de nature monétaire des activités opérationnelles	Résultat net de l'exercice
+ /-Variations des créances opérationnelles	- Produits de nature non monétaire
- Charges de nature monétaire des activités opérationnelles	+ Charges de nature non monétaire
+/- Variations des dettes opérationnelles	+/- Variation du BFR
+/- Variation des stocks	+/- Produits et charges liés aux activités de financement et d'investissement
=	=
Variation de trésorerie opérationnelle	Variation de trésorerie opérationnelle

Source : A.KADOURI et A.MIMECHE, Op Cit, p. 104.

2.4. L'état de variation des capitaux propres

L'état de variation des capitaux propres est un tableau d'analyse de tous les mouvements qui affectent les éléments des capitaux propres de l'entreprise pendant un exercice comptable. Ces mouvements sont liés à ce qui suit¹ :

- Le résultat net de l'exercice ;
- Les chargements de méthodes comptables et corrections d'erreurs qui touchent directement les capitaux propres ;
- Les autres produits et charges enregistrés directement dans les capitaux propres dans le cadre de correction d'erreurs significatives ;
- Les opérations en capital (augmentation, diminution, remboursement, etc) ;
- Les distributions et les affectations de résultat.

L'état de variation des capitaux propres préconisé par le SCF est une nouveauté par rapport au PCN.

¹ Idem, Paragraphe 450-1.

2.5. L'annexe

Dès qu'une information, une explication ou un commentaire soient d'une importance significative et utile pour les utilisateurs des autres états financiers, ils sont portés en annexe. Ces informations sont liées principalement aux méthodes comptables et aux règles sur la base de laquelle les états financiers ont été établis. Elles peuvent concerner aussi les entreprises associées, les filiales ou les sociétés mères. Ce sont des informations essentielles, la plupart d'entre elles sont celles qui ne peuvent pas figurer dans les états financiers.

L'annexe des états financiers est donc un document fondamental pour une meilleure compréhension de ces derniers. La présentation de l'annexe doit assurer la comparabilité entre les exercices, elle est établie sur la base des mêmes règles et principes et dans les mêmes conditions que les autres documents. Cependant, les inscriptions dans l'annexe ne peuvent en aucun cas se substituer aux inscriptions portées dans les autres états financiers, au contraire elles doivent se compléter.

3. Les définitions et les règles de fonctionnement des comptes

Tout un chapitre est réservé aux questions de fonctionnement des comptes sans donner de définitions.

Le tableau suivant présente une comparaison entre les cadres techniques des trois référentiels.

Tableau n° 08 : Comparaison des cadres techniques IAS/IFRS, SCF 2007 et le PCN 1975

Eléments de comparaison	Le référentiel IAS/IFRS	Le SCF 2007	Le PCN 1975
Existence d'un cadre comptable	- Inexistant	-Existe et obligatoire -Codification décimale.	-Existe et obligatoire - Codification décimale.
Existence d'un plan de compte (nomenclature des comptes)	- Inexistant	-Existe -Codification décimale	-Existe -Codification décimale
Les états financiers préconisés	-Le bilan, le compte de résultat, l'état de variation des capitaux propres, le tableau de flux de trésorerie, l'annexe.	- Le bilan, le compte de résultat, l'état de variation des capitaux propres, le tableau de flux de trésorerie, l'annexe.	- Appelés documents de synthèses, il s'agit du bilan, du compte de résultat, du tableau des mouvements patrimoniaux, des tableaux explicatifs (il y avait en tout 17 tableaux)
Existence de modèles des états financiers	-Inexistants	- Existent	- Existent
Existence de règles de fonctionnement des comptes	-Inexistantes	-Existent	-Existent mais imprécises
Les définitions des classes	-Inexistantes	-Inexistantes	-Inexistantes

Source : Conception personnelle à partir de l'analyse comparative entre les référentiels SCF, le PCN et les normes internationales IAS/IFRS.

Pour les choix techniques le normalisateur algérien reste fidèle à ses principes continentaux puisqu'il a prévu, comme pour le PCN, un plan de compte et un cadre comptable obligatoire, des règles de fonctionnement des comptes, des modèles d'états financiers et des précisions sur l'organisation de la comptabilité.

4. Traitement comptables des actifs, des passifs et des capitaux propres

Dans le système SCF on traite de règles générales de comptabilisation et d'évaluation et de règles ou modalités spécifiques, c'est ce que nous allons essayer de développer à travers le point.

4.1. Traitement comptables des actifs

Nous avons estimé que pour étudier ce point il est utile de traiter des règles d'évaluation et de comptabilisation des immobilisations corporelles, incorporelles et financières, des stocks et de quelques cas particuliers.

4.1.1. Traitement comptable des immobilisations corporelles et incorporelles

Une immobilisation corporelle est un actif monétaire ou matériel (physique) utilisé par l'entreprise pour plus d'un exercice comptable. Elles sont destinées à être utilisées pour la production, la fourniture de service, la location et l'utilisation à des fins administratives. Exemple : les bâtiments, les bureaux, les machines, etc. Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire, immatériel et identifiable, contrôlé par l'entreprise. Il s'agit des marques, des logiciels informatiques, des franchises, etc. Les deux types d'immobilisation sont comptabilisés en actif sous les mêmes conditions.

Les immobilisations financières sont des actifs financiers détenus par une entité, autres que les valeurs mobilières de placement et autres actifs financiers figurant en actif courant, et qui font l'objet d'un enregistrement en comptabilité en fonction de leur utilité et des motifs qui ont prévalu lors de leur acquisition ou lors d'un changement de leur destination, dans une des quatre catégories suivantes :

- Titres de participation et créances rattachées ;
- Les titres immobilisés de l'activité de portefeuille ;
- Autres titres immobilisés représentatifs de parts de capital ou de placement à long terme ;
- Prêts et créances que l'entreprise ne peut pas ou ne veut pas vendre à court terme.

a) Evaluation des immobilisations

- *Evaluation initiale des immobilisations :*

Dès qu'il est probable que des avantages économiques futurs associés à un actif à iront l'entreprise et que le coût de ce dernier peut être évalué de manière fiable, il peut être comptabilisé comme tel. Or pour être comptabilisée, l'immobilisation corporelle ou incorporelle doit être d'abord évaluée.

Evaluation initiale d'immobilisation corporelle : la valeur d'entrée d'une immobilisation corporelle au patrimoine correspond au :

- Coût d'achat, si le bien a été acquis ;

- Coût de production, si le bien a été fabriqué par l'entreprise (IAS 16).

Le coût d'achat inclut le prix d'achat, les frais de mise en place, de livraison, et autres charges directes. Le coût de production inclut les matériaux, la main d'œuvres et les frais de test et de mise en place. Ils sont exclus du coût d'entrée les frais administratifs et les frais généraux et le frais de démarrages.

Approche par composants : si une immobilisation corporelle est composée de parties ayant des durées d'utilisation différentes et que chaque partie ait un coût significatif par rapport à l'ensemble auquel elle appartient, et qu'elle procure des avantages économiques selon un rythme différent, cette partie doit être inscrite séparément à l'actif et par conséquent, elle sera amortie selon sa propre durée d'utilité⁽¹⁾ (IAS 16).

Évaluation initiale d'immobilisation incorporelle : l'immobilisation incorporelle est évaluée à la somme des coûts engagés afin de permettre l'utilisation de cet actif. Le coût d'une immobilisation incorporelle acquise comprend :

- Le prix d'achat;
- Les taxes et impôts non récupérables;
- Toutes les dépenses concernant cette immobilisation.

Si l'actif est généré en interne, c'est le cas des dépenses de développement ou les dépenses résultants de la phase de développement sous les conditions suivantes :

- L'entreprise procède les moyens et la volonté d'achever l'actif et de le vendre ou de l'utiliser ;
- L'actif génèrera des avantages économiques futurs probables ;
- Les dépenses affectées peuvent être évaluées de façon fiable.

Exemple: Les brevets, les procédés de fabrication, etc.

Par contre, les dépenses de recherche ou les dépenses résultants de la phase de recherche d'un projet interne constituent des charges à comptabiliser et ne peuvent être immobilisées.

Le cas des frais préliminaires : les frais préliminaires ne génèrent pas d'avantages économiques futurs, du coup ils ne peuvent plus être comptabilisés en immobilisations incorporelles. Ils ne sont plus inscrits en actif, mais ils doivent être comptabilisés en charges, au titre d'éléments extraordinaires. Pour le PCN, on les considèrerait comme des investissements qu'on résorbait à la clôture de l'exercice comptable.

Les dépenses ultérieures (immobilisations corporelles et incorporelles) : les dépenses de développement survenues après la comptabilisation d'une immobilisation corporelle ou incorporelle à l'actif du bilan sont comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues, si elles ne servent qu'à restaurer la performance de cet immobilisation. Mais, si ces dépenses améliorent le niveau de performance de l'actif et augmentent sa valeur comptable, ainsi permettent de générer des avantages économiques futurs, elles sont comptabilisées en actif, ajoutées à la valeur comptable de l'immobilisation. Exemple : Des dépenses encourus permettant d'obtenir une amélioration substantielle de la qualité de la

¹ CNC, paragraphe 321-4 du projet SCF, 2006.

production d'une machine. Lorsqu'il est impossible de distinguer entre dépenses de recherches et dépenses de développement, elles doivent être comptabilisées en frais de recherche (charges).

Évaluation initiale d'immobilisation financière : les immobilisations financières sont comptabilisées initialement à leur coût, qui est la juste valeur de la contre partie donnée, y compris les frais de courtages, les taxes non récupérables et les frais de banque. Sont exclus les dividendes et intérêts à recevoir non payés et courus avant l'acquisition.

La juste valeur d'un instrument financier est le montant pour lequel un actif financier peut être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées et de bonne volonté dans des conditions de concurrence normales¹.

- ***Évaluation postérieure des immobilisations***

Selon les règles générales de comptabilisation, l'entreprise doit apprécier à chaque clôture d'un exercice comptable s'il existe un indice qui montre qu'un actif a perdu de sa valeur, ceci s'applique automatiquement aux immobilisations.

Evaluations postérieures des immobilisations corporelles et incorporelles : les mêmes principes s'appliquent pour les deux types d'immobilisations. Il existe deux méthodes d'évaluation, il s'agit du modèle du coût ou le modèle de la réévaluation à la juste valeur.

A la clôture d'un exercice, si l'entreprise estime qu'il existe un indice de perte de valeur d'une immobilisation, un test de dépréciation doit être effectué. Si la juste valeur de l'immobilisation peut être déterminée de manière fiable, elle doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de la clôture, diminuée des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieures, sous réserve que la valeur comptable ne diffère de façon significative de la valeur obtenue. Si la réévaluation est positive (une plus value), elle est comptabilisée en capitaux propres, rubrique « Ecarts de réévaluation ». Si la réévaluation est négative (perte de valeur), elle est imputée sur l'écart de réévaluation antérieurement comptabilisé en capitaux propres concernant le même actif. L'écart de réévaluation net négatif (le solde) s'il existe, sera comptabilisé en charges. Exemple : La juste valeur des terrains de construction correspond à leur valeur de marché, déterminée généralement par des professionnels qualifiés.

Après réévaluation, les montants amortissables, sont déterminées sur la base des montants réévalués. Pour les immobilisations incorporelles, ce traitement n'est autorisé que si leurs justes valeurs peuvent être déterminées par référence à un marché actif.

- **Le modèle du coût amorti :** Ce modèle consiste à enregistrer les immobilisations à leur coût initial, déduction faite du cumul des amortissements et des pertes de valeurs. C'est la méthode utilisée dans le cadre général.
- **Le modèle de la réévaluation à la juste valeur :** L'entreprise est autorisée à utiliser cette autre méthode d'évaluation basée sur la détermination de la juste valeur d'une

¹ BRUN Stéphane, « IAS/IFRS : Les normes internationales d'information financière », éd. Gualino éditeur, paris, 2006, p. 156.

immobilisation appartenant à une ou plusieurs catégories d'immobilisation définies préalablement, dans la mesure où cette valeur peut être déterminée de manière fiable.

Evaluation postérieure des immobilisations financières : Ultérieurement, la méthode d'évaluation des immobilisations financières dépendra de la catégorie de l'immobilisation : au coût amorti ou à la juste valeur.

Le coût amorti est le montant auquel l'actif financier a été évalué initialement, diminué des remboursements en principal, majoré ou diminué de l'amortissement cumulé de toute différence entre le montant initial et le montant à l'échéance, et diminué de toute réduction pour perte de valeur ou non recouvrabilité¹. Le coût amorti est utilisé pour évaluer les immobilisations financière que l'entreprise a l'intention et la capacité de garder jusqu'à leur échéance. Exemples :

- Les titres immobilisés considérés comme détenus jusqu'à l'échéance, les titres de participations dans les filiales qui ne sont pas détenus dans l'unique perspective d'une cession dans un avenir proche et créances rattachés, les prêts et créances non détenus à des fins de transaction.
- Les immobilisations financières considérées comme instruments financiers disponibles à la vente sont évaluées à leur juste valeur, tels que les titres de participation et créances rattachés détenus par l'entreprise uniquement dans le but de les vendre et les titres immobilisés de l'activité portefeuille.

La détermination de la juste valeur se fait par rapport :

- A la cotation sur un marché actif, s'il en existe un. En cas d'absence de ce marché, le prix de la dernière transaction constitue la juste valeur, si les conditions du marché sont les mêmes.
- Pour les titres non cotés, la juste valeur correspond à la valeur probable de négociation déterminée grâce aux modèles et techniques de calcul financiers généralement admis (Exemple : la valeur actualisée des flux de trésorerie).

Les écarts dégagés lors de cette évaluation, qu'ils soient positifs ou négatifs, augmentent ou diminuent les capitaux propres.

b) Les amortissements : « L'amortissement correspond à la consommation des avantages économiques liés à un actif corporel ou incorporel et est comptabilisé en charges, à moins qu'il ne soit incorporé dans la valeur comptable d'un actif produit par l'entité pour elle-même »².

Si la durée d'utilité de l'immobilisation peut être définie (cas des immobilisations incorporelles), dans ce cas :

- Le montant amortissable est réparti de façon systématique sur la durée d'utilité ;
- Il faudrait tenir compte de la valeur résiduelle probable de cet actif ;

¹ CNC, Paragraphe 322-4 du projet SCF, 2006.

² Idem, paragraphe 312-7.

- Le mode d'amortissement peut être linéaire, dégressif ou le mode des unités de production ;
- Des plans d'amortissement doivent être établis et réexaminés périodiquement, les modifications qui seront enregistrées doivent être comptabilisées comme des changements d'estimations comptables ;
- L'amortissement devra cesser lorsque l'actif est sorti du bilan (décomptabilisé).

Pour les immobilisations incorporelles, dont la durée d'utilité ne peut être déterminée ou si elle dépasse 20 ans, des informations spécifiques doivent être fournies en annexe¹.

L'unité génératrice de trésorerie : Dans l'article 312-6 du projet SCF² on parle d'un nouveau concept, en tout cas par rapport au PCN, sans pour autant approfondir et donner plus de précision, il s'agit de l'unité génératrice de trésorerie (UGT).

Selon l'IAS 36 la valeur recouvrable de l'UGT à laquelle appartient un actif permet d'estimer la valeur recouvrable de ce dernier. L'UGT est le plus petit groupe d'actif identifiable dont l'exploitation continue génère des cash-flows indépendants de ceux d'autres actifs ou groupes d'actifs. La détermination de la valeur recouvrable d'un actif implique l'identification du plus petit ensemble d'actifs générant indépendamment des flux de trésorerie.

En effet, l'entreprise peut être confrontée à une situation telle qu'elle ne puisse déterminer la perte de valeur d'un actif pris isolément. Dans ce cas, et si cet actif est un sous ensemble d'un ensemble d'autres actifs tous dédiés à la même activité générant des cash-flows, l'entreprise peut être amenée à déterminer la perte de valeur commune à cet ensemble de biens d'équipement, c'est-à-dire la perte de valeur de l'UGT³. La perte de valeur doit être répartie de la manière suivante :

- Au goodwill affecté à l'UGT (s'il y a lieu) ;
- Aux autres actifs de l'unité au prorata de la valeur comptable de chacun de ces actifs.

Ceci permet de réduire la valeur comptable des actifs de l'unité. Exemple : L'unité génératrice de trésorerie de chaque itinéraire d'une société de transport qui en possède plusieurs, générant chacun des flux de trésorerie identifiables séparément est la société de transport dans son ensemble.

Le Goodwill (Ecart d'acquisition, IFRS 3) : Le goodwill est distingué des immobilisations incorporelles car il ne remplit pas la condition de l'identification (il est non identifiable). Le Goodwill (survaleur) est l'excédent du coût d'acquisition (le montant décaissé) sur la juste valeur des biens acquis. Le Goodwill acquis lors d'un regroupement d'entreprise (acquisition, fusion ou consolidation) représente un paiement effectué par l'acquéreur en prévision d'avantages économiques futurs générés par des actifs qui ne peuvent être identifiés individuellement et comptabilisés séparément.

$$\text{Goodwill} = \text{coût d'acquisition} - \text{la juste valeur}$$

¹ Pour ce type d'immobilisation, l'IAS 38 a prévu des testes de dépréciations annuels et durées à réexaminer à chaque clôture.

² Dans le cas où un actif ne génère pas directement de flux de trésorerie, sa valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle il appartient », paragraphe 312-6 du projet SCF.

³ Dans le cas où la valeur renouvelable de l'UGT est inférieure à sa valeur comptable.

Le Goodwill est la définition d'une différence positive entre le coût d'acquisition et la juste valeur d'un actif, dans le cas contraire, le goodwill sera négatif, on l'appelle le « *Badwill* ». Dans ce cas, il est inscrit au passif du bilan et constitue un produit comptabilisé d'avance¹.

Le Goodwill est amorti selon la méthode linéaire sur sa durée d'utilité qui ne peut dépasser 20 ans, sauf exceptionnellement. A chaque inventaire, le montant de l'écart d'acquisition est comparé à la valeur d'utilité des éléments immatériels constitués par cet écart et une perte de valeur irréversible de l'écart d'acquisition peut être constatée si nécessaire².

Le contrat de location financement (IAS 17): « La location financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif avec ou sans transfert de propriété en fin de contrat »³. A contrario, tout autre contrat est un contrat de location simple.

Un actif objet d'un contrat de location financement est comptabilisé comme tel chez le preneur (locataire) à la date de l'entrée en vigueur du contrat, en respectant le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique. Cinq critères permettent de classer un contrat comme étant une location financement :

- L'actif est transféré au preneur au terme de la durée de location ;
- Le preneur obtient l'option d'acheter l'actif à un prix inférieur à sa juste valeur à la date où l'option peut être levée ;
- La durée de location et la durée de vie de l'actif sont proches s'il y a absence de transfert de propriété ;
- La valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué ;
- La nature des actifs est telle que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de profondes modifications.

Comptabilisation et évaluation du contrat de location financement : Au bilan du preneur, lors de l'entrée du bien, les contrats de location financement sont portés à l'actif à la plus faible des deux valeurs suivantes :

- La juste valeur du bien loué ;
- La valeur actualisée des loyers minimaux calculés sur la base du taux d'intérêt implicite du contrat de location et de taux d'actualisation.

La contrepartie, c'est-à-dire les montants et sommes actualisés des versements au titre du remboursement sont comptabilisés au passif du bilan. A la fin de l'exercice, les biens acquis au titre de la location financement font l'objet d'amortissement et de perte de valeur, au même titre que les biens similaires.

Au bilan du bailleur, qui ne bénéficie plus du bien objet du contrat et aussi n'en supporte plus les risques, les biens détenus en vertu d'un contrat de location financement sont

¹ CNC, paragraphe 332-15 du projet SCF, 2006.

² Pour ramener le montant de cet écart à sa valeur économique.

³ CNC, paragraphe 335-1 du projet SCF, 2006.

présentés comme des créances pour le montant avancé. Les encaissements périodiques sont ventilés entre le remboursement de la créance et les intérêts perçus (produits financiers).

Les immeubles de placement (IAS 40) : Un bien immobilier est considéré comme étant un immeuble de placement s'il est détenu par le propriétaire ou dans le cadre de la location financement dans le but d'en retirer des loyers et/ou pour valoriser le capital. C'est un bien qui n'est pas destiné à être utilisé dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives et qui n'est pas destiné à la vente.

L'immeuble de placement est un actif immobilisé corporel, par conséquent, il est évalué et comptabilisé de la même manière, que ce soit pour l'évaluation initiale (coût d'achat + coût d'entrée), l'évaluation postérieure (coût amorti ou juste valeur) et l'amortissement.

Les dépenses ultérieures sont portées en charges si elles contribuent à une remise en état à l'identique de l'immeuble, sinon elles sont portées en actif s'il est probable qu'elles généreront des avantages économiques futurs supérieurs au niveau de performance initial.

Le choix de la méthode d'évaluation concernant l'ensemble des immeubles de placement ne doit pas être modifié, jusqu'à leurs sorties des immobilisations ou jusqu'à leurs changement d'affectation.

Cas de l'actif biologique : Un actif biologique est un animal ou plante vivante utilisée dans la production agricole (le produit récolté). L'activité agricole consiste à la transformation biologique d'actifs en production agricole ou en d'autres actifs biologiques. Un actif biologique est comptabilisé initialement et à chaque date de clôture à sa juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente lorsque la juste valeur peut être estimée de manière fiable. Les variations de la juste valeur doivent être portées dans le résultat net de chaque exercice.

Analyse

Le SCF algérien s'est largement inspiré des normes de l'IABS concernant les immobilisations. C'est l'aspect économique qui domine la situation. Il introduit la notion de contrôle de ressources et met à l'écart la réalité juridique. Il donne plus de précisions à travers les définitions, les méthodes d'évaluation et d'amortissement. Ce dernier est désormais considéré comme une consommation des avantages économiques d'un actif, et l'approche par composants, reflète mieux la consommation de ces derniers. Ainsi le Goodwill généré en interne n'est plus considéré comme une immobilisation corporelle, les frais préliminaires, la durée d'amortissement est révisable et modifiable et les méthodes d'amortissement ne sont plus influencées par des considérations fiscales, et les biens en crédit bail sont considérés comme des actifs.

4.1.2. Traitement comptable des stocks et en cours

Les stocks sont des actifs soit¹ :

- Détenus pour être vendus ;
- En cours de production d'une telle vente ;

¹ CNC, paragraphe 323-1 du projet SCF, 2006.

- Sous forme de matière ou fournitures devant être consommées au cours du processus de production ou de la prestation de service.

a) Evaluation des stocks

Les stocks sont évalués et comptabilisés à leurs coûts d'acquisition, pour les stocks achetés, ou à leur coût de transformation pour les stocks fabriqués. Le coût historique ou le coût d'acquisition des stocks acheté comprend :

- Le prix d'achat ;
- Les frais liés à cet achat (frais d'approche) ;
- Les taxes non récupérables ;
- Déduction faite des réductions commerciales.

Le coût de transformation des stocks fabriqués comprend :

- Les charges directes variables (MOD, les matières) ;
- Les frais généraux variables et fixes dépensés lors de la transformation.

Ces coûts sont calculés soit sur la base des coûts réels, soit sur la base de coûts prédéterminés (coûts standards) régulièrement révisés en fonction des coûts réels¹.

La méthode du suivi des mouvements et des coûts des stocks : Le SCF laisse le choix à l'entreprise concernant la méthode du suivi des mouvements des stocks entre l'inventaire permanent et l'inventaire intermittent. Ceci relève d'une décision de gestion. A leur sortie du magasin ou à l'inventaire, le coût des stocks peut être déterminé en utilisant deux méthodes : FIFO ou CMP.

- ✓ *La méthode FIFO (First in, First out):* Les stocks sont valorisés au coût de la première entrée, et par conséquent, les éléments restants en stocks à la fin d'un exercice sont ceux qui ont été acquis ou fabriqués le plus récemment.
- ✓ *La méthode CMP (Cout moyen pondéré) :* C'est la moyenne pondérée des coûts des stocks.

Seules ces deux formules ont été préconisées par le SCF, en excluant la méthode du dernier entré, premier sorti (*LIFO, last in, First out*).

Evaluation des stocks à l'inventaire : A l'inventaire, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de la valeur nette de réalisation conformément au principe de prudence. La valeur nette de réalisation correspond au prix de vente estimé après déduction des coûts d'achèvement et de commercialisation. Si le coût d'un stock est supérieur à la valeur nette de réalisation, une perte de valeur doit être constatée et comptabilisée en charges.

Analyse

Si on compare le traitement comptable des stocks préconisé par le SCF et celui préconisé par le PCN on remarque d'abord que le SCF a mis à l'écart la méthode LIFO, qui consiste à garder les anciens stocks qui ont certainement une valeur inférieure à celle actuelle, ce qui risque de sous-évaluer les stocks. Le SCF comble les lacunes du PCN concernant les définitions et les précisions sur les méthodes d'évaluation des stocks (à l'entrée, à la sortie et

¹ Idem, Paragraphe 323-2.

à l'inventaire). Le normalisateur algérien s'est totalement inspiré des normes de l'IASB concernant les stocks, et le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence de la réalité économique sur l'apparence juridique a été respecté. Les critères de distinction des stocks sont leur utilisation plutôt que leur nature.

4.2. Traitement comptable des passifs

Un passif est une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont le règlement devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques futurs (IAS 37).

4.2.1. Les provisions pour risques et charges

Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain. Trois conditions doivent être réunies pour la comptabilisation d'une provision :

- L'entreprise a une obligation actuelle (juridique ou implicite), résultant d'un événement passé ;
- Il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation ;
- Le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Le fait générateur d'une provision est la réunion de ces trois conditions. Le montant à comptabiliser pour la provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire au règlement de l'obligation, et à chaque clôture ce montant doit être réestimé et réajusté si nécessaire. Lorsqu'une provision n'est plus justifiée, elle doit être reprise. Les provisions prévues par le SCF sont les provisions pour pensions et obligations similaires (C/153), provisions pour impôts (C/155), provisions pour renouvellement des immobilisations (C/156) et provisions pour charges.

4.2.2. Les emprunts et autres passifs financiers

Un passif financier (IAS 39) est l'obligation contractuelle de livrer à une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier¹ ou d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement favorable.

Les emprunts et autres passifs financiers sont évalués initialement à la juste valeur de la contre partie reçue, déduction faite des coûts de leurs mises en place (coûts accessoires) qui sont comptabilisés en charge financières de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Pour l'évaluation ultérieure, ceci dépend de la nature du passif.

Les passifs financiers détenus à des fins de transactions² sont évalués à la juste valeur autres que ceux détenus à des fins de transactions sont évalués à leurs coût amortis. Le coût amorti d'un passif financier (ou d'un actif financier) est le montant pour lequel est évalué le

¹ Les actifs financiers sont les immobilisations financières et les liquidités.

² Les passifs financiers détenus à des fins de transactions sont des passifs détenus dans le but de réaliser un profit.

passif lors de sa comptabilisation initiale, diminué des remboursements cumulés de toute différence entre le montant initial et le montant à l'échéance.

4.2.3. Les impôts différés

Le normalisateur algérien reste fidèle à ses principes et garde la connexion entre le droit comptable et le droit fiscal, ce qui implique la mise en place d'un système de calcul du résultat fiscal à partir du résultat comptable. La nouveauté du référentiel SCF consiste en son élimination des divergences pouvant exister entre les valeurs du bilan comptable et celles du bilan fiscal à travers l'imposition différée.

La différence de traitement comptable de l'impôt sur les bénéfices qui impacte le SCF tient dans deux points essentiels :

- L'impôt sur les bénéfices est une charge fiscale comptabilisée en charges (c/69).
- La partie d'impôt récupérable ou différée est comptabilisée soit en actif soit en passif comme créance ou dette d'impôt différé.

L'imposition différée est la méthode du report d'impôt, selon laquelle les effets d'impôts différés dans le temps sont comptabilisés dans les états financiers, en sus de l'impôt exigible. Elle consiste à la prise en compte des différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. Ces différences peuvent provenir :

- Des différences temporelles¹ entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal ;
- De déficit fiscaux ou de crédit d'impôts reportables dans la mesure où leurs imputations sur les bénéfices fiscaux ou des impôts futurs est probable dans un avenir prévisible ;
- Des aménagements, éliminations et retraitements effectués dans le cadre de l'élaboration des états financiers consolidés². Cette méthode consiste à gommer les différences pouvant exister entre les valeurs bilantielles comptables et les valeurs bilantielles fiscales et celles entre le résultat comptable et le résultat fiscal.

L'impôt recalculé peut donner lieu à un impôt différé actif ou à un impôt différé passif. Un impôt différé passif (C/134) est pris en compte pour toutes les différences temporelles imposables³ puisqu'il s'agit d'une dette future d'impôt:

Valeur comptable de l'actif > base fiscale ou Valeur comptable du passif < base fiscale

Un impôt différé actif (C/133) résulte des différences temporelles déductibles⁴ ou à des pertes fiscales reportables, s'agissant d'une récupération fiscale future:

¹ Une différence temporelle est la différence entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif et sa base fiscale (IAS 12).

² CNC, paragraphe 334-2 du projet SCF, 2006.

³ Une différence temporelle imposable est celle qui génèrera un montant imposable dans la détermination du résultat imposable d'exercice futur, au moment où la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.

⁴ Une différence temporelle déductible est celle qui générera un montant déductible dans la détermination du résultat imposable d'exercice futur, au moment où la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.

Valeur comptable de l'actif < base fiscale ou Valeur comptable du passif > base fiscale

La comptabilisation de la charge d'impôt se fait en deux étapes : la comptabilisation de l'impôt exigible et la comptabilisation de l'impôt différé.

$$L'impôt = L'impôt exigible + l'impôt différé (actif ou passif)$$

L'impôt exigible est une dette fiscale à comptabiliser en passif tant qu'il n'est pas payé. C'est le montant des impôts sur le bénéfice payable (ou récupérable) au titre du bénéfice imposable (ou de la perte fiscale) d'un exercice et calculé selon les règles fiscales nationales.

4.2.4. Les subventions publiques

« Les subventions correspondent à des transferts de ressources publiques destinés à compenser des coûts supportés ou à supporter par le bénéficiaire de la subvention du fait qu'il s'est conformé ou qu'il se conformera à certaines conditions liées à ses activités »¹.

Les subventions publiques sont des aides publiques en échange du fait que l'entreprise bénéficiaire se conforme à certaines conditions liées à ses activités. C'est une procédure par laquelle les organismes étatiques obligent certaines entreprises à exercer dans une zone géographique ou dans un certain secteur d'activité par exemple.

Les subventions sont soit liées à l'actif (obtenues sans conditions d'acheter de construire ou d'acquérir un actif à long terme) soit liées aux résultats (obtenues pour couvrir des charges ou des pertes ou correspondant à un soutien financier).

- **Les subventions liées à des actifs (subventions d'équipements)** : Les subventions liées à l'actif sont comptabilisées comme des produits différés (classe 1) à la date de leurs obtentions (au bilan) ensuite en produits dans le compte de résultat au rythme des coûts auxquels elles sont rattachées et qu'elles sont censées compenser.

Pour les immobilisations amortissables, ce coût correspond à l'amortissement, c'est-à-dire que les actifs sont comptabilisés en produits dans les proportions de l'amortissement comptabilisés.

Pour les immobilisations non amortissables, les subventions les finançant font l'objet d'une reprise au compte de résultat, établie sur la durée pendant laquelle l'immobilisation est inaliénable.

4.3. Traitement comptable des capitaux propres

Il n'existe pas de normes dans le référentiel IAS/IFRS se consacrant uniquement aux capitaux propres, néanmoins des règles de base en matière de présentation des capitaux propres sont données dans l'IAS1 et l'IAS 32².

Le SCF réunit dans la classe 1 les capitaux propres et ceux empruntés, parce que pour le classement d'un élément en capitaux propres, ce n'est pas uniquement la forme juridique qui

¹ CNC, Paragraphe 324-1, projet SCF, 2006

² Des dispositions supplémentaires traitant quelques sous-postes des capitaux propres se trouvent dans d'autres IAS (IAS 8, IAS 18, IAS 33)

est décisive mais c'est surtout la substance sous-jacente et la réalité économique.

La constitution de capitaux propres fait référence au principe de l'entité comme concepts de patrimoine en tenant compte des biens affectés à l'entité et en excluant les biens des propriétaires de l'entreprise.

4.4. Les opérations particulières

Nous avons choisi de présenter celles que nous avons estimé les plus importantes, à savoir les avantages octroyés au personnel, les opérations effectuées en monnaie étrangères, changement d'estimation ou de méthode comptable.

4.4.1. Les avantages octroyés au personnel

Les montants des engagements de l'entreprise en matière de pension, de complément de retraite, d'indemnité et d'allocation en raison de départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres du personnel et de ses associés et mandataires sociaux sont constatés sous forme de provisions pour charges comptabilisés en charges. Ces prévisions sont déterminées sur la base de la valeur actualisée de l'ensemble des obligations de l'entité vis-à-vis de son personnel.

4.4.2. Les opérations effectuées en monnaie étrangères

Les actifs acquis en monnaie étrangère sont comptabilisés en monnaie nationale sur la base du cours de change du jour de l'opération. Les dettes et les créances libellées en monnaie étrangère sont converties en monnaie nationale, selon le cours de change le jour de l'accord ou de la mise en disposition des monnaies étrangères.

A la clôture de l'exercice, ou lors de la naissance et au règlement des créances ou des dettes au cours du même exercice, on valorise au cours du jour, et les écarts constatés constituent des charges (pertes de change) ou des produits (gains de change) financiers.

4.4.3. Changement d'estimation ou de méthode comptable

Les changements de méthodes comptables sont obligatoirement imputés en capitaux propres. L'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur fondamentale, doit être présenté, après approbation par les organes de gestion habilités, comme un ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués. C'est un ajustement imputé sur le montant du poste 11/Report à nouveau (solde créditeur en cas de report à nouveau bénéficiaire, solde débiteur en cas de report à nouveau déficitaire) de l'exercice en cours, ou à défaut sur un compte de réserve correspondant à des résultats non distribués.

Les informations de l'exercice précédent sont alors adaptées afin d'assurer au niveau des états financiers la comparabilité entre les deux périodes. Lorsque cet ajustement du solde d'ouverture ou cette adaptation des informations de l'exercice précédent ne peuvent pas être effectués de façon satisfaisante, des explications sur cette absence d'adaptation ou d'ajustement sont données dans l'annexe. Ces procédures sont autorisées que

si elles sont fondées sur des informations fiables ou sur une meilleure expérience, dans la mesure où elles améliorent l'information comptable.

Les changements de méthodes comptables concernent les modifications de principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués pour une entité pour établir et présenter ses états financiers. Ce type de changement n'est effectué que s'il est imposé dans le cadre d'une nouvelle réglementation ou s'il permet une amélioration dans la présentation des états financiers de l'entité concernée.

Conclusion

Le CNC s'est chargé de la réforme comptable étant l'organe spécialisé auquel l'Etat a confié cette mission. Après un essai suivi d'un échec de concevoir le système comptable demandé par une commission composée d'experts algériens, les travaux ont été confiés à un groupement français qui maîtrise mieux les normes IAS/IFRS, mais toujours sous le contrôle des experts algériens. Le Ministère des finances a orienté la réforme, les tâches ont été réparties entre les instances de réflexion et les instances de décision. Il faut signaler que ce choix orienté vers les normes IAS/IFRS n'a pas été influencé par le groupe de travail français, Il n'a fait que de proposer les trois scénarios avec les avantages et inconvénients de chacun.

Forme légale et substance économique, orientation du marché financier et des banques, exigences d'information pour la fiscalité et pour l'investisseur, formation comptable basée sur les procédures et sur le jugement professionnel sont les préoccupations des pays en transition à propos desquelles ils doivent trancher. Sur la base du choix du troisième scénario proposé, l'Algérie opte pour la substance économique, l'orientation du marché financier, l'information pour les investisseurs et la formation sur le jugement professionnel¹.

Le SCF constitue un changement de grande ampleur. Non seulement il prend en considération les insuffisances du PCN, mais aussi il adopte un cadre conceptuel avec tous ces composants. Ce qui constitue en lui seul une grande révolution dans la comptabilité algérienne.

Les principales caractéristiques du nouveau système financier concernent les aspects suivants :

- L'existence d'un cadre conceptuel qui fixe clairement les principes et les conventions comptables et définit les actifs, les passifs, les capitaux propres, les charges et les produits ;
- L'élargissement du champ d'application par comparaison au PCN en introduisant toutes les entités amenées à produire des comptes quelque soit leur secteur d'activité (sociétés soumises au code de commerce, établissement financier, assurances, ONG, établissement public, coopératives entre autres) et leur taille ;
- L'énonciation des règles d'évaluation et de comptabilisation de toutes les opérations, y compris celles ignorées par le PCN telles que le leasing, les concessions, les opérations en monnaie étrangère, les pertes de valeur sur les actifs, etc.

¹ REZZAG LEBZA Imad, « Nécessité d'adapter la Plan Comptable National aux exigences comptables Internationales », mémoire magister, ESC, 2004, p. 114.

- La description du contenu des états financiers qui doivent être fournis par les entités et leur présentation conformément à celle préconisée par les normes internationales ;
- L'obligation de présenter des comptes consolidés et des comptes combinés pour les entités soumises à une même autorité de décision ;
- La mise en place d'un système d'information simplifié pour les micros entreprises et artisans ;
- La prise en charge des règles modernes relatives à l'organisation comptable telle que la tenue de la comptabilité au moyen des systèmes informatiques.

L'objectif de la comptabilité du SCF n'est plus celle du contrôle, de planification et de statistique, c'est celle de performance et de marché financier. Il a été élaboré sur la base des normes IAS/IFRS, en adoptant son cadre conceptuel et certaines normes. Cependant, le nouveau système comptable n'est pas en total rupture avec l'ancien, puisqu'il garde les résidus de ce dernier, à savoir un plan de compte et une normalisation étatique. Il garde la classification des charges par nature, les organes de planification et de statistiques comme utilisateurs de l'information comptable, des modèles d'états financiers et des règles de fonctionnements. Sa mise en œuvre pratique sur le terrain ne se fait pas sans poser la problématique liée aux exigences dans la concrétisation de l'application de ces normes par rapport à la nature, la complexité et les règles juridiques et fiscales qui relèvent des sources et souveraineté de chaque pays.

La transition du PCN vers le SCF remet en cause la pratique comptable et demande beaucoup d'efforts d'adaptation, au niveau des entreprises et au niveau professionnel.

Chapitre IV

Impacts, enjeux et apports du nouveau système comptable

Introduction

Les normes IAS/IFRS mises en application depuis janvier 2010 par les entreprises algériennes, ont pour but d'établir un corpus de normes comptables de haute qualité destinées à garantir, quand elles sont adoptées, une information fiable et proche de la réalité économique et financière de l'entreprise.

En raison de sa compatibilité avec les normes comptables internationales, le SCF qui ne se s'arrête pas à un changement de nomenclature de comptes, a introduit de profonds changements au niveau des définitions, des concepts, des règles d'évaluation et de comptabilisation et de la nature et du contenu des états financiers.

Le passage au SCF est un projet d'entreprise majeur, qui va bien au-delà des enjeux purement comptables. En effet, ce changement qui affectera l'entreprise dans tous ses aspects et son environnement interne et externe, entraînera, dans de nombreux cas, une modification profonde des méthodes comptables utilisées par les entités et plus généralement, de l'information financière.

La réforme du plan comptable vise, selon ses concepteurs, l'intégration des normes internationales dans le système comptable et financier, à même d'optimiser la gestion des entreprises algériennes et la qualité de l'information économique. Elles devraient aussi conduire à faciliter la vérification des comptes et à assurer, au profit des investisseurs, la disponibilité d'informations financières à la fois lisibles et transparentes. Mais ceci est-t-il vraiment le cas ?

Les normes IAS-IFRS ont un impact sur l'entreprise à tous les niveaux : au niveau des règles de communication de l'information financière, au niveau des politiques de financement et aux orientations stratégiques de développement, en passant par l'organisation, les processus et les systèmes de gestion et d'information. Aussi, Pour les professionnels, il s'agit d'une révolution comptable.

L'application du SCF doit se faire à l'ensemble des entreprises Algériennes (PME/PMI comprises)¹. Ces dernières devront s'adapter à un processus différent. Cela occasionnera un fort besoin en formation. Il est nécessaire d'avoir à l'esprit que ce processus est emprunt de difficultés pratiques. Sachant que l'environnement comptable algérien est différent de celui international anglo-saxon à savoir : absence de marché financier actif et efficient, inexistence d'instrument dérivés et titrisés, les bilans des banques sont constitués d'éléments exclusivement classiques de crédits évalués au coût historique et la non utilisation de la juste valeur, donc absence de facteurs pro-cycliques du marché financier².

Une autre interrogation se pose à l'occasion de la convergence actuelle des règles comptables vers les normes comptables internationales, c'est celle de l'application des règles fiscales. En effet, les normes comptables internationales ne prennent pas en compte les exigences fiscales (absence de politique fiscale harmonisée ou commune). Sachant que dans

¹ CNC, Note méthodologique n°01, 2010.

² BOUMAZA Hayet, « Impacts des normes comptables internationales IAS/IFRS sur les banques », mémoire de magister, U. Tizi Ouzou, 2010, p. 05.

les différents pays, la politique fiscale est un instrument permettant d'orienter la politique économique que les entreprises doivent prendre en compte dans leur comptabilité : exemple, pour être fiscalement déductible un amortissement doit être comptabilisé.

Ce chapitre a pour objet de montrer comment se fera la première application du SCF au niveau des entreprises (section I). Ensuite, respectivement dans la section II et III, nous essayerons de démontrer quels sont les incidences de l'application du SCF au niveau des entreprises, et à travers une étude pratique effectuée au sein de l'Entreprise Nationale des Industries de l'Electroménager (ENIEM) nous essayerons de voir comment se fera la transition au SCF. Notre choix s'est porté sur cette entreprise parce que à notre sens, et du fait qu'elle soit une grande entreprise appartenant à l'Etat, elle est concernée par ce nouveau système dans l'immédiat.

Section I : Première application du Système Comptable Financier¹

Les procédures à mettre en œuvre pour la transition du PCN au SCF, exigées par le conseil national de comptabilité, sont inspirées de la norme IFRS 1 : première application des normes comptables internationales IAS/IFRS².

I- Principes généraux

Les états financiers relatifs à l'exercice 2010 devront être préparés et présentés comme si l'entité avait toujours arrêté ses états financiers en se conformant aux dispositions prévues par le nouveau système, ce qui exige une application rétrospective de ces nouvelles dispositions, sauf lorsque le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs ne peut être raisonnablement déterminé. Ainsi les entreprises devront :

- Etablir un bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2010 conforme à la nouvelle réglementation, Celui-ci sera le point de départ de la comptabilité selon le SCF. Une entité doit appliquer les mêmes méthodes comptables dans son premier bilan d'ouverture en SCF et dans tous les exercices présentés dans ses premiers états financiers SCF.
- Afin d'assurer au niveau des états financiers 2010 présentés conformément à la nouvelle réglementation la comparabilité avec les informations financières relatives à l'exercice 2009, il faudra retraiter les données comparatives de l'exercice 2009.
- Imputer sur les capitaux propres du bilan d'ouverture les ajustements consécutifs aux retraitements imposés par cette première application de la nouvelle réglementation comptable.

¹ Exposé fait à partir de l'instruction n°02, portant première application du système comptable et financier 2010 et des notes méthodologiques n°01 et n°02 émises par le CNC.

² CNC, Instruction n°02 portant première application du système comptable et financier 2010, du 29 octobre 2009.

- Des explications détaillées de l'impact du passage à la nouvelle réglementation sur la situation financière, la performance financière et la présentation des flux de trésorerie doivent être présentés en annexe.

II- Retraitement des actifs et des passifs

1. Inclusion des actifs et des passifs antérieurement non comptabilisés

L'application rétrospective du nouveau plan comptable au bilan d'ouverture implique d'inclure tous les actifs et passifs qui correspondent aux définitions et aux conditions de comptabilisation prévues par la nouvelle réglementation notamment :

- Les frais de développement comptabilisés en charges, mais considérés comme des immobilisations incorporelles selon les nouvelles normes ;
- Les actifs en location financement et le passif correspondant ;
- Les Instruments financiers non comptabilisés à l'actif ou au passif ;
- Les provisions pour retraites et prestations assimilées non comptabilisées ;
- Les actifs et passifs des sociétés non consolidées alors qu'elles correspondent aux critères de consolidation ;
- Les impôts différés.
- L'impact de ces retraitements est imputé sur les capitaux propres.

2. Elimination de certains actifs et passifs antérieurement comptabilisés

L'application rétrospective du SCF au bilan d'ouverture implique aussi d'éliminer un certain nombre d'actifs et de passifs figurant au bilan d'ouverture qui ne remplissent pas les conditions de comptabilisation prévues par la réglementation, et notamment :

- Les frais d'établissement, charges différées et charges à étaler ;
- Les frais de recherche comptabilisés en immobilisations ;
- Les provisions pour grosses réparations précédemment comptabilisées ;
- Les autres provisions pour risques non admises comme provisions pour charges ;
- Les éléments tels que parts de marché acquises dans le cadre d'un regroupement ;
- L'impact de ces retraitements est imputé sur les capitaux propres (en réserves ou report à nouveau).

3. Le reclassement de certains actifs et passifs

L'application rétrospective du SCF au bilan d'ouverture implique également de reclasser certains postes d'actifs, de passifs ou de capitaux propres dans une autre catégorie :

- Les actifs et passifs doivent être classés dans les catégories « courant » ou « non courant » ;
- les valeurs mobilières de placement, titres immobilisés en portefeuille doivent être reclassés dans les différentes catégories d'actifs financiers (Actifs détenus jusqu'à l'échéance, actifs détenus à des fins de transaction, actifs disponibles à la vente).

4. Le retraitement des données comparatives de l'exercice 2009

Afin d'assurer la comparabilité des informations relatives à l'exercice 2010 avec celles relatives à l'exercice 2009, les entités pourront être amenées à modifier rétrospectivement les méthodes d'évaluation de certains postes des états financiers 2009, mais ceci uniquement dans le cadre de la présentation des informations comparatives figurant sur les états financiers 2010, ainsi par exemple :

- Les provisions pour charges devront faire l'objet d'une actualisation, si cette actualisation a un effet significatif sur la présentation des états financiers,
- Les actifs financiers détenus à des fins de transaction, les actifs biologiques devront être évalués à la juste valeur.

5. Exceptions à l'application rétrospective du nouveau système comptable

Les entités peuvent déroger à cette obligation d'application rétrospective du SCF, soit de manière facultative soit de manière obligatoire :

- Lorsque le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs ne peut pas être déterminé de façon raisonnable ;
- S'il existe des dispositions transitoires qui permettent ou imposent un autre traitement ;
- Lorsque le retraitement des opérations du compte de résultat de 2009 exige des travaux que les entités ne peuvent réaliser sans grandes difficultés ;
- Si cette application rétrospective n'a pas pour effet de donner des informations pertinentes aux utilisateurs des états financiers.

6. La comptabilisation des ajustements du bilan d'ouverture

Tout ajustement résultant du passage au SCF doit être traité comme un ajustement du solde des résultats non distribués à l'ouverture de l'exercice 2010 (imputation sur le compte report à nouveau).

Méthode alternative : le montant de ces ajustements pourra également figurer dans un sous compte spécifique du compte 11 intitulé « Ajustements résultant de changement de méthodes comptables ».

III- Dispositions comptables du passage du Plan Comptable National vers le Système Comptable Financier

Afin de concrétiser l'opération de passage du PCN vers le SCF, les entités doivent suivre les étapes suivantes :

- Etablir un tableau de correspondance entre les comptes du PCN et ceux du SCF et s'assurer que les totaux de la balance d'entrée (SCF) sont égaux à ceux de la balance de clôture (PCN). La réouverture des comptes se fera comptablement en fonction des dispositions du SCF.
- Procéder au reclassement des comptes dans les catégories et rubriques telles que prévues par le SCF.

- Procéder au retraitement des comptes issus de 2009 selon les dispositions du SCF rappelées ci-dessus, notamment :
 - ✓ En comptabilisant certains éléments d'actif et de passif qui correspondent aux définitions et aux conditions de comptabilisation prévues par le SCF et qui n'étaient pas comptabilisés en tant que tels selon le PCN ;
 - ✓ En procédant à la décomptabilisation de certains éléments d'actif et de passif qui figurent dans le bilan d'ouverture et qui ne correspondent pas aux définitions et conditions de comptabilisation du SCF ;
 - ✓ En procédant à l'évaluation de tous les éléments d'actif et de passif selon les dispositions prévues par le SCF.

Section II : Les incidences de l'application des normes comptables **IAS/IFRS en Algérie**

Après avoir fait un aperçu sur le projet du référentiel comptable en Algérie, il y a lieu de passer en revue les incidences de ce nouveau système. Il ne s'agit pas de les reprendre une à une, mais d'insister sur le caractère fonctionnel du choix adopté par le CNC en fonction des exigences liées à l'application de ces normes d'une part et des conditions et paramètres économiques et sociaux dans lesquels fonctionnent les entreprises compte tenu de l'environnement économique international actuel d'autre part.

Aujourd'hui les pays en voie de développement doivent faire face à une extension de leurs affaires économiques à l'échelle internationale¹. L'Algérie fait partie de ces pays dont les ambitions stratégiques et les décisions de politique macroéconomique sont en total rupture avec les incitations et les modes de gestion mis en place².

I- Pourquoi le choix du référentiel de l'IASB : les normes comptables IAS/IFRS

L'application des normes comptables internationales est devenue très importante dans le cas des entreprises multinationales qui s'implantent dans le pays. En effet, l'application des normes de l'IASB, à savoir les IAS/IFRS, génère des informations économiques utiles et compréhensibles par tous les acteurs économiques en raison de l'aspect intégrateur de ces normes internationales³. C'est dans cette optique que l'Algérie s'est engagée, avec les changements qu'a connus la scène économique à travers la volonté du passage d'une économie planifiée à une économie de marché. Le changement de l'environnement, la nouvelle logique de la mondialisation et dans le cadre de la volonté de l'adhésion à l'OMC et d'associer à l'UE, l'Algérie s'est orientée vers une réforme comptable afin de répondre aux exigences internationales et faire face à la globalisation financière.

¹ SALEH Khaled, « L'application des normes internationales dans les pays émergents : le cas de la Libye », Séminaire international : « Normes comptables IAS/IFRS », mai 2008, U. Tizi Ouzou.

² LAMARI Abdelhak, « Gérer l'entreprise Algérienne en économie de marché », PRESTCOMM éditions, Alger 1993, p. 59.

³ SALEH Khaled, Op cit.

Le SCF se situe dans un contexte international de normalisation de l'information financière dans le quel les normes IAS/IFRS se sont imposées comme référence, car elles sont adoptées par plusieurs pays dont les pays de l'Union Européenne, la plupart des pays arabes et certains autres pays d'Afrique, d'Asie et d'Amérique.

Le CNC a choisit un système comptable conforme aux IAS/IFRS, ce qui représente un changement considérable par rapport à la première option retenue, celle de la simple révision de PCN. La banque mondiale a financé la réforme et elle a exprimé son point de vue concernant l'orientation qu'elle privilégie pour cette réforme, ce qui a forcément influencer le choix du CNC.

L'objet de l'IASB, en l'occurrence de ses normes, étant de mettre en forme des standards comptables de base qui seraient acceptés par le monde entier et de tendre vers la convergence des normes comptables nationales et des normes comptables internationales et ce pour une meilleure lisibilité ; visibilité ; comparabilité et transparence des états financiers. C'est en tenant compte du fait que les normes comptables internationales IAS/IFRS sont venues normaliser et harmoniser les systèmes de transcription et d'évaluations pour accompagner la mondialisation de l'économie (IDE, investissements de portefeuille, délocalisation, investissements financiers, places boursières)¹, que l'Algérie a opté pour un système comptable s'inspirant de ces normes.

A l'instar de l'Algérie, l'idée principale des pays en transition est l'orientation vers les IAS/IFRS. Le choix de ces normes résulte de plusieurs motivations. Il peut s'expliquer par les motifs économiques, à savoir l'instauration d'un marché financier, la libéralisation du commerce extérieur, la liberté des prix et de circulation de capitaux, l'encouragement de l'investissement étranger ; ou par les pressions des institutions internationales qui réclament aux bénéficiaires de leurs fonds de présenter des états financiers conformes aux IAS/IFRS.

A l'image des normes IAS/IFRS, le SCF reprend les aspects liés au cadre conceptuel, au règles générales et particulières d'évaluation et de comptabilisation et à la présentation des états financiers, mais il intègre également la démarche comptable auquel se sont habitués les praticiens algériens à savoir une nomenclature des comptes avec leurs fonctionnement et les procédures quand à l'organisation de la comptabilité. Donc l'Algérie adapte les normes comptables internationales mais en gardant toujours les spécificités de l'ancien système.

II- Application des principes de la juste valeur et de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique

La comptabilité est largement influencée par les cultures, les évolutions économiques et sociales des pays. Les systèmes comptables sont fondés sur des principes et des conventions, choisis en fonction de plusieurs critères, en privilégions certains sur d'autres, selon la vision que les normalisateurs ont de l'entreprise et de sa performance.

Le SCF algérien s'est largement inspiré d'un référentiel international, celui de l'IASB, c'est-à-dire des normes comptables établies sur la base de certains principes totalement

¹ BIA Chabane, Op cit.

différents de ceux de l'Algérie. Ce référentiel met en avant l'application des principes de la juste valeur et de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, et c'est justement ces deux points, certes dans des proportions différentes, qui représentent des changements majeurs par rapport à l'ancien système.

1. Le recours à la juste valeur

L'internationalisation des marchés financiers ne fait qu'accroître la volonté et la nécessité de transparence, de pertinence et de fiabilité des informations comptables tout en appréhendant mieux les risques encourus.

La comptabilité financière traditionnelle s'appuie sur des principes bien établis (coûts historiques, prudence, etc.). Elle fournit une mesure du résultat et des fonds propres légale mais souvent contestée, même si elle ne manque pas de défenseurs. Or l'importance accordée à ces piliers de l'information comptable, sur lesquels s'appuient des décisions essentielles, exige une approche renouvelée pour atteindre le meilleur degré de pertinence possible. Les normalisateurs anglo-saxons sont parvenus à faire accepter par l'UE une remise en cause d'un de ces principes fondamentaux, qu'ils jugeaient incapable de fournir une évaluation suffisamment représentative de la situation des entreprises, et ce après plusieurs décennies de contestation du modèle comptable de référence. L'évolution la plus significative et la plus discutée, est celle qui remplace en de nombreuses situations le principe du coût historique, imposé pour l'évaluation des actifs et passifs avec les conventions actuelles, par le concept de « juste valeur » (*fair value*).

Les conventions de la comptabilité se choisissent pour favoriser la présentation des comptes aux autorités de contrôle que la prise de décision des investisseurs. Ainsi, elles s'avèrent inadaptées pour faire face, par exemple, aux risques encourus par l'utilisation croissante d'instruments financiers de plus en plus complexes alors que les marchés subissent une forte volatilité. Elles ont de même révélé leurs limites lors des graves défaillances d'institutions financières américaines alors que l'application du principe du coût historique n'avait pas permis de révéler à temps leurs situations critiques sur des produits dérivés qui mobilisent de faibles capitaux lors de l'engagement initial mais qui recèlent un risque très important. De plus, le principe d'évaluation au coût historique accorde une marge de manœuvre démesurée aux dirigeants en matière d'intégration de l'incertitude. Leur appréciation subjective des risques concernant des charges prévisibles ou des dépréciations d'actifs leur fournit un puissant instrument de stratégie comptable, susceptible d'influencer fortement la présentation de leur résultat. Ils peuvent de même utiliser de façon opportuniste les cessions d'actifs recelant des plus ou moins values latentes.

Le remplacement (partiel) de ce principe par celui de la juste valeur est censé apporter de « meilleures » solutions pour accorder plus de crédit aux évaluations des actifs et des capitaux propres.

La juste valeur s'opposait, dans l'approche classique, aux principes fondamentaux que nous connaissons jusque là, celui du coût historique et de la prudence. Ce dernier est battu en brèche lorsque le recours à la juste valeur implique la comptabilisation de plus values latentes au bilan lorsque la juste valeur d'une immobilisation sur le marché est supérieure à sa valeur

comptable, ce qui induit la comptabilisation d'un résultat futur et la distribution de dividendes sur la base d'un résultat non encore réalisé, nuit à la validité de l'information comptable produite¹. C'est donc à la fois l'abandon de la position prudente et l'orientation vers une plus grande volatilité des valeurs et la reconnaissance d'une dépendance vis-à-vis des marchés financiers².

Le cadre conceptuel de l'IASB propose quatre conventions d'évaluation de natures différentes : le coût historique, le coût actuel, la valeur de réalisation et la valeur actualisée. Les trois dernières méthodes d'évaluation diffèrent considérablement du coût historique en le sens que les valeurs qui en résultent sont plus virtuelles qu'effectives, seul le coût historique étant déduit du prix d'une transaction qui est effectivement payé par l'entreprise. Le cadre conceptuel, ne fait aucunement mention à la juste valeur³ malgré que l'on la considère comme l'un des apports les plus importants de l'IASB. Cette notion est définie ultérieurement dans IAS16 (réévaluation des immobilisations), IAS17 (contrats de location-financement), IAS36 (dépréciation des actifs), IAS39 (instruments financiers), IAS40 (immeubles de placement), IAS41 (agriculture), IFRS3 (regroupements d'entreprises), IFRS 5 (actifs non courants détenus pour la vente et opérations discontinues).

La juste valeur est définie par l'IASB de la façon suivante : « montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre des parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale ».

Ce postulat étant accepté, les différentes conventions d'évaluation des actifs et passifs lors de leur reconnaissance sont classées en deux catégories :

- Celles qui sont le reflet par nature de la juste valeur : valeur de marché, modèles financiers d'évaluation.
- Celles qui, en l'absence de disponibilité d'une juste valeur mesurée de manière fiable, peuvent faire office de « substitut de la juste valeur »⁴ (valeur vénale, coût actuel, valeur d'usage ou coût d'acquisition).

Selon le concept de valeur retenu comme référentiel, il conviendrait de distinguer trois types principaux de modèles fondés soit sur⁵ :

- La valeur d'entrée qui renvoie selon les cas au prix d'acquisition, au coût de remplacement, ou à une perspective de maintien du capital physique ;
- La valeur de sortie, c'est-à-dire au prix auquel un actif pourrait être vendu ou liquidé ;
- La valeur d'usage, c'est à dire le supplément de valeur de la firme attribuable à cet actif et qui peut être mesuré par la valeur actuelle des flux de trésorerie (difficile à évaluer).

¹ CASTA Jean F., « Nouvelles normes comptables : quels enjeux pour l'enseignement de la comptabilité ? » communication, Paris, 2004.

² SABOLY Michèle, « La prudence comptable: Perspectives historique et théorique », revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 9, Volume 1, mai 2003, p. 160.

³ GIORDANO-SPRING Sophie et LACROIX Monique, « Juste valeur et reporting de la performance : débats conceptuels et théoriques », dans revue Comptabilité -Contrôle -Audit, Numéro thématique, décembre 2007, p. 79.

⁴ Idem, p. 80.

⁵ CASTA. P .L, « Fondements conceptuels de la comptabilité financière : exposé critique », Gaten Morin édition, paris, 2003, p. 58.

À défaut de prix de marché observé, l'évaluation à la juste valeur sera déterminée soit par la valeur d'échange sur laquelle s'accorderaient deux parties indépendantes, soit par le prix de marché d'un élément aux caractéristiques proches, soit encore par le calcul de la valeur actuelle nette des flux futurs générés. Cette dernière méthode, satisfaisante a priori sur le plan conceptuel, présente de grandes difficultés pratiques (estimation des flux, choix du taux d'actualisation). Ainsi, l'application, pourtant limitée à ce jour, du principe de juste valeur crée une inquiétude certaine auprès des praticiens qui redoutent autant les difficultés techniques et les coûts qu'ils auront à surmonter qu'ils contestent son intérêt réel.

Cette « juste valeur » est donc une valeur d'échange qui n'implique pas nécessairement l'existence d'un marché pour l'élément concerné et qui n'impose pas une méthode unique d'évaluation. Elle pose plutôt un principe et reconnaît tout instrument de mesure conforme à celui-ci. Ainsi, lors de l'entrée d'un actif dans l'entité, la juste valeur retenue peut être le coût d'acquisition qui correspond effectivement au montant de l'échange accepté par les parties. Pour les évaluations ultérieures, l'objectif sera de cerner au mieux la réalité économique. Selon la nature de l'actif et l'objet de la possession (motif de transaction ou de détention), différentes méthodes pourront être retenues (par exemple pour un actif détenu à des fins de transaction, le prix du marché si un marché actif existe).

Le recours à la juste valeur est censé assurer la neutralité de l'information produite par l'entreprise et faciliter les comparaisons interentreprises. Ainsi, l'évaluation à la juste valeur, qui concerne potentiellement un grand nombre d'actifs et de passifs non financiers, pourrait être le fondement d'un nouveau modèle de représentation comptable de l'entreprise visant à mieux traduire dans les états financiers l'incertitude affectant les prévisions de flux financiers et les opportunités d'investissement.

Le SCF préconise la méthode de l'évaluation à la juste valeur pour les immobilisations, les immeubles de placement, les actifs biologiques, les actifs financiers et les produits de ventes.

En Algérie il n'existe pas de marché financier actif, ce qui ne facilite pas la tâche aux comptables et aux financiers. En effet, l'utilisation de l'actualisation et la modélisation mathématiques assez complexe n'est pas toujours dans le domaine des compétences de nos praticiens. Le recours à des valeurs basées sur des modèles implique une subjectivité dans l'information comptable, puisque la juste valeur repose sur la conjoncture et des anticipations des acteurs. La comparaison des méthodes d'évaluation des actifs au coût historique ou avec prise en compte de la valeur, n'est pas aisée.

Le nouveau modèle de juste valeur risque de renforcer l'incitation au pilotage de court terme de l'entreprise et la prégnance des marchés financiers. Manquant d'expérience, les professionnels craignent des coûts élevés d'obtention, une volatilité accrue des données comptables et des difficultés pour évaluer et comparer les actifs non négociés sur des marchés efficients. Ajoutant à cela que jusqu'à ce jour, et d'après notre domaine de connaissances, aucun travail scientifique empirique ne permet de montrer une supériorité du modèle conçu sur la juste valeur par rapport au modèle traditionnel au coût historique. En revanche, certains auteurs anticipent un lien entre la pratique de l'évaluation à la juste valeur et le cours en bourse.

La juste valeur suit le chemin du principe comptable. Souvent les praticiens et les économistes l'associent pour montrer nos bilans évalués à la valeur de marché. De là, il n'y a qu'un pas à faire pour dire : *comptabilité = valeur du marché*¹.

2. Le recours au principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique

Le principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique a donné une autre valeur à la nature économique et il a mis de côté la nature juridique. C'est un principe appliqué par les comptabilités anglo-saxonnes et repris par les IAS/IFRS, selon lequel la nature économique est l'unique critère pris en compte pour l'enregistrement comptable en abandonnant la forme juridique.

Le SCF retient ce principe et met fin ainsi à la propriété juridique comme condition de comptabilisation. Si l'information doit présenter une image fidèle des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter, il est nécessaire qu'elles soient comptabilisées et présentées conformément à leurs substances et à leurs réalités économiques et non pas seulement selon leurs formes juridiques. La substance des transactions et autres événements n'est pas toujours en accord avec la forme juridique. C'est le transfert des avantages économiques et des risques afférents à un produit qui permet de les comptabiliser à l'actif du bilan et non pas le transfert de leur propriété. C'est ce principe qui implique le retraitement des contrats de location financement afin de distinguer entre les biens en location d'exploitation et ceux en location financement considérés comme un achat à crédit.

Les normalisateurs seraient donc parvenus à ébranler deux des principes fondamentaux (coûts historiques, prudence) de la comptabilité financière.

III- Les difficultés et les incidences de mise en place des normes comptables IAS/IFRS aux niveaux des entreprises

1. Les difficultés de mise en place des normes IAS/IFRS

La mise en application des normes comptables IAS/IFRS est confrontée à beaucoup de difficultés qui entravent le changement:

- La résistance au changement qui peut être ressentie par le personnel comptable et la profession comptable. Ceci s'explique d'abord par le manque de personnel qualifié et d'une profession développée, sachant que les anciens objectifs de la comptabilité ancrés dans les mentalités et les habitudes des comptables nécessitent du temps pour tout changement. L'existence de cette résistance au changement va générer des coûts et des efforts de la part des agents économiques, des académiciens et des professionnels ;

¹ ABCI Salah et ASSAD Chabane, « La juste valeur et les IFRS : Introduction de la « juste valeur » dans le Nouveau Système Comptable Financier », Séminaire international : « Normes comptables IAS/IFRS », mai 2008, U. Tizi Ouzou.

- La formation du personnel est un grand « chantier » qui nécessite beaucoup de temps et de réflexion. Le changement des mentalités ne se fera pas du jour au lendemain. La comptabilité étant considérée comme une liste de comptes et non pas comme une pratique avec des objectifs, principes et conventions, ce qui nécessite un approfondissement des connaissances et une réflexion allant au delà des techniques ;
- Le nouveau système comptable est prévu pour toutes les entreprises, aucune distinction n'a été faite entre les grandes et les petites entreprises (à l'exception des micro-entreprises) et entre les comptes individuels et comptes consolidés.

2. Les enjeux et les impacts sur les entreprises

Les normes IAS/IFRS ont un impact sur l'entreprise à tous les niveaux : au niveau des règles de communication de l'information financière, au niveau des politiques de financement et aux orientations stratégiques de développement, en passant par l'organisation, les processus et les systèmes de gestion. En conséquence, l'adoption du référentiel IAS/IFRS implique pour l'entreprise:

2.1. Une réorganisation des systèmes d'information financière

Le système d'information d'une entreprise algérienne doit radicalement changer et s'adapter à la nouvelle donnée et pour être performant, il est indispensable de revoir l'organisation de la production de données financières, en rapprochant les éléments de gestion et de *reporting* interne des états financiers traditionnels. Outre l'aspect purement comptable, l'adoption des IFRS repose sur la qualité des systèmes d'information des entreprises, de nombreuses adaptations, voir changements, de logiciels sont nécessaires du fait de la plus grande complexité et technicité des règles d'amortissement et de dépréciation d'actifs, du traitement des instruments financiers et de reconnaissance des immobilisations incorporelles, dont la définition est très développée dans le cadre conceptuel des normes IAS/IFRS.

En ce qui concerne les groupes, il devient nécessaire d'homogénéiser les solutions comptables et d'instaurer un système de communication permanent entre les entités concernées. Ainsi, outre la résolution des problèmes d'ordre technique, le référentiel IAS/IFRS pourra imposer une modification de la culture du groupe. Finalement cet enjeu se situe dans ce qui suit : les entreprises doivent repenser l'information financière, en fonction des nouvelles exigences introduites par les normes IAS/IFRS :

- Amélioration des délais et de la fréquence de la communication financière ;
- Etats financiers de synthèse, notamment le tableau des flux de trésorerie ;
- Annexes détaillées et qualitatives ;
- Information sectorielle ;
- Adapter les systèmes de gestion et d'organisation de l'entreprise ;

2.2. Un défi stratégique et opérationnel

Le changement de référentiel comptable est en effet un vrai défi stratégique et opérationnel pour les directions générales. Il n'est pas un simple retraitement de données financières. On passe d'une « simple » communication financière aux politiques de

financement plus complexes et aux orientations stratégiques de développement importantes, en passant par l'organisation, les processus et les systèmes de gestion et d'information. Les entreprises doivent dès aujourd'hui décider en pensant IFRS; un autre langage.

Les entreprises doivent évaluer le coût du basculement aux normes IAS/IFRS car ce dernier ne se fera pas sans un minimum de coût et créer un vaste chantier de formation des professionnels du métier de la comptabilité, tant au niveau des cabinets que des entreprises, ce qui va constituer une œuvre de longue haleine (voir expérience de mise en place du PCN de 1975).

Cette réforme doit être considérée comme un chantier majeur et faire l'objet d'une véritable organisation type « Gestion de projet ». Il faut installer des sous groupes de travail par grand thématique (gestion des immobilisations, instruments financiers, ...etc.), dresser un état des lieux des divergences et des informations manquantes, évaluer les impacts concernant l'organisation, soumettre des propositions de choix comptables et former les équipes.

Hormis la comptabilisation à la juste valeur au bilan, dès l'initiation des transactions, la problématique des IFRS tourne autour du lien à réaliser entre transactions financières et transactions commerciales. Par exemple, l'obligation de donner des valeurs de marché à l'ensemble d'un portefeuille de produits dérivés constitue une véritable difficulté pour les trésoreries d'entreprises. Pour réussir le passage aux nouvelles normes, les entreprises doivent repenser l'information financière en fonction des nouvelles exigences introduites par les normes IFRS.

2.3. Une revalorisation de la fonction comptable

Cette réforme se traduit inmanquablement par l'élargissement de la fonction comptable en termes de techniques, de connaissances et de moyens technologiques. De ce fait, les nouveaux outils devant être déployés amèneront à une revalorisation de la fonction comptable dans l'entreprise. En effet, l'établissement des rapports financiers et leur présentation se fait désormais suivant de nouvelles exigences qui sont notamment :

- L'absence d'un véritable marché (juste valeur, valeur d'utilité, durée d'utilité, etc.), ce qui nécessite de faire des arbitrages comptables, car les normes sont en général fondées sur des principes et privilégient la réalité économique d'une opération sur son apparence juridique ;
- Classification des instruments financiers ;
- Réduction des délais de production des états réglementaires.

Les normes IAS/IFRS ont un impact sur la qualité de la fonction comptable, dans la mesure où les techniques mises en œuvre nécessitent une élévation du niveau des intervenants au sein de ces services.

IV- Impacts fiscaux de l'application du SCF

En Algérie, jusqu'à présent c'est l'orientation fiscale qui prend le dessus sur l'information comptable. Devant la faiblesse du législateur comptable face au législateur fiscal, nombreux sont ceux qui redoutent que l'évolution vers les IFRS à travers le SCF soit entravée par l'antagonisme entre comptabilité et fiscalité¹.

Dans l'ancien système, période où la comptabilité répondait aux exigences d'une économie dirigée, l'entreprise tendait à satisfaire une réglementation fiscale emplie et ce parce que l'optique retenue en Algérie est le maintien de l'alliance entre le droit comptable et le droit fiscal, or les normes IAS/IFRS n'intègrent pas les exigences fiscales.

Selon cette optique, une des règles suivantes est applicable²:

- Si pour une situation donnée, il n'y a pas de dispositions fiscales, c'est les règles comptables qui sont applicables pour le calcul du résultat;
- En cas d'existence d'avantages fiscaux dans les textes de la loi fiscale, le bénéfice de ces avantages n'est applicable que si les opérations concernées sont comptabilisées ;
- Si des charges non déductibles du résultat fiscal figurent dans les livres, cela doit conduire à des régularisations extra comptables (réintégrations).

Ceci dit, lors de l'élaboration du SCF, le fisc n'a pas été associé au projet, ce qui pose aujourd'hui la problématique d'alignement de la fiscalité sur la comptabilité, sans qu'il y est d'incidences sur les recettes des impôts. Aussi, il faut mettre en avant l'importance de la convergence entre la fiscalité et la comptabilité, et éviter toute ambiguïté lors de l'application du SCF par les entreprises. Quelques mesures ont été prises, à travers la loi de finance complémentaire 2009 et la loi de finance 2010.

Cependant, il faut commencer par souligner qu'il est crée au sein du CIDTA une disposition qui a pour objet l'adoption des nouvelles dispositions comptables introduites par le nouveau référentiel entré en vigueur le 1^{er} janvier 2010, il s'agit de l'article 141-ter rédigé comme suit: « Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le système comptable et financier, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles fiscales applicables pour l'assiette de l'impôt »³.

Il s'agit d'une mesure d'ordre sans impact majeur pour éviter toute équivoque sur l'adoption par la législation fiscale du SCF. Il est à préciser qu'en absence de disposition fiscale spécifique, la législation et la réglementation comptable trouve à s'appliquer qu'il y ai ou non une disposition expresse.

A travers ce qui suit, nous allons essayer de mettre la lumière sur quelques cas de convergences entre le SCF et le système fiscal Algérie, dans une étude non exhaustive.

¹BENAISSA Younes (expert comptable consultant au CNC), Document de séminaire intitulé : « Principes généraux définis par l'instruction n°02 », INSIG, Tizi Ouzou, 2010.

² KADOURI A. et MIMECHE A, Op cit, p. 299.

³ Article 06 de la loi de finance complémentaire 2009, journal officiel de la république algérienne n°44, du 26 juillet 2009.

1. Amortissement des immobilisations

L'amortissement est désormais une répartition systématique du montant de l'actif amortissable en fonction de son utilisation, ce n'est plus une récupération de coût, comme prévu dans l'ancien système. Un actif amortissable se définit comme un actif dont l'utilisation par l'entreprise est déterminable ; cette utilisation se mesurant par la consommation des avantages attendus de l'actif. La durée d'utilisation est déterminable, selon le règlement comptable, lorsque l'usage attendu de l'actif est limité du fait :

- de l'usure physique de l'actif ;
- de l'évolution technique ;
- de règles juridiques (durée de protection légale ou contractuelle).

Le plan d'amortissement doit être arrêté par l'entreprise en se référant au rythme de consommation des avantages économiques attendus, aux caractéristiques propres de l'entreprise et à la durée réelle d'utilisation « durée économique ». Le rythme de consommation peut reposer sur des données temporelles (nombre d'années d'utilisation) ou techniques comme les « unités d'œuvre » (nombre de kilomètres parcourus, quantité de produits fabriqués...).

Le mode et la durée d'amortissement doivent déterminer au mieux le rythme de consommation des avantages économiques d'un actif et correspondre au rythme d'utilisation probable de cette immobilisation. La durée d'usage ou les pratiques de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation généralement admises, appliquées jusque là dans l'amortissement des immobilisations, ne sont plus admis car ils conduisent à des durées d'amortissement plus courtes que les durées réelles d'utilisation de ces actifs.

Il convient désormais et dans le cas où, dès l'origine un ou plusieurs éléments de l'actif ont des utilisations différentes, chaque élément est comptabilisé séparément, avec un plan d'amortissement propre, donc une durée propre. Ceci peut impliquer des taux ou des modes d'amortissements propres à chaque composant, selon la durée et le rythme d'utilisation probables arrêtés par l'entreprise.

Trois principales causes de divergences entre la comptabilité et la fiscalité, portant sur la durée, le montant amortissable (composants et valeur résiduelle) et le rythme d'amortissement (consommation des avantages économiques futurs en comptabilité ; linéaire ou dégressif en fiscalité).

1.1. Durée d'amortissement

L'amortissement fiscal est calculé sur les durées d'usage de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation. En général, il est constaté des durées d'usage plus courtes que les durées d'utilisation. Par conséquent, pour un même montant amortissable et pour un même rythme d'amortissement, l'amortissement fiscal sera plus important que l'amortissement comptable et cela conduit pour l'entreprise à la comptabilisation d'amortissements dérogatoires (qui ne s'applique pas dans la législation fiscale en Algérie dans le cadre actuel). De ce fait, c'est à travers les impôts différés que la différence d'avantage est portée en charge.

Toutefois, pour les entreprises ayant une politique de renouvellement fréquent des immobilisations, c'est la situation inverse qui pourra se rencontrer : l'amortissement comptable, toutes choses égales par ailleurs, sera supérieur à l'amortissement fiscalement déductible. Dans ce cas, l'entreprise devrait réintégrer de manière extra comptable la fraction d'amortissement excédentaire ; et elle serait constamment dans cette situation. Toutefois, le fait de prendre en compte la valeur résiduelle devrait diminuer la base amortissable et le montant de l'amortissement comptable ; ce qui fait que par ce biais on pourra avoir un équilibre entre les deux amortissements. Mais les calculs sont nécessaires.

1.2. Base d'amortissement

Deux divergences existent à ce niveau :

1.2.1. Amortissement par composants

À partir de 2010, le Plan comptable algérien envisage deux types de biens amortissables :

- les biens dont les éléments sont exploités de façon indissociable pour lesquels un plan d'amortissement unique doit être établi ;
- les biens pour lesquels les éléments constitutifs doivent être remplacés à intervalles réguliers ; ont des utilisations différentes, ou bien présentent des rythmes de consommation des avantages économiques futurs différents,

Ces biens doivent faire l'objet de plans d'amortissement pour chaque élément ainsi identifié.

Par ailleurs, un autre composant spécifique peut être envisagé : les dépenses de gros entretien et de grande révision faisant l'objet de plans pluriannuels. Le nouveau SCF 2007 prévoit par ailleurs une autre possibilité (non retenue dans les normes comptables internationales) : la comptabilisation de provisions pour charges.

L'analyse par composant mène à un amortissement plus rapide pour l'entreprise, Ceci parce que les composants ont généralement une durée d'utilisation plus courte que celle de la structure dont ils sont issus. Se pose alors la question de la déductibilité fiscale de ces suppléments d'amortissements.

En outre, la prise en compte des provisions pour dépenses de grande révision peut conduire à un montant de charges supérieur à celui obtenu en retenant l'option composant. En effet dans cette option composant, les dépenses prévisibles de grosse révision sont comprises dans la valeur initiale totale de l'immobilisation. Au contraire, dans l'option provision, la valeur initiale totale de l'immobilisation est amortie normalement, et les dotations aux provisions pour grosse révision sont enregistrées en plus. Cela peut donc conduire à une distorsion dans la prise en compte des charges sur plusieurs années et dans la comparabilité des entreprises entre elles.

En fiscalité cette notion de composants n'existe pas, comme il n'existe pas de décomposition type, ni durée d'amortissement connue des composants, vue qu'il s'agit d'une première expérience.

Ainsi, l'approche par composant constitue une des nouveautés découlant de l'aménagement de la législation comptable et financière. Cette position, peut sans contrainte majeure, être intégrée dans le dispositif fiscal en vigueur, ce qui n'est pas de surcroît et en contradiction avec les dispositions de l'article 174 du CIDTA. En revanche, il est impératif de penser à définir les modalités de décomposition et mettre en place les modalités du contrôle et de sanctions

1.2.2. La valeur résiduelle

La valeur résiduelle est appelée à figurer dans les calculs comptables si elle est significative. En fiscalité, cette valeur résiduelle ne doit jamais être retenue pour le calcul du montant amortissable. De ce fait, pour une même durée d'amortissement, les amortissements comptables peuvent se trouver inférieurs aux amortissements fiscaux. Pour éviter de perdre le droit de déduire des amortissements qui pourraient être considérés comme irrégulièrement différés (application de l'article 39B du Code Général des Impôts), des amortissements dérogatoires pourraient alors être constatés. En pratique, c'est déjà la situation qui existait auparavant, il ne devrait donc pas y avoir trop de changement. De plus, pour beaucoup d'entreprises ces valeurs résiduelles sont considérées comme nulles, ce qui résout cette cause de divergence comptabilité / fiscalité.

1.3. Rythme d'amortissement

L'amortissement comptable doit être calculé en fonction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'immobilisation. Le code des impôts algérien retient trois systèmes pour appréhender le rythme d'amortissement : le système linéaire qui fait l'hypothèse de constance et de régularité; le système dégressif qui admet un amortissement plus rapide les premières années; le système progressif qui admet un amortissement moins rapide les premières années.

Mais ces systèmes reposent sur l'hypothèse que l'amortissement mesure la dépréciation irréversible de l'immobilisation. Or, cela n'est plus la conception comptable de l'amortissement, selon la nouvelle normalisation.

Il est toutefois précisé dans le règlement sur les amortissements et les dépréciations que le système linéaire doit être retenu sur le plan comptable à défaut de tout autre système de mesure fiable (SCF 2007).

2. Le leasing (crédit-bail)

La législation fiscale s'est alignée sur le principe adopté par le PCN antérieurement en vigueur en ce qui concerne les contrats de crédit bail. Ainsi, le bailleur étant le propriétaire, procédait à son inscription au niveau des comptes de l'actif, et opérait conséquemment à son amortissement. De même, la TVA afférente aux acquisitions de biens objet d'un contrat de leasing était également admise en déduction au titre des déclarations souscrites au niveau du bailleur.

L'une des règles majeures, adoptée par le nouveau référentiel, est la primauté de la réalité économique sur l'apparence juridique. Cette règle exige entre autre l'inscription à l'avenir du bien à l'actif du preneur et non du bailleur, avec comme conséquence de pratiquer l'amortissement sur ces biens, quand bien même, il n'est pas le propriétaire légal. S'agissant du bailleur, les biens dont il s'agit, ne doivent plus figurer à son actif.

En conséquent, les dispositions de l'article 174-1 du CIDTA sont modifiées et rédigées comme suit¹ : « Est applicable de plein droit, pour toutes les immobilisations, le système d'amortissement linéaire. 2) - a) Toutefois, l'amortissement des équipements ... (le reste sans changement) ».

La présente mesure a pour objet de supprimer le deuxième paragraphe de l'alinéa 1 traitant de l'amortissement d'un bien acquis en crédit bail au niveau des banques et établissements financiers². Cet article devient obsolète par rapport au principe de comptabilisation adopté par le SCF qui s'appuie sur la réalité économique (propriété économique) au lieu de l'apparence juridique (propriété légale). Etant précisé que cette mesure complète celle déjà proposée au titre de l'article 141-3 du CIDTA.

S'agissant de l'amortissement des biens acquis en crédit bail, sachant que la législation fiscale antérieure retenait le principe de leur comptabilisation et conséquemment de leur amortissement au niveau du bailleur ; une mesure fiscale a été prise dans la loi de finance 2010, l'article 141³ du CIDTA est modifié et complété comme suit : « 3) Les amortissements réellement effectués...(sans changement jusqu'à) ... ou l'amortissement progressif. Dans le cadre de contrat de crédit bail, l'amortissement est calculé sur une période égale à la durée du contrat de crédit bail ».

La mesure a pour objet de mettre en conformité les dispositions traitant d'une part, du traitement au plan fiscal des opérations de leasing avec les modifications substantielles retenues par les normes comptables IAS/IFRS et d'autre part, de préciser les conditions de déductibilité propre au secteur financier.

3. Réévaluation des actifs

Les articles 185 et 186 du CIDTA sont modifiés et complétés comme suit⁴ : Article 185 : « La plus value résultant de la réévaluation d'immobilisations à la date d'entrée du nouveau système comptable et financier sera rapportée au résultat fiscal dans un délai maximum de cinq ans ». Article 186 : « Le supplément des dotations aux amortissements dégagé des opérations de réévaluation sera rapporté au résultat de l'année ».

Cette mesure a pour objet en premier lieu de supprimer l'ancienne rédaction des deux articles précités qui s'adosent, faut il le rappeler, sur des textes réglementaires qui ne sont plus en vigueur⁵.

Elle a également pour finalité de lever toute équivoque quant au traitement approprié devant être réservé au cas de l'espèce (plus value et dotations complémentaire

¹ Article 12 de la loi de finance 2010, journal officiel de la république algérienne n°78, du 31 décembre 2009.

² Le deuxième paragraphe de l'aliéna 1 de l'article 174-1 du CIDTA était rédigé comme suit : « Est applicable de plein droit, pour toutes les immobilisations, le système d'amortissement linéaire. Les banques, les établissements financiers et les sociétés pratiquants des opérations de crédits bail sont autorisés à aligner l'amortissement fiscal des biens acquis dans le cadre du crédit bail sur l'amortissement financiers du crédit ».

³ Article 08 de la loi de finance 2010, Journal officiel de la république algérienne n°78, du 31 décembre 2009.

⁴ Idem, Article 13.

⁵ Avant cette mesure c'était ce qui suit :

- Article 185 du CIDTA : « Les immobilisations corporelles amortissables des entreprises régies par le droits commercial, peuvent étre réévalués dans les conditions fixées par voie réglementaires »

- Article 186 du CIDTA : « Les plus values résultant de la réévaluation sont inscrites dans une réserve spéciale figurant au passif du bilan. Ces plus values sont réintégrées aux résultats de l'année en fraction égale aux annuités d'amortissement complémentaires résultant de la réévaluation ».

d'amortissement) soit l'imposition de la plus value s'agissant de réévaluation libre d'une part et de l'adéquation recherchée par rapport au nouveau cadre comptable d'autre part .

Afin d'éviter une surcharge fiscale lors de la première application du SCF, il est proposé d'étaler l'imposition de la plus value pouvant résulter d'une opération de réévaluation des valeurs de l'actif.

4. Résorption des frais préliminaires

Les frais préliminaires sont totalement supprimés dans le nouveau référentiel. Il se pose alors la question de savoir comment appréhender les frais préliminaires actuellement dans les bilans des entreprises. Elles devraient donc les amortir dans le cours d'un seul exercice. Ce qui grèvera lourdement leurs résultats.

La législation fiscale en vigueur ne prévoit nullement de traitement fiscal spécifique des frais préliminaires. Cet aspect est toutefois traité par le PCN qui prévoyait leur résorption dans un délai maximum de cinq (05) ans alors que le nouveau référentiel comptable prévoit leur résorption immédiate.

Aussi et afin d'éviter d'exposer cette charge intégralement sur l'exercice 2010 soit la totalité des frais préliminaires en attente de résorption au 31/12/2009, il est proposé de maintenir par mesure de prudence le plan initial de résorption de cette charge. Ainsi, dans la loi de finance complémentaire 2009, l'article 169 du CIDTA a été modifié comme suit :1) et 2) sans changement. 3) les frais préliminaires inscrits en comptabilité, antérieurement à l'entrée en vigueur du système comptable financier, sont déductibles du résultat fiscal suivant le plan de résorption initial »¹.

Pour éclaircir d'avantage le mode opératoire de prise en charge des frais préliminaires non résorbés au 31/12/2009, une mesure a été prise dans la loi de fiance 2010, article 169² : « 3) Les frais préliminaires inscrits...(sans changement)...suivant le plan de résorption initial. La résorption est opérée sur la déclaration fiscale annuelle correspondante ».

En effet, dans le souci de respecter le principe de neutralité et éviter ainsi d'imputer sur un seul exercice (l'exercice 2010) la totalité des frais préliminaires non résorbés au 31 /12/2009, il est préconisé le principe de leur résorption en extra-comptable (réintégration et déduction) ; seule possibilité existante tenant compte du SCF.

5. Les modalités de prise en charge des subventions d'exploitation et d'équilibre

L'Article 144 est modifié comme suit : « Les subventions d'équipement accordées ... (sans changement jusqu'à)... pour la détermination de la plus-value. Les subventions d'exploitation et d'équilibre encaissées font partie du résultat net de l'exercice de leur encaissement»³.

¹ Article 08 de la loi de finance complémentaire 2009, journal officiel de la république algérienne n°44, du 26 juillet 2009.

² Article 11 de la loi de fiance 2010, Op cit.

³Article 09 de la loi de fiance 2010, Op cit.

Cette disposition a pour objet de compléter les dispositions actuelles précisant les modalités de prise en charge au plan fiscal des subventions reçues¹.

Les dispositions en vigueur, prévoient de manière précise les modalités de prise en charge dans le résultat seulement des subventions d'équipement sans que le traitement, au plan fiscal des subventions d'exploitation et d'équilibre ne soit précisé au risque de créer des interprétations équivoque et non harmonisées. Aussi, il est proposé de consacrer dans les dispositions fiscales en vigueur ce qui est déjà admis et retenu en l'occurrence rattachée cette subvention à l'exercice de son encaissement.

6. Actif immobilisé de faible valeur

Afin d'adopter les concepts et la terminologie retenue par le nouveau référentiel comptable et financier pour les immobilisations de faibles valeurs, les dispositions de l'article 141 du CIDTA sont modifiées et complétées comme suit : « 1) et 2) sans changement. 3) Les amortissements réellement effectués...(sans changement jusqu'a)...de commerce ou d'exploitation prévu par voie réglementaire, et conformément aux dispositions de l'article 174. Les éléments de faible valeur dont le montant hors taxe n'excède pas 30 .000 DA peuvent être constatés comme charge déductible de l'exercice de leur attachement. Les biens acquis à titre gratuit sont inscrits à l'actif pour leur valeur vénale. Dans le cadre de contrat,... (le reste sans changement)... »².

Cette mesure vise à simplifier la prise en charge comptable et fiscal des éléments de faible valeur et réduire ainsi les contraintes liées à la gestion et le suivi des biens amortissables.

7. Les contrats à long terme

Le droit fiscal s'est aligné sur la norme de référence IAS 11, traitant des contrats de construction qui n'admet que la seule méthode à l'avancement consacrant, dans un système d'application correcte, la reconnaissance du résultat des opérations à l'avancement des travaux suivant un mode d'évaluation des encours et des produits à la juste valeur.

Ainsi les dispositions de l'article 140 du CIDTA sont complétées par un paragraphe 3 rédigé comme suit : « 1) et 2) (sans changement)... 3) Le bénéfice imposable pour les contrats à long terme portant sur la réalisation de biens, de services ou d'un ensemble de biens ou services dont l'exécution s'étend sur au moins sur deux (02) périodes comptables où exercices est acquis exclusivement suivant la méthode comptable à l'avancement indépendamment de la méthode adoptée par l'entreprise en la matière et ce, quel que soit le type de contrats, contrat à forfait ou contrat en régie.

¹ L'article 144 du CIDTA était rédigé comme suit : « les subventions d'équipement accordées aux entreprises par l'Etat ou les collectivités locales ne sont pas comprises dans les résultats de l'exercice en cours à la date de leur versement. Elles sont apportées, par fractions égales, aux bénéfices imposables de chacun des cinq exercices suivants. En cas de cession des immobilisations acquises par lesdites subventions, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est retranchée de la valeur comptable de ces immobilisations pour la détermination de la plus-value imposable ou de la moins-value ».

² Article 05 de la loi de finance complémentaire 2009, Op cit.

Est requise à ce titre, l'existence d'outils de gestion, de système de calcul de coûts et de contrôle interne permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser, au fur et à mesure de l'avancement, des estimations de charges, de produits et de résultats.

Le bénéfice des entreprises de promotion immobilière est en principe, dégagé suivant la méthode de comptabilisation des charges, et produits des opérations à l'avancement »¹.

La mesure ainsi proposée consacre, pour le cas des entreprises de réalisation de travaux et de prestations de services liées par obligations contractuelles, la reconnaissance du résultat et du chiffre d'affaires suivant la méthode à l'avancement abstraction faite du schéma de comptabilisation adopté.

Il devient ainsi si évident, que la méthode à l'avancement se distingue de la méthode à l'achèvement par un avantage absolu qui est de la sécurisation de la matière fiscale et de garantie contre le risque de sa contraction par différé d'imposition voir, de sa disparition.

Pour ce qui est des entreprises de production immobilière, un discernement s'impose en la matière, entre les entités réalisant des opérations suivant obligations contractuelles et celles travaillant pour un marché futur. Pour les premières, la reconnaissance du résultat et chiffre d'affaires ne peut être effectuée que suivant la méthode à l'avancement, pour les secondes, elle peut être effectuée suivant la méthode alternative dite à l'achèvement.

Par ailleurs, il semble évident qu'il ne peut être valablement dissocié la reconnaissance du résultat et chiffre d'affaires à l'avancement, de la provision pour perte à terminaison, à défaut d'entamer l'équilibre du système.

8. Les frais de recherche et développement

En période du PCN, l'entreprise avait le choix quand à l'enregistrement des frais de recherche et de développement en charges, c'est ce qui est appliqué en fiscalité.

Les frais de création d'une immobilisation générée en interne peuvent être décomposés en deux phases : la phase de recherche et la phase de développement. Si cette distinction n'est pas possible, tous les frais de création sont assimilés à des coûts de recherche et sont donc laissés en charges. Par contre si la distinction est possible, les frais correspondant à la phase de recherche sont laissés en charges, et les frais correspondant à la phase de développement peuvent être portés en immobilisation si six conditions sont simultanément remplies :

- faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre ;
- capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle (notion de contrôle) ;
- la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entité doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité ;

¹ Article 04 de la loi de finance complémentaire 2009, Op cit.

- disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle ;
- capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.

Donc, selon les normes IAS/IFRS, seules les dépenses pour la recherche peuvent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues. La norme IAS 38 considère que, pendant la phase de recherche, une entreprise est incapable de prouver l'existence d'une immobilisation incorporelle qui générera des avantages économique futurs probables.

Que ce soit les frais de recherche ou de développement, lorsqu'ils ne répondent pas aux conditions de comptabilisation émises par le SCF pour être activés, ils sont portés en charges dans les éléments extraordinaires car ceux sont des charges qui ne se reproduisent pas de manière fréquente et régulière.

Ces nouvelles mesures doivent être prises en considération par la fiscalité afin de s'aligner avec le nouveau système comptable et préciser aux entreprises les critères qu'ils leur permettraient d'identifier un projet de recherche et le classer comme charges, ou de développement, ainsi identifier les conditions de son immobilisation.

V- Les principaux apports des normes comptables IAS/IFRS

Il est vrai que le SCF pose des problèmes et des contraintes de mise en application, mais il est aussi marqué par quatre principales avancées :

- La première avancée a trait au dépassement de l'implicite énonciation proposé par l'ancien système. En effet, le SCF est explicite dans les règles et les principes devant guider les pratiques comptables, que soit au niveau de l'enregistrement des transactions, leur évaluation et l'élaboration des états financiers. Il propose des solutions techniques à l'enregistrement comptable d'opérations ou de transactions non traitées par le PCN. Il apporte plus de transparence et de fiabilité dans les comptes comparé au PCN et dans l'information financière qu'ils véhiculent, ce qui renforce la crédibilité des entreprises. Il facilite le contrôle des comptes qui s'appuie désormais sur des concepts et des règles clairement définis.
- La deuxième avancée se rapporte à la prise en compte des besoins des investisseurs, actuels ou potentiels, qui devront disposer d'une information financière sur les entreprises, à la fois harmonisée, transparente et comparable avec celle d'autres entreprises même à l'échelle internationale. Ceci va encourager l'investissement du fait d'une meilleure lisibilité des comptes par les analystes financiers et les investisseurs. L'application par les entreprises des normes comptables internationalement reconnues, obligeant à une meilleure transparence des comptes, est une mesure de sécurité financière qui participe à l'instauration ou la restauration de la confiance.
- La troisième avancée porte sur le choix de l'option internationale, du fait que le SCF s'est orienté vers les normes internationales IAS/IFRS, se rapprochant ainsi de la pratique universelle, ce qui permet à la comptabilité de fonctionner avec un support conceptuel et des principes plus adaptés à l'économie contemporaine et de produire une information détaillée, reflétant une image fidèle de la situation financière.

- La quatrième avancée réside dans la possibilité pour les très petites entreprises d'appliquer un système d'information basé sur une comptabilité simplifiée.

VI- Le rôle des professionnels de la comptabilité dans la transition

En premier lieu il faudrait entreprendre quelques démarches pour améliorer la qualité de la profession comptable en Algérie (au niveau de l'enseignement de la comptabilité, au niveau des stages, multiplier les journées d'études, rendre la profession plus lisible et l'ouvrir à la concurrence étrangère, etc.), afin que les professionnels algériens puissent maximiser la compétitivité de nos entreprises au niveau international et pour qu'ils puissent s'adapter à la mondialisation et la libéralisation de la profession dans un environnement économique en pleine mutation.

Les professionnels doivent se mobiliser afin de se former et de se préparer pour l'application des nouvelles normes comptables. Ainsi on pourra agir en faveur d'une évolution positive et progressive dans le domaine de la comptabilité, puis que les professionnels de cette « technoscience » pourront mieux s'adapter au climat de mutations dans le domaine économique, auquel on assiste aujourd'hui.

En effet, les professionnels de la comptabilité en Algérie doivent désormais répondre présents aux appels des entreprises qui vivent actuellement de plein fouet une transition d'un référentiel comptable utilisé durant plus de trois décennies à nouveau référentiel sous le nom du SCF. Aussi, il leur appartient dans un premier temps de conseiller les entreprises au sujet de l'application du système de la loi 07-11 du 25 novembre 2007.

A propos de la mise en place de nouveaux systèmes informatiques et de procédures afin de permettre le rassemblement, le traitement et la présentation des informations requises par le SCF.

La migration des entreprises algériennes vers le SCF n'est pas chose aisée, ça nécessite des reformulations, des reclassements, et des éclatements de compte. Ce travail requiert beaucoup d'effort à tous les niveaux.

Les professionnels comptables doivent s'adapter en outre à de nouveaux critères d'enregistrement comptables et donc notamment de procéder à la ¹ :

- Vérification de la réalité économique et de la substance sous-jacente d'un élément et ne pas tenir compte exclusivement de la forme juridique ;
- Vérification de la probabilité d'un avantage économique futur qui ira ou parviendra de l'entreprise;
- Vérification de lien direct entre les coûts encourus et les produits obtenus;
- Prise en compte de l'importance relative ou non des éléments à comptabiliser;
- Vérification périodique des valeurs comptabilisées, des durées d'utilisation, des modes d'amortissement, des mises hors service, des sorties, etc;
- Vérification des risques actuariels des placements (Régime des prestations définie pour avantages futurs au personnel);
- Tenue des différents tableaux qui permettront de présenter les annexes aux états financiers d'une manière similaire d'un exercice à l'autre et conformément au SCF.

¹ MEROUANI Samir, Op cit, p. 104.

Section III : Le passage du PCN au SCF dans une entreprise algérienne : **Cas ENIEM**

A travers ce que nous venons de présenter, nous avons constaté que l'application du SCF au niveau des entreprises ne se fera pas sans difficultés. D'abord il y'a le problème de formation du personnel, ensuite celui de l'application effective des principes et nouveautés apportés par le SCF. Dans cette section, nous essayerons de voir à travers un cas pratique la démarche mise en place par une entreprise publique, il s'agit de l'ENIEM.

Six mois après l'application obligatoire prévue par la loi n°07-11, l'ENIEM devra être en mesure de présenter des états financiers élaborés selon la nouvelle réglementation, accompagnés de ceux de l'exercice 2009 retraités.

I- Présentation de l'ENIEM

L'ENIEM, l'Entreprise Nationale des Industries de l'Electroménager est une entreprise publique du droit algérien, chargée de la production et la distribution des produits électroménagers, elle est issue de la restructuration de la société nationale de fabrication et de montage du matériel électrique et électronique issue de l'entreprise SONELEC qui existe depuis 1974, par décret n° 83-19 du 02 Janvier 1983. Elle est passée du statut d'une entreprise publique économique, à une société par action (SPA) le 08/10/1989, au capital social de 40 000 000 DA. L'entreprise possède en toute propriété un patrimoine foncier et immobilier réparti sur 40 hectares. Actuellement son capital s'élève à 10.279.800.000 DA détenu en totalité par la S.G.P. INDELEC.

Avec une gamme de production tous type de réfrigérateurs, de congélateurs, de cuisinières, de climatiseurs, de chauffe bain, des lampes, les chauffages,...etc; l'ENIEM est le leader de l'électroménager en Algérie. Elle possède d'énormes capacités de productions et une expérience de plus de 30 ans dans la fabrication, le développement et la commercialisation des appareils électroménagers. L'ENIEM dispose de trois unités ou complexes dispersés à l'échelle nationale :

- Le complexe d'appareils ménagers de Tizi-Ouzou (créé depuis 1977), les plus grandes parties de l'activité de l'entreprise se passent au niveau de ce complexe, situé à Oued-Aissi. Ce complexe a connu deux extensions depuis sa création, en 1980 et 1982. les produits sont les réfrigérateurs, des cuisinières, des réchauds plats, les climatiseurs, les chauffes bain, chauffe eau, les congélateurs, des moulins à café, fers à repasser, sèche cheveux, aspirateurs.
- L'unité de lampes (1979): Située à Mohammedia (Alger), son activité est la production des lampes à incandescence.
- L'unité commerciale (1989) : Dispersée un peu partout sur le territoire nationale. Pour des besoins de distribution et afin de répondre aux attentes de la clientèle, fut créée cette unité. elle est composée de dépôts régionaux, des points de ventes et des points de service après vente (SAV).

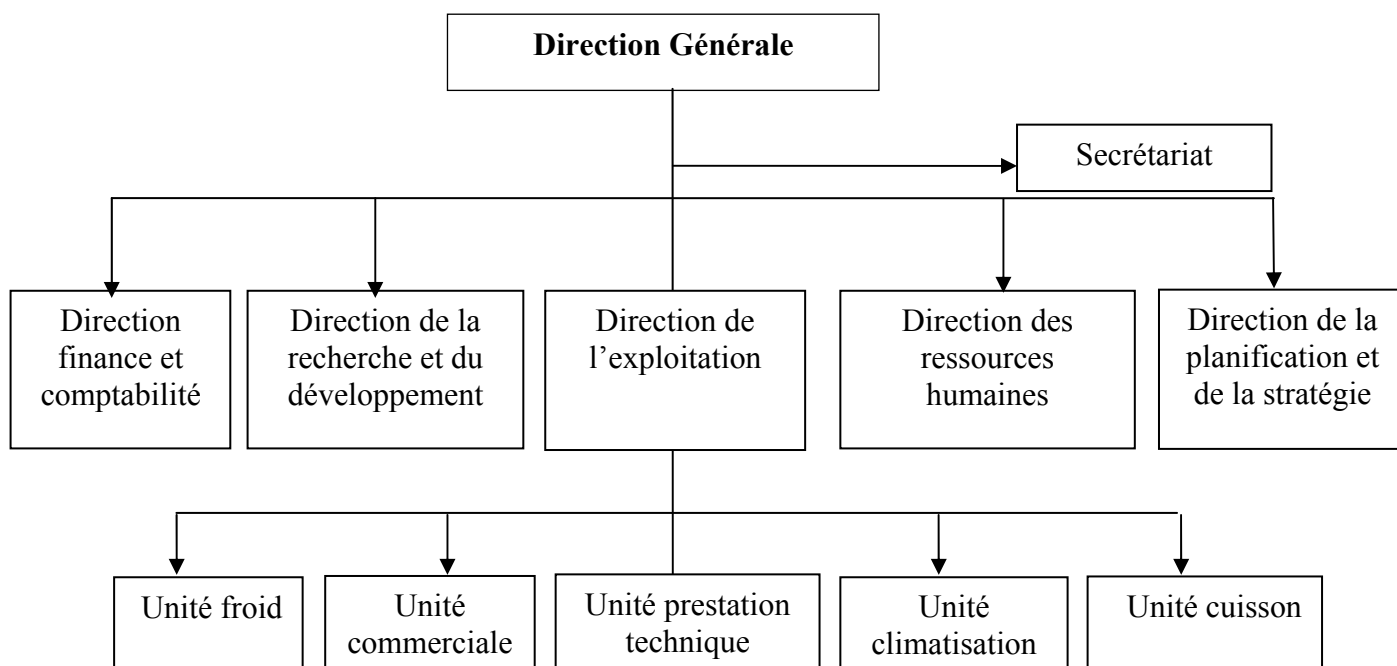
1. Organisation de l'ENIEM

L'entreprise s'est organisée par centres d'activités stratégiques qui se composent de trois unités de production, d'une unité commerciale et d'une unité prestation technique ainsi que deux filiales dont le capital est à 100% ENIEM. Il s'agit de la filiale EIMS (Miliana), avec un capital social de 485.000.000 DA, et la filiale FILAMP (Mohamadia), avec un capital social de 986.000.000 DA. Au niveau fonctionnel, L'ENIEM regroupe des directions centrales suivantes:

- Direction finance et comptabilité
- Direction de la recherche et de développement
- Direction de la planification et de la stratégie
- Direction des ressources humaines
- Direction de l'exploitation.

Ces directions ont pour missions de s'occuper des questions relevant de leurs domaines respectifs et apportent une assistance aux différentes unités de production. Elles sont sous l'autorité hiérarchique du président directeur générale.

Figure n° 14 : Organigramme de l'ENIEM



Source: Direction Générale de l'ENIEM

2. Marchés de l'ENIEM

Il s'agit du marché national et le marché international. Le marché national est divisé en quatre segments :

- Les ménages (les nouveaux et les demandes de renouvellement)
- Le secteur commercial
- Les administrations et les établissements publics.
- La chaîne nationale du froid

Le marché international est composé de :

- Pays de l'Europe de l'ouest et de l'est
- Pays du Maghreb
- Pays africains francophones.

3. Gamme de production de l'ENIEM

Elle fabrique des produits électroménagers de plusieurs types comme le montre le tableau suivant :

Tableau n° 09: La gamme des produits ENIEM

Nature des produits	Types de produits
Unité froid	Réfrigérateurs Table top (petit model) : <ul style="list-style-type: none"> - 160 litres- 1 porte- 2 étoiles - 240 litres- 1 porte- 2 étoiles Réfrigérateurs grand model: <ul style="list-style-type: none"> - Réfrigérateur 300D- 2 portes- 3 étoiles - Réfrigérateur/Congélateur 290C- 2 portes- 3 étoiles. - Congélateur vertical 220F- 1 porte- 2 étoiles. - Réfrigérateur vertical 350S- 1 porte- 2 étoiles. - Réfrigérateur 520I ADE- 2 portes- 3 étoiles - Réfrigérateur 520I SDE PB- 2 porte- 3 étoiles. Congélateurs horizontaux : <ul style="list-style-type: none"> - Congélateur bahut 350 I- 4 étoiles. - Congélateur bahut 480 I- 4 étoiles. Autres modèles fabriqués à l'unité froid : <ul style="list-style-type: none"> - Side by side - No frost - Armoire vitrée - Conservateurs
Unité cuisson	<ul style="list-style-type: none"> - Cuisinières tout gaz- 04 feux (tôle émaillée) - Cuisinières tout gaz- 04 feux (tôle inox) - Cuisinières tout gaz- 05 feux.
Unité climatisation	Les modèles de climatiseurs fabriqués sont : <ul style="list-style-type: none"> - Type fenêtre- 15000 et 18000 BTU/h - Split système- 7000- 9000- 12000- 18000 et 24000 BTU/h. Autres produits fabriqués à l'unité climatisation : <ul style="list-style-type: none"> - Machine à laver 07 Kg. - Chauffe eau 10 litres à GN et GB.
Filiale EIMS	Les produits fabriqués sont : <ul style="list-style-type: none"> - Baignoires - éviers - lavabos - receveurs de douche - radiateurs à gaz naturel
Filiale FILAMP	<ul style="list-style-type: none"> - Lampes standards flamme, spot et réfrigérateur - Lampes standards E27 et B22. - Filaments

Source: Direction Générale de l'ENIEM

- L'unité commerciale de l'ENIEM s'occupe de la distribution et de l'exportation de ses produits, et assure le service après vente à la clientèle.
- L'unité prestation technique assure les fonctions de soutien aux unités de production.

Ses activités se répartissent comme suit :

Activités principales:

- Réparation des outils et moules ;
- Fabrication de pièces de rechange mécanique ;
- Gestion des énergies et fluides.

Activités secondaires:

- Gardiennage et sécurité ;
- Travaux d'imprimerie ;
- Travaux de menuiserie ;
- Travaux de nettoyage ;
- Conception et réalisation d'outillages.

Son potentiel industriel est constitué :

- Un atelier central équipé de machines d'usinage mécanique par électroérosion ainsi qu'une ligne de traitement thermique ;
- Un équipement pour la production et la distribution des utilités (eau surchauffée, air comprimé, azote...).

L'ENIEM opère dans des segments d'activités différents et assure une gamme de produits très étendue.

4. Objectifs de l'ENIEM

Parmi les objectifs de l'entreprise on peut citer ce qui suit :

- L'amélioration de la qualité des produits ;
- L'augmentation de la capacité d'études et de développement ;
- L'amélioration de la maintenance de l'outil de production et de l'installation ;
- La valorisation des ressources humaines ;

II- La transition du PCN au SCF

Le passage au Nouveau Système Comptable Financier (NSCF) implique la mise en œuvre au niveau de toute l'entreprise, d'un programme de passage lié à deux volets indissociables :

- D'abord, la formation du personnel comptable qui représente l'acteur principal de cette transition ;
- Ensuite, le remplacement du PCN par le NSCF.

1. Formation du personnel¹

L'action prioritaire concerne la formation et la sensibilisation au passage sous tous ces aspects, à adapter à la dimension et besoins de chaque entité. Le noyau dur du changement sera le plus souvent le système d'informations en relation avec l'édition des états financiers.

La formation du personnel au niveau de l'ENIEM sur l'application du nouveau système comptable et financier a débuté en 2008, soit un an après la publication de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007. C'est une formation sur cite étalée sur deux ans, effectuée une fois par mois, à raison d'une journée. Elle a concerné 54 personnes du personnel comptable et financier de l'entreprise de toutes les unités, soit 3% de la masse salariale. La formation a été prise en charge par un organisme privé, le coût est estimé aux environ de 250 millions de centimes. L'Etat s'est engagé a remboursé le coût de formation concernant 1 % seulement de la masse salariale, soit 83,33 millions de centimes qui sera déduit de la taxe professionnelle relative à l'exercice 2010.

Les normes IAS/IFRS ne sont pas étudiées indépendamment du contexte national, en l'occurrence l'économie algérienne. Il a été tenu compte du contexte historique, dans la mesure où la comptabilité dans le cadre des IAS/IFRS se présente par rapport à un contexte international où domine une problématique à la fois historique et économique. La formation a été approfondie par des cas pratiques des documents ont été remis aux participant à la fin de chaque séance.

Afin de faciliter la transition, l'ENIEM a confié des travaux de recherche sur le NSCF au personnel comptable. Au jour d'aujourd'hui, l'ENIEM est toujours entraine de faire des formations de courtes durées à son personnel, à cause notamment de la non maitrise de certains concepts et afin d'initier tous ceux qui sont concernés par l'application du NSCF.

2. Adoption du SCF 2007

En Algérie, la mise en œuvre du SCF, exprimée comme le passage aux normes internationales, passe obligatoirement par deux étapes, totalement indépendantes mais complémentaires : la translation et l'adoption.

La translation est l'action visant à transférer le détail constitutif des soldes des comptes PCN vers les comptes équivalents SCF. Néanmoins, tel qu'il apparaîtra au premier abord, la translation n'est pas une opération systématique de déversement de solde de compte à compte mais une action plus complexe qui nécessitera préalablement un reclassement des comptes PCN.

L'adoption est une étape elle-même composée généralement de trois phases (Diagnostic, Préparation, Conversion). Elle vise le retraitement du bilan d'ouverture SCF au

¹ Exposé fait à partir d'un entretien que nous avons eu avec le directeur de la direction des ressources humaines de l'ENIEM.

1^{er} Janvier 2010 tel que préconisé par l'instruction N°02, qui constituera le N-1 comparativement au bilan au 31.12.2010.

Les membres de la cellule du projet, doivent formaliser un plan de travail qui devrait identifier les exigences de la mise en place du SCF en repérant les plus prioritaires. Ce plan de travail sera adapté à la taille de l'entreprise, aux spécificités de son industrie et à sa dispersion géographique. Il sera très allégé dans les PME. Ils auront un rôle didactique et doivent faire l'effort de vulgarisation pour que tous les opérateurs comprennent leur implication directe et indirecte dans la réussite du projet de conversion au SCF.

Le progiciel de gestion doit être en mesure de permettre, d'assurer et d'accompagner la conversion, les entités doivent s'assurer que celui-ci répond à la fois :

- Aux exigences édictées par le décret exécutif n° 09-1 10 du 07 avril 2009.
- A celles qu'implique la mise en œuvre du SCF notamment en matière de gestion des immobilisations corporelles et incorporelles.
- A celles liées à la définition des états financiers SCF (autre que le compte de résultats et bilan)

Dans tous les cas les entités devront adopter une démarche ainsi résumée et généralement centrée sur¹ :

Première étape:

- La mise en place d'un programme de formation adaptée ;
- La confection d'un plan de comptes interne SCF ;
- La confection d'un tableau de correspondances PCN/SCF) ;
- L'élaboration d'un journal des translations des soldes PCN vers le SCF ;
- L'élaboration d'une balance d'ouverture SCF 2010 avant retraitements ;
- L'élaboration d'un bilan d'ouverture SCF 2010 avant retraitements.

Deuxième étape:

- La réalisation d'un diagnostic et d'une étude d'impacts ;
- La mise en œuvre des retraitements préconisés par l'instruction N°02 ;
- L'élaboration d'un journal des retraitements
- L'élaboration d'une balance d'ouverture SCF 2010 après retraitements et ajustements
- La confection d'un bilan d'ouverture SCF 2010 après retraitements et ajustements ;
- La définition du format des états financiers N-1 SCF.

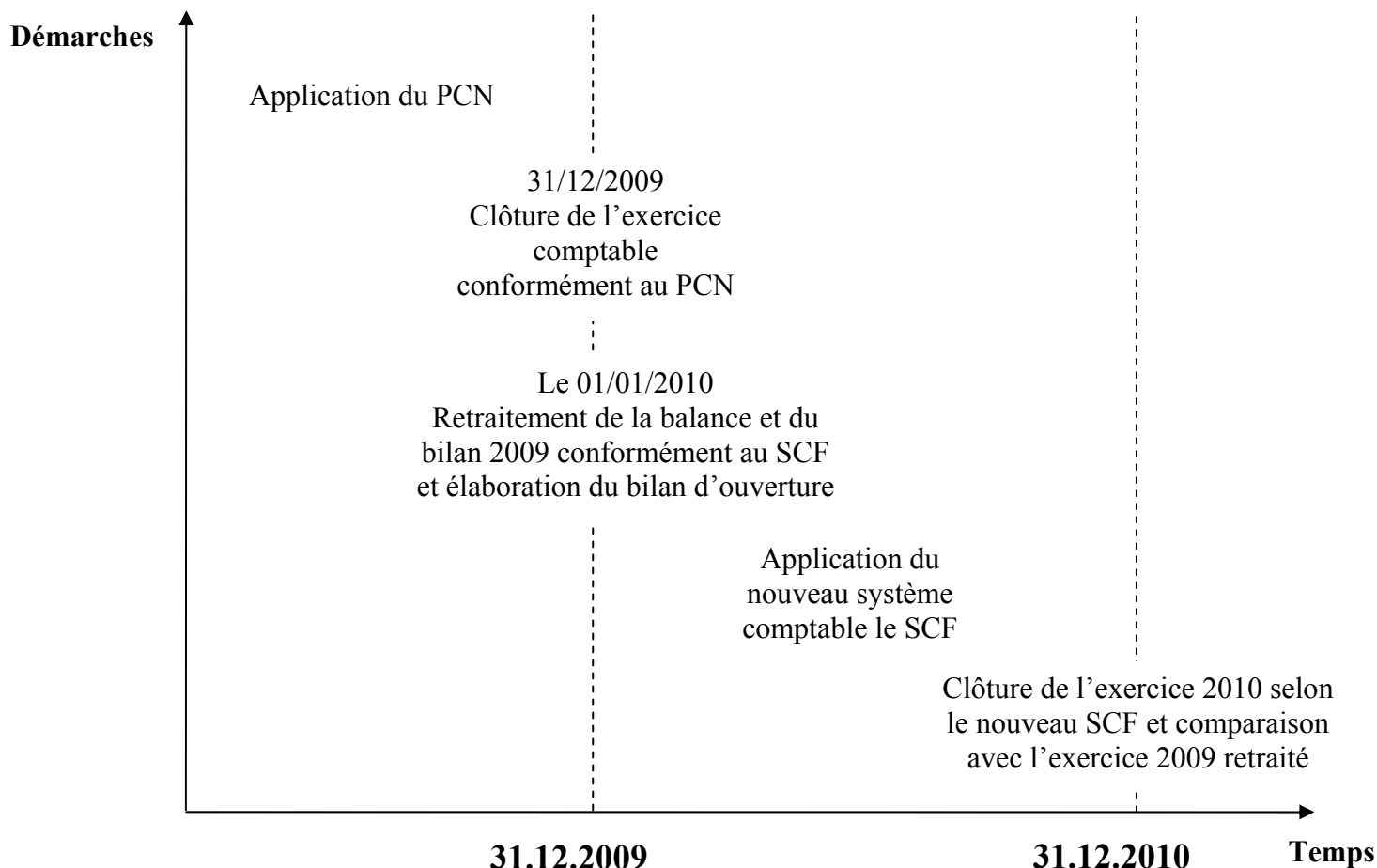
Les premiers comptes SCF établis au titre de l'exercice 2010 devront comporter :

- Les comptes de l'exercice 2010 établis conformément aux pratiques du SCF ;
- Les comptes de l'exercice 2009 retraités conformément aux normes, appliquée de manière rétrospective afin d'assurer la comparabilité des informations.

¹ CNC, Note méthodologique n°01, 2010.

En pratique, on peut schématiser ces démarches comme suit :

Figure n° 15: Application du SCF dans le temps



Source : Conception personnelle à partir de l'Instruction n°02, portant première application de système comptable et financier 2010, CNC, du 29 octobre 2009.

La réussite de l'adoption des normes internationales est conditionnée par la mise en place d'une équipe projet qui aura pour mission de réaliser les étapes menant à la mise en œuvre effective du SCF aux normes internationales. Qu'il soit simple ou complexe, le projet de conversion obéira à trois grandes étapes :

- 1- Diagnostic : la réalisation d'un diagnostic et d'une étude d'impacts ;
- 2- Préparation (étude d'impacts chiffrée): la mise en œuvre des retraitements préconisés par l'instruction N°02 ;
- 3- Conversion (comptabilisation des ajustements nécessaires) : l'élaboration d'un journal des retraitements ; l'élaboration d'une balance d'ouverture SCF 2010 après retraitements et ajustements, la confection d'un bilan d'ouverture SCF 2010 après retraitements et ajustements et la définition du format des états financiers N-1 SCF ;

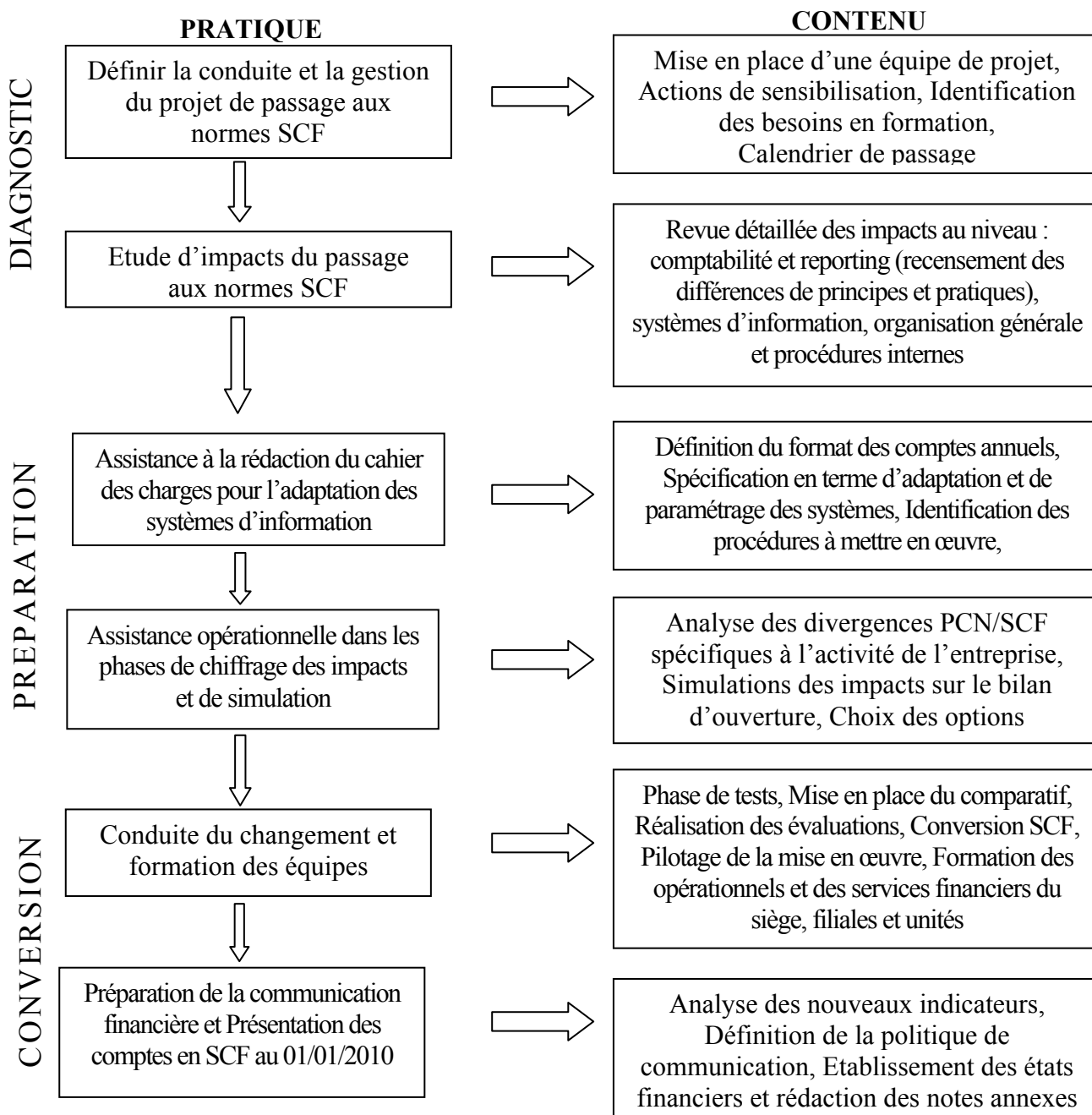
En pratique, selon la taille de l'entreprise, ces étapes peuvent être traitées séparément ou ensemble, néanmoins, deux types de situations se présentent le plus fréquemment :

- Une étude d'impacts simplifiée pour les petites entités qui se limiteront à une étude prenant appui sur le retraitement des comptes annuels 2009, fondé sur les principales divergences entre le référentiel PCN et le référentiel SCF.

- Un projet de conversion global doit être mis en œuvre pour les entités ayant l'obligation ou la possibilité d'appliquer intégralement les termes de l'instruction N°02. Les besoins de chaque entité sont à la fois spécifiques et fluctuants et dépendront de la taille, du secteur d'activité ou du calendrier de passage de l'entreprise.

Voici une représentation schématique de la démarche d'adoption du SCF par les entreprises :

Figure n° 16: Approche du passage au SCF en six étapes



Source : CNC, Note méthodologique n° 02, 2010.

3. La gestion du projet « NSCF » au sein de l'ENIEM

La gestion d'un projet¹ revoie aux fonctions instrumentales du pilotage d'un projet : qualité, délai, risque, etc.²

En 2009, un an après la diffusion de l'arrêté d'application du SCF en juillet 2008, l'ENIEM a procédé à travers des réunions regroupant les responsables financiers et comptables des différentes unités ainsi que le personnel du département informatique afin de :

- Sensibiliser les participants sur l'importance de la démarche ;
- Recenser les actions préalables à réaliser pour faciliter la réussite du projet ;
- Définir les étapes à suivre pour la mise en œuvre du nouveau dispositif de comptabilisation ;
- Le projet « Mise en œuvre NSCF » sera suivi par le Directeur Central Finance et Comptabilité (DCFC) et le Directeur de l'Unité Prestation Technique (l'UPT).

Afin d'assurer la réussite du projet de conversion aux IFRS, l'ENIEM a procédé de la manière suivante :

3.1. Le diagnostic, un inventaire et une évaluation

Une attention particulière est accordée à cette étape. C'est celle de l'analyse de l'existant qui permet de déterminer la qualité du cahier des charges. Le diagnostic est évidemment une étape cruciale qui va permettre de définir de façon beaucoup plus précise les contours du projet et les enjeux.

Ce diagnostic préliminaire fait apparaître les impacts majeurs du passage au SCF, sur les procédures, les systèmes et contrôle de l'organisation concernée. Cette évaluation soutenue par une communication adaptée doit faire prendre conscience à tous les cadres et opérateurs, des enjeux de la mise en place du SCF, afin de les sensibiliser sur les difficultés tant organisationnelles que comptables. Les membres de la cellule de projet, ont formalisé un plan de travail qui devrait identifier les exigences de la mise en place du SCF en repérant les plus prioritaires. L'ENIEM a procédé à l'élaboration d'un plan d'action détaillé et à la définition des procédures.

3.2. La préparation, une organisation par missions

Pour l'aboutissement du projet « Mise en œuvre du NSCF » il a été décidé de créer deux comités et cinq commissions, chargés de la conversion et de l'application de la nouvelle réglementation. Les membres de ces comités et commissions sont du personnel comptable et financier de toutes les unités de l'entreprise :

¹ Un projet est un processus qui consiste en un ensemble d'activités coordonnées et maîtrisées comportant des dates de début et de fin, entrepris dans le but d'atteindre un objectif conforme à des exigences spécifiques telles que les contraintes de délais, de coûts et de ressources.

² BENABDALAH Samira, Op cit, p.254.

3.2.1. Des commissions

Cinq commissions ont été créées à cet effet :

- Commission immobilisations et comptes rattachés ;
- Commission stocks, production et comptes rattachés ;
- Commission créances, disponibilités et comptes rattachés ;
- Commission fonds propres, dettes et comptes rattachés ;
- Commission états financiers et annexe.

Les commissions sont chargées de traduire les classes du PCN en SCF et de faire la transposition des comptes, et transmettre ensuite au comité technique.

3.2.2. Un comité technique

Le comité technique est chargé d'assurer les différentes commissions et de suivre l'avancement de leurs travaux. Il est en contact permanent avec les commissions, il étudie leurs travaux et détecte les erreurs. Il est chargé d'approfondir l'explication des notions pour les valider ou les éliminer. Chaque travail présenté par une des commissions est minutieusement étudié en présence des autres commissions et du comité technique. Après débats, et une fois un accord est trouvé, le comité technique prépare des évaluations d'étapes et les soumet au comité de pilotage pour appréciation. Il est chargé ainsi de définir les besoins en termes de plan de charge pour la réalisation des travaux techniques.

3.2.3. Un comité de pilotage

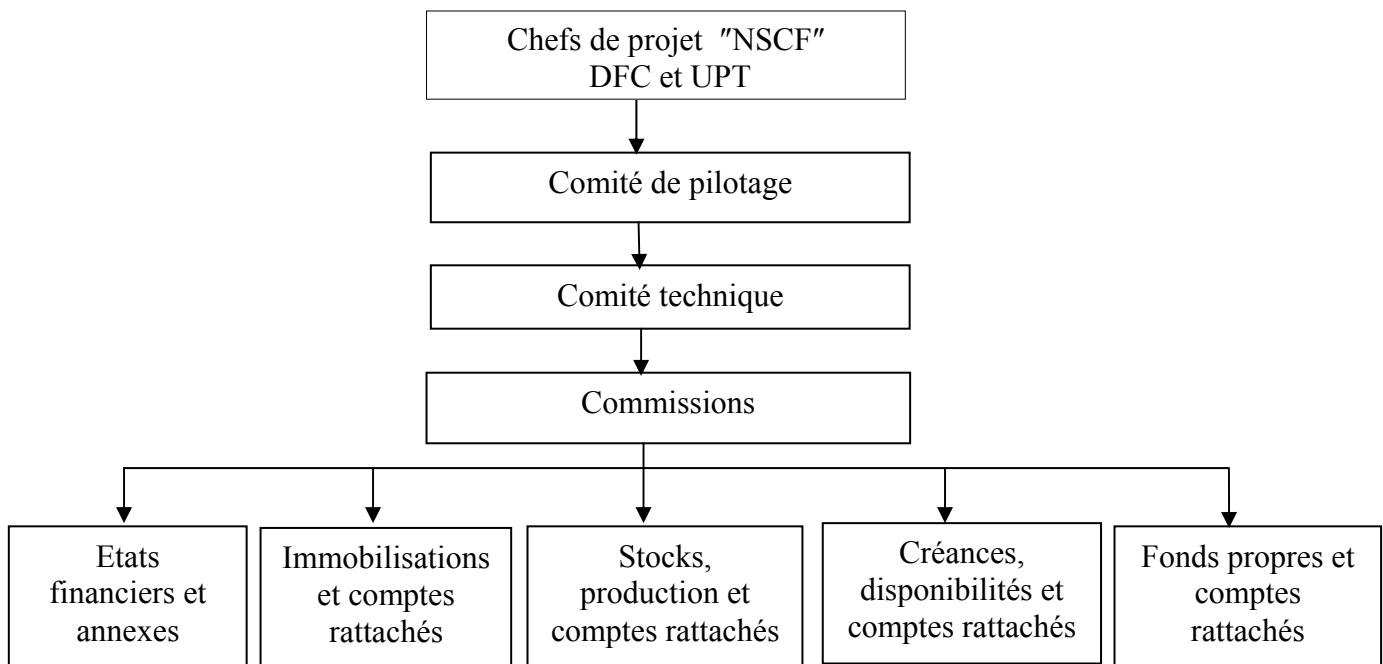
Le comité de pilotage¹ suit les travaux du comité technique, il étudie et débâte les incohérences de traduction qui peuvent exister avant de valider les classes présentées. Il donne les orientations techniques et définit les prérogatives des différentes commissions. Il arrête tous les problèmes rencontrés dans la mise en œuvre du projet. Une fois une classe est validée, le comité de pilotage transmet le travail aux chefs de projet.

3.2.4. Le directeur finances et comptabilité en décideur final

Ceux sont le directeur central finances et comptabilité et le directeur de l'UPT. Leur mission est de définir les orientations pour mener à bien le projet : moyens matériels, humains, coordinations, etc. Ils sont chargés de présenter le travail validé à toutes les commissions et comités, y compris le personnel du département informatique, afin d'enregistrer la nouvelle nomenclature dans le système informatique de l'entreprise.

A travers ce que nous venons de voir, nous pouvons imaginer le schéma organisationnel suivant :

¹ Un comité de pilotage est un groupe de personnes chargées de veiller au bon fonctionnement d'un projet au sein d'une organisation.

Figure n° 17: Le schéma organisationnel du projet "NSCF" à l'ENIEM.

Source : Conception personnelle à partir des informations données par la Direction Générale de l'ENIEM

3.3. La conversion, une « timide » migration vers le SCF

A l'ENIEM, la mission principale des commissions et des comités consiste à la conversion de l'actuel plan comptable particulier de l'entreprise au nouveau plan comptable ayant comme référence 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, comme il a été préconisé par l'instruction n°02 portant application du SCF.

Ce travail a été effectué en collaboration avec toutes les compétences internes et externes de l'entreprise, ce qui permet de résoudre des questions qui dépassent les compétences du groupe de travail.

On remarque aussi l'importance accordé à l'outil informatique dans la mise en œuvre du projet, puisque toute la comptabilité de l'entreprise est tenue en moyen de logiciel EASY (HP 3000). L'entreprise a donc choisit de garder le logiciel actuel et de l'adapter au nouveau référentiel comptable.

Les travaux des commissions et des comités ont aboutit à la réalisation d'un plan comptable interne à l'entreprise selon le nouveau système comptable. Ce dernier a été transmit au département informatique pour entamer les travaux techniques informatiques.

Avant de procéder à l'application effective de ce nouveau système, il a été d'abord testé sur "EASY TEST" mis à la disposition du service finance et comptabilité de l'unité cuisson pour une durée d'une semaine. Ces tests ont servis pour la validation de cette opération avant le passage au travail sur des données réelles.

Pour le passage du PCN au SCF, l'entreprise ENIEM a réussi à réaliser ce qui suit :

- **Elaboration du plan particulier de l'entreprise :** En s'appuyant sur le tableau de correspondance joint à l'instruction N° 02 chaque entité est tenue préalablement à toute autre mission induite par l'adoption du SCF, à la confection d'une nouvelle nomenclature des comptes SCF en remplacement de l'ancienne nomenclature PCN. La confection du nouveau plan de comptes interne SCF (opération manuelle) du ressort du principal responsable de la comptabilité devra être calquée sur les nouveaux besoins induits par le SCF notamment en matière de gestion des immobilisations. La nouvelle nomenclature des comptes SCF devra servir de base à l'élaboration du tableau de concordance chiffré.

Après validation par le comité de pilotage de toutes les classes comptables de 1 à 8 le nouveau plan comptable de l'entreprise a été achevé et a été remis sur un support magnétique (CD) à toutes les unités par le département informatique.

Les unités procèdent au fur et à mesure à la création d'autres comptes comptables selon la nécessité, pour cela une liste complémentaire des comptes ouverts doit être adressée par le comité technique au comité de pilotage.

Afin d'éviter des anomalies lors de la création des comptes comptables dans le logiciel EASY, la transposition du plan de comptes comptables doit être verrouillé par le département informatique. Ce dernier ne procédera à la création de comptes comptables qu'après accord de DCFC sur demande des unités.

Les unités froid, cuisson, climatisation et prestation techniques ont terminé la transposition des comptes du bilan au 31/12/2009 selon le nouveau plan comptable particulier. L'unité siège et l'unité commerciale n'ont pas réussi à faire la réouverture parce que avant ils travaillaient respectivement avec les logiciels ELBASIT et CETIC, mis de côté pour défaut de réouverture. Des formations sur EASY ont été effectuées pour le personnel comptable de ces deux unités.

- **Règles de gestion des mouvements liés aux stocks :** Après désignation d'un groupe de travail¹ chargé de la rédaction des règles de gestion liées aux mouvements d'achats, de sortie et de tenue des stocks de matières et fournitures par nature comptable conformément au nouveau plan comptable particulier, une validation du travail final a été effectuée par le comité de pilotage. Ce dernier a transmis une note-procédure au département informatique pour procéder à la mise à jour des schémas et imputations comptables des mouvements liés dans MM (logiciel qui permet de gérer les stocks). Les stocks physiques de l'exercice 2009 ont été repris dans les nouveaux comptes créés à cet effet avec les mêmes valeurs, tel prescrit par l'instruction n°02.

- **Mise en place du nouveau Système Comptable Financier :** L'exercice comptable 2010 phase test a été ouvert au niveau des unités, des tests ont été effectués sur quelques opérations comptables tel que :

- Mouvement des stocks gérés dans MM ;
- Mise à jour des programmes de comptabilisation (achats, MM EASY) ;

¹ Le groupe de travail est composé de comptables assistés par des informaticiens.

- Détermination du coût d'achat ;
- Détermination du coût unitaire moyen pondéré.

Ces tests ont aboutis à des résultats concluants.

Les chefs du projet ont exigé aux structures comptables de ces unités d'effectuer d'autres tests sur les opérations telles que les salaires, les opérations diverses, de banque, de caisse et autres. Les résultats obtenus doivent être communiqués par ces unités au département informatique.

- **La réouverture des comptes comptables :** Il s'agit à ce stade de procéder en extra comptable à une simulation du vidage des comptes PCN vers leurs nouveaux correspondants SCF. On doit notamment s'assurer que les totaux de la balance de déversement PCN sont égaux à ceux du tableau de concordance SCF. Les unités doivent procéder à la transposition des comptes de la balance (classe 1 à 5) selon le nouveau plan comptable particulier de l'entreprise pour procéder à la réouverture des comptes comptables au 01/01/2010.

- **Méthode d'amortissement et gestion des immobilisations :** Les immobilisations sont toujours gérées par le même logiciel DBASE, dans le quel une réévaluation doit être introduite, sachant que ceci demande de redéfinir tout le système puisque celui-ci n'accepte pas plus de trois réévaluations déjà effectuées par l'entreprise (la dernière en 2008). La 4^{ème} réévaluation imposée par l'Etat sera effectuée par un expert désigné par ce dernier. Les unités continueront à appliquer la méthode d'amortissement linéaire. Pour permettre au département informatique de mettre à jour l'application des investissements, les unités doivent transmettre le tableau de concordance des comptes d'amortissement PCN et NSCF.

- **Mise à jour des procédures existantes :** Le comité technique doit reprendre l'ensemble des procédures comptables existantes selon le PCN et proposer de nouvelles procédures conformes au SCF. Exemple : selon l'ancien système, est considéré comme investissement (immobilisation) un bien dont la valeur dépasse 1000 DA. Dans le nouveau système, pour qu'un bien puisse être considéré comme tel, sa valeur doit dépasser 30000 DA, sinon il est considéré comme une consommation.

- **Le montant minimum des investissements :** Le comité technique doit reprendre la procédure de gestion des biens et proposer les modifications nécessaires au comité de pilotage.

- **Le choix de la méthode d'inventaire :** La méthode de l'inventaire permanent est maintenue.

- **Le choix des règles d'évaluation de l'actif et du passif :** L'option du coût historique est maintenue en attendant de débattre sur d'autres démarches possibles avec possibilité de changement.

4. Transition au SCF, entre l'acquis et l'espéré

La phase du diagnostic a été cruciale, car elle permet de définir de façon précise les contours du projet, les enjeux et les difficultés de mise en œuvre. Plusieurs points importants

ne pouvaient être identifiés qu'à travers un diagnostic plus approfondi, nécessitant plus de temps, et vu les délais de mise en œuvre, ceci n'a pas pu être effectué. Ces difficultés apparaîtront sûrement durant l'application effective du SCF.

La phase de préparation a été menée avec succès ; le plan d'action a été bien défini et chaque commission et comité a été sensibilisé et s'est rendu compte de l'importance du projet et surtout du respect des délais.

L'entreprise n'a pas hésité à faire appel à des compétences externes afin de mener à bien le projet de conversion.

Les plans d'actions rédigés au niveau de chaque commission et comité dès le début de la transition, ainsi que la collaboration dès le début des travaux avec le département informatique de l'entreprise, ont facilité le passage au SCF et ont permis des gains de temps.

Tous les travaux, une fois validés par le comité de pilotage et approuvés par les chefs de projet, sont directement transmis aux informaticiens pour une mise à jour des procédures informatiques.

Le projet n'est pas encore arrivé à son bout, c'est un grand chantier qui nécessite beaucoup d'efforts et de compétences. La réouverture n'est pas encore effectuée à 100%, c'est-à-dire au niveau de toutes les unités, ce qui empêche la réouverture au niveau de toute l'entreprise (bilan et balance SCF de l'exercice 2009).

L'entreprise a choisi d'établir une balance d'ouverture du 1^{er} Janvier 2010 au lieu du bilan d'ouverture comme prévu par l'instruction n°02, ce qui est à notre avis un choix judicieux puisque la balance est plus détaillée que le bilan.

L'approche par composant, concernant le retraitement des immobilisations corporelles n'est pas encore mise en œuvre et ce est dû à la taille de l'ENIEM. Un projet constitué de quelques personnes uniquement et des délais à respecter, ne peut pas étudier la totalité des immobilisations et de déduire l'impact de l'application des composants. Ajoutant à cela que le logiciel de suivi des immobilisations ne permet pas une application rétrospective de la norme. C'est un travail qui ne peut pas être effectué par des comptables et des financiers, ceux sont les ingénieurs et les responsables de production qui devraient décomposer l'ensemble des processus de production et déterminer la durée de vie réelle de chaque composant.

La mise en œuvre des méthodes d'évaluation est complexe et elle doit être documentée pour être explicitée et défendue auprès des différents acteurs : comités de direction, comités d'audit, commissaires aux comptes, régulateurs, analystes financiers. L'ENIEM devrait faire appel à des professionnels de l'évaluation, c'est certainement le meilleur moyen de fiabiliser le processus d'évaluation. Si le recours à ces professionnels n'est pas encore une habitude dans les entreprises Algériennes, il devrait commencer à se généraliser à l'occasion de la première application des SCF.

Etant précisé qu'il s'agit d'un changement de méthode et de système comptable, les comptables de l'ENIEM n'ont fait que transférer du PCN vers le SCF tous les comptes du bilan Actif et Passif, avec le détail de ses soldes (voir annexe n° 04) Sachant que:

- L'absence de symétrie totale entre comptes du PCN et ceux du SCF ne permet pas un vidage systématique de compte PCN à compte SCF ;
- Le SCF nous impose de fournir des informations comparatives avec l'exercice précédent ;
- Cette comparaison ne peut avoir de sens qu'après retraitement et adaptation des soldes de l'exercice précédent 2009;
- Pour les besoins de comparabilité N-1, il faudra transférer vers 2010 y compris les comptes de charges et produits et pas seulement les comptes de Bilan.

L'intangibilité ne pouvait se vérifier que pour des soldes (montants) semblables, les comptables se sont assurés de la concordance des totaux de la balance de clôture PCN avec ceux de la balance d'ouverture SCF.

Le bilan d'ouverture 2010 en SCF s'est découlé automatiquement de la balance d'ouverture SCF. De même que pour la balance, on s'est assuré de la concordance des totaux du Bilan de clôture PCN avec ceux du Bilan d'ouverture SCF.

Nous avons constaté que le personnel comptable avait une certaine maîtrise du nouveau système, et ce grâce aux formations qu'ils ont suivies et aux travaux de recherche qui leur étaient confiés. Mais le travail et l'apprentissage est loin d'être terminé, il reste encore certaines notions non maîtrisées et qui nécessiteront du temps.

Conclusion

La réforme comptable, grâce à l'introduction d'une gestion axée sur les résultats, permettra d'améliorer les performances dans l'utilisation des fonds publics et la transparence dans leur gestion, en s'appuyant sur une démarche de responsabilisation, d'objectif et de simplification des procédures budgétaires et comptables. Globalement, la réforme devra permettre aux autorités de gestion une prise de décision basée sur des informations enrichies, d'assurer la transparence des finances publiques soumises au contrôle et d'améliorer la qualité de l'information destinée au public.

Les normes IFRS permettent de délivrer une information financière qui s'attache, entre autres, à refléter la valeur de marché. La notion de coût historique qui a prévalu jusqu'ici est remplacée pour certains actifs et passifs par la notion de « juste valeur » qui se traduit par la comptabilisation d'un bien à sa valeur actuelle du marché. Ces différences de conception vont avoir un impact significatif sur les différents postes du bilan et du compte de résultat des sociétés.

Le SCF s'est largement inspiré de ce référentiel. Il est vrai qu'il a gardé quelques spécificités du PCN, mais il est faux de dire que son application par les entreprises se fera sans difficultés ou dans l'immédiat. Ce nouveau système met en avant l'aspect économique et financier des opérations au lieu de leurs apparences juridiques, comme cela se faisait jusque-là. Il a introduit de nouveaux concepts et procédures tel que la valeur ajoutée, l'amortissement par composants, l'UGT, etc, jamais utilisés dans l'ancienne pratique, et même difficiles (impossible pour certaines) à mettre en œuvre.

Dans le souci du maintien de la convergence entre les exigences fiscales et la nouvelle réglementation comptable, le fisc a procédé à quelques modifications et a complété quelques articles de son règlement, notamment le CIDTA. Cependant, ils restent quelques points non encore traités et qui représentent une importance majeure (la juste valeur, les nouvelles règles d'évaluations, les opérations en monnaies étrangères, les frais de recherches et développements, etc). Les cas qui ont été traités à ce jour, sont des cas qui ne nécessitent pas beaucoup d'approfondissements, pour le reste il s'agit de travaux plus au moins lourds.

L'ENIEM, à l'instar des autres entreprises s'est rendu compte de l'importance de la transition du PCN au SCF, non seulement parce qu'il est obligatoire, mais aussi parce qu'il lui permettra d'obtenir des informations financières, au lieu d'être uniquement comptables, transparentes et lisibles par tous. Cependant, ce que cette SPA a réussi à faire jusque là est une « simple » transposition des comptes sans pour autant prendre en considération les vrais changements (évaluation, amortissement, etc).

Pour une conversion réussie en SCF, une mise en place d'une organisation du type « Gestion de projet » qui permettra une forte mobilisation de l'ensemble des fonctions de l'entreprise est nécessaire, une définition claire des objectifs et des délais et une coordination précise avec les sous projets majeurs de l'entité. Il apparaît nécessaire de constituer un groupe de travail qui associera les différentes parties prenantes, chacune en ce qui la concerne, dans la mise en œuvre du nouveau référentiel SCF : Direction comptable et financière, direction générale, commissaire aux comptes, contrôleur de gestion, expert-comptable, cabinet de conseil en consolidation et SCF, intervenants impliqués dans la valorisation de l'entreprise mais également un correspondant de chaque structure de l'entité.

Il y a lieu de ne pas compter sur une analyse réalisée uniquement par les comptables, mais de constituer des équipes de travail mixtes au sein d'un groupe réunissant les représentants des métiers et des fonctions puis, faire éventuellement valider l'ensemble des choix les plus pertinents par un comité technique restreint ou par le conseil d'administration.

Selon la taille de chaque entité, la réussite de ce projet d'envergure tient tant dans l'implication de la direction générale et services internes que dans l'association de professionnels internes et/ou externes qualifiés et spécialisés dans le référentiel SCF.

Au sein de l'ENIEM, il est vrai que toutes les données de l'exercice 2009 ont été retraitées, mais ceux sont des retraitements de formes, c'est-à-dire des retraitements de nomenclature. Il s'agit d'une simple transposition de comptes.

Il serait plus judicieux pour l'ENIEM, et vu que les règles du SCF ne peuvent pas être entièrement appliquées, qu'avant le passage et l'officialisation de la comptabilité selon le nouveau système, elle devrait tenir la comptabilité selon les deux systèmes (PCN et SCF) durant le 1^{er} trimestre 2010 afin d'éviter des erreurs.

Conclusion générale

Dans le contexte de la mise en œuvre des normes IAS-IFRS, une bonne partie des professionnels et des autres instances concernées ou intéressées à ce sujet, se posent un ensemble de questions quant à l'application de ces normes et les conséquences ou implications qui en découlent sur la gestion comptable et financière de nos entreprises. Leur mise en œuvre pose la problématique liée à la nécessité d'appliquer ces normes en s'adaptant à la nature, la complexité et les règles juridiques et fiscales propres à chaque Etat.

Le PCN a été élaboré dans le cadre d'une économie planifiée socialiste, où l'Etat est l'agent économique, dont l'objectif est de contrôler l'accomplissement des objectifs macro-économiques et de fournir des statistiques. Il a été fait du PCN un outil pour la planification. Tout au long de son application il a soulevé des problèmes qui n'ont pas pu être résolus malgré quelques révisions qui n'ont pas été significatives. Le PCN présente des lacunes d'ordre conceptuel, vu qu'il n'en a prévu aucune, et des lacunes d'ordre techniques. Avec la mondialisation des marchés financiers, et du fait que l'information financière est le fluide vital de ces marchés, de nouveaux instruments économiques et financiers ont apparus, dont le PCN ne pouvait pas assurer la prise en charge. Il n'est pas en mesure de présenter une information financière transparente et comparable. C'est dans cet optique que le ministère des finances s'est lancé dans une réforme comptable, c'est-à-dire afin de:

- Palier aux insuffisances de l'ancien système et de l'adapter au changement qu'a connu l'environnement des entreprises ;
- Répondre au mouvement de mondialisation de l'économie et de l'instrument comptable ;
- Assurer la transition d'une économie planifiée vers l'économie de marché à tous les niveaux et dans tous les domaines, à savoir celui de la comptabilité et de la finance ;
- Enlever les obstacles aux investisseurs actuels et attirer les investisseurs potentiels en leur assurant des informations financières transparentes, pertinentes et surtout comparables à l'échelle internationale.

Le CNC a choisi un système comptable conforme aux normes IAS/IFRS, au lieu d'une simple révision du PCN comme la prévoyait la commission PCN au début de la réforme. Ce choix peut s'expliquer par plusieurs facteurs :

- Les normes IAS/IFRS sont des normes qui ont connu une évolution et une acceptation considérable. Les PVD considèrent l'IASB comme un assistant dans l'amélioration de leurs comptabilités. Cet organisme privé et indépendant, ne cesse de susciter un intérêt de plus en plus grandissant de la part des normalisateurs nationaux et internationaux. Cet intérêt est expliqué principalement en raison de leur philosophie innovatrice et de leur méthodologie stricte.
- Au lieu de créer un référentiel à part entière, il paraît plus judicieux et surtout moins coûteux d'adopter un référentiel déjà établi. Ajoutant à cela le manque de compétences au niveau national, qui soient en mesure de produire des normes.

- La banque mondiale qui a financé la réforme a exprimé son point de vue concernant l'orientation de cette dernière.
- Les travaux ont été repris par un groupement français, déjà initié à ce référentiel du fait de son application en France depuis janvier 2005.

L'orientation vers le référentiel de l'IASB peut aussi s'expliquer par le fait qu'il diffuse des normes mondialement reconnues, appliquées par beaucoup de pays du monde, et le programme de convergence entre les IFRS et les US-GAAP qui a été conclu en 2006 entre le FASB, l'IASB et la SEC et qui autorise les émetteurs étrangers privés à présenter leurs états financiers préparés selon les normes IFRS telles qu'elles ont été publiées par l'IASB, sans les obliger à se réconcilier avec les US-GAAP, ne fait que donner plus de recevabilité à ces normes.

L'évolution la plus importante de cette conversion vers les IAS/IFRS concerne l'adoption d'un cadre conceptuel, complètement ignoré dans le PCN. Néanmoins, le SCF garde toujours des héritages de l'ancien système tel que le cadre comptable, un compte de résultat par nature comme traitement privilégié, les utilisateurs de l'information comptable tels que la comptabilité nationale et les statistiques. Le résidu le plus important à nos yeux est celui de la normalisation qui reste toujours entre les mains de l'Etat. Ce qui s'explique d'ailleurs par le rôle que joue encore ce dernier dans l'économie, du fait du manque de compétences professionnelles et le problème de changement de culture comptable. D'une manière générale, le SCF reprend des IAS/IFRS les aspects liés à :

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

Mais à l'image de PCN 1975, le nouveau projet de référentiel comptable intègre également dans sa démarche méthodologique la nomenclature et le fonctionnement des comptes, car la majorité des professionnels ont été formés dans l'esprit de ce plan, on y trouve aussi l'organisation de la comptabilité (organisation et contrôle, intangibilité des enregistrements, les livres comptables, la justification et conservation des documents comptables).

Il convient de noter que le SCF comporte plusieurs aspects positifs du fait qu'il :

- Propose des solutions techniques à l'enregistrement comptable d'opérations ou de transactions non traités par le PCN ;
- Devra apporter plus de transparence et de fiabilité dans les comptes et dans l'information financière qu'il véhicule, ce qui renforcera la crédibilité des entreprises ;

- Permettra une meilleure comparabilité dans le temps et dans l'espace des situations financières ;
- Constitue une occasion pour les entreprises d'améliorer leur organisation interne et leur communication avec les parties prenantes de l'information financière ;
- Encouragera l'investissement du fait d'une meilleure lisibilité des comptes pour les analystes financiers étrangers et pour les investisseurs ;
- Focalisera d'avantage l'attention sur l'analyse des performances (Cash-flows) et des aspects stratégiques ;
- Favorisera l'émergence d'un marché financier tout en assurant la fluidité des capitaux;
- Améliorera le portefeuille des banques du fait de la production par les entreprises de situations plus transparentes.

Le SCF apporte une nouvelle conception de l'information financière. On passe d'une comptabilité juridique et fiscale à un langage comptable « plus économique » pour les investisseurs, actionnaires et créanciers de l'entreprise. L'objectif de ces normes est la mise en place d'un langage comptable commun à l'ensemble des entreprises, et qui apportera plus de transparence et de comparabilité dans l'information financière, et surtout de répondre au principe de prudence qui est défini comme étant la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice de jugements, nécessaire pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs et les produits ne soient pas sur évalués et que les passifs et les charges ne soient pas sous évalués.

La publication plus détaillée d'informations comptables et financières prévue par le SCF, permettra une meilleure appréciation de la valeur réelle du patrimoine de l'entreprise, des risques qu'elle encoure et de l'évolution de son marché. Les entreprises qui adoptent les normes IAS/IFRS seront amenées à revoir leurs structures informationnelles, afin de les rendre conformes à ces normes.

Le nouveau référentiel comptable présente également un certain nombre d'inconvénients non négligeables:

- En effet, l'introduction de nouvelles règles telles que l'évaluation à la juste valeur, la prééminence de la substance sur la forme, l'approche par composant des immobilisations ainsi que l'instauration des tests de dépréciation (tests de perte de valeur) complexifient la lecture des états financiers. Les états financiers ne seront plus accessibles à tous. La connaissance et la maîtrise de ces normes sont indispensables à la compréhension des documents comptables en général, et à l'analyse financière en particulier.
- De plus, le recours accru à l'évaluation à la juste valeur entraîne la volatilité des comptes et par conséquent la difficulté pour les auditeurs de pouvoir se faire une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes.

- On peut également soulever le problème de la non-stabilité du référentiel IAS/IFRS. Ce dernier est en perpétuelle évolution par l'amendement de certaines normes et par l'élaboration de nouvelles normes qui obligent souvent les normalisateurs nationaux à mettre en place un système adéquat pour suivre les évolutions de ce référentiel.
- Les modifications induites par l'application du référentiel IFRS concernent plusieurs domaines comme les systèmes d'information, la communication interne et externe et la formation comptable et financière initiale ou continue.

Les normes IAS/IFRS sont à l'origine élaborées pour répondre aux préoccupations d'une économie de marché, avec un marché actif et un Etat absent ou peu dirigiste, une situation qui est loin d'être attribuée à l'Algérie. Même si elle est en phase de transition vers l'économie de marché, l'Etat reste le seul régulateur. Le marché financier algérien n'est pas en mesure de participer au financement de l'économie puisqu'il n'est même pas actif. Ce qui rend d'ailleurs impossible l'application de certains principes du SCF tel que la juste valeur.

A travers notre étude pratique à l'ENIEM nous avons pu constater les enjeux et les difficultés de la mise en place de ce nouveau référentiel. Les préoccupations les plus fréquentes se rapportent à :

- La mise en place d'un processus qui n'est pas encore complètement défini, ni maîtrisé et dont on ne mesure pas complètement les effets ;
- La complexité du référentiel de normes; surtout par rapport aux idées reçues de l'ancien système, le PCN et la crainte des responsables financiers de ne pas avoir les moyens de préparer et d'appliquer un tel projet ;
- Le coût de la conversion : conseil, assistance, adaptation des systèmes informatique, formation des salariés, qui est supporté presque en totalité par l'entreprise.

Ces difficultés expliquent d'ailleurs le fait que l'ENIEM n'a pas encore réussi à intégrer ces normes en totalité. Ce qu'elle a réussi à faire est une simple transposition des comptes, sans pour autant intégrer l'amortissement par composant, encore moins l'évaluation à la juste valeur. A notre sens l'application du SCF à 100% prendra beaucoup plus de temps que ce que l'Etat algérien a imaginé.

L'étude de ce thème nous a également donné des éléments de réflexions qui nous ont permis de dégager un ensemble de recommandations à même de faciliter la bonne application du système comptable financier par les entreprises. Ces recommandations peuvent être résumées dans les points suivants :

- Ne pas se limiter à former le personnel des entreprises, mais également mettre en place des programmes de formation pour les cabinets comptables, et procéder à des programmes de formation des formateurs qui pourront à leur tour diffuser cette nouvelle comptabilité. Aussi, Il serai judicieux d'intégrer dans les programmes d'enseignement les normes comptables IAS/IFRS comme cela a été fait dans les pays ayant adopté ce référentiel ;

- Développer des échanges avec les institutions et organismes comptables nationaux et internationaux notamment l'IASB, pour bénéficier de leur expériences;
- Bénéficier de l'expérience des praticiens et faire participer les professionnelles du secteur privé dans la normalisation comptable.

Ce travail de recherche est destiné à faire comprendre aux praticiens, aux enseignants et aux étudiants, ce qui va changer dans la comptabilité des entreprises dans les années à venir. Il s'agit aussi de recherches appliquées visant à préparer les praticiens de demain à utiliser cette nouvelle approche, ces nouveaux concepts et cette nouvelle méthode. L'objectif est de leur faire comprendre que la nature de leur métier, la comptabilité, a changé, et qu'il faut parler maintenant de traitement de l'information financière et non plus seulement de débit et crédit, sans oublier toutefois les mécanismes comptables et financiers de base qui, eux, demeurent à jamais.

Bibliographie

A.Ouvrages

- **AVENEL J.D.**, « Comptabilités nationales et normalisation internationale », éd Ellipses, Paris, 2005.
- **BARENTO Pascal**, « Normes IAS/IFRS : application aux états financiers », éd. Dunod, Paris, 2004.
- **BOUGHABA A.**, « Comptabilité générale approfondie », éd. Berti, Alger, 2001.
- **BOUKHEZAR Aomar**, « Comptabilité de l'entreprise et le Plan Comptable national », éd. ENIC, Alger.
- **BRESSY Gilles et KONKUYT Christian**, « Economie d'entreprise », éd., Dalloz, Paris, 2000, 5^{ème} édition.
- **BRUN Stéphane**, « IAS/IFRS : Les normes internationales d'information financière », éd. Gualino éditeur, Paris, 2006.
- **BRUN Stephane**, « Les normes comptables internationales IAS/IFRS », éd. Gualino éditeur, Paris, 2006.
- **CAPRON Michel**, « Les normes comptables internationales, instrument du capital financier », éd. La découverte, Paris, 2005.
- **CARROUE Laurent, COLLET Didier et RVIZ Claude**, « La mondialisation », éd. Bréal, Paris, 2006.
- **CASTA. P .L.**, « Fondements conceptuels de la comptabilité financière : exposé critique », Gaten Morin édition, Paris, 2003.
- **COLASSE Bernard**, « Comptabilité générale, PCG, IAS/IFRS et ENRON », éd. Economica, Paris, 2001.
- **COLASSE Bernard**, « Les fondements de la comptabilité », éd. La découverte, Paris, 2007.
- **COLASSE Bernard, COHEN Elie, DEGOS Jean-Guy, LECLERE Didier, RAFFOURNIER Bernard et autres**, Encyclopédie de Comptabilité Contrôle Audit, éd. Economica, Paris, 2002.
- **COLLETE Christine et RICHARD Jacque**, « Les systèmes comptables français et anglo-saxons », éd. Dunod, Paris, 2002.
- **Conseil d'Analyse Economique**, ouvrage collectif, « Les normes comptables et le monde post Enron », la documentation française, Paris, 2003.
- **COULEAU-DUPART Annelise**, « Système d'information de gestion », éd. Nathan, Paris, 2007.
- **D'AGOSTINO Serge**, « La mondialisation », éd. Bréal, Paris, 2008.
- **DAYAN Armand et autres**, « Manuel de gestion », volume I, éd. Ellipses, Paris, 1999.
- **DISCHAMPS Jean-Claude**, « Comptabilité générale de l'entreprise », éd. Cujas, Paris, 1972.

- **DRANCOURT Michel**, « Les nouvelles frontières de l'entreprise », éd. PUF, Paris, 2005.
- **DUROUSSET Maurice**, « La mondialisation de l'économie », éd. Ellipses, Paris, 1994.
- **GRELET-TERRIOU Claire et DIARD Marie-Claire**, « La nouvelle comptabilité nationale », éd. Vuibert, Paris, 2005.
- **HALLER Axel et WALTON Peter**, « Différences nationales et harmonisation comptable », dans Comptabilité internationale, éd. Vuibert, Paris, 1997.
- **HOARAU Christian et ESNAULT Bernard**, « Comptabilité financière », éd. PUF, Paris, 2005.
- **HOARAU Christian**, « Comptabilité et management », éd. Foucher, Paris, 2002.
- **KADDOURI A. et MIMECHE A.**, « Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS », éd. ENAG, Alger, 2009.
- **KAMDEM David**, « Système comptable OHADA (SYSCOA) : Comptabilité générale », éd. Dianopia, Paris, 2004.
- **LABIDI Mourad**, « Comptabilité nationale », éd. L'office des publications universitaires, Alger, 1982.
- **LAMARI Abdelhak**, « Gérer l'entreprise Algérienne en économie de marché », PRESTCOMM éditions, Alger, 1993.
- **LAUDON Kenneth et LAUDON Jame**, « Management des systèmes d'information », éd. Pearson éducation, Paris, 2006 (9^{ème} édition).
- **MAILLET C. et LE MANH A.**, « Les normes comptables internationales IAS/IFRS », éd. Foucher, Paris, 2005.
- **MEHADJIBIA M.**, « Essai d'adaptation de la comptabilité aux besoins de l'économie d'un pays : le plan comptable national algérien », 1978.
- **MOUHOUD El Mouhoub**, « Mondialisation des entreprises et délocalisation des entreprises », éd. La découverte, Paris, 2008.
- **NIKITIN Marc et REGENT Marie-Odile**, « Introduction à la comptabilité », éd. Armand Colin, Paris, 2007.
- **O'BRIEN James**, « Les systèmes d'information de gestion », éd. De Boeck, Montréal, 1995.
- **OBERT Robert**, « Pratiques des normes IAS/IFRS », éd. Dunod, Paris, 2004.
- **PLIHON Dominique**, « Le nouveau capitalisme », éd. La découverte, Paris, 2004.
- **SACI Djelloul**, « Comptabilité de l'entreprise et système économique : l'expérience algérienne », éd. Office des publications universitaires, Alger, 1991.
- **STOLOWY Hervé et autres**, « Comptabilité et analyse financière », éd. De Boeck, Paris, 2006.
- **TELLER Robert**, « La normalisation comptable », dans encyclopédie du management, éd. Vuibert, Paris, 1992.

- **VANHAECKE Dominique et DUTHIL G.**, « Les fondements de l'économie d'entreprise », éd l'Harmattan, Paris, 1993.
- **WOLF Bay et BRUNS H. Georg**, « L'information financière des entreprises multinationales, dans comptabilité internationale », éd. Vuibert, Paris, 1997.

B. Articles de revues

- **DUMONTIER Pascal et MAGHRAOUI Randa**, « Adoption volontaire des IFRS, asymétrie d'information », revue Comptabilité Contrôle Audit, tome 12, volume2, Paris, décembre 2006
- **GIORDANO-SPRING Sophie et LACROIX Monique**, « Juste valeur et reporting de la performance : débats conceptuels et théoriques », revue Comptabilité-Contrôle-Audit / Numéro thématique, Paris, décembre 2007.
- **SABOLY Michèle**, « La prudence comptable: Perspectives historique et théorique » revue Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 9 - Volume 1, Paris, mai 2003.
- **SIMON Claude et STOLOWY Herve**, « Vingt ans d'harmonisation comptable internationale», revue Comptabilité-Contrôle-Audit, les 20 ans de l'AFC, Paris, mai 1999.
- **TELLER Robert**, « Juste valeur et globalisation comptable : questions autour du processus de normalisation comptable internationale », revue sciences de gestion, n° 64, Paris, 2008.
- **WILFRID Azan**, « Evolution des systèmes comptables, contrôle externe et réseaux de cultures : (*Kon TraG*) et (*NRE*) », revue Comptabilité- Contrôle- Audit, tome 8, volume 2, Paris, novembre 2002.

C. Textes réglementaires, rapports et autres documents

- Arrêté du 26/07/2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.
- Code de commerce, éd. Berti, 2^{ème} édition, Alger, 2002.
- Code des impôts directs et taxes assimilées, éd. Berti, Alger, 2002.
- Conseil National de Comptabilité, Instruction n°02 portant première application de système comptable et financier 2010, du 29 octobre 2009.
- Conseil National de Comptabilité, Note méthodologique n°01, 2010.
- Conseil National de Comptabilité, Note méthodologique n°02, 2010.
- Conseil National de Comptabilité, Projet SCF, 2006.
- Conseil National de Comptabilité, Rapport d'évaluation du PCN, 2000.
- Conseil National de Comptabilité, Rapport de la phase 1, « Modernisation du PCN et renforcement institutionnel », 2001.
- Conseil National de Comptabilité, Rapport de la phase 1, Groupement français, « Modernisation du PCN et renforcement institutionnel du Conseil National de Comptabilité de la République Démocratique et Populaire Algérienne », 2000.

- Conseil National de Comptabilité, Synthèse de l'évaluation du plan comptable national, 1999.
- Décret exécutif n° 09-110 du 07 avril 2009 fixant les modalités et les conditions de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques.
- Discours prononcé par le ministre des finances qui contient les lignes directives du PCN, le 05 mai 1957.
- Journal officiel de la République Algérienne n°56, 1996.
- Loi n° 07-11 du 25 Novembre 2007 fixant le système comptable financier.
- Loi n°09-09 portant loi de finances pour 2010, journal officiel de la république algérienne n°78, du 30 décembre 2009.
- Loi n°91-08 du 27 avril 1991, relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréés.
- Ministère des finances, SNC, Rapport de présentation du PCN, 1973.
- Ordonnance n°09-01 du 22 juillet 2009, portant loi de finances complémentaire pour 2009, journal officiel de la république algérienne n°44 du 26 juillet 2009.

D. Thèses et mémoires

- **BENABDALAH Samira**, « le choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS : observation et compréhension des choix effectués par les groupes français », thèse de doctorat, école doctoral MODEG, Nice, 2008.
- **BOUMAZA Hayet**, « Impacts des normes comptables internationales IAS/IFRS sur les banques », mémoire de magister, U. Tizi Ouzou, 2010.
- **BOURAOUI Nassiba**, « D'une comptabilité d'économie planifiée a une comptabilité d'économie de marché : stratégie de réforme comptable en Algérie », thèse de doctorat, Université Paris-Dauphine, Paris, 2007.
- **DELVAILLE Pascal**, « L'harmonisation comptable européenne en droit et en pratique », thèse de Doctorat, Université Paris-Dauphine, Paris, 2001.
- **MEROUANI Samir**, « Le projet du nouveau SCF : anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS », thèse de magister, ESC, Alger, 2007.
- **MIMECHE Ahmed**, « Système d'information comptable et système de gestion de l'entreprise industrielle : le contexte algérien », thèse de doctorat d'Etat en sciences de gestion, ESC, Alger, 2005.
- **REZZAG LEBZA Imad**, « Nécessité d'adapter la Plan Comptable National aux exigences comptables Internationales », mémoire de magister, ESC, Alger, 2004.
- **ZIANI Hiba Imene**, « Impacts des Normes Comptables Internationales IAS/IFRS sur les banques en Algérie », mémoire de magister, ESC, Alger, 2008.

E. Séminaires

- **ASSAD Chabane et ABCI Salah**, « La juste valeur et les IFRS : Introduction de la juste valeur dans le Nouveau Système Comptable Financier », Séminaire international : « Normes comptables IAS/IFRS », Université de Tizi Ouzou, mai 2008.

- **BENAISSA Younes**, Document de séminaire intitulé : « Principes généraux définis par l'instruction n°02 », INSIG, Tizi Ouzou, 2010.
- **BIA chabane**, « Le système comptable et financier Algérien (SCF) et la mesure de la performance dans l'entreprise », Séminaire international : « Normes comptables IAS/IFRS », mai 2008, U. Tizi Ouzou.
- **CASTA J.F.**, « Nouvelles normes comptables : quels enjeux pour l'enseignement de la comptabilité ? » Séminaire, le 14 septembre, Paris, 2004.
- **CHOUCHANE Bisma**, « L'harmonisation comptable internationale », Séminaire international : « Normes comptables IAS/IFRS », mai 2008, U. Tizi Ouzou.
- **HAMEDI Lamine**, « La profession comptable au Maghreb », document de séminaire, 2006.
- **SALEH Khaled**, « L'application des normes internationales dans les pays émergents : le cas de la Libye », Séminaire international : « Normes comptables IAS/IFRS », mai 2008, Tizi Ouzou.

F. Sites internet

www.cfo-news.com

www.elwatan.com

www.experts-comptables.fr

www.focusifrs.com

www.iasb.org

www.magrebarabe.org

www.mf.gov.dz

www.presse-dz.com

www.scribd.com

Annexes

istes des annexes

Annexe n°(01) : Tableau de correspondance PCN/SCF

Annexe n°(02) : Balance des comptes généraux « ENIEM »

Annexe n°(03) : Modèles des états financiers prévus par le SCF

Annexe n°(04): Bilan ENIEM selon le NSCF

Annexe n°(05): Loi n° 07-11 du 25 novembre portant système comptable Financier.

Annexe n°(06): NOMENCLATURE PLAN COMPTABLE 1975: Comptes sans équivalent dans la nomenclature convergente IAS/IFRS

Annexe n°(07): NOMENCLATURE COMPTABLE CONVERGENTE IAS/IFRS: Comptes sans équivalent dans le PCN 1975

Annexe n°(01):TABLEAU DE CORRESPONDANCE PCN / SCF

PLAN COMPTABLE NATIONAL 1975		NOMENCLATURE COMPTABLE CONVERGENTE SCF	
	Classe 1 : Fonds propres		
100	Apports de l'Etat (appelés / non appelés)	101	Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)
101	Apport des collectivités locales (appelés / non appelés)	101	Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)
102	Apport des entreprises publiques (appelés / non appelés)	101	Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)
103	Apport des sociétés privées (appelés / non appelés)	101	Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)
104	Apport des particuliers (appelés / non appelés)	101	Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)
110	Fonds d'exploitation	101	Capital émis (capital social ou fonds de dotation, ou fonds d'exploitation)
119	Compte de l'exploitant	108	Compte de l'exploitant
12	Primes d'apport	103	Primes liées au capital social
130	Réserves légales	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée)
131	Réserves réglementaires	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée)
132	Réserves statutaires	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée)
133	Réserves contractuelles	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée)
134	Réserves facultatives	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementée)
141	Subventions d'investissement reçus	131	Subventions d'équipement
		132	Autres subventions d'investissements
147	Subventions inscrites à produits exceptionnels (en négatif)	131	Subventions d'équipement
		132	Autres subventions d'investissement
150	Ecart de réévaluation en franchise d'impôt	105	Ecart de réévaluation
151	Ecart imposable	105	Ecart de réévaluation
17	Liaisons inter-unités	181	Comptes de liaison entre établissements
18	Résultat en instance d'affectation	11	Report à nouveau
190/195	Provisions pour pertes probables et charges (dans le SCF, les grosses réparations n'existent plus)	153	Provisions pour pensions et obligations similaires
		155	Provisions pour impôts
		156	Provisions pour renouvellement des immobilisations (concession)
		158	Autres provisions pour charges - passifs non courants
198	Provisions pour participations des travailleurs	481	provisions - passifs courants

	Classe 2 : investissements		
200	Frais relatifs au pacte social	62	Services
		64	Impôts et taxes
201	Frais d'emprunt	169	Primes de remboursement des obligations(si emprunts correspondants sont en cours)
202	Frais d'investissement	2xx	Compte d'investissement concerné
203	Frais de formation professionnelle	1x	Capitaux propres , première application SCF
		62	Autres services
		63	Charges de Personnel
204	Frais de fonctionnement antérieur au démarrage	1x	Capitaux propres , première application SCF
		6x	Charges par nature
205	Frais d'études et de recherches	1x	Capitaux propres , première application SCF
		6x	Charges par nature
		203	Frais de développement immobilisables
208	Frais exceptionnels	1x	Capitaux propres , première application SCF
		6x	Charges par nature
209	Résorption des frais préliminaires		A affecter aux comptes "20x" correspondants existants au 31/12/09
210	Fonds de commerce	208	Autres immobilisations incorporelles
212	Droits de la propriété industrielle et commerciale	204	Logiciels informatiques et assimilés
		205	Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques
220	Terrains	211	Terrains
224	Carrières et gisements	211	Terrains
226	Autres terrains	211	Terrains
240	Bâtiments	213	Constructions
241	Ouvrages d'infrastructure	213	Constructions
242	Installations complexes	215	Installations techniques, matériel et outillage industriels
243	Matériel et outillage	215	Installations techniques, matériel et outillage industriels
244	Matériel de transport	218	Autres immobilisations corporelles
245	Equipement de bureau	218	Autres immobilisations corporelles
246	Emballages récupérables	218	Autres immobilisations corporelles
247	Agencements et installations	212	Agencements et aménagements de terrain

		218	Autres immobilisations corporelles
250	Bâtiments sociaux	213	Constructions
251	Matériel	218	Autres immobilisations corporelles
252	Mobilier et équipement ménager	218	Autres immobilisations corporelles
257	Aménagements	218	Autres immobilisations corporelles
28	Investissements en cours	232	Immobilisations corporelles en cours
		237	Immobilisations incorporelles en cours
29	Amortissement des investissements	280	Amortissement des immobilisations incorporelles
		281	Amortissement des immobilisations corporelles
	Classe 3 Stocks		
30	Marchandises	30	Stocks de marchandises
31	Matières et fournitures	31	Matières premières et fournitures
		32	Autres approvisionnements
		321	Matières consommables
		322	Fournitures consommables
		326	Emballages
33	Produits semi-ouvrés	351	Produits intermédiaires
34	Produits et travaux en cours	331	Produits en cours
		335	Travaux en cours
		341	Etudes en cours
		345	Prestations de services en cours
35	Produits finis	355	Produits finis
36	Déchets et rebuts	358	Produits résiduels ou matières de récupération (déchets, rebuts)
37	Stocks à l'extérieur	37	Stocks à l'extérieur (en cours de route, en dépôt ou en consignation)
38	Achats	38	Achats stockés
39	Provisions pour dépréciation des stocks	39	Pertes de valeur sur stocks et en cours
		390	Pertes de valeur sur Stocks de marchandises
		391	Pertes de valeur sur Matières premières et fournitures
		392	Pertes de valeur sur Autres approvisionnements
		393	Pertes de valeur sur En cours de production de biens

		394	Pertes de valeur sur En cours de production de services
		395	Pertes de valeur sur stocks de produits
		397	Pertes de valeur sur Stocks à l'extérieur
	Classe 4 : Créances		
40	Comptes débiteurs du passif		A reclasser en fonction des comptes débiteurs d'origine
421	Titres de participation (EPE, Stés mixtes, privées, autres)	261	Titres de filiales
		262	Autres titres de participation
		265	Titres de participation évalués par équivalence (entreprises associées)
422	Bons	272	Titres représentatifs de droit de créance (obligations, bons)
		501	Part dans des entreprises liées
		503	Autres actions ou titres conférant un droit de propriété
		506	Obligations, bons du trésor et bons de caisse à court terme
		508	Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées
423	Titres de placement	503	Autres actions ou titres conférant un droit de propriété
		508	Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées
424	Prêts	274	Prets et créances sur contrat de location- financement
		276	Autres créances immobilisées
425	Avances et acomptes sur investissements	409	Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créances
426	Cautionnements versés	275	Dépôts et cautionnements versés
429	Autres créances d'investissement	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
430	Avances aux fournisseurs(à ventiler)	409	Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créances
435	Consignations versées	409	Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créances
438	Remises à obtenir	409	Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créances
440	Associés(apports en numéraire/en nature - associés défallants)	456	Associés, opérations sur le capital
448	Créances sur les sociétés apparentées	266	Créances rattachées à des participations groupe
		267	Créances rattachés à des participations hors groupe
		268	Créances rattachés à des sociétés en participation
456	Impôt sur le revenu des valeurs mobilières	442	Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers

457	Taxes récupérables et précomptes	442	Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers
462	Avances sur services	409	Fournisseurs débiteurs : avances et acomptes versés, RRR à obtenir, autres créances
463	Avances au personnel	425	Personnel, avances et acomptes accordés
464	Avances sur impôts et taxes	444	Etat, impôts sur les résultats
		445	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires
465	Avances sur frais financiers	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
466	Avances sur frais divers	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
468	Frais comptabilisés d'avance (à plus d'un an)	138	Autres produits et charges différées
468	Frais comptabilisés d'avance (moins d'un an)	486	Charges constatées d'avance
469	Dépenses en attente d'imputation	47	Comptes transitoires ou d'attente
470	Clients	411	Clients
		416	Clients douteux
		419	Clients créditeurs , avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir
471	Clients, retenues de garantie	411	Clients ou création d' un sous compte ex: 412
478	Factures à établir (à ventiler)	417	Créances sur travaux ou prestations en cours
		418	Clients - produits non encore facturés
479	Effets à recouvrer	413	Clients effets à recevoir
480	Fonds en dépôt chez le notaire		prévoir un sous compte 516
483	Comptes au Trésor	515	Trésor Public et établissements publics
484	Comptes dans les établissements financiers	517	Autres organismes financiers
485	Comptes bancaires	512	Banques comptes courants
486	Comptes postaux	515	Trésor Public et établissements publics
487	Caisse	53	Caisse
488	Régies et accreditifs	54	Régies d'avances et accreditifs
489	Virements des fonds	581	Virements de fonds
49	Provision pour dépréciation de créances	296	Pertes de valeur sur participations et créances rattachées à participations
		297	Pertes de valeur sur autres titres immobilisés
		298	Pertes de valeur sur autres actifs financiers immobilisés
		491	Pertes de valeur sur comptes de clients
		495	Pertes de valeur sur comptes du groupe et sur associés

		496	Pertes de valeur sur comptes de débiteurs divers
		591	Pertes de valeur sur valeurs en banque et Etablissements financiers
		594	Pertes de valeurs sur régies d'avances et accréditifs
	Classe 5 : Dettes		
50	Comptes créditeurs de l'actif		A reclasser selon les soldes des comptes créditeurs d'origine
520	Emprunts obligataires	162	Emprunts obligataires convertibles
		163	Autres emprunts obligataires
521	Emprunts bancaires	164	Emprunts auprès des établissements de crédit
522	Crédits d'investissement (à ventiler)	404	Fournisseurs d'immobilisations
523	Autres emprunts	168	Autres emprunts et dettes assimilés
		171	Dettes rattachées à des participations groupe
		172	Dettes rattachées à des participations hors groupe
		173	Dettes rattachés à des sociétés en participation
		178	Autres dettes rattachées à des participations
524	Fournisseurs, retenue de garantie	404	Fournisseurs d'immobilisations
525	Cautionnements reçus	165	Dépôts et cautionnements reçus
526	Consignations à rembourser	419	Clients créditeurs, avances reçues, RRR à accorder et autres avoir à établir
529	Autres dettes d'investissement	168	Autres emprunts et dettes assimilés
530	Fournisseurs	401	Fournisseurs de stocks et services
538	Factures à recevoir	408	Fournisseurs factures non parvenues
540	Tantièmes à payer	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
543	Impôts sur le revenu global	447	Autres impôts, taxes et versements assimilés
545	Cotisations sociales retenues	431	Sécurité sociale
		438	Organismes sociaux, charges à payer et produits à recevoir
546	Oppositions sur salaires	427	Personnel, oppositions sur salaires
547	Taxes dues sur ventes	445	Etat, taxes sur le chiffre d'affaires
551	Apports à rembourser	456	Associés, opérations sur le capital
555	Comptes courants des associés	455	Associés - comptes courants
556	Coupons et dividendes à payer	457	Associés, dividendes à payer
558	Dettes envers les sociétés apparentés	451	Opérations Groupe
562	Créditeurs de services	401	Fournisseurs de stocks et services

		467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
563	Personnel	421	Personnel, rémunérations dues
		426	Personnel, dépôts reçus
		428	Personnel, charges à payer et produits à recevoir
564	Impôts d'exploitation dus	444	Etat, impôts sur les résultats
		447	Autres impôts, taxes et versements assimilés
565	Créditeurs de frais financiers	518	Intérêts courus
566	Créditeurs de frais divers	443	Opérations particulières avec l'Etat et les collectivités publiques
		446	Organismes internationaux
		448	Etat, charges à payer et produits à recevoir (hors impôts)
		467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
568	Organismes sociaux	431	Sécurité sociale
		432	Autres organismes sociaux
		438	Organismes sociaux, charges à payer et produits à recevoir
570	Acomptes et avances reçus des clients	419	Clients créditeurs, avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir
577	Remises à accorder	419	Clients créditeurs, avances reçues, RRR à accorder et autres avoirs à établir
578	Produits comptabilisés d'avance (à plus d'un an)	138	Autres produits et charges différés
578	Produits comptabilisés d'avance (à moins d'un an)	487	Produits constatés d'avance
579	Recettes en attente d'imputation	47	Comptes transitoires ou d'attente
583	Effets à payer	403	Fournisseurs effets à payer
		405	Fournisseurs d'immobilisations, effets à payer
588	Avances bancaires	519	Concours bancaires courants
	Classe 6 : Charges		
60	Marchandises consommées	600	Achats de marchandises vendues
61	Matières et fournitures consommées	601.	Matières premières
		602	Autres approvisionnements
		605.	Achats de matériels, équipements et travaux
		607	Achats non stockés de matières et fournitures
		608	Frais accessoires d'achat
		609	Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats
620	Transports	624	Transports de biens et transport collectif du personnel

621	Loyers et charges locatives	613	Locations
		614	Charges locatives et charges de copropriété
622	Entretien et réparations	615	Entretien, réparations et maintenance
624	Documentation	618	Documentation et divers
625	Rémunérations de tiers	604	Achats d'études et de prestations de services
		611	Sous-traitance générale
		617	Etudes et recherches
		621.	Personnel extérieur a l'entreprise
		622.	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
		651	Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels , droits et valeurs similaires
626	Publicité	623	Publicité, publication, relations publiques
627	Déplacements et réceptions	625.	Déplacements, missions et réceptions
628	P et T	626.	Frais postaux et de télécommunications
630	Rémunération du personnel	631.	Rémunérations du personnel
631	Rémunération des associés	631	Rémunérations du personnel
632	Indemnités et prestations directes	638	Autres charges de personnel
633	Participation aux bénéfices	632	Participation des salariés aux bénéfices (sous compte à ouvrir)
634	Contributions aux activités sociales	637.	Autres charges sociales
635	Cotisations sociales	635	Cotisations aux organismes sociaux
		636	Charges sociales de l'exploitant individuel
641	Taxe sur l'activité professionnelle	642	Impôts et taxes non récupérables sur le chiffre d'affaires
643	Droits indirects	645	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)
644	Taxes spéciales	645	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)
646	Droits d'enregistrement	645	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)
647	Droits de douane	645	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)
648	Autres droits, impôts et taxes	641.	Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations
		645	Autres impôts et taxes (hors impôts sur les résultats)
650	Intérêts des emprunts	661.	Charges d'intérêts
651	Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs	661.	Charges d'intérêts
653	Intérêts bancaires	661.	Charges d'intérêts

654	Escomptes	709	Rabais, remises, ristournes accordés
655	Frais de banque et de recouvrement	627	Services bancaires et assimilés
656	Frais d'achat des titres	627	Services bancaires et assimilés
657	Commissions sur ouverture de crédits, cautions et avals	627	Services bancaires et assimilés
660	Assurances	616	Primes d'assurances
668	Jetons de présence	653.	Jetons de présence
669	Autres frais divers	628	Cotisations et divers
		656.	Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités
		657	Charges exceptionnelles de gestion courante
		658.	Autres charges de gestion courante
682	Dotations aux amortissements		Dotations aux amortissements, provisions. et pertes de valeur - actifs non courants
		681.	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur - actifs courants
		685	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur - actifs courants
		686.	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur, éléments financiers
685	Dotations aux provisions		Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur - actifs non courants
		681.	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur - actifs courants
		685	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur - actifs courants
690	Subventions accordées	656	Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités
694	Créances irrécouvrables	654.	Pertes sur créances irrécouvrables
		664	Pertes sur créances liées à des participations
	Classe 7 : Produits		
70	Ventes de marchandises	700	Ventes de marchandises
71	Production vendue	701	Ventes de produits finis
		702	Ventes de produits intermédiaires
		703	Ventes de produits résiduels
		704	Vente de travaux
		708	Produits des activités annexes
72	Production stockée	723	Variation de stocks d'en-cours
		724	Variation de stocks de produits
73	Production de l'entreprise pour elle-même	731	Production immobilisée d'actifs incorporels

		732	Production immobilisée d'actifs corporels
74	Prestations fournies	705	Ventes d'études
		706	Autres prestations de services
770	Produits financiers	761	produits de participations
		762	Revenus des actifs financiers
		768	Autres produits financiers
779	Autres produits divers	751	Redevances pour concessions, brevets, licences, logiciels et valeurs similaires
		753	Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant
		755	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun
		757	Produits exceptionnels sur opérations de gestion
		758	Autres produits de gestion courante
790	Subventions reçues	741	Subvention d'équilibre
		748	Autres subventions d'exploitation
		754	Quotes-parts de subventions virée au résultat de l'exercice..
794	Rentrées sur créances annulées	756	Rentrées sur créances amorties
	Impôts sur les bénéfices		
889	Impôts sur les bénéfices	695	Impôts sur les bénéfices basés sur le résultat des activités ordinaires

Annexe n°(02) : Balance des comptes généraux « ENIEM »

BALANCE DES COMPTES GENERAUX				SOLDES	
N° COMPTE/PCN	LIBELLE	N° COMPTE/PCF	LIBELLE	Débit	Credit
141 000	Subvention Invest	131 000	Subvention D'Equipements		8 737 725,76
147 000	SUB Invest Amorti	132 000	Autres Subvention Investissement	7 026 348,27	
174 101	Créances Unité SIEGE	181 106	Compte de liaison entre établissement,siège	0,00	2 193 465 586,14
175 101	Dettes Unité SIEGE				
174 105	Créances U.C	181 105	Compte de liaison entre établissement,commerciale	790 568 034,32	0,00
175 105	Dettes U.C				
174 107	Créances U.Froid	181 101	Compte de liaison entre établissement,froid	0,00	6 858 511,70
175 107	Dettes U.Froid				
174 109	Créances Unité Clim	181 103	Compte de liaison entre établissement,Clim	64 593 115,88	0,00
175 109	Dettes Unité Clim				
174 110	Créances U.P.T	181 104	Compte de liaison entre établissement,U.P.T		439 411 675,43
175 110	Dettes U.P.T				
181 000	Résultat en Inst d'affectation	110 000	Report à nouveau bénéficiaire	0,00	
181 100	Résultat Defic en Inst	111 000	Report à nouveau déficitaire		
190 000	Provisions P/Pertes	153 000	Provisions P/Pertes de changes		26 765 502,23
220 400	Terrains Const.In	211 400	Terrains de Const.Industrielle,commerciale	972 862 328,94	
240 000	Bâtiments Industriels	213 000	Bâtiments Industriels	1 395 737 944,24	
240 100	Bat.Adminis.Commerc	213 100	Bat.Adminis.Commerc	49 667 897,68	
240 900	Autres Batiments	213 900	Autres Bâtiments	8 162 424,68	
242 000	Installation Com.	215 200	Installations Complexes.	39 239 875,56	
243 000	Mat.Outillage Ind	215 000	Mat.Outillage Ind	190 041 919,60	
243 010	Materiel.Industr	215 010	Materiel.Industr	91 007 721,31	
243 050	Outillage. Industr	215 050	Outillage. Industr	2 325 935,45	

243 300	Appariel Mes.Cons	215 300	Appariel Mesure.Contrôle,	986 659,71	
243 400	Materiel.Incendie	215 400	Materiel.Incendie,Sécurité	169 317,44	
243 500	Mat.Condit.Stockage	215 500	Mat.Condit.Stockage	9 262 663,98	
243 600	Mat.Levage.Manutention	215 600	Mat.Levage.Manutention	21 996 331,94	
243 900	Autres Mat.Stockage	215 900	Autres Mat.et Outillage	294 815,10	
244 010	Véhicules de Tourisme	218 010	Véhicules de Tourisme	1 828 263,08	
245 000	Mobilier de Bureau	218 000	Mobilier de Bureau	2 125 481,83	
245 100	Matériel de Bureau	218 100	Matériel de Bureau	277 668,95	
245 200	Materiel Informt	218 200	Materiel Informt	1 620 893,41	
247 000	Agencements	212 000	Agencements	995 462,59	
247 021	Agencements Locaux	212 021	Agencements Locaux Industriels	5 225 057,28	
247 090	Agencements Divers	212 090	Agencements Divers	8 448,00	
247 510	Instal.Securite	215 510	Instal.Securite et incendie,	35 568,00	
247 520	Installation D' eau.	215 520	Installation D' eau.	3 933,80	
247 530	Instal.Gaz.Electricité	215 530	Instal.Gaz.Electricité	2 910 273,67	
247 540	Installation Telephone.	215 540	Installation Telephone,Telex.	184 611,66	
247 550	Installation De Conditionnement.	215 550	Installation De Conditionnement.	52 852 920,20	
247 590	Installation Diverses.	215 560	Installation Diverses.	973 618,65	
248 000	Produits Finis Prototype	218 800	Produits Finis Prototypes	98 684,95	
252 200	Mob.Equip de Bureau	218 550	Mob.Equip ménagers,Logement personnel	23 335,00	
284 000	Bat.Industriel en	232 000	Bat.Industriel en cours	0,00	
294 000	Amortis.Bat.Industr	281 300	Amortis.Bat.Industr	0,00	949 569 989,22
294 010	Amortis.Bat.Industr,Comm	281 310	Amortis.Bat.Industr,Comm	0,00	6 924 398,66
294 090	Amortis.Autres.Bat.	281 390	Amortis.Autres.Bat.		2 414 862,74
294 200	Amortis.Complexes	281 520	Amortis Install complexe	0,00	33 228 400,58
294 300	Amortis.Mat et Outill	281 500	Amortis.Mat et Outill		185 658 367,83
294 301	Amortis.Mat.Indust	281 501	Amortis.Mat.Indust		85 512 709,80

294 305	Amortis.Outil.Indust	281 505	Amortis.Outil.Indust		848 570,11
294 330	Amortis.Appariel	281 530	Amortis Appareil de mesure,contrôle		986 656,70
294 340	Amortis.Mat.Incend	281 540	Amortis.Mat.Incend,Sécurité		169 316,64
294 350	Amortis.Mat.Cond	281 550	Amortis.Mat.Cond,Stockage		7 089 585,04
294 360	Amortis.Mat.Lev.Manutention	281 560	Amortis.Mat.Lev.Manutention		16 589 017,72
294 390	Amortis.Autres.Mat.Outil	281 590	Amortis.Autres.Mat.		294 815,10
294 401	Amortis.Véhicul.Touris	281 801	Amortis.Véhicul.Touris		1 828 263,08
294 500	Amortis.Mobilier de Bureau	281 800	Amortis.Mobilier de Bureau		2 028 506,31
294 510	Amortis.Mob.Bureau	281 810	Amortis.Mat.Bureau		220 743,36
294 520	Amortis.Mat.Infor	281 820	Amortis.Mat.Infor		1 499 951,40
294 700	Amortis.Agenc.Inst	281 570	Amortis.Mat.Pédagogique		995 462,57
294 702	Amortis.Agenc.Bat	281 202	Amortis.Agenc.Bat		3 885 171,37
294 709	Amortis.Agenc.Divers	281 256	Amortis.Agenc.Divers		8 448,00
294 751	Amortis.Instal.Se	281 551	Amortis.Instal.Se		35 568,00
294 752	Amortis.Instal.D'eau	281 552	Amortis.Instal.D'eau		3 933,81
294 753	Amortis.Instal.Gaz	281 553	Amortis.Instal.Gaz		2 910 273,68
294 754	Amortis.Instal.Teleph	281 554	Amortis.Instal.Teleph		185 634,57
294 755	Amortis.Instal.Co	281 555	Amortis.Instal.Co		52 852 920,29
294 759	Amortis.Instal.Divers	281 580	Amortis.Mat.et outill enc,Gestion		669 427,30
294 800	Amortis.Produits.Finis	281 880	Amortis.Produits.Finis		82 360,31
295 220	Amortis.Mob.Equip	281 890	Amortis.Mob.Equip		23 335,00
310 000	Stock Matières Premières	310 001	Stock Mat Premières Peintures, Emaux	7 246 996,28	
310 000	Stock Matières Premières	310 002	Stock Mat Premières Produits Chimiques	4 685 679,61	
310 000	Stock Matières Premières	310 003	Stock Mat Premières Sedirurgiques Toles	40 660 295,40	
310 000	Stock Matières Premières	310 004	Stock Mat Premières Robinetrie, Thermostat, Thermocoup	12 474 056,24	
310 000	Stock Matières Premières	310 005	Stock Mat Premières Laine de Verre, Isolation	2 852 056,29	

310 000	Stock Matières Premières	310 006	stock Mat Premières Verreries	1 196 920,05	
310 000	Stock Matières Premières	310 007	Stock Mat Premières Visseries, Boulonneries	8 115 824,00	
310 000	Stock Matières Premières	310 008	Stock Mat Premières Embalages	2 055 567,21	
310 000	Stock Matières Premières	310 014	Stock Mat Premières Bruleurs	8 745 184,60	
310 000	Stock Matières Premières	310 016	Stock Mat Premières Plastiques	10 740 373,04	
310 000	Stock Matières Premières	310 017	Stock Mat Premières Pièces Electriques	11 886 498,50	
310 010	Encours Réceptions	310 010	Encours Réceptions	14 260 564,06	
310 012	Stock Mat. Fournitures,Bloquées	310 012	Stock Mat. Fournitures,Bloquées	2 897 127,66	
312 000	Stock .Combus.Carb	322 022	Stock Fournitures Consommable	211 105,92	
312 000	Stock .Combus.Carb	322 021	Stock Lubrifiant	333 508,09	
312 000	Stock .Combus.Carb	322 020	Stock .Combus.Carb	47 840,00	
		321 010	Stock Mat Consommable de Fabrication	76 370,37	
313 000	Stock Pces de rechanges	321 034	Stock Pces de rechanges équipements	109 227 678,42	
313 100	Stock Aciers.Spéciaux	321 031	Stock Aciers.Spéciaux	647 427,66	
313 200	Stock Pces de rechanges Auto	321 032	Stock Pces de rechanges Auto	0,00	
314 000	Stock Petit Outillage	322 040	Stock Petit Outillage	17 043 549,83	
315 000	Stock Ftres Magas,Prod Entreprise	322 050	Stock Ftres Magas,Prod Entreprise	7 864,77	
317 000	Stock Fournitures	322 070	Stock Fournitures de bureau	386 614,98	
319 000	Stock Produits divers	322 090	Stock Produits divers	0,00	
330 000	Stock Produits semi-finis	351 000	Produits intermediaires	839 591,47	
340 000	Stock Produits	331 000	Produits en cours unité de production	46 736 106,42	
350 000	Stocks Produits Finis	355 000	Stocks Produits Finis	0,00	
350 001	Stocks Pces usinées	355 001	Stocks Pces usinées	0,00	
360 000	Stock Dechets/Rebus	358 000	Produits résiduels ou Mat de récup(Déchets et rebus)	0,00	
371 100	Achat M/F non receptioné fin exercice	371 100	Achat M/F non receptioné fin exercice	35 005 793,72	
371 200	M/F manquantes a remplacer P/fournis	371 200	M/F manquantes a remplacer P/fournis	413 698,06	

371 300	Matières et Fournitures Prêtés	371 300	Matières et Fournitures Prêtés	0,00	
391 000	Prov P/Depreciat	391 000	Perte de valeur S/Mat premières et fournitures		67 493 024,47
400 000	Débiteur du passif	467 000	Autres comptes créditure	53 677,37	
426 100	Cautionnements	275 001	Dépôts versés	900 000,00	
430 000	Avances Fournisseurs locaux	409 000	Avances Fournisseurs débiteur	22 346 151,83	
430 110	Avances Cre-Doc	409 110	Avances Cre-Doc	485 142,40	
430 120	Avances Rem-Doc	409 120	Avances Rem-Doc	0,00	
435 000	Consignations Versées	275 000	Cautionnements Versés	34 550,00	
454 000	Avances P/Cptes	432 000	Avances P/Cptes CNASAT AF	168 000,00	
457 200	TVA S/Investissements	445 200	TVA S/Investissements	0,00	
457 300	TVA Déduct S/Bienset Services	445 300	TVA Déduct S/Biens et Services	460 967,09	
457 650	TVA Récup S/Opér Bancaires	445 650	TVA Récup S/Opér Bancaires	25,50	
457 690	TVA Récup S/Autres Services	445 690	TVA Récup S/Autres Services	6 168 165,26	
460 000	Avances D'exploitation	541 000	Régies d'avances	0,00	
463 000	Avances S/Salaires	425 000	Personnel avances accordées	0,00	
468 000	Frais Cptes d'avances	486 000	Frais Cptes d'avances(Charges constatées d'avances)	15 235,74	
470 100	Clients Ordinaires	411 000	Clients comptant	563 121,17	
478 000	Facture à établir	418 000	Clients,Produits non encore facturés	55 189,93	
485 040	BEA Dépences	512 015	BEA cite fonctionnement cuisson	2 477 112,94	
487 000	Caisse Centale	530 000	CAISSE	54 306,00	
488 110	Accreditifs Dettes Stock	542 000	Accreditifs Dettes Stock	0,00	
489 000	Virements de fonds	581 000	Virements de fonds	0,00	
520 100	Emprunts Obligations	163 000	Emprunts Obligations Tresor		14 993 000,00
521 220	Emprunts BAD LT	164 221	Emprunts BAD LT		1 872 460,98
524 000	Fournisseur Retenue Garantie	404 900	Fournisseur Retenue Garantie		28 184,07
530 000	Fournisseurs Comptant	401 000	Fournisseurs Comptant		
530 100	Fournisseurs Locaux	401 100	Fournisseurs Locaux à terme		4 055 705,43

530 150	Fournisseurs Etrangers	401 150	Fournisseurs Etrangers à terme		160 371,93
530 400	D/Douanes Importation	401 400	Droit de Douanes Importation		0,00
538 000	Facture à recevoir	408 000	Facture à recevoir		47 300 703,48
543 000	I.R.G	447 060	I.R.G UNITE CUISSON		580 480,41
544 000	Detent P/Cptes des Oeuvres/Sociales	426 000	Detent P/Cptes des Oeuvre/Sociales		2 604 118,00
544 110	Remb frais médicaux mutuelle	426 110	Remb frais médicaux mutuelle		0,00
544 900	Autres Detent O/S	426 900	Autres Detentions O/S		0,00
544 920	Retenues Produits	426 920	Retenues UC		0,00
544 930	Retenues Véhicules	426 930	Retenues Véhicules		0,00
544 940	Retenues Syndicale	426 940	Retenues Prestation Clinique		0,00
544 950	Retenues Produits Pharmaceutique	426 950	Retenues Produits Pharmaceutique		14 466,94
545 000	Casoral Retenues	431 000	CNAS Retenues		1 109 253,90
545 100	C.M.A Retenues	425 633	Avances CAAR Groupe		204 800,00
547 000	TVA Due S/Ventes	445 000	TVA Due S/Ventes		16 123,66
562 000	Créditeur de services	401 200	Créditeur de services		246 336,55
563 000	Rémunération Due	421 000	Rémunération Due		4 628 772,32
564 100	T A I C	444 100	TAP,ANT&SAV O-AISSI		70,49
565 000	Créditeur frais financiers CNEP	518 000	Créditeur frais financiers CNEP		0,00
565 010	Frais financiers BAD DUS	518 010	Frais financiers BAD DUS		10 825 613,74
565 020	Frais financiers BAE DUS	518 020	Frais financiers BEA DUS		0,00
565 110	Créditeur F/financiers Cont,Finances	518 010	Frais financiers BAD DUS		508 766,75
568 000	Casoral	431 000	Casoral		3 204 517,66
568 100	Contribution Œuvres soc	432 000	Contribution Œuvres soc		15 234 882,80
SOUS TOTAL					
				4 085 683 493,05	4 206 837 344,03
880 000	Resultat de l'exercice	121 000	Resultat de l'exercice déficitaire	121 153 850,98	
TOTAL GENERAL				4 206 837 344,03	4 206 837 344,03

Annexe n°(03) : Modèles des états financiers prévus par le SCF

BILAN

Exercice clos le

<i>ACTIF</i>	Note	N	N	N	N - 1
		Brut	Amort-Prov.	Net	Net
<i>ACTIFS NON COURANTS</i>					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments					
Autres immobilisations corporelles					
Immobilisations en concession					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
<i>TOTAL ACTIF NON COURANT</i>					
 <i>ACTIF COURANT</i>					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
Autres débiteurs					
Impôts et assimilés					
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie					
<i>TOTAL ACTIF COURANT</i>					
<i>TOTAL GENERAL ACTIF</i>					

BILAN
Exercice clos le

PASSIF	Note	N	N - 1
<i>CAPITAUX PROPRES</i>			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves / (Réserves consolidées(1))			
Ecarts de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net / (Résultat net part du groupe (1))			
Autres capitaux propres – Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
<i>TOTAL I</i>			
<i>PASSIFS NON-COURANTS</i>			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II			
<i>PASSIFS COURANTS</i>			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Impôts			
Autres dettes			
Trésorerie Passif			
TOTAL PASSIFS COURANTS III			
<i>TOTAL GENERAL PASSIF</i>			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

COMPTE DE RESULTAT

(Par nature)

Période du au

	Note	N	N - 1
Chiffre d'affaires			
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
<i>I - Production de l'exercice</i>			
Achats consommés			
Services extérieurs et autres consommations			
<i>II - Consommation de l'exercice</i>			
<i>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)</i>			
Charges de personnel			
Impôts, taxes et versements assimilés			
<i>IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</i>			
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements et aux provisions			
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
<i>V- RESULTAT OPERATIONNEL</i>			
Produits financiers			
Charges financières			
<i>VI- RESULTAT FINANCIER</i>			
<i>VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)</i>			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
<i>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</i>			
<i>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</i>			
<i>VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</i>			
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
<i>IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE</i>			
<i>X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE</i>			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence(1)			
<i>XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)</i>			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

COMPTE DE RESULTAT

(Par fonction)

(Exemple)

Période du au

	Note	N	N - 1
Chiffres d'affaires			
Coût des ventes			
MARGE BRUTE			
Autres produits opérationnels			
Coûts commerciaux			
Charges administratives			
Autres charges opérationnelles			
<i>RESULTAT OPERATIONNEL</i>			
Fournir le détail des charges par nature (frais de personnel, dotations aux amortissements)			
Produits financiers			
Charges financières			
<i>RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT</i>			
Impôts exigibles sur les résultats ordinaires			
Impôts différés sur résultats ordinaires (variations)			
RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES			
Charges extraordinaires			
Produits extraordinaires			
<i>RESULTAT NET DE L'EXERCICE</i>			
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)			
RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)			
Dont part des minoritaires (1)			
Part du groupe (1)			

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Contenu des rubriques du bilan

BILAN ACTIF

Exercice clos le

ACTIF	N Brut	N Amort./Prov.
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)		
Ecart d'acquisition (ou goodwill)	207	2807, 2907
Immobilisations incorporelles	20 (hors 207)	280 (hors 2807 290(hors 2907)
Immobilisations corporelles	21 / 22 (hors 229)	281,282,291, 292
Immobilisations en cours	23	293
Immobilisations financières		
Titres mis en équivalence – entreprises associées	265	
Autres participations et créances rattachées	26 (hors 265&269)	
Autres titres immobilisés	271/272/273	
Prêts et autres actifs financiers non courants	274/275/276	
TOTAL ACTIF NON COURANT		
ACTIF COURANT		
Stocks et en cours	30 à 38	39
Créances et emplois assimilés		
Clients	41 (hors 419)	491
Autres débiteurs	409, Débit[42,43,44(hors 444à448), 45,46,486,489]	495, 496
Impôts	444, 445, 447	
Autres actifs courants	Débit 48	
Disponibilités et assimilés		
Placements et autres actifs financiers courants	50 (hors 509)	
Trésorerie	519 & autres Débit 51/ débit 52 /, 53, 54	59
TOTAL ACTIF COURANT		
TOTAL GENERAL ACTIF		

BILAN PASSIF

Exercice clos le

PASSIF	N
<i>CAPITAUX PROPRES</i>	
Capital émis (ou compte de l'exploitant)	101, 108
Capital non appelé	109
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))	104, 106
Ecart de réévaluation	105
Ecart d'équivalence (1)	107
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)	12
Autres capitaux propres – Report à nouveau	11
Part de la société consolidante) (1)	
Part des minoritaires (1)	
TOTAL I	
<i>PASSIFS NON-COURANTS</i>	
Emprunts et dettes financières	16, 17
Impôts (différés et provisionnés)	134,155
Autres dettes non courantes	229
Provisions et produits comptabilis. d'avance	15 (hors 155) , 131, 132
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II	
<i>PASSIFS COURANTS</i>	
Fournisseurs et comptes rattachés	40 (hors 409)
Impôts	Crédit 444, 445,447
Autres dettes	419, 509, Crédit[42,43, 44 (hors 444 à 447), 45, 46, 48
Trésorerie Passif	519 et autres Crédit51, crédit 52
<i>TOTAL PASSIFS COURANTS III</i>	
<i>TOTAL GENERAL PASSIF</i>	

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

Contenu des rubriques du compte de résultat

COMPTE DE RESULTAT

(par nature)

Période du au

	N
Ventes et produits annexes	70
Variation stocks produits finis et en cours	71
Production immobilisée	72
Subventions d'exploitation	74
I – Production de l'exercice	
Achats consommés	60
Services extérieurs et autres consommations	61 & 62
II – Consommation de l'exercice	
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)	
Charges de personnel	63
Impôts, taxes et versements assimilés	64
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	
Autres produits opérationnels	75
Autres charges opérationnelles	65
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	68
Reprise sur pertes de valeur et provisions	78
V RESULTAT OPERATIONNEL	
Produits financiers	76
Charges financières	66
VI RESULTAT FINANCIER	
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	695 & 698
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	692 & 693
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORSDINAIRES	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)	77
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)	67
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE	
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)	
XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)	
Dont part des minoritaires (1)	
Part du groupe (1)	

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode directe)

Période du au

	Note	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients			
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
<i>Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires</i>			
flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
<i>Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)</i>			
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
dividendes et quote-part de résultats reçus			
<i>Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)</i>			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
<i>Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)</i>			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			

Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice			
Variation de trésorerie de la période			

Rapprochement avec le résultat comptable			

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode indirecte)

Période du au

	Note	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Résultat net de l'exercice			
Ajustements pour :			
- Amortissements et provisions			
- Variation des impôts différés			
- Variation des stocks			
- Variation des clients et autres créances			
- Variation des fournisseurs et autres dettes			
- Plus ou moins values de cession, nettes d'impôts			
<i>Flux de trésorerie générés par l'activité (A)</i>			
Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement			
Décassements sur acquisition d'immobilisations			
Encaissements sur cessions d'immobilisations			
Incidence des variations de périmètre de consolidation (1)			
<i>Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement (B)</i>			
<i>Flux de trésorerie provenant des opérations de financement</i>			
Dividendes versés aux actionnaires			
Augmentation de capital en numéraire			
Emission d'emprunts			
Remboursements d'emprunts			
<i>Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)</i>			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie d'ouverture			
Trésorerie de clôture			
Incidence des variations de cours des devises (1)			
<i>Variation de trésorerie</i>			

ETAT DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

	Note	Capital social	Prime d'émission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et Résultat
<i>Solde au 31 décembre N-2</i>						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profits ou pertes non comptabilisés Dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
<i>Solde au 31 décembre N-1</i>						
Changement de méthode comptable						
Correction d'erreurs significatives						
Réévaluation des immobilisations						
Profit ou pertes non comptabilisés Dans le compte de résultat						
Dividendes payés						
Augmentation de capital						
Résultat net de l'exercice						
<i>Solde au 31 décembre N</i>						

CONTENU DE L'ANNEXE AUX ETATS FINANCIERS

L'annexe est un document de synthèse, faisant partie des états financiers. Elle fournit les explications nécessaires pour une meilleure compréhension du bilan et du compte de résultat et complète autant que de besoin les informations utiles aux lecteurs des comptes.

Les éléments d'information chiffrés de l'annexe sont établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux figurant sur les autres documents constituant les états financiers.

Une inscription dans l'annexe ne peut cependant en aucun cas se substituer à une inscription dans un des autres documents des Etats Financiers.

L'annexe comporte des informations portant sur les points suivants, dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers :

1. Règles et méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers
2. Compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres,
3. Informations concernant les entités associées, filiales ou société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants :
4. Informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

Deux critères essentiels permettent de déterminer les informations à faire figurer dans l'annexe :

- le caractère pertinent de l'information,
- son importance relative.

En effet l'annexe ne doit comprendre que les informations significatives, susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des documents peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise.

1. Règles et méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers

L'annexe comporte les informations suivantes sur les règles et méthodes comptables dès lors qu'elles sont significatives :

- a) La conformité ou la non-conformité aux normes, toute dérogation par rapport à ces normes devant être expliquée et justifiée.
- b) L'indication des modes d'évaluation appliqués aux divers postes des Etats Financiers, en particulier :
 - En matière d'évaluation des amortissements des éléments corporels et des éléments incorporels figurant au bilan,
 - En matière d'évaluation des titres de participation correspondant à des détentions d'au moins 20% du capital
 - En matière d'évaluation des provisions,

- En matière d'évaluation et de suivi des stocks
En matière d'évaluation des actifs et des passifs, dans le cas de dérogation à la méthode d'évaluation au coût historique.
- c) La mention des méthodes d'évaluation retenues ou des choix effectués lorsque pour une opération plusieurs méthodes sont admises.
- d) Les explications sur l'absence de comparabilité des comptes ou sur les reclassements ou modifications apportées aux informations chiffrées de l'exercice précédent pour les rendre comparables.
- e) L'incidence sur le résultat des mesures dérogatoires pratiquées en vue d'obtenir des allègements fiscaux.
- f) Les explications sur la mise en œuvre de changement de méthode ou de réglementation : justification de ces changements, impact sur les résultats et capitaux propres de l'exercice et des exercices précédents, méthode de comptabilisation.
- g) L'indication d'éventuelles erreurs significatives corrigées au cours de l'exercice : nature, impact sur les comptes de l'exercice, méthode de comptabilisation, retraitement des informations comparatives de l'exercice précédent (compte proforma).

2. Compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres

L'annexe comporte les compléments d'information suivants relatifs au bilan, au compte de résultat, au tableau des flux de trésorerie et à l'état de variation des capitaux propres :

- h) Etat de l'actif immobilisé en indiquant pour chaque poste : les entrées, les sorties et les virements de poste à poste.
- i) Etat des amortissements et des pertes de valeur avec indication des modes de calcul utilisés, des dotations et des reprises effectuées au cours de l'exercice.
- j) Indication relative aux engagements pris en matière de crédit bail : nature des biens, traitement comptable, échéance et montants.
- k) Précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable des dettes particulières à durée indéterminée.
- l) Etat des provisions avec indication de la nature précise de chaque provision et de son évolution.
- m) En cas de comptabilisation de valeurs réévaluées :
- variation au cours de l'exercice et ventilation de l'écart de réévaluation ;
 - mention de la part du capital correspondant à une incorporation de l'écart de réévaluation ;
 - indication des informations en coûts historiques pour les immobilisations réévaluées, par la mise en évidence des compléments de valeur et des amortissements supplémentaires qui s'y rapportent.
- n) Montant des intérêts et des frais accessoires éventuellement inclus dans le coût de production d'immobilisations et de stocks fabriqués par l'entreprise.
- o) Etat des échéances des créances et des dettes à la date d'arrêté des comptes, (en distinguant les éléments à moins d'un an d'échéance, à échéance comprise entre un et cinq ans, et à plus de cinq ans d'échéance).
- p) Méthode de détermination de la valeur comptable des titres, méthode de traitement des changements de valeur de marché pour les placements comptabilisés à la valeur de marché.

- q) Indication, pour chaque poste d'éléments fongibles de l'actif circulant (stocks, titres de placement, Instruments financiers dérivés) de la différence, lorsqu'elle est d'un montant significatif, entre :
- d'une part, leur évaluation suivant la méthode pratiquée,
 - d'autre part, leur évaluation sur la base du dernier prix de marché connu à la clôture des comptes.
- r) Précisions sur la nature, le montant, les évolutions, les pertes de valeur ou amortissements et le traitement comptable :
- du fonds commercial ou « goodwill »
 - des écarts de conversion en monnaie nationale d'éléments chiffrés en devises ;
 - des produits à recevoir et charges à payer au titre de l'exercice ;
 - des produits et charges imputables à un autre exercice (charges et produits constatés d'avance)
 - des éléments extraordinaires ;
 - des dettes et créances d'impôts différés ;
 - des provisions pour engagements de retraite et indemnités assimilées.
 - Des quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun
- s) Ventilation du chiffre d'affaires :
- par catégories d'activités ;
 - par marchés géographiques.
- t) Nature et objet de chacune des réserves figurant en capitaux propres.
- u) Description des produits et charges résultant de l'activité ordinaire mais nécessitant du fait de leur importance ou de leur nature d'être mis en évidence pour expliquer les performances de l'entité pour la période.
- Exemple :
- coût de restructuration,
 - perte de valeur exceptionnelle des stocks,
 - abandon partiel d'activité,
 - Cessions d'immobilisations,
 - Règlements de litiges.

3. Informations concernant les entités associées et les transactions ayant eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants

- v) En ce qui concerne les entités détenues à plus de 20% ou sur lesquelles l'entreprise exerce une influence notable : Indication du nom, du siège social, du montant des capitaux propres du dernier exercice clos et de la fraction de capital détenue.
- w) Pour les membres des organes d'administration, de direction ou de surveillance, montant global, pour chaque catégorie :
- Des avances et crédits alloués avec indication des conditions consenties et des remboursements opérés pendant l'exercice, ainsi que le montant des engagements pris pour leur compte,
 - Des rémunérations brutes globales allouées au titre de l'exercice,
 - Du montant des engagements contractés pour pensions de retraite à leur profit,
 - Des stocks options.

- x) Indication de la fraction des immobilisations financières, des créances et des dettes ainsi que des charges et produits financiers concernant :
- la maison mère,
 - les filiales,
 - les entités associées au groupe,
 - les autres parties liées (actionnaires, dirigeants...)
- y) Nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant les transactions effectuées au cours de l'exercice avec les entités associées ou leurs dirigeants.

Dans le cadre de comptes consolidés :

- z) Explications sur les entités laissées en dehors du champ d'application de la consolidation :
- entités pour lesquelles des restrictions sévères et durables remettent en cause substantiellement le contrôle ou l'influence exercée sur elles par l'entité consolidante.
 - Entités dont les actions ou parts ne sont détenues qu'en vue de leur cession ultérieure : situation financière de ces entités, justification de l'absence de consolidation, méthode de comptabilisation des titres.
- aa) Les informations de caractère significatif permettant d'apprécier correctement le périmètre, le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités incluses dans la consolidation.
- Notamment tableau de variation du périmètre de consolidation précisant les modifications ayant affecté ce périmètre, du fait de la variation du pourcentage de contrôle des entités déjà consolidées, comme du fait des acquisitions et cessions de titres.
- bb) Affectation des écarts de première consolidation et méthode d'amortissement des écarts d'acquisition positif (ou goodwill).

4. Informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières

- cc) Dans le cadre des sociétés de capitaux, et pour chaque catégorie d'actions,
- nombre d'actions autorisées, émises, non entièrement libérées,
 - valeur nominale des actions (ou indication de l'absence de valeur nominale),
 - évolution du nombre d'actions entre le début et la fin de l'exercice,
 - nombre d'actions détenues par l'entreprise, ses filiales ou les entités associées,
 - actions réservées pour une émission dans le cadre d'options ou de contrats de vente,
 - droits, privilèges et restrictions éventuelles concernant certaines actions.
- dd) Montant des distributions de dividendes proposées, montant des dividendes privilégiés non comptabilisés (sur l'exercice et en cumul), description des autres engagements financiers vis à vis de certains actionnaires à payer et à recevoir.
- ee) Indication des parts bénéficiaires, obligations convertibles, échangeables, bons de souscription, et titres similaires émis par la société avec indication par catégorie de leur nombre, de leur valeur nominale et de l'étendue des droits qu'ils confèrent.

- ff) Effectif moyen employé pendant l'exercice (ventilé par catégorie). L'effectif moyen employé s'entend de l'effectif moyen, salarié d'une part, et mis à la disposition de l'entité pendant l'exercice d'autre part.
- gg) Analyse des éléments significatifs sectoriels par secteur d'activité et par secteur géographique.
- hh) Montant des engagements financiers non inscrits au bilan
- Assortis de sûretés réelles
 - Concernant les effets de commerce et assimilés escomptés non échus,
 - Résultant d'opérations ou de contrats de «portage »,
 - Consentis de manière conditionnelle.
- ii) Montant des engagements pris en matière de pensions, compléments de retraite et indemnités assimilées non comptabilisés à la clôture de l'exercice.
- jj) Informations sur l'ensemble des transactions effectuées au cours de l'exercice sur les marchés de produits dérivés, dès lors qu'elles représentent des valeurs significatives.
- kk) Risques et pertes non mesurables à la date d'établissement des Etats Financiers et n'ayant pas fait l'objet d'une provision
- ll) Evénements survenus postérieurement à la clôture de l'exercice, n'affectant pas la situation de l'actif ou du passif de la période précédant la clôture, mais susceptible par leur importance et leur influence probable sur le patrimoine, la situation financière ou l'activité de l'entité d'affecter le jugement des utilisateurs des états financiers.
- mm) Aides publiques non comptabilisées du fait de leur nature mais présentant un caractère significatif ; par exemple, mesures prises par l'Etat destinées à fournir un avantage économique spécifique et bien défini à une entité ou à une catégorie d'entités : octroi de garanties, mise à disposition d'études, octroi de prêts à taux bonifié, mise en place d'une politique d'achat visant à soutenir les ventes.

Modèles de tableaux pouvant figurer dans l'annexe

EVOLUTION DES IMMOBILISATIONS ET DES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS

RUBRIQUES ET POSTES	Notes	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations de l'exercice	Diminutions de l'exercice	Valeur brute à la clôture de l'exercice
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Participations					
Autres actifs financiers non courants					

Rq. 1 : Chaque rubrique est à développer au moins selon la nomenclature des postes figurant au bilan

Rq. 2 : La colonne note permet d'indiquer par un renvoi les informations complémentaires portées en annexe concernant

la rubrique (variations résultant de regroupement d'entreprises, méthode d'évaluation...)

Rq. 3 : la colonne augmentation est subdivisée si nécessaire en 'acquisitions', 'apports', 'créations'

Rq. 4 : la colonne diminution est subdivisée si nécessaire en 'cessions', 'scissions', 'mises hors service'

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS

RUBRIQUES ET POSTES	Notes	Amortissements cumulés en début d'exercice	Augmentations Dotations de l'exercice	Diminutions Eléments sortis	Amortissements cumulés en fin d'exercice
Goodwill					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Participations					
Autres actifs financiers non courants					

Rq. 1 : Chaque rubrique est à développer au moins selon la nomenclature des postes figurant au bilan

Rq. 2 : La colonne note permet d'indiquer par un renvoi les informations complémentaires portées en annexe concernant la rubrique (durées d'utilité ou taux d'amortissement utilisé, modification des taux d'amortissements...)

TABLEAU DES PERTES DE VALEUR SUR IMMOBILISATIONS ET AUTRES ACTIFS NON COURANTS

RUBRIQUES ET POSTES	Notes	Pertes de valeur cumulées en début d'exercice	Augmentations Pertes de valeur sur l'exercice	Reprises sur pertes de valeur	Pertes de valeur cumulées en fin d'exercice
Goodwill					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Participations					
Autres actifs financiers non courants					

TABLEAU DES PARTICIPATIONS (FILIALES ET ENTITES ASSOCIEES)

FILIALES ET ENTITES ASSOCIEES	Notes	Capitaux propres	Dont capital	Quote-part de capital détenu (%)	Résultat dernier exercice	Prêts et avances accordés	Dividendes encaissés	Valeur comptable des titres détenus
FILIALES								
Entité A								
Entité B								
ENTITES ASSOCIEES								
Entité 1								
Entité 2								

TABLEAU DES PROVISIONS

RUBRIQUES ET POSTES	Notes	Provisions cumulées en début d'exercice	Dotations de L'exercice	Reprises sur l'exercice	Provisions cumulées en fin d'exercice
PROVISIONS PASSIFS NON COURANTS					
Provisions pour pensions et obligations similaires					
Provisions pour impôts					
Provisions sur litiges					
.....					
TOTAL					

PROVISIONS PASSIFS COURANTS					
Provisions pour pensions et obligations similaires					
Autres provisions liées au personnel					
Provisions pour impôts					
TOTAL					

ETAT DES ECHEANCES DES CREANCES ET DES DETTES A LA CLOTURE DE L'EXERCICE

RUBRIQUES ET POSTES	Notes	A un an Au plus	A plus d'un an Et 5 ans au plus	A plus de 5 ans	TOTAL
CREANCES					
Prêts					
Clients					
Impôts					
Autres débiteurs					
TOTAL					
DETTES					
Emprunts					
Autres dettes					
Fournisseurs					
Impôts					
Autres créditeurs					
TOTAL					

Annexe n°(04) : Bilan ENIEM selon le SCF

BILAN SCF AU 31/12/2009						
ACTIF						
N° COPTS	DESIGNATIONS	NOTE	N BRUT	N AMOR- PROV	N NET	N-1 NET
	ACTIFS NON COURANTS					
20	<u>Immobilisation Incorporelles</u>		0,00	0,00	0,00	
207	Ecart d'Acquisition- Goodwill		0,00	0,00	0,00	
	Autres Immobilisation Incor		0,00	0,00	0,00	
			2 850 920	1 356 516		
21	<u>Immobilisation Corporelles</u>		056,70	689,19	1 494 403 367,51	
211	Terrains		972 862 328,94		972 862 328,94	
212	Agencements et Aménagement		6 228 967,87	4 889 081,94	1 339 885,93	
			1 453 568			
213	Constructions		266,60	958 909 250,62	494 659 015,98	
215	Installation Technique		412 286 166,07	387 035 197,17	25 250 968,90	
218	Autres Immob- Corpo		5 974 327,22	5 683 159,46	291 167,76	
22	<u>Immobilisations en Concession</u>		0,00	0,00	0,00	
221	Terrains en Concession		0,00	0,00	0,00	
222	Agenc et Aménag en Concession		0,00	0,00	0,00	
223	Constructions en Concession		0,00	0,00	0,00	
225	Installation Technique en Concession		0,00	0,00	0,00	
228	Autres Immob- Corpo en Concession		0,00	0,00	0,00	
23	<u>Immobilisations en Cours</u>		0,00	0,00	0,00	
232	Bat indus en cours		0,00	0,00	0,00	
26	<u>Immobilisations Financières</u>		0,00	0,00	0,00	
261	Titre de Filiales		0,00	0,00	0,00	
262	Autres Titres de Participations		0,00	0,00	0,00	
265	Titres mis en equivalence E/ses associés		0,00	0,00	0,00	
266	Créances rattachées à des part groupe		0,00	0,00	0,00	
267	Créa rattac à des particul hors groupe		0,00	0,00	0,00	
268	Créa rattac à des sociétés en particip		0,00	0,00	0,00	
27	<u>Autres Immobilisations Financières</u>		934 550,00	0,00	934 550,00	
275	Dépôts et Cautionnements Versées		934 550,00	0,00	934 550,00	

Total Actif non courant I		2 851 854 606,70	1 356 516 689,19	1 495 337 917,51
	ACTIFS NON COURANTS			
3	<u>Stock et Encours</u>	338 794 292,73	67 493 024,47	271 301 268,26
30	Marchandises	0,00	0,00	0,00
31	Matières 1ere et Fournitures	110 659 451,30	5 990 333,22	104 669 118,08
32	Autres Approvisionnement	145 139 651,76	61 502 691,25	83 636 960,51
33	Ecours des Productions de Bien	46 736 106,42	0,00	46 736 106,42
35	Produits Intermediaires	839 591,47	0,00	839 591,47
37	Stock a l'Exterieur	35 419 491,78	0,00	35 419 491,78
38	Achats Stockes	0,00	0,00	0,00
41	<u>Créances et Emplois Assimiles</u>	618 311,10	0,00	618 311,10
411	Client	563 121,17		563 121,17
413	Client effets à recouvrer			0,00
416	Client douteux			0,00
417	Créances s/prest ou trav en cours			0,00
418	Client-Produits non-facurés	55 189,93		55 189,93
	<u>Autres Débiteurs</u>	23 068 207,34	0,00	23 068 207,34
409	Fournis-débi RRR versés	22 831 294,23	0,00	22 831 294,23
42	Personnels et Comptes Rattachés	0,00	0,00	0,00
43	Organismes Sociaux et Comptes Ratt	168 000,00	0,00	168 000,00
441	Etat et autres collect pub subven à recevoir	0,00	0,00	0,00
442	Etat impôt et taxes recouvrables s/tiers	0,00	0,00	0,00
443	Opération part avec l'etat et coll pub	0,00	0,00	0,00
45	Groupes et associés	0,00	0,00	0,00
46	Débiteurs et crediteurs divers	53 677,37	0,00	53 677,37
486	Charges Constatés d'Avances	15 235,74	0,00	15 235,74
44	<u>Impôts et assimilés</u>	6 629 157,85	0,00	6 629 157,85
444	Etat impôt sur le résultat	0,00	0,00	0,00
445	Etat taxes sur le chiffre d'affaire	6 629 157,85	0,00	6 629 157,85
447	Autres impôt taxe et versement asimilés	0,00	0,00	0,00
48	<u>Autres créances et emplois assimilés</u>	0,00	0,00	0,00
481	Provisions passif courant	0,00	0,00	0,00
487	Produits constatés d'avances	0,00	0,00	0,00

	Disponibilités et assimilés		0,00	0,00	0,00	
50	<u>Placements et autres actifs financiers courant</u>		0,00	0,00	0,00	
501	Parts dans des Entreprises Liées					
502	Actions Propres		0,00	0,00	0,00	
503	Autres Actions ou Titres Con ,,,		0,00	0,00	0,00	
506	Obligation, Bons de Trésor et,,		0,00	0,00	0,00	
508	Autres val,mob de placements et créances assimil		0,00	0,00	0,00	
	<u>Trésorerie</u>		2 531 418,94	0,00	2 531 418,94	
511	Valeurs de l'encaissement		0,00	0,00		
512	Banques ComptesCourants		2 477 112,94	0,00	2 477 112,94	
515	Trésorerie pub et établissements pub		0,00	0,00	0,00	
517	Autres organismes sociaux		54 306,00	0,00	54 306,00	
518	Intérêts courus		0,00	0,00	0,00	
519	Concours bancaires courants		0,00	0,00	0,00	
52	Instruments financiers dérivés		0,00	0,00	0,00	
53	Caisse		0,00	0,00	0,00	
54	Régie d'avances et accreditifs		0,00	0,00	0,00	
	Total Actif Courant II		371 641 387,96	67 493 024,47	304 148 363,49	0,00
12	Résultat de l'Exercice (Déficit)		141 153 850,90	0,00	141 153 850,90	
	TOTAL ACTIF GENERAL I+II		3 364 649 845,56	1 424 009 713,66	1 940 640 131,90	0,00

PASSIF

N° COPTS	DESIGNATIONS	NOTE	N	N-1 NET
	CAPITAUX PROPRES			
	<u>Capital Emis</u>		0,00	
101	Capital social		0,00	
108	Compte de l'exploitant		0,00	
109	Capital Non Appelé		0,00	
	<u>Primes et Réserves- Réserves Consolidées (1)</u>		0,00	
104	Ecart d'Evaluation		0,00	
105	Ecart de Réévaluation		0,00	
106	Réserves (Légale, Statutaire, Ordinaire, Réglementée)		0,00	
107	Ecart d'Equivalence (1)		0,00	
12	Résultat net-Résultat net part Groupe (1)		0,00	
11	Autres Capitaux Propres- Rapport à Nouveau Part de la Société Consolidante (1) Part Minoritaires (1)		0,00	
	Total Capitaux Propres I		0,00	0,00
	PASSIF NON COURANT			
	<u>Emprunts et Dettes Financières</u>		16 865 460,98	
16	Emprunts et Dettes Assimilés		16 865 460,98	
17	Dettes Rattachées à des Participations		0,00	
	<u>Impôts (Différés et Provisionnés)</u>		0,00	
134	Impôts Différés Passif		0,00	
155	Provisions pour Impôts		0,00	
	<u>Autres Dettes Non Courantes</u>		0,00	
229	Droit du Concédant		0,00	
	<u>Provisions et Produits Comptabilisés d'Avance</u>		1 813 051	

			502,79	
153	Provisions pour Pensions et Obligations Similaires		26 765 502,23	
156	Provisions pour Renouvellement des Immobilisations		0,00	
158	Autres Provisions pour Charges- Passif non Courants		0,00	
131	Subventions d'Equipement		1 711 377,49	
132	Autres Subventions d'Investissements		0,00	
			1 784 574	
181	Comptes de Liaison Inter Unités		623,07	
Total Passif Non Courant II			1 829 916	0,00
			963,77	
PASSIF COURANT				
<u>Fournisseurs et Comptes Rattachés</u>			51 791 301,46	
401	Fournisseurs de Stocks et Services		4 462 413,91	
403	Fournisseurs, Effets à Payer		0,00	
404	Fournisseurs d'Immobilisations		28 184,07	
405	Fournisseurs d'Immobilisations, Effets à Payer		0,00	
408	Fournisseurs Factures Non Parvenues		47 300 703,48	
<u>Impôts</u>			596 674,56	
444	Etat, Impôts sur les Résultats		70,49	
445	Etat, Taxes sur le Chiffres d'Affaires		16 123,66	
447	Autres Impôts, Taxes et Versements Assimilés		580 480,41	
<u>Autres Dettes</u>			27 000 811,62	
Clients Crédit. Avances Reçues, RRR à Accor, Autres				
419	Avoirs		0,00	
Vers. Restant à Effect. Sur Valeurs Mobilières de				
509	Placement		0,00	
42	Personnel et Comptes Rattachés		7 452 157,26	
43	Organismes Sociaux et Comptes Rattachés		19 548 654,36	
441	Etat, et Autres Collect. Publiques, Subventions à Recevoir		0,00	
442	Etat, Impôts et Taxes Recouvrables sur des Tièrs		0,00	
Opérations Particulières Avec l'Etat et les				
443	Collectiv. Publiques		0,00	
448	Etat, Charges à Payer et Produits à Recevoir (Hors Impôts)		0,00	
45	Groupes et Associés		0,00	
46	Débiteurs Divers et Crédoeurs Divers		0,00	

48	Charges ou Produits Constatés d'Avance et Provisions		0,00
	Trésorerie Passif		11 334 380,49
511	Valeurs de l'Encaissement		0,00
512	Banques Comptes Courants		0,00
515	Trésorerie Public et Etablissements Publics		0,00
517	Autres Organismes Financiers		0,00
518	Interêts Cokus		11 334 380,49
519	Concours Bancaires Courants		0,00
52	Instruments Financiers Dérivés		
Total Passif Courant III			90 723 168,13
TOTAL GENERAL PASSIF I+II+III			1 920 640 131,90

Annexe n° (05) : Loi n° 07/11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier

15 Dhou El Kaada 1428
25 novembre 2007

JOURNAL OFFICIEL DE LA REPUBLIQUE ALGERIENNE N° 74

3

LOIS

Loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier.

Le Président de la République,

Vu la Constitution, notamment ses articles 119, 120, 122-9, 126 et 127 ;

Vu l'ordonnance n° 66-154 du 8 juin 1966, modifiée et complétée, portant code de procédure civile ;

Vu l'ordonnance n° 66-155 du 8 juin 1966, modifiée et complétée, portant code de procédure pénale ;

Vu l'ordonnance n° 66-156 du 8 juin 1966, modifiée et complétée, portant code pénal ;

Vu l'ordonnance n° 75-35 du 29 avril 1975 portant plan comptable national ;

Vu l'ordonnance n° 75-58 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code civil ;

Vu l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;

Vu la loi n° 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé ;

Vu l'ordonnance n° 03-11 du 27 Jomada Ethania 1424 correspondant au 26 août 2003 relative à la monnaie et au crédit ;

Vu la loi n° 04-08 du 27 Jomada Ethania 1425 correspondant au 14 août 2004 relative aux conditions d'exercice des activités commerciales ;

Après avis du Conseil d'Etat,

Après adoption par le Parlement,

Promulgue la loi dont la teneur suit :

Article 1er. — La présente loi a pour objet de fixer le système comptable financier appelé ci-après comptabilité financière ainsi que les conditions et les modalités de son application.

CHAPITRE I

DEFINITIONS ET CHAMP D'APPLICATION

Art. 2. — Les dispositions de la présente loi s'appliquent à toute personne physique ou morale astreinte par voie légale ou réglementaire à la mise en place d'une comptabilité financière sous réserve des dispositions qui lui sont spécifiques.

Les personnes morales soumises aux règles de la comptabilité publique sont exclues du champ d'application de la présente loi.

Art. 3. — La comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice.

Art. 4. — Sont astreintes à la tenue d'une comptabilité financière les entités suivantes :

— les sociétés soumises aux dispositions du code de commerce,

— les coopératives,

— les personnes physiques ou morales produisant des biens ou des services marchands ou non marchands dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs,

— et toutes autres personnes physiques ou morales qui y sont assujetties par voie légale ou réglementaire.

Art. 5. — Les petites entités dont le chiffre d'affaires, l'effectif et l'activité ne dépassent pas des seuils déterminés peuvent tenir une comptabilité financière simplifiée.

Les conditions et modalités d'application du présent article sont fixées par voie réglementaire.

CHAPITRE II

DU CADRE CONCEPTUEL, DES PRINCIPES COMPTABLES ET DES NORMES COMPTABLES

Art. 6. — Le système comptable financier comporte un cadre conceptuel de la comptabilité financière, des normes comptables et une nomenclature des comptes permettant l'établissement des états financiers sur la base des principes comptables généralement reconnus et notamment :

— comptabilité d'engagement,

— continuité d'exploitation,

- intelligibilité,
- pertinence,
- fiabilité,
- comparabilité,
- coût historique,
- prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.

Art. 7. — Le cadre conceptuel de la comptabilité financière constitue un guide pour l'élaboration des normes comptables, leur interprétation et la sélection de la méthode comptable appropriée lorsque certaines transactions et autres événements ne sont pas traités par une norme ou une interprétation.

Le cadre conceptuel 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 de la comptabilité financière est défini par voie réglementaire.

Art. 8. — Les normes comptables fixent :

- 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 sont définies par voie réglementaire.

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.

CHAPITRE III

DE L'ORGANISATION DE LA COMPTABILITE

Art. 10. — La comptabilité doit satisfaire aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle traite.

Art. 11. — L'entité détermine sous sa responsabilité les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant un contrôle à la fois interne et externe.

Art. 12. — La comptabilité est tenue en monnaie nationale.

Art. 13. — Les opérations libellées en monnaies étrangères sont traduites en monnaie nationale selon les conditions et modalités qui sont définies dans les normes comptables.

Art. 14. — Les actifs et les passifs des entités soumises à la présente loi doivent faire l'objet, au moins une fois par an, d'inventaires en quantité et en valeur sur la base d'examen physiques et de recensements de documents justificatifs.

Ces inventaires doivent refléter la situation réelle de ces actifs et passifs.

Art. 15. — Aucune compensation n'est possible entre un élément d'actif et un élément de passif, ni entre un élément de charge et un élément de produit, sauf si cette compensation est effectuée sur des bases légales ou contractuelles, ou si, dès l'origine, il est prévu de réaliser ces éléments d'actif et de passif de charge et de produit simultanément ou sur une base nette.

Art. 16. — Les écritures comptables sont passées selon le principe dit « à partie double » : chaque écriture affecte au moins deux comptes, l'un étant débité et l'autre crédité, dans le respect de l'enregistrement chronologique des opérations. Le montant du débit doit être égal au montant du crédit.

Art. 17. — Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que la référence de la pièce justificative qui l'appuie.

Art. 18. — Chaque écriture comptable s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution sur papier de son contenu.

Les opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée, peuvent être récapitulées sur une pièce comptable unique.

Art. 19. — Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements doit être mise en œuvre.

Art. 20. — Les entités soumises à la présente loi tiennent des livres comptables qui comprennent un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire, sous réserve des dispositions spécifiques concernant les petites entités.

Le livre journal et le grand livre sont subdivisés en autant de journaux auxiliaires et de livres auxiliaires que les besoins de l'entité l'exigent.

Le livre journal enregistre les mouvements affectant les actifs, passifs, capitaux propres, charges et produits de l'entité. En cas d'utilisation de journaux auxiliaires, le livre journal ne comprend que la centralisation mensuelle des écritures portées sur les journaux auxiliaires (totaux généraux mensuels de chaque journal auxiliaire).

Le grand livre comprend l'ensemble des comptes mouvementés au cours de la période.

Le livre d'inventaire reprend le bilan et le compte de résultats de l'entité.

Les livres comptables ou les supports qui en tiennent lieu ainsi que les pièces justificatives sont conservés pendant dix (10) ans à compter de la date de clôture de chaque exercice comptable.

Art. 21. — Le livre journal et le livre d'inventaire sont cotés et paraphés par le président du tribunal du siège de l'entité.

Art. 22. — Les entités soumises à une comptabilité financière simplifiée tiennent des journaux de recettes et de dépenses et doivent conserver les pièces justificatives pendant dix (10) ans à compter de la date de clôture de chaque exercice comptable.

Les modalités de tenue des journaux de recettes et de dépenses des entités susvisées sont fixées par voie réglementaire.

Art. 23. — Les livres comptables cotés et paraphés sont tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte, ni transport en marge.

Art. 24. — La comptabilité est tenue manuellement ou au moyen de systèmes informatiques.

Toute comptabilité informatisée doit satisfaire aux exigences de conservation, d'identification, de sécurité, de fiabilité et de restitution des données.

Les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques sont définies par voie réglementaire.

CHAPITRE IV

DES ETATS FINANCIERS

Art. 25. — Les entités entrant dans le champ d'application de la présente loi établissent au moins annuellement des états financiers.

Les états financiers des entités autres que les petites entités comprennent :

- un bilan ;
- un compte de résultats ;
- un tableau de flux de trésorerie ;
- un tableau de variation des capitaux propres ;
- une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'information au bilan et au compte de résultats.

Le contenu et les méthodes d'élaboration des états financiers sont définis par voie réglementaire.

Art. 26. — Les états financiers doivent présenter de manière fidèle la situation financière de l'entité, ses performances et tout changement de sa situation financière, et doivent refléter l'ensemble des opérations et événements découlant des transactions de l'entité et des effets des événements liés à son activité.

Art. 27. — Les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité des dirigeants sociaux. Ils sont établis dans un délai maximum de quatre (4) mois suivant la date de clôture de l'exercice et doivent être distingués des autres informations éventuellement publiées par l'entité.

Art. 28. — Les états financiers sont obligatoirement présentés en monnaie nationale.

Art. 29. — Les états financiers fournissent des informations permettant d'effectuer des comparaisons avec l'exercice précédent.

Chacun des postes de bilan, compte de résultats et tableau des flux de trésorerie comporte l'indication du montant relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.

L'annexe comporte des informations comparatives sous forme narrative descriptive et chiffrée.

Lorsque, par suite d'un changement de méthode d'évaluation ou de présentation, un des postes chiffrés d'un état financier n'est pas comparable à celui de l'exercice précédent, il est nécessaire d'adapter les montants de l'exercice précédent afin de rendre la comparaison possible.

L'absence de comparabilité, du fait d'une durée d'exercice différente ou pour toute autre raison, le reclassement ou les modifications apportées aux informations chiffrées de l'exercice précédent pour les rendre comparables, sont expliqués dans l'annexe.

Art. 30. — Un exercice comptable a une durée de douze (12) mois couvrant l'année civile.

Une entité peut toutefois être autorisée à avoir un exercice se clôturant à une autre date que le 31 décembre dans la mesure où son activité est liée à un cycle d'exploitation incompatible avec l'année civile.

Dans les cas exceptionnels où l'exercice est inférieur ou supérieur à douze (12) mois et, notamment, en cas de création ou de cessation de l'entité ou en cas de modification de la date de clôture, la durée retenue doit être précisée et justifiée.

Les modalités d'application de cet article sont précisées par voie réglementaire.

CHAPITRE V

DE LA CONSOLIDATION ET DES COMPTES COMBINES

Art. 31. — Toute entité qui a son siège ou son activité principale sur le territoire national et qui contrôle une ou plusieurs autres entités établit et publie chaque année les états financiers consolidés de l'ensemble constitué par toutes ces entités.

Art. 32. — Outre les dispositions prévues aux articles des chapitres précédents, la consolidation des comptes vise à présenter la situation financière et le résultat d'un groupe d'entités comme s'il s'agissait d'une entité unique.

Art. 33. — L'établissement et la publication des états consolidés sont à la charge des organes sociaux de l'entité dominante de l'ensemble consolidé, dite entité consolidante.

Art. 34. — Les entités présentes sur le territoire national qui forment un ensemble économique soumis à une même autorité de décision située ou non sur le territoire national, sans qu'existent entre elles de liens juridiques de domination, établissent et publient des comptes dénommés comptes combinés, comme s'il s'agissait d'une seule entité.

Art. 35. — L'établissement et la publication des comptes combinés obéissent aux règles prévues en matière de comptes consolidés, sous réserve des dispositions résultant de la spécificité des comptes combinés liée à l'absence de liens de participation en capital.

Art. 36. — Les conditions, modalités, méthodes et procédures d'établissement et de publication des comptes consolidés et des comptes combinés sont fixées par voie réglementaire.

CHAPITRE VI

DES CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS ET DE METHODES COMPTABLES

Art. 37. — Une entité peut procéder à des changements d'estimations comptables ou de méthodes comptables lorsque ceux-ci ont pour but une amélioration qualitative des états financiers.

Art. 38. — Les changements d'estimations comptables sont fondés sur les changements des circonstances sur lesquelles une estimation est effectuée, une meilleure expérience ou de nouvelles informations et permettent d'obtenir et de fournir une information plus fiable.

Art. 39. — Les changements de méthodes comptables concernent les modifications de principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité pour établir et présenter ses états financiers.

Un changement de méthode comptable n'est effectué que s'il est imposé dans le cadre d'une nouvelle réglementation ou s'il permet une amélioration dans la présentation des états financiers de l'entité concernée.

Art. 40. — Les modalités de prise en compte dans les états financiers des changements d'estimations et des méthodes comptables sont fixées par voie réglementaire.

CHAPITRE VII

DISPOSITIONS FINALES

Art. 41. — Le système comptable financier défini par la présente loi entre en vigueur à compter du 1er janvier 2009.

Art. 42. — Sont abrogées, à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente loi, toutes dispositions contraires et notamment l'ordonnance n° 75-35 du 29 avril 1975 portant plan comptable national.

Art. 43. — La présente loi sera publiée au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant 25 novembre 2007.

Abdelaziz BOUTEFLIKA.

Annexe n°(06):

NOMENCLATURE PLAN COMPTABLE 1975: Comptes sans équivalent dans la nomenclature convergente IAS/IFRS

152	Ecart de réévaluation rapporté aux résultats
195	Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
200	Frais relatifs au pacte social
201	Frais d'emprunt
202	Frais d'investissement
203	Frais de formation professionnelle
204	Frais de fonctionnement antérieur au démarrage
208	Frais exceptionnels
209	Résorption des frais préliminaires
692	Valeur résiduelle des investissements cédés ou détruits
693	Valeur des autres éléments d'actif cédés
696	Charges des exercices antérieurs
698	Charges exceptionnelles
699	Dotations exceptionnelles
697	Reprises sur produits des exercices antérieurs
75	Transfert de charges de production
78	Transfert de charges d'exploitation
792	Produits de cession d'investissement
793	Produits de cession des autres éléments d'actifs
796	Reprises sur charges des exercices antérieurs
797	Produits des exercices antérieurs
798	Produits exceptionnels

Annexe n°(07):

NOMENCLATURE COMPTABLE CONVERGENTE IAS/IFRS:

Comptes sans équivalent dans le PCN 1975

104	Ecart d'évaluation
107	Ecart d'équivalence
133	Impôts différés actif
134	Impôts différés passif
167	Dettes sur contrat de location-financement
188	Comptes de liaison entre sociétés en participation
207	Ecart d'acquisition – « goodwill »
221	Terrains en concession
222	Agencements et aménagements de terrain en concession
223	Constructions en concession
225	Installations techniques en concession
228	Autres immobilisations corporelles en concession
229	Droits du concédant
269	Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés
274	Prêts et créances sur contrat de location-financement
282	Amortissement des immobilisations mises en concession
290	Pertes de valeur sur immobilisations incorporelles
291	Pertes de valeur sur immobilisations corporelles
292	Pertes de valeur sur immobilisations mises en concession
293	Pertes de valeur sur immobilisations en cours
458	Associés, opérations faites en commun ou en groupement
462	Créances sur cessions d'immobilisations
464	Dettes sur acquisitions valeurs mob. de placement & Instruments financiers dérivés
465	Créances sur cessions valeurs mob. de placement & Instruments financiers dérivés
588	Autres virements internes
652.	Moins values sur sortie d'actifs immobilisés non financiers
655	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun
665.	Ecart d'évaluation sur actifs financiers - Moins-values
666	Pertes de change
667	Pertes nettes sur cessions d'actifs financiers
692	Imposition différée actif
693	Imposition différée passif
752	Plus values sur sorties d'actifs immobilisés non financiers
781	Reprise d'exploitation sur pertes de valeur et provisions - actifs non courants
785	Reprise d'exploitation sur pertes de valeur et provisions - actifs courants
786	Reprises financières sur pertes de valeur et provisions
279	Versements restant à effectuer sur titres immobilisés non libérés
509	Versements restant à effectuer sur VMP non libérées
441	Etat et autres collectivités publiques, subventions à recevoir
444	Etat, impôts sur les résultats
468	Divers charges à payer et produits à recevoir
619	Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs
629	Rabais, remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs
709	Rabais, remises et ristournes accordés (compte débiteur)
67	Eléments extraordinaires - charges -
77	Eléments extraordinaires - produits -
52	Instruments financiers dérivés

Liste des tableaux et figures

Liste des figures

Figure n° 1: Le système entreprise	30
Figure n° 2: Les trois sous-systèmes de base de l'entreprise	32
Figure n° 3: La chaîne de valeur d'une entreprise.....	34
Figure n° 4: Le système d'information.....	36
Figure n° 5: Structure des sous systèmes fonctionnels.....	38
Figure n° 6: La représentation schématique du SIC.....	39
Figure n° 7: Représentation graphique des référentiels comptables appliqués par les 500 premiers groupes mondiaux.....	49
Figure n° 8: Origines des différences comptables.....	50
Figure n° 9: Harmonisation et standardisation comptables.....	54
Figure n° 10: Domaine de normalisation et d'harmonisation comptable.....	55
Figure n° 11: Nouvelle structure de l'IASC/IASB.....	63
Figure n° 12: Exemple de subdivision des comptes.....	103
Figure n° 13: La démarche de la réforme comptable	125
Figure n° 14 : Organigramme de l'ENIEM.....	182
Figure n° 15: Application du SCF dans le temps	187
Figure n° 16: Approche du passage au SCF en six étapes	188
Figure n° 17: Le schéma organisationnel du projet "NSCF" à l'ENIEM.	191

Liste des tableaux

Tableau n° 1: Rapprochement des capitaux et résultats du groupe DB avec les US-GAAP (années 1992-1993 et 1994).....	48
Tableau n° 2: La liste des normes IAS/IFRS	79
Tableau n° 3 : La liste des Interprétations des IAS/IFRS	80
Tableau n° 4: Classification des normes IAS/IFRS	82
Tableau n° 5 : Correspondances dettes/cycles (PCN).....	102
Tableau n° 6 : Comparaison des choix conceptuels des référentiels IAS/IFRS, SCF 2007 et PCN 1975	136
Tableau n° 7 : Comparaison entre la méthode directe et indirecte dans le tableau de flux de trésorerie	142
Tableau n° 8 : Comparaison des cadres techniques IAS/IFRS, SCF 2007 et le PCN 1975	143
Tableau n° 9: La gamme des produits ENIEM	183

Table des matières

Table des matières

Introduction générale.....	1
Chapitre Préliminaire : Introduction à la comptabilité d'entreprise	9
Introduction	10
Section I : La comptabilité : présentation et historique.....	11
I-Définition de la comptabilité.....	11
II- Nature de la comptabilité	12
1. Un art	12
2. Une technique	12
3. Une science	12
4. Un langage	13
III- Historique de la comptabilité	13
1. Première période : L'antiquité et le moyen âge	13
1.1. La comptabilité chez les Sumériens	14
1.2. La comptabilité chez les Egyptiens	14
1.3. La comptabilité chez les Grecs et les Romains	15
1.4. Le moyen âge.....	16
2. Deuxième période : Le développement du commerce et la comptabilité en partie double	16
3. Troisième période: La révolution industrielle.....	16
4. Quatrième période : Normalisation comptable et l'expansion de la profession	17
4.1. La normalisation nationale	17
4.2. La normalisation internationale	18
IV- Objectifs de la comptabilité.....	18
V- Utilisateurs de la comptabilité.....	20
Section II : La comptabilité : Théories et concepts de base.....	22
I-Les théories comptables.....	22
1. Les théories descriptives	22
1.1. Les théories de fonctionnement des comptes	22
1.1.1. La théorie de l'échange.....	23
1.1.2. La théorie patrimoniale	23
1.2. Les théories de classification	23
2. Les théories normatives	23
3. Les théories explicatives	23
3.1. La théorie positive	24
3.2. Les théories historiques	24
3.3. Les théories sociologiques.....	24
II- Les principes comptables fondamentaux	24
1. Le principe de la partie double.....	25
1.1. Présentation	25
1.2. L'approche théorique du principe de la partie double	25
1.2.1. L'approche par la théorie patrimoniale.....	25
1.2.2. L'approche par la théorie de l'échange.....	25
2. Principes d'observation.....	26
2.1. Le principe de l'entité.....	26
2.2. Le principe de périodicité.....	26

2.3.	Le principe de continuité de l'exploitation.....	26
2.4.	Le principe de fidélité :.....	27
3.	Les principes de la mesure comptable (Quantification)	27
3.1.	Le principe de l'unité monétaire (monétarisation)	27
3.2.	Le principe du coût historique	28
3.3.	Le principe de prudence	28
4.	Autres principes	28
4.1.	Le principe de la permanence des méthodes	28
4.2.	Le principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture.....	29
4.3.	Le principe de la non compensation.....	29
Section III : L'entreprise et le système d'information comptable.....		29
I-L'entreprise: sa nature et sa structure		29
1.	Définition	29
2.	L'approche systémique de l'entreprise	30
2.1.	La notion de « Système »	30
Source : Conception personnelle à partir de l'exposé		30
2.2.	Les variables du système entreprise	31
2.2.1.	Les entrées	31
2.2.2.	Le processus de transformation	31
2.2.3.	Les sorties	31
2.2.4.	Le feed-back.....	31
3.	Les sous systèmes de l'entreprise	31
3.1.	Le système de pilotage (décision)	32
3.2.	Le système opérant	33
3.3.	Le système d'information.....	33
4.	Les systèmes d'information et la chaine de valeur	34
II- Le concept de système d'information		35
1.	Définition du système d'information	35
2.	Notion d'information	35
3.	Fonctions du système d'information.....	36
4.	Relation entre le système d'information et les autres systèmes de l'entreprise.....	37
III- Le système d'information comptable.....		39
1.	L'émergence du système d'information comptable.....	39
1.1.	L'enregistrement systématique de l'information.....	39
1.2.	Une source d'information homogène	40
2.	L'information comptable	40
2.1.	Définition.....	40
2.2.	Les caractéristiques de L'information comptable	41
2.2.1.	Intelligibilité.....	41
2.2.2.	Pertinence.....	41
2.2.3.	Fiabilité	41
2.2.4.	Comparabilité.....	41
Conclusion		42
Chapitre I : L'harmonisation comptable internationale		43
Introduction.....		44
Section I : Les raisons de l'harmonisation comptable internationale.....		45
I-La Mondialisation économique et financière.....		46
1.	Elargissement du champ d'activité des entreprises (accélération des échanges commerciaux).....	46
2.	La globalisation financière.....	47
3.	Le besoin d'une globalisation comptable	48
II- La diversité des systèmes et pratiques comptables.....		50

1.	Les raisons de ces différences.....	50
1.1.	Facteurs politiques.....	51
1.2.	Facteurs juridiques.....	51
1.3.	Facteurs culturels.....	52
2.	Le traitement des différences.....	52
2.1.	La reconnaissance mutuelle.....	53
2.2.	La reconnaissance mutuelle normative.....	53
2.3.	L'harmonisation comptable internationale.....	53
2.3.1.	Définition du concept d'harmonisation.....	54
2.3.2.	Intérêts et limites de l'harmonisation comptable.....	55
Section II : Les organismes chargés de la normalisation comptable internationale.....		57
I-Le conseil des normes comptables internationales (IASB).....		57
1.	Historique et évolution.....	57
1.1.	Sa création.....	57
1.2.	Evolution du normalisateur international.....	58
1.2.1.	Première étape : 1973-2001.....	58
1.2.2.	Deuxième étape : 2001 à nos jours.....	60
2.	Structure de l'IASB.....	60
2.1.	La Fondation (<i>Foundation</i>).....	60
2.2.	Le Conseil (<i>Board</i>).....	61
2.3.	Le Comité de Réflexion (SAC).....	62
2.4.	Le Comité Technique (IFRIC).....	62
3.	Processus d'élaboration des normes (<i>Due process</i>).....	63
II- Autres Organismes normalisateurs.....		64
III- Les référentiels comptables existants.....		65
1.	Le référentiel comptable européen.....	65
1.1.	La quatrième directive.....	66
1.2.	La septième directive.....	66
1.3.	Les autres directives.....	66
2.	Le référentiel comptable américain : les US-GAAP.....	66
3.	Le référentiel IAS/IFRS.....	67
IV- Objectifs de la normalisation comptable internationale.....		67
Section III : Les principes fondamentaux du référentiel IAS/IFRS.....		68
I-Le cadre conceptuel.....		69
1.	Présentation.....	69
2.	Objectif du cadre conceptuel.....	69
II- Présentation des états financiers.....		70
1.	Nature des états financiers.....	70
2.	Utilisateurs des états financiers et leurs besoins.....	70
3.	Objectifs des états financiers.....	70
4.	Les éléments des états financiers.....	71
4.1.	Présentation des éléments des états financiers.....	71
4.1.1.	Les éléments du bilan.....	71
4.1.2.	Les éléments du compte de résultats.....	72
III- Principes comptables et règles d'évaluations selon le référentiel IAS/IFRS.....		73
1.	Les Principes comptables.....	73
1.1.	Les hypothèses de base.....	73
1.1.1.	Comptabilité d'exercice ou comptabilité d'engagement.....	73
1.1.2.	Continuité d'exploitation.....	73
1.2.	Les caractéristiques qualitatives fondamentales des états financiers.....	74
1.2.1.	L'intelligibilité.....	74
1.2.2.	La pertinence.....	74

1.2.3.	La comptabilité	74
1.2.4.	La fiabilité	74
1.3.	Les contraintes à respecter	75
1.3.1.	La célérité (la diligence)	75
1.3.2.	Le rapport coût/ avantage	75
1.3.3.	L'équilibre entre les caractéristiques qualitatives	75
2.	Principes d'évaluation	75
2.1.	Comptabilisation initiale au coût historique	76
2.1.1.	Le coût historique d'un actif	76
2.1.2.	Le coût historique d'un passif	76
2.2.	Les évaluations ultérieures	76
2.2.1.	Le coût actuel	76
2.2.2.	La valeur de réalisation (ou valeur de règlement)	77
2.2.3.	Test de dépréciation et perte de valeur	77
3.	La notion de « juste valeur »	78
IV-	Le corpus des normes comptables internationales IAS/IFRS	78
1.	Présentation des normes	78
1.1.	La liste des normes	78
1.2.	Structure d'une norme	81
1.3.	Classification des normes	81
	Conclusion	82
	Chapitre II: La normalisation comptable en Algérie : Le PCN 1975	84
	Introduction	85
	Section I : présentation du PCN 1975	86
	I-Conception du PCN	86
1.	Conception au niveau de la SNC	87
2.	Conception au niveau de la commission de normalisation comptable	87
3.	Mise en application	88
	II- Objectifs du PCN	88
1.	Les objectifs micro-économiques	88
2.	Objectifs macro-économiques	89
	III- Idées conceptuelles du PCN	89
1.	Critiques du PCG	89
1.1.	Hétérogénéité dans le classement des comptes	90
1.2.	Terminologie comptable imprécise	91
1.3.	Mécanismes de fonctionnements des comptes incohérents	91
2.	Orientation du PCN	92
	IV- Cadre juridique du PCN	93
1.	L'ordonnance 75-35 du 29 Avril 1975	93
2.	L'arrêté d'application du 23 Juin 1975	93
3.	Les additifs du PCN	94
	Section II : Cadre conceptuel et cadre technique du PCN	95
	I-Choix conceptuels	95
1.	Champ d'application du PCN	95
2.	Les objectifs assignés à la comptabilité :	95
3.	Les utilisateurs de l'information comptable :	95
4.	Qualité de l'information comptable	96
5.	Les concepts comptables	96
5.1.	L'actif :	96
5.2.	Le passif et les capitaux propres	96
5.3.	Les charges et les produits	97
6.	Les principes comptables	97

6.1.	Les principes implicites	97
6.1.1.	Principes de l'entité.....	97
6.1.2.	Principe de l'unité monétaire et principe de la partie double	97
6.1.3.	Principe de la non compensation	97
6.1.4.	Principe de sincérité.....	97
6.1.5.	Principes de périodicité.....	98
6.1.6.	Principe de prudence.....	98
6.1.7.	Principes d'indépendance des exercices	98
6.1.8.	Principe de permanence des méthodes	98
6.1.9.	Principe de propriété	98
6.1.10.	Principe de comptabilité d'engagement.....	99
6.1.11.	Principe de rattachement des faits comptables	99
6.2.	Les principes appliqués et non prévus.....	99
7.	Les règles d'évaluation	99
II-	Choix techniques.....	100
1.	Un cadre comptable	100
1.1.	Les comptes de situation.....	100
1.1.1.	La classe 1 : Fonds propres.....	100
1.1.2.	La classe 2 : Les investissements.....	101
1.1.3.	La classe 3 : Stocks	101
1.1.4.	La classe 4 : Créances	101
1.1.5.	La classe 5 : Les dettes.....	102
1.2.	Les comptes de gestion : les Charges et les Produits	102
1.3.	Les comptes de résultat : La classe 8-Résultats.....	102
2.	La codification	103
	Source : Conception personnelle à partir de la subdivision des comptes selon le PCN	103
3.	Les documents de synthèse.....	103
3.1.	Le bilan	103
3.2.	Le tableau de compte de résultat	104
3.3.	Le tableau des mouvements patrimoniaux	104
3.4.	Les tableaux explicatifs	104
4.	Le suivi des mouvements des stocks	104
4.1.	La tenue des stocks	104
4.2.	L'évaluation des entrées en stocks	105
4.3.	L'évaluation des sorties des stocks.....	105
	Section III : L'évaluation du PCN	105
	I- Apports et réponses du PCN aux besoins des utilisateurs.....	105
1.	La gestion des stocks	105
2.	La gestion de la production.....	106
3.	La commercialisation.....	106
4.	La gestion des investissements	107
II-	Les critiques du PCN 1975	107
1.	La tenue des stocks	107
2.	La production et commercialisation.....	109
3.	Les règles d'évaluation	109
4.	Méthodes d'amortissements.....	109
5.	Les provisions	109
6.	Les lacunes techniques et conceptuelles	110
6.1.	Les lacunes conceptuelles.....	110
6.2.	Les lacunes techniques	110
6.2.1.	Les lacunes méthodologiques et d'architecture	110
6.2.2.	Les documents de synthèse.....	111

Conclusion	112
Chapitre III : La réforme comptable: Le Système Comptable Financier	113
Introduction.....	114
Section I: Les organes de la normalisation comptable en Algérie	115
I-Le Conseil National de Comptabilité.....	115
1. Missions et attributions	115
2. Composition du CNC.....	116
3. Organisation du conseil.....	116
II- L'ordre national des experts comptables des commissaires aux comptes et des comptables agréés	116
III- Les autres organisations	118
Section II : Le processus d'élaboration et d'adoption du nouveau système comptable financier	119
I-Processus d'élaboration du nouveau système comptable.....	120
1. La réforme comptable guidée par la commission PCN	120
1.1. Evaluation du PCN par le biais de questionnaires.....	120
1.2. Option de révision du PCN.....	121
2. La réforme comptable guidée par le consultant français	121
2.1. Le travail du groupe français	122
2.1.1. Révisions simples du PCN.....	122
2.1.2. Préservation du PCN tout en l'adaptant aux normes internationales.....	123
2.1.3. Elaboration d'un nouveau Système Comptable d'Entreprise (SCE)	123
2.2. Le travail du groupe Algérien.....	124
II- Processus d'adoption du nouveau système comptable.....	124
III- Diffusion du Système Comptable Financier	125
1. Une loi portant Système Comptable Financier	126
1.1. Les dispositions générales	126
1.1.1. Le cadre conceptuel	126
1.1.2. L'organisation de la comptabilité	127
1.2. Les dispositions particulières.....	127
2. Un décret portant application des dispositions de la loi portant SCF	127
3. Un arrêté fixant les modalités d'application du SCF	128
Section III : Présentation du SCF et comparaison avec le PCN et les IAS/IFRS	129
I-Choix conceptuels	129
2. Objectifs, utilisateurs et qualités de l'information comptable	129
1.1. Les objectifs des états financiers	130
1.2. Les utilisateurs des états financiers	130
2. Les principes comptables et les caractéristiques qualitatives de l'information comptable	130
2.1. Les hypothèses de base.....	131
2.2. Les caractéristiques qualitatives de l'information financière	131
2.3. Les principes comptables fondamentaux	132
3. Les définitions des concepts comptables	132
3.1. Les actifs.....	132
3.2. Les passifs.....	133
3.3. Les capitaux propres	133
3.4. Les charges et les produits.....	133
4. Evaluation et comptabilisation des éléments des états financiers.....	134
4.1. Les principes de comptabilisation	134
4.2. Les principes d'évaluation.....	134
II- Choix techniques.....	139
1. Le cadre comptable	139
2. Les états financiers.....	140

2.1.	Le bilan	141
2.2.	Le compte de résultat.....	141
2.3.	Le tableau de flux de trésorerie	141
2.4.	L'état de variation des capitaux propres.....	142
2.5.	L'annexe	143
3.	Les définitions et les règles de fonctionnement des comptes	143
4.	Traitement comptables des actifs, des passifs et des capitaux propres.....	144
4.1.	Traitement comptables des actifs	144
4.1.1.	Traitement comptable des immobilisations corporelles et incorporelles..	144
4.1.2.	Traitement comptable des stocks et en cours.....	150
4.2.	Traitement comptable des passifs.....	152
4.2.1.	Les provisions pour risques et charges	152
4.2.2.	Les emprunts et autres passifs financiers.....	152
4.2.3.	Les impôts différés.....	153
4.2.4.	Les subventions publiques	154
4.3.	Traitement comptable des capitaux propres	154
4.4.	Les opérations particulières	155
4.4.1.	Les avantages octroyés au personnel	155
4.4.2.	Les opérations effectuées en monnaie étrangères.....	155
4.4.3.	Changement d'estimation ou de méthode comptable	155
Conclusion		156
Chapitre IV: Impacts, enjeux et apports du nouveau système comptable		158
Introduction.....		159
Section I : Première application du Système Comptable Financier		160
I-Principes généraux		160
II- Retraitement des actifs et des passifs		161
1.	Inclusion des actifs et des passifs antérieurement non comptabilisés.....	161
2.	Elimination de certains actifs et passifs antérieurement comptabilisés	161
3.	Le reclassement de certains actifs et passifs	161
4.	Le retraitement des données comparatives de l'exercice 2009.....	162
5.	Exceptions à l'application rétrospective du nouveau système comptable	162
6.	La comptabilisation des ajustements du bilan d'ouverture.....	162
III- Dispositions comptables du passage du Plan Comptable National vers le Système Comptable Financier.....		162
Section II : Les incidences de l'application des normes comptables IAS/IFRS en Algérie		163
I-Pourquoi le choix du référentiel de l'IASB : les normes comptables IAS/IFRS.....		163
II- Application des principes de la juste valeur et de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.....		164
1.	Le recours à la juste valeur	165
2.	Le recours au principe de la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.....	168
III- Les difficultés et les incidences de mise en place des normes comptables IAS/IFRS aux niveaux des entreprises.....		168
1.	Les difficultés de mise en place des normes IAS/IFRS	168
2.	Les enjeux et les impacts sur les entreprises.....	169
2.1.	Une réorganisation des systèmes d'information financière.....	169
2.2.	Un défi stratégique et opérationnel.....	169
2.3.	Une revalorisation de la fonction comptable	170
IV- Impacts fiscaux de l'application du SCF.....		171
1.	Amortissement des immobilisations	172
1.1.	Durée d'amortissement.....	172
1.2.	Base d'amortissement	173

1.3.	Rythme d'amortissement.....	174
2.	Le leasing (crédit-bail).....	174
3.	Réévaluation des actifs.....	175
4.	Résorption des frais préliminaires.....	176
5.	Les modalités de prise en charge des subventions d'exploitation et d'équilibre.....	176
6.	Actif immobilisé de faible valeur.....	177
7.	Les contrats à long terme.....	177
8.	Les frais de recherche et développement.....	178
V-	Les principaux apports des normes comptables IAS/IFRS.....	179
VI-	Le rôle des professionnels de la comptabilité dans la transition.....	180
	Section III : Le passage du PCN au SCF dans une entreprise algérienne : Cas ENIEM.....	181
I-	Présentation de l'ENIEM.....	181
1.	Organisation de l'ENIEM.....	182
2.	Marchés de l'ENIEM.....	182
3.	Gamme de production de l'ENIEM.....	183
	Elle fabrique des produits électroménagers de plusieurs types comme le montre le tableau suivant :.....	183
4.	Objectifs de l'ENIEM.....	184
II-	La transition du PCN au SCF.....	184
1.	Formation du personnel.....	185
2.	Adoption du SCF 2007.....	185
3.	La gestion du projet « NSCF » au sein de l'ENIEM.....	189
3.1.	Le diagnostic, un inventaire et une évaluation.....	189
3.2.	La préparation, une organisation par missions.....	189
3.3.	La conversion, une « timide » migration vers le SCF.....	191
4.	Transition au SCF, entre l'acquis et l'espéré.....	193
	Conclusion.....	195
	Conclusion générale.....	197
	Bibliographie.....	203
	Annexes.....	209
	Liste des tableaux et figures.....	256
	Table des matières.....	258

Sommaire

Liste des abréviations

Introduction générale	1
Chapitre Préliminaire : Introduction à la comptabilité d'entreprise	9
Introduction	10
Section I : La comptabilité : présentation et historique	11
Section II : La comptabilité : Théories et concepts de base	22
Section III : L'entreprise et le système d'information comptable.....	29
Conclusion	42
Chapitre I : L'harmonisation comptable internationale	43
Introduction	44
Section I : Les raisons de l'harmonisation comptable internationale.....	45
Section II : Les organismes chargés de la normalisation comptable internationale.....	57
Section III : Les principes fondamentaux du référentiel IAS/IFRS.....	68
Conclusion	82
Chapitre II: La normalisation comptable en Algérie : Le PCN 1975	84
Introduction	85
Section I : présentation du PCN 1975.....	86
Section II : Cadre conceptuel et cadre technique du PCN	95
Section III : L'évaluation du PCN	105
Conclusion	112
Chapitre III : La réforme comptable: Le Système Comptable Financier	113
Introduction	114
Section I: Les organes de la normalisation comptable en Algérie.....	115
Section II : Le processus d'élaboration et d'adoption du nouveau système comptable financier	119
Section III : Présentation du SCF et comparaison avec le PCN et les IAS/IFRS	129
Conclusion	156
Chapitre IV : Impacts, enjeux et apports du nouveau système comptable ...	158
Introduction	159
Section I : Première application du Système Comptable Financier.....	160
Section II : Les incidences de l'application des normes comptables IAS/IFRS en Algérie	163
Section III : Le passage du PCN au SCF dans une entreprise algérienne : Cas ENIEM	181
Conclusion	195
Conclusion générale	197
Bibliographie	203
Annexes	209
Liste des tableaux et figures	256
Table des matières	258

Résumé

Ce mémoire traite de la réforme du système comptable des entreprises en Algérie, dans une dimension conceptuelle, qui prend en considération les travaux de normalisation et d'harmonisation comptable internationale.

La politique économique d'ouverture que l'Algérie mène depuis les années 90, marquée essentiellement par l'introduction de la bourse, les négociations pour la conclusion des accords de libre échanges avec l'Union Européenne et l'adhésion à l'OMC, la contraint à adapter un système comptable inspiré des normes comptables internationales IAS/IFRS, celles de l'IASB.

Notre travail s'articule autour de la réforme comptable en Algérie, qui a donnée naissance au Système Comptable Financier, adapté par l'organisme chargé de la normalisation comptable en Algérie, en l'occurrence le Conseil National de Comptabilité, sous la tutelle du Ministère des finances.

Après un aperçu historique et un examen des définitions théoriques de la comptabilité, nous avons présenté l'ancien système comptable, le PCN et le nouveau système, le SCF. À travers un modeste cas pratique, nous avons essayé de voir où en sont les entreprises dans l'application du SCF, qui a véhiculé de nouvelles notions et qui nécessite un réel réaménagement de la comptabilité des entreprises.

Notre objectif est la compréhension des principales raisons qui ont poussé les autorités publiques à entamer une telle réforme, d'étudier l'impact et de voir les enjeux de l'application des normes comptables internationales sur les entreprises algériennes.

Mots clés : Comptabilité, Théories comptables, Normalisation comptable, Harmonisation comptable, Normes comptables, Plan Comptable Nationale, Système Comptable Financier, Juste valeur, IAS/IFRS.