

Le droit comptable et la normalisation comptable en Algérie : qui fait quoi ?

Docteurant : M. CHEURFA Djamel Université d'Alger

Directeur de thèse : M. BEN BELHACEM Sofiane

Abstract:

Since the advent of the new accounting and financial system SCF, in Algeria, we attend a revision of the right of accounting and the accounting standardization. The right of accounting had been improved by an evolution of its sources that are the international treaties and the explanatory or interpretative notices emitted by the CNC, and an adaptation to the standards ISA / IFRS current in 2002 and 2003, without been accompanied by application notes, this situation caused difficulties for the professionals and the companies. So, it was noticed that the SCF did not follow the evolution of the standards IAS / IFRS.

Key words: standardization, the right of accounting, SCF,

Résumé :

Depuis l'avènement du nouveau système comptable et financier SCF, en Algérie, on assiste à une évolution du droit comptable et de la normalisation comptable. Cette évolution est caractérisée par une évolution des sources du droit comptable, par de nouveaux textes législatifs et réglementaires et une reconfiguration des intervenants dans l'élaboration des règles comptables et des normes d'audit.

Le droit comptable algérien se réfère aux sources internationales mais aussi aux sources nationales. L'Etat a mis en place le SCF, appliqué depuis le 01 Janvier 2010, sans l'accompagner de notes d'application, ce qui a causé des difficultés pour les professionnels et les entreprises. Inspiré des normes comptables internationales IAS/ IFRS en vigueur en 2003 et 2003, le SCF n'a pas suivi l'évolution des normes suscitées.

Mots clés : normalisation comptable, droit comptable, SCF, sources du droit comptable

Introduction :

Ayant pour objet, en outre, la normalisation comptable, le droit comptable ne peut être dissocié de celle-ci. Cependant, les impératifs d'une démarche pédagogique permettent d'étudier le droit comptable séparément de la normalisation comptable dans le but de faire la lumière sur les processus de leur élaboration et leur impact.

Depuis l'avènement du nouveau système comptable et financier SCF, en Algérie, on assiste à une évolution du droit comptable et de la normalisation comptable. Cette évolution est caractérisée par une évolution des sources du droit comptable, par de nouveaux textes législatifs et réglementaires et une reconfiguration des intervenants dans l'élaboration des règles comptables et des normes d'audit. Pour évaluer la refonte suscitée et apprécier sa plus-value, il est nécessaire de répondre aux questions suivantes :

- En quoi consiste l'évolution des sources du droit comptable, la réforme (suscitée) du droit comptable et la normalisation comptable ?
- A quoi point, l'évolution et la refonte suscitées puissent-elles répondre aux aspirations des pouvoirs publics et des professionnels de la comptabilité et de l'audit ?

Pour répondre à ces questions, l'approche adoptée retient trois chapitres :

Le premier chapitre traite des sources du droit comptable algérien et de leur évolution.

Le deuxième chapitre est consacré à l'étude de la normalisation comptable, de son évolution et de son appréciation.

Quant au troisième chapitre, il est réservé aux propositions personnelles ayant pour objectif l'amélioration du droit comptable et de la normalisation comptable en Algérie.

Chapitre 1 : Les sources du droit comptable algérien

Le législateur algérien a cité les sources du droit dans le code civil (article1)¹. Par ordre de supériorité de la valeur juridique, ces sources sont :

1-La loi (et ses textes d'application) qui signifie aussi le droit positif; 2-Les principes du droit musulman (la charia); 3-La coutume ; 4-Le droit naturel et les règles de l'équité.

Aux sources suscitées, il faut ajouter les traités internationaux qui sont une source du droit en Algérie. Ces traités sont, selon les dispositions de la constitution algérienne², supérieures à la loi.

Avant l'avènement du système comptable et financier (SCF de 2010), le droit comptable algérien avait pour sources les lois et ses textes d'application, et les conventions internationales.

Avec l'avènement du SCF, une nouvelle source vient enrichir les sources du droit comptable algérien, il

s'agit de la « doctrine comptable » donnée sous forme d'avis par le CNC.

Paragraphe 1 : Les sources internationales du droit comptable algérien

L'Etat algériens a ratifié des traités internationaux dans le domaine de la comptabilité et des finances. Ces traités constituent, désormais, une source du droit comptable algérien. Parmi Ces conventions, on peut citer les conventions bilatérales sur la double imposition fiscales signées par l'Algérie avec plus de 40 Etats. Aussi, «....., il faut rappeler qu'en 2002, lors de la réunion du NEPAD à Durban (Afrique du Sud), tous les Chefs d'Etat avaient adopté huit Codes dont celui relatif à l'application par les pays d'Afrique des Normes Comptables Internationales et des Normes Internationales d'Audit..... L'Algérie a transposé ces principes dans les lois.....D'autres instances préconisent aux pays membres l'adoption des normes comptables internationales telles que..... l'OMC, le Comité de Bâle" II. »³

« Une enquête lancée par l'ONS a fait ressortir que 87% des entités questionnées considèrent que les états financiers - version SCF- auront

une meilleure lisibilité, 74% considèrent que l'information financière et comptable sera plus pertinente et enfin 89% estiment que l'information comptable sera plus adaptée aux normes internationales et, par conséquent, s'apprêtera mieux à la comparabilité internationale..... L'Algérie s'inscrit parfaitement dans les recommandations de réformes comptables mais aussi dans le cadre de Bâle II concernant les règles prudentielles.»⁴

Paragraphe 2 : Les sources nationales du droit comptable algérien

Les sources du droit comptable algérien, par ordre décroissant de valeur juridique, sont: la loi (au sens large : la constitution, les conventions internationales signées par l'Algérie, les textes législatifs – y compris les ordonnances et les décrets présidentiels - et les textes réglementaires), le droit musulman, la coutume, le droit naturel et les règles de l'équité (Article 1^{er} du code civil algérien).

A partir de l'avènement du SCF, la principale source du droit comptable algérien réside dans les traités internationaux, la loi portant SCF, la loi de finances, le code de commerce et les textes d'application. A ceux-là, s'ajoutent les avis du CNC et de la COSOB. Ces avis sont soit explicatifs ou interprétatifs de certaines dispositions comptables et financières. Cependant, une réflexion s'impose à ce sujet : Sachant que le CNC et la COSOB sont des organismes à composante mixte qui regroupent des représentants de l'Etat, de la profession comptable et des entreprises, et sachant, par ailleurs, que le NSCF émane du CNC,

on pourrait, conclure que la valeur juridique de ces avis soit plus importante que la simple valeur morale attribuée généralement à la doctrine en droit !

Par ailleurs, il est intéressant de signaler que le CNC n'a jamais fait référence à la jurisprudence comptable. Est-ce une raison pour nier les décisions de justice prises suite aux litiges en matière comptable ? La jurisprudence est une source de droit, le législateur algérien la reconnaît comme telle (Article 1^{er} du code civil). Par conséquent, il est temps pour le CNC de constituer un recueil d'avis et des arrêts de justice traitant des différends en matière comptable, à utiliser comme source du droit comptable.

La législation et réglementation comptable nationales appliquées avec l'avènement du SCF :

La loi 07-11 portant le SCF date de 2007, mais elle est rentrée en vigueur à compter du 01 Janvier 2010. Pour l'application du SCF, des textes législatifs et réglementaires ont été adoptés et publiés. Il s'agit de la loi n° 10-01 du 29 juin 2010 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, et des textes d'application des loi n°07-11 et n°10-01 suscitées (décret exécutif n° 11-24, décret exécutif n° 11-25, décret exécutif n° 11-26, décret exécutif n° 11-27, décret exécutif n° 11-28, décret exécutif n° 11-29, décret exécutif n° 11-30, décret exécutif n° 11-31 et le décret exécutif n° 11-32).

Chapitre 2 : La normalisation comptable en Algérie

Pour cerner le présent sujet, il est intéressant d'étudier la normalisation comptable en Algérie depuis l'indépendance à ce jour. En effet, plusieurs périodes marquent l'évolution de cette normalisation.

Paragraphe 1 : La normalisation comptable avant l'adoption du SCF

La normalisation comptable durant la période allant du 5 juillet 1962 au 31 décembre 2009 :

La période du 05 juillet 1962 au 31 décembre 1975 : Après son indépendance l'Algérie a continué à utiliser le Plan Comptable Général français de 1957 jusqu'au 31 décembre 1975 et ce en application de la loi du 31/12/1962 portant sur la reconduction des lois Françaises jusqu'à l'Algérianisation.

La période du 01 janvier 1976 au 31 décembre 2009 : L'ordonnance n°75/35 du 29 avril 1975 portant Plan Comptable National dont l'article 1^{er} stipule: « Le Plan Comptable National annexé à la présente ordonnance sera obligatoire à compter du 1^{er} Janvier 1976 en vue de son application aux :

- Organismes publics à caractère industriel et commercial ;
- Société d'économie mixte ;

- Entreprise, qui, quelle que soit leur forme, soumises au régime réel de la comptabilité.

1- durant la période 1976 - 1991 : Le ministre des finances a installé, en 1973, le Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC) chargé d'élaborer un nouveau Plan Comptable National PCN adapté à l'économie socialiste. Le PCN fut adopté par de l'ordonnance n° 75-35 du 29/04/1975, entré en vigueur en 1976.

Le Plan Comptable National a introduit trois innovations majeures que sont:

- La détermination du Résultat en cascades ;
- L'obligation de tenir l'inventaire permanent des stocks.
- La simplification dans la présentation et le fonctionnement des comptes.

Cependant, le CSC n'a pas élaboré de Plans Comptables Sectoriels dont avaient besoins les Entreprises pour l'élaboration de leur Plan Comptable particulier. Ainsi, chaque Entreprise mettait en place sa propre organisation comptable, une sorte de nomenclature comptable interne pour pouvoir fonctionner.

Au milieu des années 80, le CSC fut érigé en Conseil Supérieur de la Technique Comptable (CSTC). En sa qualité de « nouveau normalisateur », le CSTC a élaboré quatre (04) Plans Comptables Sectoriels : de l'Agriculture, du Tourisme, du BTPH et des Assurances. Ce qui est insuffisant car le CSTC n'a pas répondu à toute la demande en normalisation comptable, ce qui a amené l'entreprise SONATRCH a élaboré le plan comptable du secteur des Hydrocarbures, qu'elle a applique bien qu'il ne soit pas officiel.

2- 1- La normalisation comptable durant la période 1991 - 1998 : Le passage à l'autonomie des Entreprises Publiques (loi 88-01) a nécessité l'intervention de plusieurs parties (institutions) dans la normalisation comptable en Algérie. Comme le PCN a été promulgué avant le Code de Commerce, il (PCN) n'a pas pris en compte l'ensemble des dispositions régissant les Sociétés Commerciales.

Avec la transformation des Sociétés Nationales en Sociétés par Actions SPA, il était nécessaire de normaliser les opérations comptables de constitution des Sociétés, de répartition des résultats, d'augmentation du capital et de dissolution et liquidation. Ainsi, différentes parties (institutions) ont contribué pour combler le vide constaté en

normalisation comptable. C'est pour cela que durant la période 1991 - 1998 est caractérisée par une pluralité d'organe de normalisation :

- **la Direction Générale de la comptabilité** -Ministère de Finances- a émis des circulaires et instructions pour adapter le Plan des Comptes à l'activité des Sociétés Commerciales :

- Circulaire n° 1850 du 24 /05/1989 relative à la comptabilisation des opérations liées à l'autonomie des Entreprises.
- Circulaire n° 01/95 du 02/10/1995 relative à l'harmonisation de la comptabilité des Fonds de Participation. Ainsi que l'instruction n° 581 du 21/04/1997 relative à la comptabilisation de la réintégration de l'écart de réévaluation.
- Circulaire n° 635 du 11/03/1990 relative la comptabilisation de la participation des travailleurs aux bénéfices de l'Entreprise.

- **la Direction Générale des Domaines** -Ministère des Finances- est intervenue en 1997 pour normaliser les travaux de liquidation des Entreprises par l'introduction du compte 85 Résultat de Liquidation.

- **la Banque d'Algérie** a pris en charge la normalisation comptable de l'activité bancaire par le biais de *Règlements* (cités ci-après en bibliographie).

- **l'Ordre National des Experts Comptables, Commissaires Aux Comptes et Comptables Agréés** institué par la loi 91/08⁵ est chargé de:

- Définir les diligences normales de vérification et de contrôle ;
- Émettre tout avis sur les questions de technique comptable, de droit ou de finances.

Ce qui a donné lieu à l'établissement de la décision n° 103 SPM/94 relative aux diligences professionnelles du Commissaire Aux Comptes. Par contre, en matière de normalisation comptable, l'Ordre n'a pas produit de Plans Comptables Sectoriels.

A noter que la Commission d'organisation et de suivi des opérations boursières **C.O.S.O.B**⁶ n'a pas élaboré de normes sur comptes sociaux des Sociétés cotées en Bourse. Pour mettre un terme à l'anarchie institutionnelle et palier aux insuffisances en normalisation comptable, les pouvoirs publics ont mis en place le Conseil National de la Comptabilité CNC comme « normalisateur unique ».

3. 1- La normalisation comptable durant la période allant du 1998 - 2008 :

Le Conseil National de la Comptabilité **CNC** créé par décret exécutif n° 96 - 318, avait pour objectifs de :

▫ Procéder à la révision du PCN conformément aux nouvelles orientations politico-économiques.

▫ Poursuivre les travaux de normalisation par l'élaboration de Plans Comptables Sectoriels et l'émission d'avis sur les questions posées par les opérateurs économiques.

Durant le premier mandat (1998 – 2001), le CNC a procédé :

D'une part, à l'élaboration de trois Plans Comptables :

- Plan Comptable des Groupes et Holdings ainsi que les modalités de consolidation des comptes (adopté le 21/06/1999).

- Plan Comptable des Intermédiaires en Opérations de Bourse (adopté le 23/11/1998).

- Plan Comptable des O.P.C.V.M (Organisme de Placement Collectif en Valeurs mobilières).

- Modalités d'Audit des Associations (adopté le 12/06/2000).

D'autre part, à l'émission d'avis sur une quinzaine de points soulevés par les Entreprises.

Paragraphe 2 : La normalisation comptable avec l'adoption du SCF

La période, allant du 01 Janvier 2010 à nos jours, est marquée par des refontes en matière d'organisation, de législation et de réglementation comptable. Les pouvoirs publics se sont appropriés la mission de normalisation comptable pensant que celle-ci est trop importante pour être laissée aux professionnels. « Les comptables et leur organisation ont la compétence pour faire des normes mais la normalisation n'est pas un exercice purement technique. Elle met en jeu les intérêts de nombreuses parties prenantes (stakeholders), parmi lesquels les comptables. La confier à ceux-ci revient à leurs donner un statut privilégié de juge et partie. »⁷

Pour réussir la mission de normalisation comptable, les pouvoirs publics ont agi sur plusieurs plans :

● **Sur le plan de la législation et de la réglementation comptable:**

Les pouvoirs publics ont abrogé les textes régissant le PCN et adopté des textes législatifs et réglementaires permettant l'application du SCF :

- La loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier ;

- Le décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier;

- Les arrêtés (du ministre des finances) du 26 juillet 2008 portant application des dispositions de la loi 07-11 et du décret 08-156 suscités.

● **Sur le plan organisationnel :**

Les pouvoirs publics ont réorganisé la profession comptable par :

- La création du Conseil National de la Comptabilité ;
- La dissolution de l'ordre national d'experts comptables, des CAC et des comptables agréés, remplacé par trois organes que sont : L'ordre national des experts comptables ;
- .La chambre nationale des CAC ;
- . L'organisation nationale des comptables agréés ;
- La création de l'institut national de la profession comptable.⁸

Il faut rappeler qu'en Algérie, l'Etat est omnipotent en matière de réglementation et de normalisation comptable. En effet, le CNC est devenu le « normalisateur unique » en Algérie.

C'est l'Etat qui fixe par décret la composition du CNC et choisit les parties prenantes admises à ce faire entendre. Et, par ailleurs, si ces parties prenantes désignent leurs représentants, c'est encore l'Etat, en la personne du ministre des finances, qui désigne le président et les personnes qualifiées.

Créé en 2001, le CNC est placé sous l'autorité et la présidence du ministre chargé des finances.

Les membres du CNC sont nommés par arrêté du ministre des finances pour une durée de six (6) années. Pour son fonctionnement, le conseil national de la comptabilité CNC est doté des commissions suivantes :

Une commission **de normalisation des pratiques comptables** et des diligences professionnelles; une commission d'agrément; une commission de formation; Une commission de discipline et d'arbitrage; et une commission de contrôle de qualité.

Le CNC est chargé des missions suivantes:⁹ Une mission d'agrément des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, une mission d'organisation et de suivi des professions comptables, une mission de discipline à l'encontre des professionnels, une mission de contrôles de qualité professionnelle, une mission d'élaboration de projets de codes de déontologie, et une mission de normalisation comptable.

Le CNC peut, dans le cadre de ses missions en matière de normalisation comptable, créer des groupes de travail spécialisés chargés de la préparation des projets d'avis et de recommandations.

Le CNC est doté d'une commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles (article 18 du décret 11-24 du 27 janvier 2011 sus- cité) chargée, entre autre, de :

- . Mettre en place des méthodes de travail en matière de pratiques comptables et de diligences professionnelles ;
- . Préparer les projets d'avis sur les dispositions comptables nationales applicables à toute personne physique ou morale soumise à l'obligation légale de tenir une comptabilité ;
- . Proposer toutes mesures visant la normalisation des comptabilités ;
- . Assurer la coordination et la synthèse des recherches théoriques et méthodologiques dans les différents domaines de la comptabilité ;
- . Préparer, en liaison avec les diverses institutions concernées, les projets d'avis portant sur les normes élaborées par les organismes internationaux de normalisation comptable et sur leur application.

Bilan de l'activité du CNC :

Depuis son installation à décembre 2016, le CNC a réalisé les opérations suivantes :

●Au titre de l'examen d'expert comptable : Il faut rappeler que l'Etat algérien n'a pas organisé d'examen d'expert comptable durant la période allant de 2001 à 2013.Ce qui a engendré un manque énorme. Le CNC a organisé 05 examens d'experts comptables (de 2013 à décembre 2016) qui ont donné lieu à l'attribution d'environ 220 diplômes d'experts comptable : ce qui reste insuffisant, à notre avis.

●Au titre d'élaboration des normes, le CNC a élaboré 04 normes d'audit en 2016 que sont :

- La norme algérienne d'audit n° 210 : accord sur les termes des missions d'audit ;
- La norme algérienne d'audit n° 505 : confirmations externes ;
- La norme algérienne d'audit n° 560 : événements postérieurs à la clôture ;
- La norme algérienne d'audit n° 580 : déclarations écrites.

●Au titre d'avis à l'attention des professionnels : Le CNC a élaboré et publié des avis explicatifs ou interprétatifs de certaines dispositions et / ou pratiques comptables en réponses aux préoccupations des

professionnels. Ces avis pourraient, à notre avis, avoir la qualité de doctrine comptable.

Chapitre 2 : Les voies et moyens pour l'amélioration du droit et la normalisation comptables

A notre avis, les voies et moyens pour l'amélioration du droit comptable et la normalisation comptable, sont les suivantes :

- La mise en place de la veille juridique, la modernisation du processus de normalisation comptable, et mise en place d'outils de gestion assistant le fonctionnement du SCF ;
- L'harmoniser et adapter les textes législatifs et réglementaires algériens au contexte SCF ;
- La réorganisation et la valorisation de la profession comptable.

●**1-Mise en place de la veille juridique et modernisation du processus de normalisation comptable, et mise en place d'outils de gestion assistant le fonctionnement du SCF :**

1-1-Mise en place de la veille juridique (adapter le SCF aux évolutions des normes IAS/IFRS) :

L'Etat algérien s'est inspiré des normes IAS / IFRS en vigueur en 2002 / 2003. Hors, depuis 2003, le cadre conceptuel et les normes IAS / IFRS ont beaucoup évolué sans qu'il y ait évolution du SCF algérien. Alors que le cadre conceptuel du SCF se réfère aux deux hypothèses (comptabilité d'engagement et continuité d'exploitation)¹⁰, l'IASB a revu son cadre conceptuel qui se réfère, désormais, à la seule hypothèse de comptabilité d'engagement. En 2003, la dernière norme adoptée était l'IAS 41 « Agriculture ». Depuis, l'IASB a publié d'autres normes, l'IFRS 09 « instruments financiers destinée à remplacer la norme IAS 39 instruments financiers » est rentrée en vigueur en Janvier 2015. Et

06 autres normes IFRS attendent l'entrée en vigueur. Du côté algérien, le SCF n'a pas suivi les évolutions suscitées, voire il n'a pas fourni suffisamment d'explications pour la mise en application de certaines dispositions comme celles relatives aux instruments financiers. En effet, le SCF s'est contenté de définir les instruments financiers sans fournir les modalités pratiques de leur appréciation et comptabilisation.

Afin d'adapter le SCF à l'évolution des normes IAS / IFRS, il est suggéré d'installer une Cellule de veille juridique au niveau du CNC. Composée d'experts, cette Cellule coopérerait avec l'IASB, étudierait les évolutions des normes IAS / IFRS, en informe la commission de normalisation du CNC engagerait un débat avec les parties concernées en vue d'adopter les normes qui concernent l'économie algérienne.

1-2-Assouplissement du processus de normalisation comptable en Algérie

Il est admis qu'actuellement le (CNC) demeure le seul normalisateur comptable en Algérie, et que le processus de normalisation est, à notre avis, trop lent comparé au rythme d'évolution des IAS / IFRS.

Pour l'élaboration des normes (comptables et d'audit), le CNC présente un projet au ministre des finances qui le présente à son tour au Conseil des ministres. Ce dernier adopte un projet de loi, soumis pour vote à l'APN et au Sénat. Une fois votée, la loi est présentée au président de la république pour une deuxième lecture. S'il n'y a pas d'objection de sa part, la loi est publiée.¹¹ Cela demande beaucoup de temps.

Vu que le SCF s'est inspiré des normes IAS / IAS qui sont par nature évolutives, le processus d'élaboration ou de reproduction des normes en Algérie devrait être plus souple qu'il est actuellement. Pour ce faire, il est recommandé de moderniser le processus de normalisation comptable, en instituant une

Autorité chargée des normes comptables. Cette autorité élaborerait les normes qui seraient homologuées par le ministre des finances. Ainsi, l'arrêté du ministre des Finances suffirait pour leur application.

La création de cette autorité garantirait la pleine implication des différentes parties prenantes concernées: (commissaires aux comptes et experts-comptables...), entreprises et représentants des autorités de régulation compétentes (Banque d'Algérie et COSOB).

Par le biais de cette autorité, l'Algérie apporterait sa contribution dans l'élaboration des normes comptables internationales.

« Le conseil donné par le vice-président de l'IASB : l'IASB souhaite travailler en étroite collaboration avec les utilisateurs concernés, au

travers d'organes comme l'EFRAG ; surtout, soyez partie prenante de l'intégralité du processus d'élaboration des normes. »¹²

1-3 -Mise en place d'outils de gestion assistant le fonctionnement du SCF

Le SCF est un système intégré de gestion dont la mise en application exige le développement des autres outils de gestion que sont : La comptabilité analytique ; la gestion prévisionnelle; le contrôle de gestion ;

Et la gestion budgétaire et le contrôle budgétaire.

2- Harmoniser et adapter les textes législatifs et réglementaires algériens au contexte SCF :

2-1- Harmoniser et adapter les dispositions du code de commerce au contexte SCF

Le code de commerce algérien de 1975 modifié et complété jusqu'à la loi 05.02 du 06 février 2005 devrait être adapté au NSCF institué par la loi 07-11 (entré en vigueur le 01 janvier 2010).

1-2-Harmoniser et adapter les dispositions fiscales au contexte SCF

Les normes IAS/IFRS posent certains problèmes pour la fiscalité :

L'application de la juste valeur : contraint à revoir le traitement fiscal applicable aux réévaluations des immobilisations incorporelles, non prévues par les textes en droit interne, et leur éventuel amortissements ultérieur ; il conviendrait aussi de définir précisément le traitement applicable au profit ou pertes résultant de la variation de la juste valeur. A noter que l'application de ces normes pourrait aussi avoir des incidences sur le régime fiscal des titres de participation.

Devant l'évolution des normes comptables, les pouvoirs publics devrait opter pour une des options suivantes :

A/- Soit une déconnexion entre la comptabilité et fiscalité :

La solution est techniquement possible, mais elle obligerait les entreprises à établir un nouveau document

A des fins exclusivement fiscales. Ainsi, il y'aura deux document : un purement fiscal, el l'autre de nature juridique et comptable. Cette solution génèrerait des coûts supplémentaires à l'entreprise.

B/- Soit maintenir la connexion et s'adapter aux évolutions :

Cette option peut être appréciée comme une garantie contre un risque de dérive fiscale des comptes et les tentations qu'aurait l'Etat de modifier les modalités de détermination de l'impôt en fonction des circonstances. Cette seconde option est possible selon deux variantes :

-Soit les règles du NSCF évoluent vers les règles fiscales : par le moyen des lois de finances par exemples. Alors, l'administration fiscale deviendrait le normalisateur comptable pour les comptes annuels et collecteur d'informations pour les besoins de la statistique et de la macro-économie.

-Soit les règles fiscales évoluent vers les règles comptables : qui elles évoluent vers les nouvelles normes IFRS. En France, un groupe de travail « IAS et fiscalité » a été créé au sein du CNC en Janvier 2003 pour travailler dans cette option qui paraît plus pratique.

●3-Réorganiser, revaloriser et normaliser la profession comptable

La mise en application du SCF exige certaines conditions pour sa réussite, à savoir :

- La réorganisation de la profession comptable ;
- Et sa revalorisation.

Il est entendu par la profession comptable tous les intervenants en comptabilités (le comptable, l'expert comptable et le commissaire aux comptes). Le SCF exige que ces métiers soient exercés dans le respect des normes. En outre, le SCF exige à ce que le comptable soit en, quelque sorte, le pivot dans la gestion de l'entité. Avec le SCF, le comptable est désormais un analyste, un financier, un juge qui apprécie et donne son jugement avant d'enregistrer une opération ou un événement en comptabilité.

3-1-Réorganiser et normaliser la profession comptable

Il existe plusieurs options pour réorganiser la profession comptable :

- La réorganisation par l'Etat qui ne fait pas appel aux professionnels ;
- La réorganisation par les professionnels: elle est qualifiée d'autorégulation, elle jouit de la légitimité technique. Il est reproché à cette option le fait que le régulateur soit tenté de prévaloir ses intérêts personnels sur l'intérêt général.
- La réorganisation en associant l'Etat et les professionnels.

Dans le cas algérien, la régulation de profession comptable était entre les mains des professionnels jusqu'à décembre 2010. A partir de Janvier 2011, l'Etat algérien s'est approprié la profession à lui seul en procédant à la dissolution de l'ordre national des experts comptable, commissaires aux comptes et comptables agréés. L'Etat a procédé à l'installation du nouveau CNC et des organisations annexes (ordre des experts comptables, Chambre es commissaires aux comptes et l'organisation des comptables agréés), en laissant la supervision des travaux de ces organismes au représentant du ministère des finances.

Aussi, les pouvoirs publics ont délimité les missions du commissaire aux comptes. A cet effet, la loi 10.01 suscitée a attribué trois 03 missions au commissaire aux comptes que sont :

a)- La mission de contrôle légale des états financiers en vue de délivrer une opinion motivée sur leur régularité, sincérité et image fidele (article13);

b)- La mission d'expertise judiciaire (article 13) régie par les dispositions du code des procédures civiles et du code des procédures pénales algériens;

c)- Et la mission de commissariat aux apports (article 13 de la loi 10.01) : Notant, au passage, que le législateur algérien n'a pas défini la mission ni les modalités pratiques de commissariat aux apports. A l'inverse, le législateur français, par le biais du code de commerce, a expliqué la mission de commissariat aux apports évitant, ainsi, les éventuelles interprétations contradictoires qui pourraient nuire à cette mission. Sur ce point, il serait, à notre avis, judicieux que le législateur algérien s'inspire de l'exemple français.

D'autre part, selon les dispositions de la 10-01 (article 19), le commissaire aux comptes n'est pas habilité à réaliser les missions d'audit comptable et financier, seul l'expert comptable est habilité à réaliser de telles missions.

Cependant, le législateur algérien ne voit pas d'incompatibilité dans le cumul des missions d'audit avec les missions de conseil (Article 19 de la loi 10.01 suscitée). A ce sujet, il est intéressant de rappeler que certains pays (USA et France)-plus avancés que l'Algérie en matière de la comptabilité et de l'audit-interdisent le cumul des missions d'audit et de conseil suite à divers scandales (l'exemple d'Enron (USA)).

3-2 - Revaloriser la profession comptable

Comme cité précédemment, le SCF s'est inspiré des normes IAS / IFRS. Par conséquent, la correcte application du SCF exige du comptable et de l'auditeur de cerner plusieurs domaines de connaissance : la comptabilité générale et approfondie, la comptabilité analytique, le droit (civil, commercial, contrat, hypothèque.....), les mathématiques financières, des notions d'actuariat, des notions de statistiques....

A titre exemple, la comptabilisation des opérations sur la rubrique immobilisations corporelles et les dépréciations éventuelles se réfère à la norme IAS 36 qui suppose une maîtrise du concept d'immobilisation. Celui-ci se réfère à des notions d'économie (qu'est ce qu'un investissement ?), de droit des contrats (acquisition en pleine propriété ou location ?) et de finances d'entreprises (quel mode de financement est associé à l'investissement ?).

Dans le cas algérien, revaloriser la profession comptable devrait, à notre avis, se faire par la formation de base, la formation professionnelle continue des comptables et auditeurs, et la recherche en comptabilité.

« Techniquement, le problème de la formation comptable reste celui d'organiser des situation cognitives permettant l'apprentissage du modèle comptable, la mise en œuvre des techniques et la compréhension du fonctionnement de l'organisation au travers des images comptables. L'innovation pédagogique signifie aussi, dans ce but, l'utilisation des technologies de l'information et de la communication.....»¹³

Alors que la formation professionnelle est le seul moyen efficace pouvant permettre aux comptables auditeurs formés au PCN de s'adapter au SCF, le CNC algérien n'en a pas fait obligation. Ainsi, certains comptables et auditeurs, qui refusent le changement, appliquent le schéma comptable du SCF tout en raisonnant PCN. Au moment où l'Algérie est en retard dans l'application des normes IAS / IFRS, le comportement de ces professionnels récalcitrants retentit le changement. A notre avis, les professionnels ne sont pas seuls responsables de cette situation, car le CNC en est aussi. Le CNC devrait prendre des mesures pour obliger les professionnels à se former au SCF et normes d'audit. Pour cela, l'Etat algérien a créé un institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable.¹⁴ Rattaché au ministère des finances, cet institut a pour mission d'assurer la formation spécialisée en vue de l'obtention du diplôme d'expert-comptable et du diplôme de commissaire aux comptes (article 4 du décret exécutif 12-288).

Enfin, il est recommandé d'accorder une attention particulière à la recherche en comptabilité. La recherche en comptabilité est le moyen privilégié permettant aux instances et institutions algériennes de participer à la réflexion sur les normes comptables au niveau des organisations internationales. Il est temps pour l'Etat algérien de passer du statut du consommateur en système comptable à celui de producteur de réflexions et de normes comptables. Pour y arriver, il est indispensable que l'objet de la comptabilité comme objet de recherche soit reconnu par l'Etat algérien. Cette reconnaissance permettrait :

- de créer un centre de recherche en comptabilité;
 - de mettre en place des laboratoires de recherche au niveau des universités;
 - de prévoir des diplômes supérieurs (master et doctorats) en recherche comptable.
 - de Créer des revues spécialisées en comptabilité, finances et audit;
- Normaliser profession comptable :

Il est entendu par profession comptable : les préparateurs d'états financiers et les auditeurs qui contrôlent la qualité de ces états financiers. L'exercice de la profession comptable devrait être fait selon des normes en respectant les règles d'éthique et de déontologie, sans oublier de soumettre l'exercice de cette profession à un contrôle permanent. A ce sujet, il est intéressant de rappeler que le l'IASB a édité des normes comptables internationales IAS / IFRS et des normes internationales d'audit ISA. De son côté, l'autorité Française des normes a élaboré des normes d'exercice professionnels NEP pour l'exercice de l'audit. Récemment le CNC algérien a élaboré quatre (04) normes d'audit algériennes d'audit NAA. Ces normes serviront de référence à la commission de contrôle de la qualité chargée d'apprécier les rapports élaborés par les CAC et les experts comptables.

● **Les règles d'éthique et de déontologie:**

Depuis Janvier 2010, l'information comptable des entreprise est soumise aux dispositions du SCF inspiré

des normes IAS /IFRS qui sont des normes de jugement. L'importance du jugement et de l'appréciation

apparaissent nettement dans la prééminence accordée à la réalité économique sur la qualification

juridique. Ainsi, il devenu impératif de mettre en place des règles d'éthique et de déontologie pour l'exercice de la profession comptable.

Contrairement aux pays ayant adopté les normes IAS / IFRS, l'Algérie n'a pas encore ses codes d'éthique et de déontologie, bien que la loi 10-01 suscitée cite quelques règles de déontologie concernant les cas d'incompatibilité liées à l'exercice de la profession de CAC.

Par contre, l'Etat Français a précisé les règles d'éthique de la profession du CAC par son code de commerce.¹⁵

L'impotence d'un code d'éthique et de déontologie est justifiée par le fait que les certaines missions réalisées par l'auditeur externe d'audit (l'expert comptable et du commissaire aux comptes) défendent l'intérêt social. En effet, l'intérêt social « « Notion très utilisée mais dont il n'existe pas de définition dans la loi, l'intérêt social peut être approché en associant les point suivants :

-il regroupe l'intérêt de l'entreprise et le parties prenantes ;

-il constitue la « boussole » des dirigeants, en étant « *un impératif de conduite, une règle déontologique, voire morale, qui impose de respecter un intérêt supérieur à son intérêt personnel* »¹⁶

Ainsi, la normalisation de la profession comptable commence par l'élaboration d'un code d'éthique et de déontologie. A notre avis, ce code devrait prévoir, entre autre, le respecter (par les professionnels) des principes fondamentaux suivants : -l'intégrité – l'objectivité - la compétence - l'indépendance -le secret professionnel - et le respect des règles professionnelles.

• Le contrôle des professionnels de la comptabilité:

Il est entendu par professionnels de la comptabilité : le comptable, l'EC et le CAC. Par conséquent, le contrôle doit être adapté à chaque professionnel.

Il est évident qu'au sein d'une entreprise, le comptable est tenu de respecter le règlement intérieur, d'appliquer les instructions et orientations de sa hiérarchie. Indépendamment des objectifs qu'il doit atteindre, le comptable est tenu de préserver le secret professionnel de son entreprise.

S'agissant du CAC, sa mission principale consiste à donner une opinion motivée sur la qualité des états financiers. Cette opinion n'est pas destinée, seulement, aux actionnaires, mais à un ensemble de parties prenantes. L'erreur dans la mission de certification peut ainsi avoir des

répercussions sur toute la sphère économique de l'entreprise. C'est pour cela que le contrôle des missions du CAC est plus que nécessaire.

Aux USA, les scandales financiers tels qu'Enron ont conduit le législateur Américain à voter la loi dite *Sabanes Oxley Act* SOX en 2002. Cela s'est traduit par la création d'un organisme de supervision des auditeurs *PCAOB public company accounting oversight board*.

La France, de son côté, a voté la loi de sécurité financière LMF en 2003 qui porte sur la création du Haut Conseil du Commissariat aux comptes H3C une institution indépendante. Le H3C supervise les commissaires aux comptes et délivre une opinion sur la qualité de leurs rapports. Aussi, les commissaires aux comptes sont soumis à des contrôles périodiques, prévus à l'article L821-7b du code de commerce.

En Algérie, les pouvoirs publics se préoccupent de la question de contrôle de la profession de l'audit légal. A cet effet, le CNC est dotée de cinq commissions (article 05 de la loi 10-01) dont :

- une commission de normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles ;
- une commission de discipline et d'arbitrage ;
- et une commission de contrôle de qualité.

Aussi, le CNC a élaboré quatre (04) normes d'audit.¹⁷ Cependant, ces normes restent insuffisantes pour couvrir les domaines de l'audit. En outre, le CNC a élaboré des normes de rapport du CAC.¹⁸

Cependant, afin d'améliorer la qualité des prestations fournies par les professionnels de la comptabilité et de l'audit, il est nécessaire de mettre en place un organisme qui aura pour missions de :

- Surveiller la profession avec le concours matériel et financier de la chambre nationale des CAC ;
- Veiller au respect de la déontologie et de l'indépendance des CAC.

Cet organisme sera chargé, entre autres, de :

- D'identifier et de promouvoir les bonnes pratiques professionnelles ;
- D'émettre un avis sur les normes d'exercice professionnelles élaborées par la CNCC ;

- De définir les orientations, le cadre et les modalités des contrôles périodiques des CAC, d'en superviser la mise en œuvre et d'en assurer le suivi ;
- De donner un avis sur le code de déontologie de la profession ;
- D'apprécier si une prestation de services fournie par un réseau, auquel est affilié le CAC, est compatible avec celui-ci ;
- D'entretenir des relations avec ses homologues étrangers.

Sur le plan opérationnel, il serait souhaitable que le contrôle de qualité des rapports du CAC soit périodique et qu'il se réfère à un guide pratique. Enfin, il est nécessaires que ces contrôles aboutissent à la prise de mesures (disciplinaires ou autres) à l'encontre des auditeurs ayant failli à leurs mission.

Conclusion :

Le droit comptable algérien se réfère aux sources internationales mais aussi aux sources nationales. L'Etat a mis en place le SCF, appliqué depuis le 01 Janvier 2010, sans l'accompagner de notes d'application, ce qui a causé des difficultés pour les professionnels et les entreprises. Inspiré des normes comptables internationales IAS/ IFRS en vigueur en 2003 et 2003, le SCF n'a pas suivi l'évolution des normes suscitées. Les raisons de ce retard ou décalage sont dues, entre autre, au mécanisme d'élaboration des textes en Algérie. En effet, il est pratiquement, impossible de suivre le rythme l'évolution des normes IAS/IFRS, en réadaptant, à chaque fois le décret exécutif portant application du SCF. Le processus d'élaboration, d'approbation et de publication du décret exécutif est trop lent comparé au rythme d'évolution des normes IAS/IFRS. Ainsi, il faudrait adopter un mécanisme juridique plus souple.

L'expérience SCF montre que le normalisateur algérien a anticipé les événements. Car l'économie algérienne est encore en transition. L'absence de marché financier en est un argument. Il faut souligner,

aussi, que l'Etat algérien a précipité la mise en place du SCF en décrétant sa mise en place alors que les textes d'application n'étaient pas encore élaborés. Quoique, le début de mise en place du SCF était un échec, le CNC s'est rattrapé en diffusant les notes métrologiques d'application au courant des années 2011 et 2012. A notre avis, la réussite du SCF exige certaines conditions que sont :

- L'assouplissement du processus de normalisation comptable en Algérie ;
- La mise en place de la veille juridique (adapter le SCF aux évolutions des normes IAS/ IFRS) ;
- La mise en place d'outils de gestion assistant le fonctionnement du SCF ;
- L'harmonisation et adaptation des dispositions du code de commerce au contexte SCF ;
- L'harmonisation et adaptation des dispositions fiscales au contexte SCF ;
- Et la réorganisation et revalorisation de la profession comptable.

Par ailleurs, le Conseil national de la comptabilité CNC cumule des attributions trop lourdes que sont : la normalisation des pratiques comptables et des diligences professionnelles, l'attribution des agréments, la formation continue des professionnels, le traitement des cas de discipline et d'arbitrage, et la mission de contrôle de qualité (ce contrôle reste un souhait). Le résultat de ces cumuls est décevant. Après 07 années d'exercice, le CNC n'a pu élaborer que 04 normes d'audit alors que les besoins en la matière sont pressants. Au vu du bilan trop maigre du CNC, n'est-il pas temps d'affirmer que le CNC n'est pas apte à la mission de normalisation comptable ? Qu'il faudrait confier cette mission à un autre organisme autonome spécialisé dans la normalisation comptable ?

Bibliographie :

- ¹ -Article 01 de l'ordonnance 75-58 du 26 septembre 1975 portant code civil, modifiée et complétée par la loi n°83-01, la loi n°88-14, la loi n°89-01, la loi n°05-10 et la loi n°07-05 du 13 mai 2007.
- ² -l'article 132 de la constitution algérienne de 1996 modifiée et complétée, stipule : «Les traités ratifiés par le président de la république, dans les conditions prévues par la Constitution, sont supérieurs à la loi.»
- ³ - Article de presse el moudjahid du 11.01.2010 – le nouveau système comptable financier assure la plus grande transparence des états financiers- de Karim Djoudi ministres des finances.
- ⁴ - Article de presse el moudjahid du 11.01.2010 – le nouveau système comptable financier assure la plus grande transparence des états financiers- de Karim Djoudi ministres des finances.

- ⁵ - la loi 91-08 du 27 avril 1991 relative à la profession d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé.
- ⁶ - décret législatif N° 93-10 du 23 mai 1993, relatif a la Bourse des Valeurs, modifié et complété par loi 03-04 du 17 février 2003.
- ⁷ - Rouba Chantiri- Chaude manche et Bernard Colasse - comptabilité générale – questions et applications- - Les éditions economica – 2eme édition 2003-page 27.
- ⁸ - Décret exécutif n°12-288 du 21 juillet 2012 portant création, organisation et fonctionnement de l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable.
- ⁹ - voir l'article 10 du décret exécutif n° 11-24 du 27 janvier 2011 fixant la composition l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité CNC.
- ¹⁰ - Article 06 de la loi 07-11 portant SCF.
- ¹¹ - Articles 33 à 35 de la constitution algérienne de 1996 modifiée et complétée.
- ¹² - Ouvrage collectif d'un groupe de travail de l'association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion. - 2eme édition actualisée au 1^{er} Janvier 2005. Les éditions d'organisation 2005, DFCG collection- page 581.
- ¹³ - L'Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit- Sous la direction de Bernard Colasse- Les édition economica – 2eme édition 2009 - pages 829 à 839).
- ¹⁴ - Décret exécutif n°12-288 du 21 juillet 2012 portant création, organisation et fonctionnement de l'institut d'enseignement spécialisé de la profession comptable
- ¹⁵ -voir (livre VIII, Titre 02, section 02 : déontologie et indépendance des commissaires aux comptes) appuyées par le décret n° 2005-1412 du 16 novembre 2005 portant **code de déontologie de la profession de commissaire aux comptes modifié par le décret n° 2010-131 du 10 février 2010.**
- ¹⁶ - Pierre Cabane - Manuel de gouvernance d'entreprise - - Les éditions EYROLLES – France – 2013- page 155 qui renvoie à Maurice Cozian, Alain Viandier, Florence Deboissy, droit des sociétés, Lexis Nexis, 25^{eme} édition, 2012 page 251.
- ¹⁷ - Décision n°02 du 04 février 2016 du ministre des finances portant les normes algériennes d'audit.
- ¹⁸ - Décret exécutif n° 11 -202 26 mai 2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission.