

Réforme et régulation comptables en Algérie : une perspective politico-économique

DADI ADDOUNE Nacer⁽¹⁾ REMMACHE Kamel⁽²⁾

(1) Professeur à l'ESC d'Alger

(2) Doctorant à l'ESC d'Alger

Résumé :

L'économie politique des réformes dans les pays en transition a constitué depuis quelques décennies une branche de recherche très intéressante, cette branche a fait l'objet de plusieurs études académiques dont l'objectif est d'explicitier les liens de causalité entre les variables politiques et les variables économiques. Dans cette intervention nous essayerons de mettre l'accent sur l'économie politique de la réforme comptable dans un pays en transition tels que l'Algérie tout en se focalisant sur la dominance de la sphère politique sur la tendance de la réforme comptable depuis 1975 avec en final la bascule vers l'adoption d'un système inspiré tout azimut des normes comptables internationales et l'émergence d'une nouvelle forme de régulation comptable en Algérie.

Mots clés : économie politique, réforme comptable, régulation comptable, parties prenantes, IFRS,

Abstract

The political economy of reforms in transition countries has represented for many decades an interested research branch, several academic studies have been carried out where the objective is to stress the causal links between political variables and economic reform trends. In this paper we attempt to explain the political economy of accounting reform in a transition country like Algeria by highlighting- in the case of Algeria and for an historical perspective- the dominance of political sphere on the path of accounting reforms since 1975 with the move to adopt an accounting system inspired from international accounting standards and the emergence of new form of accounting regulation in Algeria.

Keywords: political economy, accounting reform, Accounting regulation, Stakeholders, IFRS,

Introduction

La comptabilité est le produit de son environnement (M. H. B. PERERA, 1989), elle est à juste titre un produit social résultant de l'interférence de plusieurs variables dans la société. La coexistence de plusieurs formes comptables dans le monde traduit les différences socio-économiques, culturelles et juridiques de chaque pays, la littérature montre que les systèmes comptables dominants aujourd'hui sont les systèmes dont la profession est très ancienne, des traditions et des coutumes ont eu un effet considérable sur la nature et le développement des formes comptables. La tradition britannique, celle des États-Unis ou des pays de l'Europe continentale sont des exemples édifiants de la variété de formes comptables. Avec la mondialisation, les systèmes comptables des différents pays semblent presque tous converger vers le modèle anglo-saxon, cette convergence a fait l'objet des centaines de recherches académiques qui se sont efforcées d'expliquer les raisons de succès de la conception comptable anglo-américaine, des facteurs historique, technique et pragmatique sont ainsi quelques unes des raisons de la suprématie comptable Anglo-Saxonne dans le monde. Les réformes engagées par les pays en développement pour renforcer leurs systèmes comptables se sont inscrites dans le cadre du projet de transition vers l'économie de marché, les mécanismes de cette économie consistent entre autres que le marché est le seul régulateur et le moyen principal de financement de l'économie¹, les prix sont déterminés librement selon la loi de l'offre et la demande avec une dominance grandiose du secteur privé. Le respect des mécanismes de l'économie de marché doit donc s'afficher dans les stratégies des réformateurs, l'adoption des nouvelles normes et pratiques mondiales nécessite des mesures d'adaptation drastiques lancées par l'Etat et implique des changements notamment institutionnels et politiques de taille.

Avec la mondialisation, des enjeux majeurs encore viennent confronter les pays en transition, des enjeux macro-économiques relatifs aux choix de réforme en

¹ Deux conceptions de financement des économies existent dans la littérature, une économie dont le financement se fait par les banques et une économie où la source de financement est les marchés financiers, toutes les économies des pays développés sont aujourd'hui financées par les marchés financiers, une financiarisation accrue des économies nationales et internationales exacerbée par la mondialisation financière.

direction de l'économie de marché, des choix relevant de la gestion des équilibres économiques dans un environnement où la Déréglementation, Désintermédiation et Décloisonnement sont les règles du jeu de cette mondialisation. La réforme de l'entreprise en termes de structure du capital, d'esprit actionnarial et d'acquisition de nouvelles pratiques managériales est aussi une démarche inévitable qui doit se placer au menu des préoccupations des réformateurs. Les enjeux politiques pèsent énormément sur la manière dans laquelle la réforme est menée, il est communément partagé que dans un contexte de mondialisation, l'État perd le contrôle de plusieurs variables économiques et tout l'enjeu réside dans sa capacité à préparer et gérer une bonne transition en respectant les règles de la nouvelle économie politique. Dans un pays en transition où les institutions ne fonctionnent pas correctement ou ne sont pas au même rang que les pays développés, la question est de savoir *dans quelle mesure et comment l'État peut s'introduire et influencer la tendance des réformes et quelles sont ses axes d'intervention?*

Pour la chose compta, la littérature montre que les pays en développement ne sont pas capables de construire des systèmes comptables adaptés d'abord avec les besoins des acteurs nationaux (Briston, 1987) ou même dignes de résister avec l'irruption des normes et des pratiques qui se placent derrière le courant de la mondialisation, les systèmes comptables en place ne sont que des extensions des systèmes comptables des pays coloniaux (M. H. B. PERERA, 1989) dont l'influence est majoritairement anglo-saxonne soit par la présence des investissements étrangers soit par l'injonction des institutions internationales tels que la Banque Mondiale et le FMI. Des questions multiples se sont posées à propos des réformes comptables dans les pays en développement, d'abord sur la finalité de la réforme, *est-ce qu'il est un besoin manifesté par les acteurs nationaux dont l'objectif est de demander des reporting financiers utiles aux besoins informationnels des parties prenantes (stackholders)?* Ou bien la réforme comptable traduit-elle le développement des contextes économique, institutionnel et organisationnel de la nouvelle comptabilité ? Ou encore la réforme est-elle un assujettissement pur et net par l'Etat nation aux pressions des firmes multinationales et celles des institutions internationales (FMI, BM, OMC...etc.) ?

Notre objectif est de chercher tout d'abord dans les raisons profondes qui ont poussé l'État à adopter et contraindre les utilisateurs des états financiers à se

soumettre au Nouveau Système Comptable et Financier (NSCF), ensuite, de chercher dans les facteurs qui ont abouti à l'émergence d'une nouvelle forme de régulation comptable en Algérie.

Notre article s'articule autour de sept chapitres, le premier abordera une simple revue de littérature sur l'économie politique de la réforme comptable, le deuxième traitera les différentes formes de régulation comptable, le troisième chapitre abordera certaines formes concrètes de régulation comptable dans le monde, le quatrième chapitre parlera du cas de l'Algérie en mettant la réforme comptable dans une perspective historique et contextuelle, le cinquième chapitre concernera la bascule de l'Algérie vers l'adoption d'un système comptable inspiré des normes comptables internationales, le sixième chapitre sera affecté à la profession comptable en mettant l'accent sur les développements législatifs récents affectant la forme de la régulation comptable en Algérie.

1. L'ÉCONOMIE POLITIQUE DE LA RÉFORME COMPTABLE

L'implication de la sphère politique dans le processus de régulation comptable et l'impact éventuel sur l'objectivité des normes comptables proposées a fait l'objet de plusieurs études (Derek C. Johnson, 2011, Roland Konigsgruber, 2010, Stephen A. Zeff, 2002). L'économie politique du processus de normalisation comptable traite les questions du pouvoir et d'autorité exercées par les institutions publiques/politiques sur l'élaboration des normes comptables. Les rapports de force essaient d'exercer une influence sur l'élaboration des normes en les alignant vers leurs propres intérêts au détriment des autres parties. Les investisseurs et les managers manifestent ainsi des incitations à peser sur les normes comptables en se rapprochant vers les acteurs politiques au lieu de participer efficacement dans le processus de normalisation comptable (*due process*).

Les managers et les entreprises s'efforcent de dissimuler les informations comptables indésirables ou autrement d'afficher constamment des résultats financiers positifs, pour ce faire, ils ont des incitations à exercer une influence sur la présentation des informations financières. La majorité des normalisateurs internationaux suivent un processus de normalisation (*due process*) qui donne aux investisseurs la capacité d'exprimer leurs points de vues et de les prendre en compte. Cependant, les managers qui poursuivent les objectifs susmentionnés ne

souhaitent pas généralement exprimer *leurs préférences de collaboration avec le secteur public*, ils doivent utiliser ainsi des liens personnels avec les décideurs politiques afin d'avoir des prises dans le processus de normalisation. L'ingérence de la sphère politique dans l'élaboration des normes comptables a été l'objet de commentaires par les professionnels et les académiciens de la comptabilité. Ainsi, l'ancien président du FASB Américain *Dennis Beresford* a déclaré que l'intervention du *Congress* Américain dans le processus de normalisation doit être prise sérieusement par le Conseil, il en résulte que de telles actions peuvent avoir des effets pervers sur l'objectivité des informations financières politiquement influencées (Stephen A. Zeff, 2002).

Les recherches qui portent sur les lobbys suivent une méthodologie empirique et prennent en compte les lettres de commentaires (*comment letters*) formulées par les normalisateurs comme base de leurs analyses (R. Konigsgruber, 2010), l'utilisation des lettres de commentaires est perçu comme un substitut de la position de l'entreprise dans le processus d'élaboration des normes. Les recherches académiques trouvent que les firmes qui manifestent des intérêts à influencer certaines normes s'engagent à entreprendre des liens avec certaines personnalités politiques qui se voient impliquées dans la réorientation des normes, cette situation passe au moyen de contreparties financières au service des politiciens. Aux États-Unis, l'AICPA² a déployé tous ses efforts pour influencer la politique publique conçue par Washington. il est remarqué lors d'une étude empirique que les acteurs de la profession comptable apportent des contributions considérables aux législateurs qui étaient eux-mêmes membres de commissions dont le pouvoir juridictionnel sur les questions comptables est considérable.

La recherche dans les fondements sociopolitiques qui sont à l'origine d'une telle réforme est primordiale, l'existence des rapports de forces dans la société avec des intérêts divergents et des besoins différents provoquent la nécessité d'entreprendre une telle réforme. Néanmoins, la manière dans laquelle la réforme est opérée entre les acteurs de la société est une question de grande importance. Dans ce sens, plusieurs formes de régulation comptable coexistent et diffèrent selon les caractéristiques de chaque pays (Nobes, 1978), cette idée est explicitée par le fait

² The American Institute of Certified Public Accountants

que la réforme comptable en direction des nouvelles normes, pour qu'elle soit réussie, doit dépendre avant tout aux caractéristiques institutionnelles du système politique et économique (Martin Walker, 2010). Il s'ensuit que pour les pays en transition, les enjeux liés à la réforme comptable sont multiples et la fixation des priorités semble problématique, la transition vers l'économie du marché couplée d'une transition démocratique et institutionnelle sont des préalables à toute réforme comptable. À part cette condition, la construction d'un modèle comptable adapté avec l'environnement propre des pays en développement n'est qu'un objectif lointain (Briston, 1978)

Dans ses deux axes national et international, la distinction entre les variables politiques dans un contexte de normalisation nationale avec celui d'un contexte de normalisation internationale est primordiale, au niveau national, il est censé que la comptabilité est un mécanisme de choix social impliquant des compromis entre les intérêts des différents groupes intéressés, ces compromis doivent se faire par la voie politique plutôt que par un raisonnement à l'intérieur d'un cadre logique (R. M. Skinner, J. A. Milburn, 2003), les groupes dont le bien-être est touché par l'information comptable s'efforcent à exercer les pressions politiques nécessaires pour que les normes comptables servent leurs intérêts. Dans cette logique, il est évident que le caractère rationnel technocrate du compromis est absent, les rapports de forces exercent autant qu'ils peuvent leurs pressions pour préserver leurs intérêts au détriment des autres parties, l'existence d'une telle théorie comptable qui converge les conflits d'intérêts est inutile selon ceux-ci. Il s'ensuit de ce qui s'est passé que la sélection des normes comptables est un processus laborieux qui peut avoir des conséquences socio-économiques et politiques importantes, les acteurs intéressés par le contenu informatif de la comptabilité (entreprises et investisseurs) cherchent de maintenir un corps de normes qui répond aux besoins antagonistes de ceux-ci en s'acheminant vers des situations consensuelles. Il en résulte que les questions politiques ne naissent que lorsqu'il y a hétérogénéité d'intérêts entre les acteurs économiques dans la société dont l'objectif est de procéder à une décision collective qui réduit les conflits entre ces acteurs (A. Drazen, 2000),

Une question cruciale est de savoir comment les variables politiques affectent la réforme comptable ? Dans un contexte où la nature de régulation comptable a changé de façon dramatique, l'une des préoccupations des réformateurs est de

décèler les intérêts que les nouvelles normes apportent ou vont apporter aux acteurs économiques nationaux et de discerner les actions et les choix de l'état de ceux du privé en matière de la gouvernance des organismes de production de normes comptables. Dans leur rapport officiel sur les normes comptables et crise financière : proposition pour une réforme du système de régulation comptable, les auteurs insistent sur la représentation des intérêts de l'État et de l'ensemble des « parties prenantes » des entités utilisatrices des normes et le fait d'introduire la mission de normalisation comptable, au moins partiellement, dans le champ de la responsabilité publique (Didier Marteau; Pascal Morand, 2010). A propos des nouvelles normes comptables et leur implication dans l'accélération de la crise financière récente, les auteurs expliquent l'inertie des organismes de normalisation à proposer les remèdes techniques et conceptuels face aux pratiques adoptées par les entités et plus particulièrement celles qui appartiennent au secteur bancaire d'où les questions de la juste valeur se posent vivement. L'idée de repenser les modes de gouvernance des instances de normalisation a fait du retour dans la scène politico-économique où les questions du fond se centrent autour les principes fondateurs implicites de l'actuel système de normalisation comptable, autour de l'implication au moins partielle de la responsabilité publique dans la production des normes comptables, des intérêts que doit servir la normalisation comptable et sur les alternatives possibles relatives aux modes de production des normes en cas de désaccord sur les principes fondateurs (D Marteau, P Morand, 2010). La crise financière récente révèle que la marge de liberté, particulièrement politique, exercée par l'IASB dans la production des normes s'est vue limitée. Plusieurs organismes politiques lèvent la voix sur l'implication des normes comptables dans l'amplification de la crise dans le milieu bancaire, les marchés financiers et l'économie toute entière.

Etant donné que la réforme comptable fait partie de la réforme du système économique, les principes comptables s'inspirent et dépendent en grande partie de ceci (J. Alex Milburn Ross M. Skinner, 2003), avec l'introduction des normes IAS/IFRS qui sont censées servir les dogmes du capitalisme financier (M. Capron, 2005), les questions cruciales partagées par les sphères académique et professionnelle se sont penchées sur la nouvelle philosophie de normalisation comptable placée dans une perspective internationale, se pose le problème de

concevoir la combinaison dans laquelle la normalisation est partagée entre le public et le privé ainsi que les acteurs et les rapports de force qui vont se jouer des nouvelles normes. Les forces, légale, politique et économique jouent une influence notable dans le développement des normes comptables (David B. Pariser Ann B. Pushkin 1991), **l'existence de ces forces apporte une idée selon laquelle les questions de pouvoir et d'autorité (les questions politiques) ne sont pertinentes que lorsqu'il y a des conflits d'intérêts entre les acteurs économiques dans la société** (A. Drazen, 2000), il est évident que les normes comptables qui sont l'expression de la politique publique ne sont neutres dans la mesure où elles favorisent certains groupes au détriment d'autres.

Pour l'adoption des nouvelles normes et l'approche dont la réforme est menée, deux sortes de questions doivent se poser, *les nouvelles normes reflètent-elles la rationalité économique des décideurs dans le sens qu'elles apportent une valeur ajoutée dans la performance économique du pays? Ou bien sont-elles une réponse aux intérêts des pays occidentaux et des firmes multinationales qui trouvent l'accès aux marchés de capitaux de plus en plus avantageux à leur égard?* (Andrew Rosser, 1999). C'est dans cette combinaison que réside le souci des réformateurs comptables celui de construire une forme de régulation adaptée aux enjeux de la mondialisation tout en protégeant les intérêts de l'Etat.

Bien que l'objectif d'homogénéiser les représentations comptables s'affiche comme servant de base les intérêts des multinationales en leur apportant des avantages financiers considérables (, il est cependant à signaler que cet objectif d'unifier le langage comptable au sein de plusieurs variétés de systèmes économiques coure le risque de restreindre l'évolution et le développement d'autres formes du capitalisme et de limiter ainsi l'étendue de l'activité économique en écartant les alternatives possibles offertes par le marché (Martin Walker, 2010). Dans les pays où la législation joue un rôle central dans la formalisation des réformes comme l'Algérie, l'histoire de la réforme comptable montre que le système comptable algérien est inspiré juste après l'indépendance du système comptable français (PCG 1957), le développement de l'économie nationale a ouvert la voie à la création du plan comptable 1975 adapté aux exigences de l'économie planifiée, des années après précisément dans la fin des années 90, le besoin à la refonte du système comptable Algérien est largement manifesté où

l'adoption du référentiel comptable international IAS/IFRS est vue plus que jamais une nécessité impérieuse pour s'insérer dans l'économie internationale.

2. LES DIFFÉRENTES FORMES DE RÉGULATION COMPTABLE

Entendons par régulation comptable, le processus de production, de mise en œuvre et de contrôle de l'application des normes³, l'intensité de ce processus peut prendre un espace national, communautaire ou international, aussi les formes que peut prendre ce processus diffèrent d'un pays à l'autre dépendamment des contextes économique, politique, culturel et juridique. La régulation comptable se fait de la combinaison soit du public, du privé ou les deux ensembles. Dans les pays anglo-saxons, le privé est l'acteur principal de régulation comptable où la profession est carrément indépendante de l'injonction politique alors que dans les pays de l'Europe continentale et dans la plupart des pays centralement planifiés, l'État joue pleinement son rôle de régulateur comptable et intervient massivement dans l'élaboration des règles et des normes comptables. Des combinaisons entre le public et le privé coexistent et se résumeront dans les formes suivantes :

2.1 LA REGULATION PAR L'ÉTAT

Quant l'État joue le rôle de régulateur comptable, il va assumer les trois phases précitées à savoir la production des normes, leur application et leur contrôle. Les pouvoirs législatif et exécutif ont la responsabilité d'émettre les règles sous la forme de lois pour le législatif et des décrets/arrêtés pour l'exécutif. Notons ici que L'état détient le pouvoir d'incitation et de coercition des règles. Quant à l'aspect judiciaire, l'état veille à ce que les règles soient correctement appliquées et sanctionnées.

Cependant, pour la comptabilité, une discipline évolutive et contingente, l'état est-il bien le régulateur idéal de la chose comptable ? Étant donné que l'élaboration des normes comptables est un processus qui nécessite des compétences techniques et des expériences avérées, ces qualités sont absents au sein de l'état où la réponse par l'intermédiaire de l'appareil juridique et institutionnel- est souvent lourde vu la

³ Bernard Colasse, la régulation comptable entre public et privé in '*les normes comptables : instruments du capitalisme financier*', ouvrage collectif sous la direction de Michel Capron, Edition La Découverte, 2005, pp 27-48

prolifération et l'irruption des problèmes liés au développement des innovations économique et financière complexes. L'apport de l'état en matière de régulation comptable au sens large du terme se révèle insuffisant et sa capacité d'adaptation sera extrêmement faible, l'état en tant que rapport de force dans le processus de régulation cherche à défendre dans la mesure du possible ses intérêts, des intérêts particulièrement fiscaux répondant aux besoins statistiques dont l'état est l'ultime bénéficiaire.

2.2 LA RÉGULATION PAR LA PROFESSION COMPTABLE

La profession comptable réunit en général les personnes libérales exerçant différentes fonction de conseil, d'élaboration, d'analyse, d'évaluation et de vérification tels que les experts comptables, les commissaires aux comptes et une autre partie des comptables occupant des postes salariées au sein des entreprises, la légitimité de la profession comptable tient de l'organisation et de la compétence technique à répondre aux différents problèmes touchant la matière comptable. Le développement de la profession comptable diffère d'un pays à l'autre. Dans certains pays comme les pays anglo-saxons, elle joue un rôle déterminant dans la régulation depuis des siècles, un rôle qui traduit les traditions ancrées des sociétés anglo-saxonnes en matière juridique et économique. Dans les pays en développement comme l'Algérie, la profession comptable soit très récente soit inexistante, si elle est récente elle sera otage plus au moins aux besoins des acteurs majoritairement étrangers, besoins exacerbés par la forte mobilité du capital dans le monde entier dont la production des normes ne profite que les acteurs étrangers tels que les firmes multinationales, une profession comptable récente n'est guère susceptible de traduire l'évolution des contextes économique, politique et culturel, notons que le problème d'organisation et de compétence pèsent énormément lorsque la profession comptable est nouvellement née.

Vu sa légitimité technique, la profession comptable s'occupe aux problèmes proprement techniques manifestés conjonctuellement par les acteurs économiques. Cependant, elle n'a pas la légitimité politique en tant que seul régulateur de la chose comptable, les autres parties prenantes intéressées par la régulation comptable craignent qu'elle manque la neutralité et balance les normes vers les intérêts particuliers. Une faiblesse dans ce type de régulation est le fait que

la profession comptable n'est pas homogène, dans un pays où se présentent les cabinets internationaux⁴ conjointement avec leurs homologues nationaux, des avantages compétitifs naissent lorsque les cabinets traitent les normes comptables différemment, les cabinets internationaux sont évidemment les *leaders* dans les prestations comptable et d'Audit avantagés dans ce cas par la généralisation des normes comptables à travers le monde. Il en résulte que la profession comptable n'est pas capable seule à réguler proprement la technique comptable.

2.3 LA RÉGULATION PAR UN ORGANISME INDÉPENDANT

Dans ce type de régulation, l'organisme est indépendant de l'état et de la profession, la conception de ce type connaît deux sortes, l'une représentative dont le régulateur est conçu comme un organisme partenarial regroupant des représentants des différentes parties ceux de l'État et de la profession dont l'objet sont les questions comptables, le problème de sélection des acteurs économiques et sociaux constitue l'ultime obstacle de cette conception, s'y ajoute à cela le problème du poids accordé à chacune des parties, ces dernières débattent et traitent les problèmes et s'acheminent vers des situations consensuelles ou des compromis bien définis, les normes qui en résultent peuvent avoir des contradictions car la construction de la norme fait l'objet d'un processus laborieux qui cherche à répondre à des intérêts le plus souvent divergents, il s'ensuit que la légitimité politique est forte alors que la légitimité technique pose problème puisque ce type ne peut pas répondre aux besoins contextuels de la chose comptable.

Dans une conception technocratique où les spécialistes indépendants et expérimentés dans les questions comptables sont les acteurs influents dans le processus de régulation comptable, se pose dans cette conception la question de l'indépendance des experts où le souci est de trouver des modes de désignation et de rémunération qui protègent l'indépendance de ces acteurs. Il est à souligner que la légitimité technique est forte dans la mesure où le traitement des problèmes

⁴ La présence des cabinets internationaux est expliquée par l'accompagnement de ceux-ci des firmes multinationales en leur offrant des services comptable et financier qui ne sont pas disponibles dans le pays d'accueil ou les services locaux ne gagnent pas la confiance de ces firmes, la présence des cabinets internationaux traduit aussi le développement de l'environnement économique d'un pays où le besoin à demander des services appropriés est largement manifesté.

comptables est momentané, néanmoins, dans une perspective politique, la régulation par ce type ne gagne pas l'unanimité des différentes parties prenantes ce qui oblige les tenants de cette régulation de chercher des appuis publics et parapublics et de faire en sorte que les procédures soient les plus transparentes possible.

3. QUELQUES FORMES CONCRÈTES DE LA RÉGULATION COMPTABLE DANS LE MONDE

D'un point de vue sociologique, la régulation comptable joue le rôle d'une fonction sociale de grande importance, cette fonction est intimement liée aux caractéristiques sociopolitique, économique et culturelle de chaque pays ou groupe de pays, les formes de régulation s'inspirent de ces caractéristiques. L'idée cruciale à propos de la régulation comptable est de répondre à la question selon laquelle existe-il un type de régulation idéal pour chaque pays ou ensemble de pays ? Les études comparatives sur les régulations comptables ont mis l'accent sur les différentes formes de régulation adoptées dans chaque pays ou communauté, l'Angleterre, les États-Unis et la France sont quelques pays où la régulation comptable suit des normes et des traditions bien différentes entre ces pays.

3.1 LE CAS DE L'ANGLETERRE

La profession comptable est similaire à celle des États-Unis, des marchés financiers développés avec une profession comptable influente et bien structurée, les membres de la profession sont en général les directeurs financiers de l'industrie et de commerce, les comptables et les auditeurs ainsi que les analystes et les autres utilisateurs des états financiers. En Angleterre, la profession comptable est bien placée pour jouer son rôle de promulgateur des normes comptables, les coutumes jouent un rôle déterminant dans l'élaboration des normes et une préférence à l'autorégulation est largement sollicitée (Michel Capron et al, 2005). La loi sur les sociétés (Companies Act) promulguée par le ministère de commerce et d'industrie constitue la pierre angulaire du processus de régulation comptable, en Angleterre, la régulation est un mélange entre le public – par l'obligation de *la true and fair view*⁵ – et le privé, le système de régulation est conçu pour un large éventail

⁵ Le principe de la 'True and fair view' désigne la représentation juste et fidèle des transactions faite par l'ensemble des firmes.

d'entreprises qu'aux États-Unis, toutes les firmes britanniques sont régulées alors qu'aux États-Unis seules les firmes inscrites à la *Securities and Exchange Commission* qui font l'objet de régulation. Une faiblesse dans le système de régulation réside dans la mise en application ou bien la non coercibilité des normes, les lobbies de l'industrie exploitent cette faiblesse en Angleterre sous l'idée qu'ils peuvent être exemptés de certaines obligations qui ne sont pas en mesure avec leurs intérêts particuliers (Paul J. RUTTEMAN, 1985).

3.2 LE CAS DES ÉTAS-UNIS

Historiquement, le pouvoir de normalisation est confié à la *Securities and Exchange Commission* (SEC), cet organisme a délégué le pouvoir à une profession comptable libérale suite au manque de compétences techniques constaté durant la fameuse crise économique de 1929, C'est l'*Accounting Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) qui a donc pris le rôle de représentant de la profession, cet organisme a créé le *Committee on Accounting Procedure* (CAP) puis l'*Accounting Principles Board* (APB) qui ont joué le rôle de normalisateur. La question de neutralité et de représentativité de l'*Accounting Principles Board* a conduit l'ACIPA à créer en 1973 un organisme indépendant celui de *Financial Accounting Standards Board* (FASB) (S. Sunder, 1988)⁶, le premier organisme privé de normalisation à se doter d'un cadre conceptuel.

Le FASB élabore ses normes selon une procédure coutumière de concertation, la procédure d'élaboration des normes (*due process*) se déroule dans un premier temps lorsque un groupe d'experts est désigné par le conseil en rédigeant un *memorandum* dans lequel le problème est explicité suivi des solutions possibles proposées, ensuite ce *memorandum* fait l'objet d'une large diffusion pour commentaires (deux mois en général), les membres du FASB entendent les représentants qui ont intérêt du problème et un projet de norme est donc élaboré et diffusé ensuite pour commentaires. A l'issue de cette procédure, le projet est accepté, amendé ou refusé.

⁶ S. Sunder, *Political Economy of Accounting standards*, Journal of Accounting Literature, Vol 7. (1988), pp. 31-41

La procédure d'élaboration des normes aux États-Unis laisse aux parties prenantes la possibilité de défendre leurs intérêts et débattre leurs problèmes mais ce sont les rapports de forces ayant les ressources et les compétences nécessaires qui vont s'imposer et se faire entendre, le FASB n' a pas le pouvoir de réglementation comptable, le pouvoir est dévolu à la SEC qui veille à contrôler le fonctionnement des marchés financiers ainsi que les reporting financiers des sociétés cotées (j. KHOUATRA, 200.). Il en résulte donc que la forme de régulation adoptée aux États-Unis est un mélange d'un organisme indépendant dont la mission est la production des normes et autre paraétatique (la SEC) qui a pour objet le jugement des normes pertinentes ou servant les besoins informationnels des parties prenantes.

3.3 LE CAS DE LA FRANCE

Le système de normalisation en France est partenarial, l'élaboration des normes se fait à partir d'une analyse critique des pratiques relatives à un problème donné, ce dernier traité par une multitude d'acteurs, l'état joue un rôle central dans la régulation comptable. La réglementation comptable remonte à l'antiquité depuis 1673, aujourd'hui le Conseil National de Comptabilité (CNC) est l'organisme de normalisation comptable, il est composé de président et de 57 membres qui représentent les organisations professionnelles et quelques personnalités ayant des compétences avérées dans les domaines comptable et financier,

L'État intervient en termes de fixation, par décret, de la composition du CNC et du choix des parties prenantes admises à se faire entendre, notons que l'État- par le biais du ministre chargé de l'économie- désigne le président et les personnalités qualifiées si les parties prenantes désignent leurs représentants. Les avis du CNC font l'objet d'approbation/refus et de renforcement par un organisme dit Comité de la Réglementation Comptable (CRC), ce dernier transforme les avis du CNC en règlements qui vont être ensuite approuvés par un arrêté conjoint du ministre de l'économie, celui de la justice et du budget (B. COLLASSE, 2005). Le CRC en France joue dans ces derniers temps le rôle de la SEC aux États-Unis, et un rapprochement est donc perçu avec notamment l'introduction des normes comptables internationales et leur généralisation dans la communauté européenne.

4. LE CAS DE L'ALGÉRIE

La régulation comptable dans les pays anciennement planifiés est dominée par l'Etat, ceci joue un rôle central dans l'orientation de l'économie sous ce que l'on appelle la fonction de planification, l'objectif des états comptables a pour objectif le calcul de l'impôt, le seul utilisateur est l'Etat par l'intermédiaire des entreprises et administrations publiques qui s'opèrent pour l'intérêt collectif de la nation, aucune possibilité n'est dévolue aux autres parties prenantes à participer efficacement dans la performance de l'économie, la centralisation des décisions qui touchent le monde des affaires a miné tout effort de développement de formes comptables nouvelles, la rigidité de la réglementation et l'absence de flexibilité des entreprises avec un environnement de plus en plus incertain rendent aussi la comptabilité incapable de relever le défi d'apporter sa valeur ajoutée dans l'économie.

4.1 RÉFORME COMPTABLE EN ALGÉRIE, VISION HISTORIQUE ET CONTEXTUELLE

Au lendemain de l'indépendance, l'Algérie a hérité les traditions de gestion issues de la colonisation française, la situation économique n'était pas favorable et l'habilité à construire un système comptable neutre et performant n'était pas admise⁷, ce n'est qu'à partir de 1972 que l'idée d'élaborer un plan comptable national est largement manifesté, cet effort est couronné par la promulgation de la fameuse ordonnance n°75/35 du 29 Avril 1975 applicable à partir 1976. Le Plan Comptable National est né dans un contexte mondial tendu de la guerre froide entre les USA et l'ex bloc soviétique, les pays centralement planifiés y compris l'Algérie se sont inspirés des traditions socialistes où l'État joue un rôle prépondérant dans tous les axes de la vie politique, économique et sociale. La réglementation comptable communiste consiste à répondre aux objectifs du plan

⁷ C'est le Plan Comptable Général (PCG) français de 1957 qui a servi les besoins de l'économie Algérien en ce moment là.

décrit par l'Etat et servir les besoins des entreprises publiques ainsi que l'économie toute entière (Nhu Tuyền LÊ, 2008)⁸.

Dans les pays en développement, la littérature montre que la profession comptable est récente voire inexistante (B. COLLASSE, 2005), la comptabilité est incapable de répondre aux besoins de l'économie, les besoins notamment informationnels des acteurs économiques, les systèmes comptables dans ces pays ne sont que des extensions des systèmes comptables des pays coloniaux anglo-saxons ou autres (M. H. B. PERERA, 1989), le caractère embryonnaire de la profession comptable dans un monde en mutations rapides va rendre celle-ci incapable à suivre les développements marquant tant la société que le monde extérieur (Briston, 1978). L'Algérie n'était à l'abri de ce qui se joue à l'international, depuis la promulgation du PCN en 1975, l'évolution de la situation économique a suscité le besoin à d'autres réformes. La fragilité conceptuelle et technique du PCN à répondre aux besoins d'une économie où le marché sera le maître mot, s'y ajoute le passage écrasant des pays anciennement planifiés à l'économie du marché, un passage dicté par le consensus de Washington et motivé par la chute de mur de *Berlin* ont poussé l'Etat à réfléchir dans un système comptable adapté à la nouvelle donne caractérisée par la mondialisation des échanges et la forte mobilité du capital, *la mission est extrêmement difficile car l'objectif des réformateurs est d'agir de façon équilibrée et diligente, répondre aux exigences de la mondialisation sans nuire aux intérêts de l'Etat nation*. Pour l'émergence d'une forme de régulation comptable bien repérée en Algérie, il est notoirement difficile pour les pays qui n'ont pas déjà construits des systèmes économiques propres à leurs contextes de résister avec l'irruption des normes et des pratiques sans parler des biens et des services. Il en résulte que les formes de régulation comptable sont accompagnatrices des facteurs socio-économique et culturels de chaque pays. Maintenant, avec la mondialisation ce sont les rapports de forces sur la scène internationale, les multinationales et les firmes internationales d'Audit en tête, qui dictent leurs propres règles de jeu et le cas des normes comptables internationales en est un exemple édifiant. La généralisation à grande échelle de ces normes a exigé plusieurs pays d'introduire

⁸ Nhu Tuyền LÊ, Evolution des formes comptable en contexte de transition économique : le cas du Viêt Nam, thèse doctorale soutenue publiquement en juillet 2008 ; école des hautes études commerciales (HEC) de Paris.

des modifications sur leurs systèmes comptables, de les rapprocher plus ou moins à la conception anglo-saxonne.

4.2 LES INSUFFISANCES CONCEPTUELLES ET TECHNIQUES DU PCN 1975

Il est remarquable que suite à la promulgation du PCN de 1975, le contenu de l'ordonnance manqua d'exhaustivité en termes de principes, objectifs ainsi que la liste des utilisateurs qui ont intérêt aux états financiers, le caractère technocrate du PCN est extrêmement absent à cause évidemment de l'hégémonie de l'Etat dans la réglementation comptable et l'absence d'un partenaire ayant les compétences nécessaires pour résoudre les problèmes comptables qui naissent constamment suite aux évolutions de l'économie nationale et internationale.

➤ L'ABSENCE D'UN CADRE CONCEPTUEL

Un cadre conceptuel fournit un corps de principes et concepts qui sont à la base de l'établissement des états financiers, il constitue une base de solutions possibles face à un problème donné. L'une des failles ainsi adressés au PCN 1975 est le fait qu'il manque d'un cadre qui définit les objectifs ainsi que la liste des utilisateurs de l'information comptable. Dans ce fait, le PCN est conçu pour servir les besoins macro-économique et statistique dont l'objectif de l'Etat est d'établir certaines grandeurs conformément aux exigences du *Plan*. L'inertie de la profession est expliquée par la prédominance de l'Etat dans la réglementation comptable. L'Etat a le pouvoir coercitif mais il manque de technicité, le système socialiste restreint l'émergence des innovations comptables car les entreprises suivent toujours les injonctions politiques au détriment des considérations d'efficacité et de compétitivité.

La définition des principes n'était pas bien explicitée, les éléments des actifs, passifs, fonds propres, goodwill... ne sont pas définis, les états comptables se résument dans le Bilan, le Compte de résultat et les annexes, aucun autre état existe, ce qui signifie que les états financiers n'intéressent que l'Etat, les autres parties prenantes tels que les investisseurs, les clients, les fournisseurs, les banques et autres n'ont aucun poids au vu du PCN.

Une insuffisance capitale au moment où le PCN est promulgué est l'absence d'un système de normalisation robuste avec des instances compétentes, l'absence d'une

fonction de normalisation traduit la rigidité de la profession comptable (l'Etat) à répondre aux évolutions de l'économie nationale (l'émergence de nouveaux problèmes) et aux enjeux de la mondialisation,

➤ CARENCES TECHNIQUES DU PCN 1975

Techniquement, Les insuffisances se rapportent aux points suivants : l'absence de certains comptes dans la nomenclature de l'ancien Plan, la nature de classification des comptes dans le bilan et le TCR, les documents de synthèse, l'inventaire permanent, les règles d'évaluation, les définitions et les règles de fonctionnement, le traitement de certaines opérations particulières, les supports et documents comptables utilisés et la relation comptabilité & fiscalité.

A titre d'exemple, pour la classification des comptes, il y avait aucune distinction entre les actifs courants et non courants et les passifs courants et non courants, le bilan n'est pas conçu selon le degré de liquidité, le bilan dans sa version de PCN 1975 n'était pas un outil fiable pour les investisseurs actuels et futurs, les informations figurant dans le bilan seront traitées et ajustées pour s'acheminer vers un bilan financier. Pour les règles d'évaluation et de comptabilisation, il est à noter qu'elles sont très sommaires, Les notions du coût historique d'acquisition, du coût d'achat, du coût de production, de la valeur estimée, de la valeur de réalisation, des frais accessoires, des charges directes et indirectes utilisées par le PCN ne sont pas définies.

Les méthodes et les taux d'amortissement ne sont pas précisés exhaustivement; seule la méthode de l'amortissement linéaire est préconisée à titre indicatif par l'administration fiscale même si la méthode ne reflète pas le rythme de dépréciation des actifs. Certaines opérations n'ont pas été traitées au sein du PCN 1975 tels que le leasing (crédit bail), les opérations en monnaie étrangère, les actifs incorporels, les impôts différés et l'incidence des changements de méthodes comptables...etc. Toutes ces insuffisances seront laminées avec le référentiel comptable international de l'IASB et dont l'Algérie y fait référence.

5. LA BASCULE VERS L'ADOPTION D'UN SYSTEME COMPTABLE INSPIRÉ DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES

Les évolutions que connaît le monde en matière comptable ont eu un effet notable sur les pays en développement, le changement de statut de l'organisme international de normalisation comptable de l'ancien IASC à l'IASB en 2001 a suscité des controverses intenses sur la légitimité grandissante de cet organisme en tant que monopole de l'industrie comptable dans le monde, les pays en transition tels que l'Algérie n'ont eu aucun choix que d'ajuster leurs systèmes comptables (tel est le cas de nombreux pays) conformément aux normes comptables internationales. L'idée initiale de réformer le système comptable en Algérie selon les standards internationaux remonte pratiquement à 1998. La mondialisation de la pratique comptable dont la pression vient des pays développés par le biais des multinationales et des firmes d'Audit a fait appel aux pays du monde à renforcer leurs réglementations comptables et entreprendre des réformes profondes pour tirer à bien les avantages de la mondialisation. Ces constats ont poussé l'Etat à réfléchir dans la conception d'un système comptable adapté à la nouvelle conjoncture.

5.1 LES TRAVAUX DE LA COMMISSION PCN

Une caractéristique de la réforme comptable en 1998 est le fait qu'elle est confiée à un organisme étranger ? Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) crée en 1996⁹ a pris l'initiative de réviser le PCN, un groupe de réflexion est donc installé pour élaborer une démarche méthodologique de la révision. Une fois la démarche est sollicitée par le conseil, le groupe est transformé en une commission PCN, les actions de cette dernière se résument dans l'évaluation de l'état ainsi que les insuffisances du PCN, dans l'élaboration d'un projet de plan comptable, le recueil des observations/recommandations émises par professionnels et utilisateurs sur le projet et la conception d'un nouveau plan comptable sous la lumière des remarques formulées par les intéressés de la chose comptable. Le projet doit se soumettre au conseil pour examen, il fait l'objet d'acceptation, du rejet ou de modification.

5.1.1 LES QUESTIONNAIRES D'ÉVALUATION

Deux questionnaires ont été élaborés par le CNC, le premier établi et envoyé aux professionnels comptables en Janvier 1999, il lui est reproché sa longitude et son mauvais timing dont il est envoyé dans la période des travaux de fin d'exercice ce

⁹ Décret exécutif n° 96-318 du 12 Joumada El Oula 1417 correspondant au 25 septembre 1996 portant création et organisation du conseil national de la comptabilité,

qui se répercute sur le nombre des réponses. Le deuxième questionnaire est adressé au même échantillon en juillet 2000 mais aucun détail sur le contenu et l'objet de ceci a été saisi pour notre part. Les résultats du premier questionnaire sont déversés dans un rapport d'évaluation en Novembre 1999, un rapport contenant les réponses et les constats des répondants. Les conclusions formulées à propos du rapport se résument dans l'introduction d'un nombre de chapitres particuliers sur les principes, les règles d'évaluation et la terminologie comptable ; revoir le nombre, la forme et le contenu des états financiers, l'enrichissement de la nomenclature existante en mesure avec les besoins des utilisateurs.

5.1.2 LES AXES DANS LESQUELS LA RÉVISION DU PCN EST OPÉRÉE

La commission PCN a formulé les axes suivants :

- Le nouveau plan doit inclure les principes, les règles d'évaluation et de fonctionnement des comptes ;
- Une nomenclature exhaustive et claire pour les utilisateurs ;
- Les états financiers font l'objet d'amélioration en terme de qualité et de technicité ;
- Laisser la comptabilité de gestion à l'initiative des entreprises sans recours à la normalisation;
- Rendre les annexes plus utiles et plus complémentaires aux états financiers;

Notons que les axes indiqués par la commission ont fait l'objet de certains commentaires. Tout d'abord, pour les utilisateurs, ni la nature de ceux-ci, ni encore le nombre sont explicités et clarifiés, cela pose évidemment le problème d'identification des parties prenantes qui vont bénéficier des états financiers. Il est important de souligner le fait que les axes formulés par la commission n'allaient pas au fond des choses, les recommandations sont caractérisées par une grande technicité alors qu'elles manquent d'un cadre conceptuel dans lequel tous les problèmes comptables peuvent être identifiés et traités selon des principes et des objectifs bien déterminés.

5.2 LES PROPOSITIONS DU CNC FRANÇAIS POUR L'ALGÉRIE

Une fois les travaux de la commission PCN sont arrêtés en 2001, le Conseil National de la Comptabilité Français a pris en charge la mission de la réforme

comptable en Algérie sous le financement de la Banque Mondiale après le lancement d'un appel d'offre, ce tournant a montré l'incapacité de l'élite comptable algérienne de mettre en place un programme de réforme pragmatique et adapté aux caractéristiques de l'économie nationale. Le CNC français après étude et analyse du PCN, a proposé trois scénarios pour la réforme, ces derniers sont soumis aux organes algériens compétents pour le choix, le scénario choisi fera l'objet d'une étude approfondie par le partenaire Français.

Le premier scénario consiste à aménager le PCN, c'est-à-dire maintenir la même architecture du PCN et introduire des mises à jour techniques dépendamment des changements de l'environnement économique. Bien que le scénario est avantageux pour les parties intéressées par la réforme (les professionnels, les formateurs, les académiciens...etc.), il fait l'objet de certaines critiques émanant de l'incapacité conceptuelle du PCN de faire face aux problèmes de plus en plus complexes, des problèmes provoqués principalement par l'ouverture de l'économie à l'international.

Le deuxième scénario consiste à garder le même schéma du PCN avec l'introduction des solutions techniques inspirées des normes comptables internationales, le scénario est orienté vers les investisseurs internationaux et servant de base les besoins informationnels des différents acteurs économiques. Cette option peut être heurtée à des incohérences entre la réglementation PCN et les normes comptables internationales.

Le troisième scénario consiste à refondre l'ancien PCN et construire un système comptable inspiré des nouvelles normes comptables, un système diamétralement opposé aux objectifs de l'ancien plan comptable en ce qu'il est placé à l'écoute des investisseurs nationaux et étrangers. Le nouveau système se distingue à son prédécesseur particulièrement par l'existence d'un cadre conceptuel dans lequel est indiqué l'objectif des états financiers, les caractéristiques qualitatives qui déterminent l'utilité de l'information ainsi que les définitions conceptuelles relatives à la comptabilisation et l'évaluation des éléments à partir desquels les états financiers sont construits.

5.3 LE CHOIX DU CÔTÉ ALGERIEN POUR LA RÉFORME

Dans un contexte dominé par la mondialisation économique et l'ingérence des institutions internationales (le FMI et la Banque Mondiale) dans les politiques intérieures de certains pays, la bascule de l'Algérie vers un système inspiré des standards internationaux était un objectif sans cesse recherché par ces institutions dans la mesure où il va servir en premier rang les intérêts des multinationales avant ceux des États nations. Le choix du troisième scénario par le CNC algérien était un événement important et une dérive du CNC Algérien aux axes de réforme dictés par la commission PCN. La décision du CNC semblait hâtive pour au moins deux raisons, la première est l'absence d'une analyse profonde des enjeux notamment culturels des nouvelles normes sur les professionnels et les entreprises nationales, des normes qui diffèrent complètement du modèle franco-allemand et celui de la comptabilité communiste. La deuxième raison est contextuelle car la situation de l'économie nationale n'a pas besoin d'un modèle fortement inspiré du capitalisme financier, une doctrine régnée par le monde financier et l'ingénierie financière. L'avènement de nouveau référentiel ne peut profiter donc que les firmes étrangères dans l'absence d'une économie nationale compétitive et diversifiée, d'un secteur privé puissant et d'un esprit actionnarial dominant des acteurs locaux.

Le nouveau système comptable financier avait été finalisé et validé par le Conseil National de la Comptabilité en juillet 2004¹⁰, cette démarche est inscrite dans le cadre de l'engagement de l'Etat lors de la réunion du NEPAD tenu à Durban (Afrique de sud) en 2002 pour l'application, pour tous les pays d'Afrique, des normes comptables internationale et les normes internationales d'Audit¹¹. La mise en forme juridique du projet puis son passage en juillet 2006 au conseil de gouvernement ont abouti à la promulgation de la loi n° 07/11 de 25 novembre 2007 portant système comptable et financier. Ce dernier était prévu d'entrer en vigueur à compter de 1^{er} janvier 2009 (Journal Officiel n°74 de 25 Novembre 2007). Cette loi est complétée par la suite par le *décret exécutif n° 08-156 du 26 mai 2008* portant application des dispositions de la loi en question et l'arrêté du 23

¹⁰ **Interview accordée à l'APS par le ministre des Finances à propos de la question relative à la portée de nouveau système comptable et l'apport de ceci pour l'économie algérienne.**

¹¹ Lors de cette réunion, les axes suivants ont été approuvés : les principes sur les systèmes de paiement, les recommandations pour lutter contre le blanchiment d'argent et la corruption, et les principes de base pour la surveillance des marchés financiers et du secteur de l'assurance.

Rajab 1429 correspondant au 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 comptes¹². Le report de l'application de la loi au 1er janvier 2010 est intervenu par souci de donner plus de temps à toutes les parties concernées pour préparer le passage aux nouvelles règles dans de bonnes conditions, en organisant notamment des actions de sensibilisation et de formation au profit des personnels comptables comme des responsables des entreprises. Le report est expliqué également par l'absence de maturité dans la législation comptable car l'échéance du 1^{er} janvier 2009, la date d'entrée en vigueur, n'était pas effective et jusqu'à cette année, des améliorations n'ont pas encore cessé de s'introduire celles relatives aux clarifications portant sur les modalités d'applications de certaines dispositions de la loi en question.

6. LA PROFESSION COMPTABLE ALGÉRIENNE, LES DÉVELOPPEMENTS RÉCENTS

La profession comptable en Algérie est très jeune, elle remonte aux années soixante dix par le biais de *l'ordonnance n°71/82* du 29 décembre 1971 portant organisation de la profession de comptable et expert comptable¹³. Ce n'était qu'en 1991 que l'Etat a promulgué *la loi n° 91-08 du 27 avril 1991* relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé, la ladite loi a eu pour objectif la détermination des conditions ainsi les modalités d'exercice de ces professions. L'Ordre National des Experts Comptables, des Commissaires aux Comptes et des comptables Agréés, doté de personnalité civile et groupant les personnes physiques ou morales habilitées à exercer les trois professions sus-indiquées, l'organisme est chargé entre autres de veiller à l'organisation et au bon exercice de la profession, d'élaborer le règlement intérieur qui détermine notamment les conditions d'inscription, de suspension ou de radiation du tableau de l'ordre et d'apporter son concours aux travaux initiés par

¹² Journal officiel de la république Algérienne n°19 du 25 Mars 2009,

¹³ Le marché était en ce moment là dominé par les entreprises publiques

les autorités publiques compétentes en matière de normalisation comptable, de diligence professionnelle et de tarification.

6.1 LA DISSOLUTION DE L'ORDRE NATIONAL : LES RAISONS DE L'ÉCHEC

Les développements récents qui marquent la législation comptable Algérienne depuis la promulgation de la loi n° 91-08 du 27 avril 1991 et la bascule irréversible vers le nouveau référentiel international ont mis la profession comptable face à son devenir, l'Ordre National depuis sa création n'avait pas eu la légitimité politique suffisante dans la mesure où il était totalement indépendant des pouvoirs publics, de nombreuses faiblesses ont été adressées à la gestion de cet organisme celles notamment de la délivrance des agréments et la prise en charge de la formation des stagiaires, les moyens financiers étaient largement faibles pour que l'organisme puisse exercer ses missions de façon régulière, les cotisations annuelles fixes et forfaitaires étaient de 3000 DA dans l'absence d'une subvention permanente et assurée de l'Etat, s'y ajoute à cela l'absence d'initiative en matière d'accompagnement au développement des entreprises et le contrôle effectif de l'économie nationale. Cette situation s'est répercuté sur l'animation des activités et l'organisation des formations au profit des professionnels et stagiaires, l'exemple édifiant est l'absence d'organisation d'examen national d'expertise comptable depuis 2002.

Avec l'ouverture de l'économie à l'international, les conditions dans lesquelles l'ordre est géré et développé n'étaient pas à la hauteur des enjeux qui confrontent l'économie nationale et la profession comptable en particulier, le mouvement des pays de monde vers l'adoption des normes comptables internationales et celles de la pratique d'Audit avec les faiblesses précitées plus haut ont mis l'Ordre National face aux enjeux de la survie ou de la disparition.

A la lumière de ces développements, le Conseil National de la Comptabilité s'est vu obligé de réviser son règlement intérieur. Ainsi, lors de la dernière Assemblée Plénière du Conseil tenue en Mars 2006, les membres de ceci ont souhaité apporter quelques réaménagements au règlement intérieur afin de rendre le conseil plus

performant et adapté avec les nouvelles orientations des pouvoirs publics. Parmi les modifications proposées, la réduction du nombre de représentants du conseil au sein des commissions techniques et la validation de résultats des élections obtenus. L'intention des pouvoirs publics de mettre le Conseil National de Comptabilité au cœur de la normalisation comptable et un trait d'union avec les parties prenantes sont exprimée dans *l'arrêté de 23 mai 2009* portant nomination des membres du conseil, les parties prenantes sont représentées chacune par un membre¹⁴, les parties sont en nombre de 16 à savoir entre autres le ministère de la formation et de l'enseignement professionnels, l'Inspection Générale des Finances, la COSOB, ministère des Finances, le ministère du commerce, l'ONS...etc.

6.2 LA PROMULGATION DE LA LOI N° 10-01 du 29 JUIN 2010, ET L'ÉMERGENCE D'UNE NOUVELLE FORME DE RÉGULATION COMPTABLE

Nous avons souligné que la régulation de la profession comptable par le Conseil de l'Ordre a montré ses limites et cela suite aux faiblesses précitées. L'amélioration d'un cadre de l'exercice répondant aux nouveaux changements économique et législatif est devenue l'objectif ultime des pouvoirs publics, la réaction de ces derniers s'est traduite par la promulgation de la *loi n° 10-01 du 29 juin 2010* relative aux professions d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé. Dans les rouages de cette loi, des changements majeurs ont été marqués à propos de la profession comptable en Algérie. Tout d'Abord, *l'article 14 de loi 10-01* a annoncé le certificat de décès de l'Ex-Ordre National et la naissance d'un organisme portant une nouvelle nomination celle de l'ordre national des experts comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationales des comptables agréés, ces catégories professionnelles sont dotées séparément de la personnalité morale et regroupant les personnes physique ou morale agréés et habilités à exercer les trois types de professions¹⁵.

¹⁴ L'Arrêté du 28 Jomada El Oula 1430 correspondant au 23 mai 2009 portant nomination des membres du conseil national de la comptabilité.

¹⁵ Certains détracteurs de la loi y voient une dislocation du métier en trois corps séparés, alors qu'il était attendu qu'elle l'unifie, à l'instar de ce qui s'est fait dans le reste du monde, la profession étant,

La composition, les attributions et les règles de fonctionnement des trois institutions ordinales sont clarifiés par la suite respectivement dans les décrets exécutifs n° 11-25, le décret n° 11-26 et le décret n° 11-27 tous du 27 janvier 2011.

Le Conseil National de la Comptabilité a connu lui aussi une révolution organisationnelle sans précédent. Ainsi, après avoir été placé en 1996 sous la tutelle de l'Etat il est placé aujourd'hui sous l'autorité du ministre chargé des finances avec des missions plus élargies celles de l'agrément, de la normalisation comptable, de l'organisation et du suivi des professions comptables. La composition, l'organisation et le fonctionnement de cet organisme sont détaillés par la suite dans le *décret exécutif n° 11-24 de 27 janvier 2011* du journal officiel N°07 de 02 février 2011. L'une des nouveautés majeures est la présidence du conseil par le ministre chargé des finances, les représentants du Conseil émanent des différentes parties celles entre autres de l'énergie, des statistiques, de l'éducation nationale, du commerce et de l'industrie, des impôts, de la banque d'Algérie, de la COSOB, la cour des comptes...etc. Les représentants des ministres doivent avoir au moins le rang du directeur d'administration centrale et ayant des compétences avérées dans les domaines comptables et financiers¹⁶.

Le Conseil National de la Comptabilité compte quatre commissions paritaires qui sont chargées du contrôle de la qualité des travaux comptables, de l'arbitrage, de la délivrance des agréments et de la formation. L'implication des pouvoirs publics dans la modernisation de cet organisme n'a pour objectif que de rendre la profession comptable plus légitime et plus adaptée à la nouvelle donne, ce constat trouve sa justification, du point de vue technocrate, dans l'article 04 de la loi 10-01 qui stipule que le conseil comprend au moins trois membres élus représentant chaque organisation professionnelle, s'y ajoute le fait que le choix des parties

techniquement, une et indivisible. La préoccupation de ceux-ci réside dans le fait que la mise de la profession libérale sous administration publique est-elle professionnellement admissible ?

¹⁶ Décret exécutif n° 11-24 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité.

prenantes composant le Conseil se fait selon les compétences en matière comptable et financière. En outre, le conseil peut faire appel, lors de ses travaux, à toute personne susceptible d'éclairer par ses compétences notamment en matière comptable et financière, économique et juridique¹⁷. Donc l'action publique ne se contredit guerre avec les considérations techniques apportées par les professionnels. Il se révèle que la légitimité politique du Conseil National de Comptabilité est couplée par la légitimité technique apportée par les organisations professionnelles,

La nouvelle architecture du conseil national de la comptabilité qui se rapproche à celle de son homologue français avec un rôle de plus en plus grandissant dans la régulation de la profession comptable montrent bien l'émergence d'une nouvelle forme comptable en Algérie qui associe le public pour son soutien politique et le privé par ses compétences techniques, il reste en final la valeur ajoutée attendue de cette nouvelle forme pour l'économie nationale et pour les intérêts des acteurs nationaux et la question qui doit se poser à propos de cette évolution est de savoir est ce que l'émergence d'une forme comptable nouvelle traduit une réponse aux développements institutionnels (L'Etat), organisationnels et culturels (les entreprises) atteints par les acteurs de la société ? Ou bien cette émergence est la résultante des pressions fortement imposées par la mondialisation?

Conclusion

La volonté à développer une profession comptable en mesure avec les évolutions économiques qu'a connues le pays remonte réellement au début des années 90, c'était la loi 91-08 de 27 Avril 1991 relative à la profession d'expert comptable, du comptable agréé. l'Ordre National des Experts Comptables, des Comptables agréés était l'organisme chargé de régulation de la profession en ce moment là, nous avons constaté que des faiblesses techniques, organisationnelles et financières ont

¹⁷ L'article n°4 du décret exécutif n° 11-24 du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité.

été adressées à cette institution, des faiblesses exacerbées et accentuées par les nouvelles mutations de l'économie nationale et plus particulièrement la réforme comptable déjà entreprise par l'Etat et la bascule vers les normes comptables internationales. L'absence de légitimité politique notamment a abouti les pouvoirs publics à reconsidérer l'action de cet organisme. Ainsi, la promulgation des lois et des textes législatives relatives au Système Comptable et Financier depuis 2007 est conclue par l'apparition de la loi 10-01 relative aux professions d'expert-comptable, de commissaires aux comptes et de comptables agréés. Cette fameuse loi a jalonné le chemin vers la dissolution de l'Ex-ordre national substitué le cas échéant par l'ordre national des experts comptables, de la chambre nationale des commissaires aux comptes et de l'organisation nationale des comptables agréés. La loi a donné également naissance à l'installation du Conseil National de la Comptabilité placé en qualité de nouveau régulateur de la profession comptable en Algérie. Une nouvelle ère de la profession comptable en Algérie a été largement ressentie par les intéressés de la chose comptable notamment avec la nouvelle architecture, le nouveau statut de cet organisme et les nouvelles missions de ceci dans les domaines comptable et financier. La loi en question a ouvert la voie vers l'émergence d'une forme comptable associant à la foi le public et le privé et rapproché plus ou moins le système de régulation comptable algérien du système français. Mais la question qui subsiste est l'apport attendu de cette nouvelle forme à l'économie nationale ainsi que les intérêts des acteurs locaux à savoir l'Etat, la profession comptable et les entreprises?

Bibliographie

al, Michel Capron et. 2005. *Les Normes Comptables Internationales: Instruments Du Capitalisme Financier*. Paris.

Ann B. Pushkin , David B. Pariser. 1991. "Political and Economic Forces Shaping Regulatory Accounting for Troubled Debt Restructuring." *Critical perspectives on accounting*, 2, 127-43.

Morand, Didier Marteau; Pascal. 2010. "Normes Comptables Et Crise Financière: Proposition Pour Une Réforme Du Système De Régulation Comptable," France: ESCP Europe,

Nhu Tuyên LÊ, 2008, Evolution des formes comptables en contexte de transition économique : le cas du Viêt Nam, thèse doctorale soutenue publiquement en juillet 2008 ; école des hautes études commerciales (HEC) de Paris.

PERERA, M. H. B. 1989. "Accounting in Developing Countries: A Case of Localised Uniformity " *British accounting review*, 21, 141-58.

Roland, Gérard. 2002. "The Political Economy of Transition." *journal of Economic Perspectives*, 16, 29-50.

Ross M. Skinner, J. Alex Milburn. 2003. *Normes Comptables: Analyse Et Concepts*. Canada: Editions du Renouveau Pédagogique Inc.

Rosser, Andrew. 1999. "The Political Economy of Accounting Reform in Developing Countries: The Case of Indonesia," *Asia Research Centre*. national library of australia,

RUTTEMAN, Paul J. 1985. "A Comparative View of Accounting Regulations." *Journal of Comparative Business and Capital Market Law*, 7, 333-47.

Walker, Martin. 2010. "Accounting for Varieties of Capitalism: The Case against a Single Set of Global Accounting Standards." *The British Accounting Review*, 42, 137-52.

- **La loi n° 07-11** du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 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,

- **l'arrêté du 23 Rajab 1429** correspondant au 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, Journal officiel de la république Algérienne n°19 du 25 Mars 2009,

- **Décret exécutif n° 96-318** du 12 Joumada El Oula 1417 correspondant au 25 septembre 1996 portant création et organisation du conseil national de la comptabilité,

- **Décrets exécutifs n° 11-24, n° 11-25, n° 11-26, n° 11-27** du 22 Safar 1432 correspondant au 27 janvier 2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité.

Webographie

- www.cnc.dz

- www.reseau-experts-france-maghreb.com
- www.financesmediterranee.com