

UNIVERSITE D'ORAN

Faculté des sciences économiques, des sciences de gestion et des sciences
commerciales.

Ecoles doctorale d'économie et de management

Mémoire de magister en management

Option : Finance

Thème :

**L'évolution du système comptable algérien et la théorie des
conventions.**

Etude de cas : groupe Sonelgaz

Présenté par :

M^{elle} AMMOUR Khadidja

Sous la direction de :

M^r FEKIH Abdelhamid

Membres de jury : Soutenu 06 MAI 2014

Président : M^R REGUIEG ISSAD-Driss (Professeur Université d'Oran)

Rapporteur : M^R FEKIH Abdelhamid (Maitre de conférences(A) université
d'Oran)

Examineur: M^R BOULENOUAR Bachir (Maitre de conférences(A) université
d'Oran)

Examineur : M^R BELKHARROUBI Hocine (Maitre de conférences(A) université
d'Oran)

Année Universitaire 2013/2014

Le plan de travail

L'évolution du système comptable algérien et la théorie des conventions.

Introduction général.....01p

Chapitre I : la théorie des conventions et le système comptable

Introduction du chapitre I.....p06

Section 1 : la théorie des conventions

- 1-1 Cadre conceptuelle de la théorie des conventionsp07
- 1-2 L'axiomatique et les conditions d'existence d'une convention...p09
- 1-3 Les caractéristiques de la convention.....p12
- 1-4 LA Morphologie des conventions.....p14
- 1-5 L'évolution de la convention.....p16
- 1-6 Les approches de la théorie des conventionsp19

Section 2 Système comptable

- 2-1 Définition de la comptabilitép29
- 2-2 la nature de la comptabilitép30
- 2-3 La finalité de la comptabilitép31
- 2-4 Les acteurs de la comptabilité.....p36
- 2-5 Les principes de la comptabilité.....p40
- 2-6 Les théories de la comptabilitép43

Section 3 : la convention comptable.

- 3-1 définitions de la convention comptable.....p46
- 3-2 conditions d'existence d'une convention.....p46
- 3-3 L'axiomatique conventionnelles.....p49

3-4 Les caractéristiques principales des conventions comptables.....	p50
3-5 saturations des conventions comptables.....	p51
3-6 l'évolution des conventions comptables.....	p52
Conclusion du chapitre I.....	p65

Chapitre II : les différentes conventions comptables algériennes.

Introduction du chapitre II.....p66

SECTION 1 : Le plan comptable national 1975

1-1 Présentation du plan comptable national	p67
1-2 Présentation du cadre de la convention comptable algérien.....	p72
1-3 Les innovations du plan comptable national...	p74
1-4 Les additifs au PCN 1975.....	p77

SECTION 2 : les réformes du plan comptable algérien (PCN 1975)

2-1 les insuffisances du PCN.....	p80
2-2 les réformes du PCN.....	p84

Section 3 : le nouveau système comptable algérien

3-1 Le cadre conceptuel de la comptabilité.....	p89
3-2 l'organisation de la comptabilité	p92
3-3 Les règles générales d'évaluation et de comptabilisation des actifs ; des passifs, des charges et des produits.....	p93
3-4 Présentations des états financiers, la nomenclature et fonctionnement des comptes	p104

Conclusion du chapitre II.....P109

Chapitre III : La mise en place du nouveau système comptable algérien

Introduction du chapitre III.....p110

Section 1 : Programme d'application du SCF

1-1	Travaux du conseil national de la comptabilité.....	p111
-----	---	------

Section 2 : comparaison entre le nouveau système comptable et le PCN 1975.

2-1	immobilisations incorporelles	p121
2-2	frais préliminaires.....	p124
2-3	immobilisations corporelles.....	p125
2-4	les stocks	p128
2-5	contrats de location	p129
2- 6	provisions pour risques et charges	p130
2-7	Autres différences	p131

Section3 : passage aux nouveaux systèmes comptables algériens.

3-1	: la confection d'un plan de compte interne SCF	p134
3-2	la translation des soldes des comptes.....	p147
3-3	Les retraitements.....	p148
3-4	Instruction des actifs et passifs non comptabilisés au bilan d'ouverture.....	p149
3-5	reclassement de certains actifs ou passifs	p149
3-6	Finalisations du passage et confection des états financiers 2009...	p150
Conclusion du chapitre III.....		p153

Chapitre VI : Etude de cas : la mise en place de nouveau système comptable financier au niveau du groupe senelgaz.

Introduction du chapitre VI

Section 1	: Présentation organisationnelle	p155
-----------	--	------

Section 2 : le passage au nouveau système comptable	p170
Section 3 : Etude d'impact.	p181
Conclusion du chapitre VI.....	P196
<u>Conclusion générale</u>	

Introduction générale

La comptabilité n'est pas seulement un moyen de preuves, ou un système nécessaire pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices, elle est devenue un outil indispensable pour le système d'information, elle constitue un système d'information normalisé et réglementé qui a pour objectifs d'offrir une représentation synthétique de l'entreprise.

La comptabilité a évolué ; elle s'est développée par pays ou groupes de pays relativement proche historiquement et sur le plan culturel .Ceci s'explique par le fait que la comptabilité est un langage qui reflète l'environnement socioculturel et économique de son pays.

Ce développement comptable a eu pour conséquence l'apparition de différences en métiers de philosophie et de pratique de comptabilité, cela rend les états financiers difficilement comparables dans le temps et dans l'espace.

La mondialisation et la globalisation des marchés économique mondiaux ont créé le besoin de comparer les différentes firmes quelque soit leur nationalité .Or, le seul outil de comparaison dont nous disposons est la mesure comptable. L'harmonisation des pratiques comptables est donc devenue une priorité mondiale.

Cette normalisation comptable peut se faire par l'élaboration d'une convention collective reconnue mondialement.

Cette convention comptable est une procédure collective identifiable par sa conformation, ensemble de repères socialement construits ; elle permet de guider les comportements d'un individu dans un espace normé.

La convention offre des solutions efficaces et simples à des problèmes de coordinations qui sont a priori complexe.

La notion de la convention a fait l'objet d'une théorie introduit pour la première fois dans le monde intellectuel anglo-saxon, dans le cadre de l'analyse du langage ; cette théorie est largement développées en France dans la seconde partie des années 80 par un groupe d'économistes ; dont l'objectif était d'apporter un regard nouveau sur la tradition de l'économie institutionnaliste en s'inspirant d'autres disciplines (droit, sociologie, politique).

L'Algérie fait partie d'un ensemble économique s'ouvrant au monde de fonctionnement d'une économie qui devrait s'accommoder à des conditions imposées aux entreprises en matière de normalisation comptable et de présentation des états financiers.

Donc l'Algérie se trouve obligée de lancer des réformes pour son plans comptable national qui était en application depuis 1975.

Ce plan comptable national lui était assigné des objectifs dans des conditions économiques, politiques et sociales qui sont différents de celle d'aujourd'hui.

En 1996, les autorités publiques ont décidé de réformer la comptabilité algérienne pour la mettre à jour par apport aux changements de l'environnement économique algérien.

La mission de réformer de la comptabilité été confiée au conseil national de la comptabilité (CNC).

Le CNC dans ses réformes doit prendre en considération deux objectifs :

- 1) Le système comptable doit prendre en considération la réalité économique du pays.
- 2) Le système comptable doit répondre aux exigences de l'harmonisation comptable mondiale.

Pour permettre de répondre à ces objectifs : deux options possibles étaient envisagées ; soit par la mise en convergence progressive ou brutale, soit par une réforme globale du référentiel national.

Les réformes du PCN ont donné naissance au projet de nouveau système comptable intitulé le système comptable financier.

Ce système comptable financier vise à mettre les pratiques comptables à jour avec celle pratiquées au niveau mondiale et qui s'adapte avec l'environnement économique actuelle.

Ce nouveau système comptable financier est mis en application par un cadre législatif et réglementaire conformément au projet d'une loi comptable relative au système comptable des entreprises, un décret porter l'approbation du cadre conceptuel de la comptabilité et d'une arrêter

du ministère des finances portera les règles d'évaluation et de comptabilisation ainsi la nomenclature des comptes.

L'objectif de notre travail de recherche c'est :

- ✓ La définition de la convention.
- ✓ Détermination des conditions d'existence d'une convention.
- ✓ Montrer :
 - la nécessité d'établir une convention comptable.
 - Si Le PCN algérien remplit les conditions d'une convention comptable.
 - Comment les entreprises algériennes procèdent elles à la réforme de leurs systèmes comptable.

Le groupe sonelgaz n'échappe pas aux exigences du nouveau contexte de l'économie Algérienne (transition vers l'économie de marché). La Direction des Finances et comptabilité du groupe est au cœur des changements.

Pour identifier ces changements et leur impact, nous allons poser la question suivante :

Comment et quelles sont les impacts de la mise en place de ce nouveau référentiel comptable ?

Hypothèses et Méthodologie de la recherche :

La question centrale qui peut se posée dans le cadre de ce travail est la suivante :

Comment peut –on –situer l'évolution du système comptable algérien par apport à la théorie des conventions ?

De cette question centrale découle les Hypothèses suivantes :

Hypothèses 1 :

La construction d'une convention comptable est nécessaire pour l'établissement des états financier identique afin de facilité la comparaison entre les entreprises.

A fin de traiter cette hypothèse nous allons essayer de mettre en évidence la relation entre la théorie des conventions et le système comptable ; et par la suite citer les conventions comptables algériennes adopter depuis l'indépendance.

Pour traiter cette hypothèse nous allons suivre une méthode descriptive afin de présenter la théorie des conventions, le système comptable et les différentes conventions comptable adoptées par l'Algérie.

Hypothèses 2 :

La mutation de l'environnement économique et la transition vers une économie de marchés ne peut se faire sans affecter le system comptable algériens.

Donc l'Algérie est obliger de mette en ouvres des procédures pour répondre à ces changements comptable.

Cette hypothèses sera traiter de façon inductive on citons les procédures lancer par le ministre des fiances Algérie pour la mise en ouvres d'un nouveau système comptables financier ; et par un cas pratique au niveau du groupe sonelgaz.

Notre travail comporte quatre chapitres :

Le premier chapitre intitulé la théorie des conventions et la comptabilité ; ce dernier est divisée on trois sections ; la première section traite la théorie des conventions, et la deuxième section expose le système comptable ; et la troisième section traite la convention comptable.

Le deuxième chapitre est consacré pour étudier les différentes conventions comptables existant en Algérie à travers trois sections ; une pour présenter le plan comptable nationale et une traite la réforme du plan comptable nationale et la dernière section est consacrée à la présentation du nouveau système comptable financier.

Le troisième chapitre est consacré pour étudier le passage au nouveau système comptable financier ; qui va être divisé en trois sections :

La première section présente le programme d'application Du SCF.

La deuxième section est consacrée à la comparaison entre le PCN et le nouveau système comptable financier.

La troisième section traite le passage au nouveau système comptable financier, ou nous allons voir les procédures mettre en ouvre afin de réalisé ce passage

Le quatrième chapitre est consacré au cas pratique ou nous allons essayer d'approcher du groupe sonelgaz pour voir les procédures et les changements introduits par ce groupe afin de répondre aux exigences comptables actuelles.

Chapitre I : la théorie des conventions et la comptabilité :

Introduction du chapitre I :

La théorie des conventions a été introduite pour la première fois dans le monde intellectuel anglo-saxon, car elle a été abondamment discutée dans le cadre de l'analyse du langage, qu'il s'agisse d'analyse logique ou de la pragmatique, le livre phare de Lewis, datant de 1969, appartient à ce domaine.

La théorie des conventions s'est développée en France ces dernières années, elle s'est émergée dans la seconde partie des années 80, elle se situe aux frontières de la sociologie, de l'économie et de la gestion.

Cette théorie des conventions a été introduite et développée en France par un groupe d'économistes (JP Dupuy, F Eymard Duvernay, O Favereau, A orlean, R. Salais,

L. Thévenot, principalement) dont l'objectif était d'apporter un regard nouveau sur la tradition de l'économie institutionnaliste en s'inspirant d'autres disciplines (droits, sociologie, politique) elle se distingue donc de l'économie standard.

La théorie des conventions s'est développée largement car elle s'est abordée par les sciences de gestion et surtout par GOMEZ (1994-1997), donc la convention comptable vient comme résultat de développement de cette théorie dans le domaine de gestion.

Cette convention comptable vient pour cerner les pratiques comptables afin de mettre un cadre bien précis pour les comptables afin de faciliter leurs tâches donc une normalisation de la comptabilité.

Dans ce chapitre on va essayer d'aborder la théorie des conventions et la comptabilité à travers trois sections :

Dans la première section nous allons essayer d'aborder la théorie des conventions, la deuxième section est consacrée à la comptabilité et à la troisième section nous allons étudier la convention comptable.

Section 1 : la théorie des convention :

Dans cette section nous allons essayer de cerner la théorie des convention à travers les points suivant :

1-1 le cadre conceptuelle de la théorie des conventions :

Définition du concept de la convention :

✓ **Selon Larousse:**¹

Convention ; f (lat. ; conventio, pacte)

- Accord officiel passé entre des individus, des groupes sociaux ou politique, des états ; écrit qui témoigne de la réalité de cet

- accord .convention signée entre les patronats et les syndicats.

-Règle résultat d'un commun accord ; tacite ou explicite.

- Assemblée nationale réunie exceptionnellement pour établir ou modifier une constitution ;

-Aux états unis ; congrès d'un parti réuni en vue de désigner un candidat à la présidence.

-Manifestation périodique regroupant les membres d'une profession ; d'un porto politique ; les spécialistes d'un domaine ; congrès .Règles de la vie en société ; de la bienséance qu'il est convenu de respecter.

✓ **Définition selon SALAIS 1989**²

Une convention est un système d'attentes réciproque sur les compétences et les comportements ; conçu comme allant de soi et pour aller de soi (Salais1989).

¹ Le petite Larousse 2006 .

² Article de SEBASTIEN Geindre « Economie des conventions comme fondement théorique des réseaux stratégique ».

✓ **D'après GOMEZ (1994-1978)**

Il existe deux approches du concept de conventions : « à l'américaine » et « à la française » dont l'acte fondateur réside en la publication du numéro spécial de la revue économique en 1989.

Gomez donne quelques ³définitions de la convention dans la littérature francophone :

✓ **Dans Introduction collective ; Revue Economique ; n°2 :mars1989 :143 :**

La convention est un Dispositif constituant un accord de volontés doté d'une force normative obligatoire ; la convention doit être appréhendée à la fois comme le résultat d'actions individuelles et comme un cadre contraignant les sujets.

✓ **Favereau1989 :295**

Définit La convention comme un « Dispositif cognitif collectif »

✓ **Orléan ; 1994 :15-16**

La convention Permettant d'aborder la question générale de la coordination collective des actions individuelles, (le concept de la convention a pour ambition de comprendre comment se constitue une logique collective et quelles ressources elle doit mobiliser pour se stabiliser.

✓ **Gomez 1994 :129**

La convention se définit comme une Structure de coordination des comportements offrant une procédure de résolution récurrente de problème. Elle délivre un énoncé, information sur les comportements identiques des adopteurs ; et se réalise dans un dispositif matériel de telle manière que l'interprétation de cette information demeure compatible avec le maintien de la procédure collective .elle compose une structure dynamique qui évolue sous l'influence de suspensions de convention face auxquelles elle peut résister ; s'effondrer ou se déplacer.

✓ **Batifoulier et de Larquier2001 :13** La convention règle les comportements : elle présente trois caractéristiques :

³ Communication de LOIC Plé « la constricton des conventions comme mode de coordination des canaux de distribution ».

L'arbitraire ; le vague de la définition ; l'absence de menaces explicites de sanctions.

Donc une convention est en première approximation : un ensemble de critères ; un ensemble de repères auquel des individus confrontés à des situations incertaines, se réfèrent pour décider des comportements qu'ils vont adopter.

1-2 L'axiomatique et les conditions d'existence d'une convention :

1 -2-1 Conditions d'existence d'une convention :

Il y'a deux conditions qui avec lesquelles la convention peut naître :

✓ L'incertitude

L'incertitude peut s'apparenter à une situation dans laquelle les facteurs qui influent sur l'action d'une personne en prise avec un problème existentiel ou pratique, ne sont pas tous déterminables ou prévisibles.

Il y'a deux séries de facteurs externes et internes qui sont génératrices d'incertitudes :

Facteur interne 1 : les capacités. La théorie économique postule un individu, *l'homo-économus*, doté de capacités cognitives remarquables : capable de répertorier toutes les options, d'apprécier précisément les occurrences, il lui est possible de choisir une solution optimale. Cependant, H. Simon (1955) l'a montré, cette vision théorique est quelque peu éloignée de la réalité et les individus dont on observe les pratiques se contentent d'aptitudes limitées. La quantité de données à intégrer, à supposer que celles-ci soient connues, est trop élevée pour être traitée par les seules capacités cognitives de la personne. Facteur interne 2 : le temps. Le temps est aussi facteur d'incertitude. « Entre la souveraineté de l'individu et la décision qu'il prend, s'inscrit le temps auquel il se réfère. De là vient l'incertitude sur l'état futur du monde dans lequel il agira. » (Gomez, 1996, p. 169).⁴ En effet, comment un individu situé à l'instant présent peut-il avoir connaissance des conditions relatives à l'instant futur, moment à partir duquel sa décision prendra effet alors que celles-ci dépendent de ce qu'il décidera ? Sauf à considérer que les règles de choix qui auront cours dans le futur sont identiques à celles qui régissent le présent, ce qui est totalement utopique, l'un ne se déduisant pas de l'autre, une personne est incapable de faire un choix parfait, faute de référentiel temporel. Si l'on considère l'impossibilité de prévoir

⁴ PIERRE –Yves Gomez « la qualité et théorie des conventions », *économica*, 1994

toute la chaîne de conséquences pour chaque option qui s'ouvre, les valeurs qui lui sont attachées sont imaginées en l'absence d'informations complètes.

Facteur externe 1 : l'information. L'information n'est pas toujours disponible. Elle peut être cachée ou plus simplement dispersée. Les nouvelles technologies ont certes modifié la donne ; il n'en demeure pas moins que la surabondance de données peut tout aussi bien plonger l'individu dans l'embarras. De surcroît, l'accès à la bonne information entraîne de coûts liés à leur recherche, leur traitement mais aussi à la vérification de leur pertinence sans qu'on puisse préjuger du résultat.

Facteur externe 2 : **les autres.** Les autres contribuent tout autant à limiter la souveraineté de l'individu. Lorsque ce dernier exerce un choix, il n'est pas isolé d'un contexte social qui contraint son action. La réaction des autres constitue alors une donnée imprévisible qu'il ne peut intégrer dans son calcul : conformément à la théorie des jeux, une incertitude supplémentaire naît de ce qu'il agit dans un univers social où d'autres sujets décident librement et accomplissent des actions qui s'entrecroisent avec les siennes. Les difficultés liées à l'anticipation individuelle des conditions futures sont alors renforcées par une anticipation obligatoire sur le comportement des autres.

les facteurs qui viennent d'être décrits remettent en cause l'autonomie et la rationalité substantielle de l'individu parce qu'il ne dispose pas réellement des moyens lui permettant de calculer une solution plus efficace qu'une autre.

✓ **Mimétisme rationnel :**

De Montmorillon montre qu'il s'agit là en fait d'une rationalité particulière, qu'il qualifie de « mimétique » (de Montmorillon, 1999 :183) .puisque l'on se trouve dans une situation d'incertitude,

« le choix rationnel de l'individu consiste non pas à décider selon des critères correspondant à son goût, mais à découvrir comment les autres vont vraisemblablement décider »(GOMEZ ;1997 :1063) .IL y'a donc une recherche de la référence normative de comportement, sur laquelle chacun va baser son propre comportement.

Exemple

Pour mieux comprendre ce concept GOMEZ dans son livre qualité et théorie des convention cite exemple proposée par Keynes 1963 dans sa célèbre métaphore du concours

photographique : il suppose qu'un concours soit organisé, qui invite les compétiteurs à classer les photos de jeunes filles en fonction de ceux qu'ils estiment les plus propres à obtenir les suffrages des concurrents. Pour gagner, il s'agit par conséquent de découvrir l'opinion moyenne qui se dégagera du jury.

Parce qu'il est rationnel, l'agent va essayer de découvrir comment les autres vont vraisemblablement agir. Donc l'agent va essayer d'imiter le comportement des autres. On débouche alors sur un mimétisme rationnel dont le comportement optimal de chaque agent consiste, non pas dans un calcul, mais dans l'imitation des autres.

1-2-2- L'axiomatique conventionnaliste :

Le concept est forgé par Lewis(1969) puis repris par Schelling(1997), un économiste, pour désigner des formes de coordination qui émergent afin de résoudre collectivement des situations indécidables par le calcul individuel.

Lewis a proposé l'axiomatique de base, reprise dans la littérature conventionnaliste. Celle-ci a été enrichie par Gomez(1994), afin de proposer une formalisation générale des situations soumises aux conventions.

(Trois axiomes) :

A1 : une convention apparaît dans une situation d'incertitude radicale dans laquelle l'utilité pour un agent est indéterminée en dehors de l'anticipation de l'utilité des autres agents de la population.

A2 : Une convention est une régularité qui résout de manière identique des problèmes de coordination identique. Elle se substitue alors au calcul individuel.

A3 : Elle obéit aux cinq conditions dites de Lewis

Proposition n°1 : la conformité générale. La convention a permis à l'individu de repérer le comportement attendu parce qu'elle est adoptée par l'ensemble de la collectivité. Certes, il est possible à certains de s'y dérober mais ils se positionneront toujours par rapport à elle. De toute façon, ils n'y ont guère intérêt : se soustraire à la convention peut entraîner de la part de la collectivité, des réactions d'exclusion et plus généralement une diminution de l'utilité et du bien-être de l'individu.

Proposition n°2 : l'anticipation. L'individu anticipe que la population adopte la convention ; c'est d'ailleurs cette anticipation qui est la base du processus permettant à la convention de s'autorenforcer. En ce retranchant derrière le comportement qu'il suppose être celui des autres, le comportement « normal », il atténue la responsabilité de ses actes et les justifie ; c'est ainsi qu'il rationalise son comportement ; mais dans le même temps et sans qu'il en ait vraiment conscience, il renforce la convention en indiquant aux autres comment « il faut » agir. En l'adoptant chacun participe à sa construction et son développement.

Proposition n°3 : la préférence pour une conformité générale. Tous préfèrent une conformité générale à la convention plutôt qu'une conformité sporadique et occasionnelle. Une multiplication des déviations remettrait alors en cause le comportement du convenant. En étant convaincu que toute la population concernée se conforme à la convention, l'individu, rassuré, rationalise ses actes et leur donne un sens.

Proposition n°4 : l'alternative. La convention n'est pas obligatoire, une autre peut lui être opposée. Si ce n'est pas le cas, on ne peut véritablement parler de situation d'incertitude : l'individu n'ayant pas le choix, nous sortons alors du cadre conventionnel.

Proposition n°5 : le « *common knowledge* ». D. K. Lewis fait remarquer que ces quatre propositions sont « *common knowledge* » ; cela signifie qu'elles sont connues de tous, que chacun sait que les autres les connaissent et enfin, que chacun sait que chacun sait que les autres les connaissent. J. P. Dupuy (1989) remarque à ce sujet, que le fait que chacun ait connaissance du raisonnement que les autres font pour se convaincre qu'il doivent se conformer à la convention, tend à renforcer la conviction quand à son adoption.

1-3 Les caractéristiques de la convention :

Nous venons de définir la convention ; une revue de ses principales caractéristiques permet alors de mieux la distinguer de ses concepts voisins.

- **La convention présente des limites spatiales :**

Chaque convention s'exerce au sein d'une *zone d'influence* qui lui est propre. Ce *principe de territorialité des conventions* permet de comprendre les différences comportementales observables en cas de transfert d'un milieu à un autre. Ainsi les termes « normal » et « marginal » n'ont de sens que par rapport à la convention qui leur sert de référentiel. Déplaçons-nous d'un territoire à l'autre : ce qui est admis ici est condamné là et ce

qui est recommandé là est méprisé ici. Le philosophe G. Deleuze (1988) a déjà eu l'occasion d'insister sur ce point : « l'idée que la vérité sorte du puits, il n'y a pas de plus fausse idée. Nous ne trouvons les vérités que là où elles sont, à leur heure et dans leur élément. Toute vérité est vérité d'un élément, d'une heure et d'un lieu ... (p. 125) ⁵».

▪ **La conviction de la convention :**

Chacun a la conviction que la convention est respectée par l'autre et cette conviction constitue le « liant » de la convention. Celle-ci devient alors un système de justification en indiquant à chaque individu ce qu'il est convenu de faire sachant que chacun est convaincu que les autres agissent de la sorte. En ce sens, elle représente le fondement de la vie sociale. Retirons cette convention, que se passe-t-il ?

▪ **La convention s'auto conforte :**

Nous venons de le voir, l'individu agit d'une certaine façon, persuadé que les autres agissent à l'identique ; par conséquent, en adoptant un tel comportement spéculaire, il nourrit la convention et la renforce malgré lui, en indiquant aux autres la façon dont il faut agir : **A** agit comme il pense que **B** agirait, ainsi, **B**, observant **A**, renforce sa conviction dans l'adhésion de tous à la convention, et agit conformément à **A**.

▪ **La convention ne s'impose pas :**

Elle ne contraint pas les comportements individuels, elle les guide en proposant à l'individu un système de repères. C'est parce qu'une collectivité y souscrit, qu'une convention existe, parce que chacun trouve normal et bénéfique de s'y référer. Reprenant la théorie des jeux, R. Boyer et A. Orléon (1991) montrent que « s'il existe un petit nombre d'individus qui ne se conforment pas à la convention, ils obtiennent une utilité moindre que celle qu'ils eussent obtenue en suivant la convention (p. 239) ⁶». Chacun a donc tout intérêt à adhérer à la convention pour maximiser son bien-être.

▪ **La convention évolue :**

La stabilité qui caractérise la convention n'interdit pas son évolution. La convention n'étant effective que par sa capacité à convaincre, le doute sur son adhésion peut fort

⁵ PIERRE –Yves Gomez « la qualité et théorie des conventions », economica, 1994 .

⁶ PIERRE –Yves Gomez « la qualité et théorie des conventions », economica, 1994.

bien se répandre dans la population. La structure de la convention peut alors s'ébranler selon un mécanisme opposé.

Nous savons maintenant que la convention, qu'elle soit explicite ou spontanée, est un ensemble de repères permettant de résoudre des problèmes d'incertitude au sein d'un espace donné, adossés à des comportements de mimétisme. Nous savons aussi qu'elle suppose l'adhésion de tous et qu'elle s'auto conforte en s'appuyant sur un mécanisme spéculaire. Elle ne s'impose pas mais chacun s'y soumet volontairement. N'étant pas figée, la convention est par ailleurs susceptible d'évoluer ou de disparaître. Ce faisant, en coordonnant les conduites, elle constitue une réponse au chaos. Ciment d'une communauté, elle lui permet de surmonter l'état de désorganisation en donnant à ses membres un ensemble de normes et de valeurs communes. Comme l'a relevé le philosophe E. Dupréel (1925), la convention présente une fonction stabilisatrice : chacun agissant pour des causes différentes, l'accord spontané des esprits et des volontés est une pure utopie. Dès lors, elle substitue à cette variété l'identité d'une règle apaisante quelle que puisse être la diversité des facteurs agissant sur les convenants. En évitant les calculs et spéculation, elle fournit aux individus les moyens de déterminer dans quelles directions doivent se porter leurs actions et, surtout rend ces actions communicables et justifiables à leurs yeux et aux yeux d'autres (Brunsson, 1985).

1-4 LA Morphologie des conventions :

L'étude des conventions d'un système passe par la décomposition de celles-ci. Analyser une convention revient à étudier très précisément comment se construit, se repère et se modifie, concrètement ce système d'information entre les individus .Gomez(1994) appelle (morphologie) la structuration en tant que système d'information de la convention, et ce conformément à la théorie des systèmes .la convention présente des caractéristiques fonctionnelles et organique, c'est-à-dire une énoncé et un dispositif de transmission.

1-4-1-L'énoncé de la convention (générateur d'information) :

L'énoncé : une émission de signes qui informent l'individu sur la solution que la convention est susceptible d'apporter à une situation d'incertitude.ils signale à l'adopteur ce que sont supposés faire, de manière mimétique, tous les adopteurs de la convention.

1-4-1-1 Le contenu de l'énoncé :

Il se subdivise en trois composantes : le principe commun ; la distinction entre les adopteurs, la sanction.

- **Le principe commun :**

Une convention, comme procédure et système de règles, construit un comportement commun. Il y'a donc un principe téléologique qui caractérise son objet, et fait l'unité : appelons-le principe commun. IL indique le problème que la convention résout de manière procédurale, ce qui considéré comme (bon) par la procédure collective, et met donc en évidence pourquoi la convention est adoptée.

- **La distinction entre les adopteurs :**

Une convention est formée d'une population d'adopteurs. des modalités décrivent cette population : elles définissent la distinction qui procure les caractéristiques discriminant, entre eux, les individus adoptant la convention.

- **La sanction :**

Une convention possède une limite : appelons-la la sanction. Elle informe sur les conditions d'adhésion et d'exclusion de la population d'adopteurs.

1-4-2-Le dispositif : épreuve matérielle de la convention :

Il concerne la transmission des informations relatives à la convention. Ce dispositif est repéré grâce à une grille d'observation logique, et généralisable à toute convention.

Elle permet de cerner trois critères : comment les adopteurs entrent en contact, comment ils communiquent leurs adoption, comment ils arrangent des contrats au sein de la convention.

- ✓ **Les adopteurs sont-ils souvent en contacts :**

La fréquence des contacts entre eux leur permet de vérifier 'physiquement' l'existence de la convention(ou son absence).il s'agit d'une mise à l'épreuve de celle-ci par observation de la

conduite d'autres acteurs. Le contact avec d'autres adopteurs est le meilleur moyen, en effet, de contrôler le phénomène d'imitation des comportements.

✓ **La standardisation de la diffusion de l'information entre les adopteurs :**

Pour communiquer aux autres l'adoption de la convention, l'adopteur envoie un signal prouvant que son comportement est conforme. Or la technique utilisée pour envoyer ce message est un facteur contraignant la convention. En effet elle peut transférer beaucoup d'information, sujette donc à un décryptage difficile, ou au contraire, une information standardisée, dont la signification est immédiatement compréhensible pour les autres adopteurs.

✓ **Le degré de tolérance de la négociation :**

Dans le cadre des règles de la convention il existe la possibilité de la négociation entre les sujets sur les modalités d'application, sans que la nature conventionnelle de l'accord soit remise en question. Il sera donc intéressant d'observer comment la convention organise sa propre application. Admet-elle des négociations entre les adopteurs les conduisant à pouvoir établir des protocoles d'arrangement locaux (comme si elle autorisait du jeu dans sa mécanique) ? Ou, au contraire, prévoit-elle que toute négociation ne peut se situer qu'au niveau générale du système et donc n'évoluer que globalement ? En d'autres termes, ce sont les formes de contrats qu'autorise la convention qui seront ainsi observées. Notons bien que ces contrats ne définissent pas les règles du jeu, qui sont conventionnelles (y compris donc la possibilité de contracter), mais les conditions de leurs applications entre deux ou plusieurs individus.

1-5 L'évolution de la convention :

On peut imaginer différentes étapes dans cette évolution : 1° dans un premier temps, on trouve une convention qui régit seul le fonctionnement d'une organisation (elle peut se référer à un seul principe ; mais plus fréquemment, elle en intègre plusieurs, autrement, elle prend la forme d'un compromis)

2° Dans un second temps apparaît une nouvelle convention qui introduit de la suspicion dans la convention originelle.

Pour mieux comprendre ce second point on va se référencier à Gomez qui s'intéresse au cas où une convention devient une nouvelle convention avec de nouveaux énoncés ; nouveaux objet.....

D'après Gomez il propose que l'évolution de la convention dépende de comportement des adopteurs et la complexité de la convention, donc Gomez propose la possibilité d'analyser la convention comme système dynamique, dont la modification d'un élément entraîne une conséquence générale.

Avant de décrire l'évolution de cette convention Gomez expose d'abord les principes généraux qui expliquent que les conventions évoluent.

-Les principes de la dynamique des conventions :

Pour permettre l'analyse de la dynamique de la convention il faut connaître :

- ✓ Son état initial et son état final.
- ✓ La contrainte qu'il subit.
- ✓ Sa fonction de comportement.

Donc la dynamique des conventions d'après Gomez dépend des principes suivant :

1- L'analyse de la complexité (propose une grille de repérage de la dynamique) :

Le meilleur moyen pour repérer les Etat initial et final d'une convention, consiste à observer l'évolution de sa complexité.

Pour permettre la comparaison de l'impact de la complexité sur l'évolution de la convention Gomez propose la comparaison entre deux types de conventions /

- Une convention « mono centrée » (complexité maximum dont l'interprétation minimum).
- Une convention poly centrée (interprétation forte et la complexité minimum).

Entre ces cas, on peut donc observer l'impact de la complexité sur l'évolution de la convention.

2- Suspicion de la convention :

D'après Gomez on appellera suspicion de convention l'information qui tend à sa remise en cause.

Formellement, il s'agit de l'irruption, dans le même système conventionnel, d'une information différente sur les comportements collectifs.

Donc la suspicion peut naitre de deux manières :

Soit de manière exogène : elle apparait dans l'environnement du système conventionnel qui est ouvert au mode extérieur.

Soit de manière endogène : Dans ce cas, ce sont les contradictions dans la morphologie de la convention qui font naitre des doutes chez les adopteurs qui, de proche en proche, peuvent se généraliser.

3-La notion de cohérence :

La cohérence le fait que les éléments de la morphologie de la convention ne sont pas contradictoires donc qu'ils n'émettent pas des informations opposées qui brouilleraient les observations des adopteurs, ou en se servant de nouveau de la complexité .

Donc on peut dire que dans le cas où deux conventions sont en compétition, ou lorsque une convention est remise en cause par une suspicion, la plus cohérente l'emporte sur la moins cohérente donc il y'aura un changement dans la morphologie de la convention donc une évolution de la convention.

Après avoir présenté les principes d'analyse de la dynamique de la convention, Gomez montre comment les conventions peuvent évoluer lorsqu'elles sont contraintes par une suspicion : Dans ce cas 3 formes d'évolutions naissent :

1) On dira qu'il y'a effondrement lorsque la convention disparaît sous l'effet de la suspicion, celle-ci devenant alors la nouvelle convention.

2) Au contraire, il y'a résistance quand la suspicion n'arrive pas à s'imposer ; l'information apportée par la suspicion ne convainc pas les adopteurs. Un cas particulier est

représenté par le fractionnement : la population des adopteurs se scinde en deux, l'une adoptant la suspicion comme nouvelle convention, l'autre demeurant Fidèle à l'ancienne.

3) le bricolage, c'est –à-dire la mutation de convention, on parlera de déplacement sous effet de la suspicion ; la convention déplace son champ et change, de ce fait, sa raison d'être initiale, c'est-à-dire le type d'incertitude qu'elle était censée initialement résoudre.

Donc on peut dire que l'évolution de la convention est une morphogénèse. Cela signifie que la structure de la convention se modifie par ses éléments de son énoncé et son dispositif matériel.

1-6 : Les approches de la théorie des conventions :

1-6-1 l'approche des économistes :

L'économie des conventions propose un projet de recherche particulièrement stimulant qui met l'accent sur l'analyse du rôle des règles et conventions dans la coordination économique.

Ce projet de l'économie des conventions intègre à nouveau trois questions qui' ont été dissociées par un siècle et demi de pensée économique : la caractérisation de l'agent et ses raisons d'agir, les modalités de coordinations des actions, la place des valeurs et des biens communs.

L'école de l'économie des conventions est née de la rencontre de chercheurs d'origine variées, résolument ouverts à une pluridisciplinarité qui fait intervenir non seulement la sociologie ,le droit, ou la gestion, mais aussi la philosophie .Remettant en cause un certain nombre de conceptions admises par la théorie orthodoxe, notamment en matière de rationalité et de coordination des agents, elle substitue à des notions telles qu'optimisation ou équilibre celles de controverse et de jugement.

Selon la théorie orthodoxe, le monde ne se compose que de marché .les firmes ne sont que des « boîtes noires »matérialisant une fonction de production.ces marchés se règlent naturellement en fonction de l'offre et de la demande et permettant ainsi la détermination du prix. L'entreprise est un acteur rationnel, parfaitement informé, un centre de décision autonome, dont l'objectif est de maximiser son profit.

En théorie, ce système tend à valoriser des actions personnelles, parfois opportunistes permettant de prendre l'ascendant sur les autres concurrents or, ces comportements opportunistes peuvent nuire à l'efficacité générale du marché, la somme des gains de chacun des participants (dans l'hypothèse de prise de décisions parfaitement individuelles) pouvant être inférieure à la somme maximale possible chaque acteur poursuit un but personnel et intervient dans son propre intérêt, il n'y a donc pas de coopération possible (s'il y a entente tous les acteurs, nous tombons dans un système de type oligopolistique ,ou monopolistique).

Donc cette économie des conventions vient pour développer un champ de recherche ,théorique et empiriques, qui rendent compte de la diversité au quotidien des coordination humaines, sur les marchés, dans la production ,dans le travail et la vie .

La constitution d'une économie ,ou d'une école, des conventions s'est concrétisée par la parution successive de quatre ouvrages collectifs en 1986-1989-1994-1997.elle s'est accompagnées d'une notoriété croissante pour cette école qui, à partir de cercles restreints (CEE ,L'INSEE,LE CREA).est parvenue à rassembler un collectif de chercheurs importants et prestigieux et à assurer une large diffusion de ses thèses ,en France comme à l'étranger (comme en témoigne l'article de Wagner 1994) .

Pour mieux comprendre cette économie des conventions, on fait plus référence au numéro spécial de la revue économique de mars 1989 qui rassemblait déjà les principaux auteurs français de l'école de la convention .si le désormais célèbre numéro de revue économique (1989) constitue sans aucun doute l'acte de naissance officiel de l'école.

Les auteurs qui constituent les piliers de l'économie des conventions sont notamment J-P Dupuy .Eymard Duvernay ; O .Favereau, A.Orlean, R ; Salais, L.Thévenot, B.Reyraud.

Après cette présentation de l'apparition de l'économie des conventions le point qui suit est consacré à définir les grandes lignes traitées par cette économie, donc on va essayer de définir le projet conventionnaliste.

- **Le projet conventionnaliste :**

Dans ce point on va essayer de montrer l'utilité de l'économie de conventions.

✓ -Relativisation du marché :

D'après la théorie orthodoxe le marché externe de l'organisation est le seul moyen de coordination entre les agents. Le projet conventionnaliste est attaché exclusivement à une conception de la rationalité limitée et de monde de coordination entre les individus, il retrouverait les analyses développés notamment par les néo-institutionnalistes américains, et en particulier par Oliver Williamson. Ce courant défend l'idée qu'à coté du marché existe un autre mode de coordination, l'entreprise, qui peut s'avère plus efficace notamment sous l'hypothèse de rationalité limitée .il se caractérise notamment par deux exigences qui s'appliquent aussi au projet conventionnaliste :

- Faire apparaitre le caractère non naturel et non universel du marché walrassien.
- Etudier le fonctionnement d'autres modes de coordination alternatifs aux marchés.

Donc ces deux principes dessinent un projet critique vis-à-vis du cadre marchand de la théorie standard.

Ils sont constitutifs de la théorie standard étendue selon la terminologie de Favereau (1989).La TSE dépasse la théorie standard par l'intégration d'une dimension institutionnelle au cadre marchand de la TS .l'organisation est ainsi présentée comme étant une alternative efficace à la coordination marchande, notamment en situation d'incertitude.

Les conventionnalistes à la différence des néo-institutionnaliste qui cherchent à analyser l'organisation comme un ensemble de transaction, dépasse cet analyse (contrat) en s'appuyant sur l'action individuelle pour expliquer la constitution des cadre collectifs de coordination.

✓ la critique de figure réductrice de l'homo-oeconomicus :

L'économie des conventions vient pour renouveler les méthodes d'analyse néoclassique en s'appuyons sur la sociologie.

Selon la théorie néoclassique l'individu (homo-oeconomicus) est défini par une rationalité parfaite et maxi matrice, donc l'individu sont supposés se comporter suivant un même principe universel qui est celui de la maximation de fonction d'utilité (pour le consommateur) ou de profit (pour l'entreprise).

A l'inverse, les conventionnalistes cherchent à faire de l'individu un précédent à l'ordre marchand. Le marché, loin d'être naturel, est perçu comme une construction collective et permanente des individus qui y participent .ce refus de la référence à un ordre transcendant les conduit à renouer le lien entre l'analyse de l'action individuelle et l'existence d'un ordre collectif. Le renouvellement de l'action individuelle et l'existence d'un ordre collectif. Le renouvellement de la réflexion sur les compétences de l'acteur économique devient alors nécessaire puisqu'on cherche à comprendre ou à expliquer comment, à partir de l'individu, se constituent des mouvements collectifs qui se réifient en normes, en règles, en institutions qui sont autant de formes de conventions. L'économie des conventions apparait ainsi comme une tentative pour constituer une grammaire générale de la régulation de non économie dans une perspective dynamique que fondée sur l'action. Plutôt que d'étudier un nouveau mode de coordination qui serait la convention, il s'agit de proposer pour toutes les modalités de coordination du formalisme, une grammaire commune, qui pourrait constituer un paradigme novateur à même de fédérer des chercheurs d'horizon différents.

- **Les apports de l'économie des conventions :**
- ✓ Le dispositif cognitif collectif (DCC)⁷:

Olivier Favereau est un des premiers auteurs à formaliser rigoureusement une analyse des conventions .Il propose dans sa contribution au premier ouvrage commun (Favereau1986), Une approche constituée de deux types de conventions C1 et convention2 (C2).C1 s'inspire de l'approche proposée par Lewis(1969).la convention que Keynes repère sur les marchés financiers et selon laquelle «l'état présent des affaires persistera». Ce type de convention émerge spontanément. Ce n'est pas le cas de C2 qui désigne le type de règle que l'on rencontre par exemple dans les marchés internes du travail formalisés par Piore et Doeringer1971.

Ce type de convention est une construction hiérarchique, fondée sur la « la relation d'autorité »Favereau précise qu'elle « correspond à la part obligatoire de chaque rôle qui se retrouve dans tous les mondes possible ».

« Il s'agit cette fois de situation où les individus se définissent par ce qu'ils font avant de se définir par ce qu'ils pensent. Les comportements sont régulés de l'extérieur »(Favereau1986)

⁷ NICOLAS Postel « l'économie des conventions une approche instrumentale de la rationalité individuelle ».

C2 correspond donc clairement à l'approche instrumentale, et fonctionnaliste, de règle ou de la convention.

L'analyse proposée dans le numéro spécial de la Revue économique 1989 revient sur cette construction binaire entre règles interprétatives harmonisant les anticipations et les règles fonctionnelles harmonisant directement les comportements. En proposant un concept unique : le dispositif collectif cognitif (DCC), Favereau privilégie l'aspect C2 sur l'aspect C1. Ainsi le DCC s'appuie sur une relation d'autorité et répond à un « savoir comment » sans disposer du « savoir pourquoi ». L'aspect cognitif souligne que le DCC vient remplir les lacunes d'acteurs à rationalité limitée, l'aspect collectif souligne que le savoir qu'il concentre est un savoir collectif, qui n'appartient pas à un individu omniscient mais à tous les individus qui font l'organisation. Un aspect du DCC limite cependant sa collégialité : bien qu'il émerge des interactions de toutes les salariées, sa mise en place définitive demeure la prérogative des postes élevés de la hiérarchie. La constitution de la convention échappe donc en partie à l'acteur.

✓ Les conventions comme forme de coordination :

La recherche que Laurent Thévenot a menée en commun avec Luc Boltanski ; et qui a donné lieu à la parution d'un ouvrage commun (Thévenot et Boltanski) (1987-1991), s'appuie sur la notion de forme ou cite.

Thévenot et Luc Boltanski s'inspirent de modèles des économies de la grandeur qui reposent sur six principes supérieurs représentant les six conceptions du « juste » qui sont « marchand », industriel, civique, de l'opinion, domestique, inspire. Donc selon ce modèle la coordination entre les acteurs est obtenue grâce à la justification par chacun de sa propre action à l'aune d'un principe supérieur commun dont la sollicitation est rendue possible par la présence d'objets qui l'incarnent. Donc ce modèle de l'économie de grandeur sert à définir un cadre commun qui définit les raisons pour lesquelles une personne s'appuie pour agir, ou la raison qui régit sa décision rationnelle afin d'avoir une coordination entre les acteurs.

La structure du modèle de Thévenot et Boltanski est donc double. Les conventions de niveau supérieur, c'est-à-dire les principes supérieurs communs, ne sont directement invoquées par les acteurs que lorsque la discussion atteint un haut niveau de généralité. Dans les situations les plus courantes, ces « principes » se manifestent sous une forme plus simple et plus concrète : à

travers les « objet » conventionnels qui les incarnent .dans ce model ,c'est donc uniquement à travers l'argumentation ,ou la justification qui suit une accusation d'injustice ,qu'apparait la nécessité de se référer à des conventions communes .

Le comportement individuel n'est en aucun cas directement régi par des conventions, bien que l'impératif de justification soit potentiellement toujours présent.

Le moment de l'épreuve agit comme un révélateur des principes qui ont guidé l'action passée. La coordination par convention s'appuie donc sur les paroles par lesquelles les acteurs qualifient et justifient leur action .C'est pourquoi les acteurs parlent de grammaire de l'accord social.

✓ la contribution J-P Dupy :

A pour objet, d'articuler individualisme et holisme, elle montre, totalement, comment la théorie des jeux, en voulant renouveler l'économie standard, est conduite à des impasses en maintenant le postulat d'un calcul autonome des individus. On peut trouver d'issue qu'un faisant appel à des règles de comportement et à des conventions dont il s'agit de comprendre la nature, au même titre que celle des calculs individuels, il propose ainsi de renoncer à la coupure artificiellement entretenue dans les travaux contemporains entre sociologie et économie, en faisant de nouveau entrer, des les préoccupations des économistes, les problèmes de comportement collectifs des individus.

Ces trois contributions sont considérées comme des contributions qui ont mené à donner le cadre de l'étude de l'économie des conventions.

Les trois autres articles sont des applications de ce qui pourrait être une théorie des conventions.

A –Orlean : s'intéresse à la régulation des marchés financiers dans des situations où le doute (incertitude) règne sur l'évaluation des principales valeurs. Cette régulation n'est possible que si intervient un mécanisme, ou une forme sociale, capable de contrecarrer la défiance généralisée qui risque de se produire dans une telle situation d'incertitude radicale.

C'est le rôle de «convention financière » qui est une sorte d'institution permettant aux acteurs d'un marché de coordonner a priori leurs anticipation individuelle.

F-Eymard-Duvernay : propose une analyse des « conventions »de qualité pour caractériser les coordinations des agents en dehors du marché.et analysent comment ils se mettent d'accord alors même le marché n'existe pas encore.

R-Salais :développe une approche des modes d'organisation intra firme sous la forme de « convention »de travail ,d'après Salais la convention est une forme qui mènent de coordonner des intérêts contradictoire qui relèvent de logique opposées ;mais qui ont besoin d'être ensemble pour pouvoir être satisfaits.il est clair que ,si l'entrepreneur est intéresse par le produit et les travailleurs par le salaires .Donc chaque un a un objectifs qui veut le réalisée ;donc la convention permet en outre de faire tenir ensemble des personnes inégales .elle est compatible avec l'inégalité des positions. L'un des principes d'équivalence (travail-produit) agence un domaine de réalité plus large que le second (travail-salaire, il ouvre en effet l'ensemble du cycle de production et de vente.

- **l'économie des conventions et la théorie des jeux :**

L'approche de l'économie proposée par Olivier Favereau et Laurent Thévenot but sur un même problème : celui du moment de la genèse, celui de l'action non institutionnalisée.

La théorie des jeux vient pour traitée le sujet de genèse des conventions, car cette théorie sert à définir

Les règles de jeux pour éviter le blocage afin de diriger le comportement des individus.

C'est dans ce contexte que Lewis1969 forge le concept de convention, repris par l'économie Schelling1977, pour désigner des modes de coordination qui émergent afin de résoudre collectivement des situations indécidables par le calcul individuel.

La notion de convention apparait, de sorte, comme un prolongement de la théorie des jeux, dont elle ne remet pas en cause les postulats, notamment quant à l'individualisme méthodologique, elle tache de comprendre comment peuvent naitre des conventions standard.

Les individus, libre de leurs décisions, peuvent être conduits à préférer se conformer à ces standards, plutôt que de chercher de manière isolée à trouver des solutions. Ce qui importe par conséquent, dans cette approche, c'est la genèse et l'évolution de ces standards compte tenu des comportements économiques individuels. Pour faire bref, nous pouvons avancer qu'il s'agit d'introduire dans la micro-économie des structures stables, de la « viscosité » dans les décisions c'est-à-dire de tenir compte de la permanence des formes sociales dans un cadre conceptuel qui ne décrivait jusqu'alors que des compositions instantanées d'intérêts.

1-6-2 L'approche des gestionnaires :

L'approche des gestionnaires vient pour critiquer la position intermédiaire des économistes.

Le début de cette approche était avec la publication des deux ouvrages de P.Y Gomez en 1994 et en 1996 ; L'auteur, précurseur et chef de file, y exposé un modèle conventionnaliste de la firme à la fois novateur, riche et enthousiasmant.

Par la suite un numéro spécial de la revue française de gestion consacré à la « théorie des conventions en pratique ».

Pour mieux comprendre cette approche nous allons essayer de citer les grandes lignes traitées par les gestionnaires dans le numéro spécial de la revue française de gestion consacré à « la théorie des conventions en pratique ».

Chaque auteur de cette revue étudie la convention dans un domaine précis.

Pour :

1 G.Marion : Son étude était sur le marketing et les conventions de qualification, l'auteur propose le renouvellement de l'approche de la gestion de la relation marchand par le « marketer ». Le marketing devient alors un ensemble d'opérations permettant la construction de croyances et de convictions. Ce constat amène l'auteur à « rejeter l'idée d'une rationalité consubstantielle à chaque acteur et accepter l'existence de formes de rationalité construites collectivement »

Les choix de l'individu sont en partie guidés par des cadres communs qui déterminent ses « propres » besoins ; la qualité du produit est un attribut exogène dont la perception par le client ne repose pas sur sa raison profonde mais sur une convention repérable qui 'elle seule sert de repère (individu méthodologique affaibli).

2 -J-L Zécrit : cet auteur s'intéresse à la convention et la gestion budgétaire.

L'auteur montre en quoi l'utilisation des conventions permet de mieux comprendre la coordination entre les acteurs afin d'améliorer la performance budgétaire.

Cette convention sert à éliminer l'incertitude car chaque agent est au courant des tâches qu'il doit les faire afin de finaliser le budget (l'individu est un individualisme méthodologique fort).

3- G-Heem : s'intéresse à la convention et le contrôle interne bancaire.

L'existence d'une convention qui facilite à l'individu de faire le contrôle dans leurs tâches.

Mais cette convention laisse à l'individu une marge de liberté dans la manière de faire le contrôle

4- L.Véran : organisation de la décision : efforts de rationalisation et limites conventionnelles montre

Dans ce chapitre l'auteur montre comment les conventions peuvent régler le problème de l'incertitude qui naît dans une situation de communication imparfaite, des acteurs dont les intérêts individuels peuvent fréquemment diverger et qui ne disposent ni du temps nécessaire ni de l'information qui leur permettrait de rationaliser totalement leurs choix.

5- L.Honoré : GRH de et gestion de la relation de travail :

L'auteur montre à l'aide d'une étude de cas l'existence d'une convention qui facilite le management des ressources humaines au sein des entreprises.

Cette convention sert à la structuration de la relation de travail qui lie chaque individu à l'entreprise.

6-P-Y Gomez : propositions épistémologiques pour l'analyse conventionnaliste :

P-Y GOMEZ met l'accent sur la question de méthodologie liées à l'approche conventionnaliste (entendons par là méthodes d'investigation sur le terrain et non positionnement individualisme vers holisme)

Pour Gomez « l'individu est le point de départ du modèle conventionnaliste comme dans le modèle libérale, il est la plus petite partie du corps sociale, dotée de facultés de décision, d'adaptation et d'action .

Dans ce point de vue, il ne s'agit pas d'un modèle holiste, tel que le corps sociale tout entier, ou des groupes humains (les classes sociales par exemple) agissant en tant qu' (individu) dans l'espace socio-économique)

P-Y Gomez emprunte à l'holisme la manière dont l'individu est cognitivement englué dans le social (ciment sociale) ou bien « chaîne », dont la reconnaissance d'objets collectifs est d'ailleurs une constante pour l'auteur par contre les autres auteurs' intéresse à montrer en quoi le contexte social contribue à générer des comportements micro-économiques spécifiques fondés sur des ajustements mutuels .

Donc pour G-Y Gomez l'individu est le point de départ de la construction d'une convention.

Après cette présentation théorique de la théorie de la convention et avant de l'appliquer cette théorie dans le domaine comptable ; nous allons faire une présentation de la comptabilité.

Section2 : la comptabilité

Apparue dès l'Antiquité, formalisée depuis le XVe siècle, la comptabilité est devenue la source la plus sûre de l'information économique et financière, base du système d'information de gestion de l'entreprise ; elle est aujourd'hui le langage commun de celle-ci avec tous ses partenaires, personnels, clients, fournisseurs, créanciers, actionnaires, collectives, public en général.

2-1 la définition de la comptabilité :

Avant de donner une définition de la comptabilité on va essayer de faire un petite rappelle historique :

Comme le signale Raymond de ROOVER⁽⁸⁾ l'histoire de la comptabilité a été jusque dans les années 1950, celle du développement de la méthode en partie double avec deux principales phases :

➤ Pour la période antérieure à 1500, il s'agissait surtout de livre de tenue de comptes, dont l'intérêt historique n'a été perçu que récemment. Nous appellerons cette phase « la période antique ».

➤ Après le début du 16^{ème} siècle, l'histoire de la comptabilité est reconstituée à partir de la description de manuels comptables, c'est la période de la naissance et de l'essor de la doctrine comptable (avec l'essor de la partie double).

Cette évolution de la comptabilité s'est faite sous la pression de la conjoncture économique.

Donc après ce petite rappelle historique de la comptabilité on peut données la définition de la comptabilité.

Définition de la comptabilité :

Les définitions de la comptabilité sont extrêmement nombreuses tout au long de sa longue histoire. De non jours encore la controverse sur la nature de cette discipline.

La comptabilité peut être définie comme un ensemble de système d'information subjective ayant pour objet la mesure de la valeur des moyens et des résultats d'une entité.

En plus la comptabilité peut être perçue comme un ensemble des comptes établis et tenus selon des règles. Elle est donc un système d'information obéissant à des conventions et des normes socialement définies et ne peut exister et se développer que dans des sociétés humaines complexe ayant atteint un assez haut degré d'organisation.

⁽⁸⁾ – Djelloul Saci, « comptabilité de l'entreprise et système économique.

Il existe plusieurs types de comptabilité : comptabilité analytique ; générale, comptabilité publique ; comptabilité nationale.

Dans le cadre de notre recherche nous allons se limiter à la comptabilité générale ou la comptabilité financière.

2-2 La nature de la comptabilité :

La comptabilité est considérée comme un art ; une technique ; une science ; un langage.⁽⁹⁾

➤ **Un art :**

L'art est défini comme « application du savoir à l'obtention de résultats utiles à l'homme ». Autrefois, le savoir de « l'homme de l'art » était un savoir faire fondé sur des connaissances empirique. Dans ce sens, la comptabilité est parfois définie comme l'art de la mesure ; du classement et de l'enregistrement des données chiffrées liées aux événements affectant les organisations.

➤ **Une technique :**

Le terme de technique désigne traditionnellement un ensemble de procédés mis en œuvre pour obtenir un résultat déterminé.

Selon cette acception, la comptabilité est généralement définie comme une technique quantitative de collecte, de traitement et d'analyse de l'information appliquée aux évènements économiques et juridiques des entreprises.

➤ **Une science :**

La science est ainsi définie comme un ensemble de connaissance théoriques ou d'étude valeur universelle, caractérisées par un objet et une méthode déterminés, fondées sur des relations objectives et exprimées par des lois ; vérifiables ou falsifiable.

Selon cette acception basée sur le modèle des sciences physique et naturelles, la comptabilité n'est pas une science.

Elle n'a pas une portée et une valeur universelles. A travers le monde, les systèmes comptables présentent des différences significatives et dépendent du contexte économique et social de chaque pays. En outre les postulats de la comptabilité et ses méthodes de mesure ou d'évaluation ne sont pas fondés sur des relations objectives et falsifiables.

⁽⁹⁾- Bernard Colasse, « comptabilité générale », « PCG 1999 ».

Avec le développement de la recherche dans les universités, ce que est en train de naître selon B. Colasse (1979) : comptabilité et géographie ont des affinités épistémologiques. Donc c'est une science comptable ; c'est-à-dire un savoir lié à la comptabilité, comme la science économique lié à la politique et à la pratique économique mais distinct de la comptabilité.

Ces recherches qui vise à donner à la comptabilité un statut scientifique, elles ont pour but de dégager une théorie universelle susceptible de renfoncer les assises scientifique de la comptabilité, les publications académiques ou professionnelles, principalement d'origine Anglo - saxon d'une diversité d'approches était pour élaborer et valider une théorie comptable.

➤ **Un langage :**

Un langage est communément défini comme un système de signes propre à favoriser la communication entre les êtres.

Selon cette définition, la comptabilité constitue un des langages formalisés des organisations. Elle est même souvent désignée comme le langage de la vie des affaires.

Le langage comptable, comme tous les langages, présente 3 aspects fondamentaux : l'aspect syntaxique, l'aspect sémantique et l'aspect pragmatique.

La syntaxe comptable peut être définie comme l'ensemble des règles et procédures qui doivent être suivies pour enregistrer les transactions et élaborer les états financiers à partir de symboles formant le vocabulaire comptable. Comme la grammaire pour le langage naturel, elle organise la structure de la comptabilité. Les symboles du langage comptable présent la particularité d'être composés de chiffres et de mots tels que débit, crédit ou passif ... etc.

L'aspect sémantique a trait à la signification des signes transmis par la comptabilité et porte sur la correspondance entre l'objet décrit (l'entreprise) et le modèle qui le représente (comptabilité).

L'aspect pragmatique rend compte du contexte de la communication et se rapporte ici aux finalités ou utilisations de la comptabilité.

2-3 Les finalités de la comptabilité⁽¹⁰⁾ :

La comptabilité, dont les origines remontes à la naissance de l'écriture et du calcul, répond à des besoins sociaux qui ont évolué au cours de l'histoire en fonction des changements de l'organisation économique et sociale. Avec le développement du commerce et des échanges

¹⁰ – BERNARD Esnault et CHRISTIAN Hoarau, « comptabilité financière », Presses universitaires de France, 2001.

internationaux ainsi que du crédit à partir du XII^e siècle, la comptabilité servira de moyen de preuve dans la vie des affaires.

La comptabilité constitue la principale source d'information chiffrée des investisseurs boursiers. A ce titre, elle est supposée être utile à leur prise de décisions. Elle joue également depuis le début des années 1920 un rôle essentiel en matière de calcul et de contrôle des impôts. Sans se substituer dans le temps, les finalités diverses de la comptabilité se sont accumulées au cours de l'histoire. Elle répond aujourd'hui à six finalités principales, fournir un moyen de preuve et permettre le contrôle des engagements de l'entreprise, aider à la prise décision, servir le diagnostic des performances et des risques, alimenter la statistique économique, faciliter le dialogue social. Il est usuel de définir la comptabilité comme le langage de la vie économique.

2-3-1 Fournir un moyen de preuve :

Mémoire écrite des transactions, il est naturel que la comptabilité constitue un moyen de preuve dans la vie des affaires. Dès le début du développement des échanges, la tenue des comptes avait pour objet de permettre au commerçant de connaître ses créances et ses dettes et de pouvoir en apporter la preuve.

Le code de commerce algérien impose à toute personne physique ou morale ayant la qualité de commerçant l'enregistrement comptable chronologique des mouvements affectant le patrimoine de son entreprise, le contrôle par inventaire, une fois tous les douze mois, de l'existence et de la valeur des éléments dudit patrimoine et enfin l'établissement de documents synthèses composés d'un bilan, un compte de résultat et une annexe.

Par ailleurs le code précise que toute comptabilité régulièrement tenue peut être admise en justice pour faire preuve entre commerçants pour faits de commerce. En revanche, si elle a été irrégulièrement tenue, elle ne peut être invoquée par son auteur à son profit.

2-3-2 Permettre de contrôle :

Une des finalités de la comptabilité qui prédomine est de rendre compte et de faire rendre des comptes. Comme instrument de mesure de la richesse créée par l'entreprise, la comptabilité fournit les bases nécessaires à la détermination de divers droits pécuniaires tels que les dividendes des actionnaires, la participation financière des salariés et les impôts exigés par l'état, mais elle apporte également des éléments quantitatifs permettant de vérifier le respect des contrats explicites.

Passés entre l'entreprise et ses partenaires. Elle constitue ainsi un instrument de contrôle juridique et fiscal et un instrument de régulation sociale.

2-3-3 Le contrôle du partage des richesses :

La comptabilité procure des informations permettant aux actionnaires de contrôler les dirigeants de l'entreprise ; A travers les états financiers, ils peuvent ainsi apprécier l'incidence des décisions d'investissement et de financement prises par les dirigeants sur la situation financière et le résultat distribuables de l'entreprise et vérifier qu'elles n'ont pas été contraires à leur intérêt. Elle organise également le droit d'information et de consultation des actionnaires en prévoyant que tout actionnaire a le droit d'obtenir communication : de l'inventaire, des comptes annuels et de la liste des administrateurs ou des membres du directoire et du conseil de surveillance selon le cas.

2-3-4 Le contrôle de l'assiette de l'impôt :

Les données comptables sont utilisées pour établir l'assiette de multiples impôts directs et indirects. L'ensemble de la fiscalité des entreprises s'appuie sur la comptabilité dans la mesure où le résultat imposable suppose dans un premier temps la détermination du résultat comptable. Ensuite ce dernier est rectifié de façon extra – comptable afin de tenir compte des divergences entre les règles comptables et les règles fiscales. De même la comptabilité fournit les données : le chiffre d'affaires et les achats de bien et services.

Depuis l'introduction des impôts sur le revenu, la comptabilité est un moyen puissant de contrôle pour l'administration fiscale. Aussi le législateur est – il intervenu à plusieurs reprises depuis cette période notamment pour fixer les obligations comptables des contribuables, conditionner la déductibilité des charges par leur inscription obligatoire en comptabilité, donner au fisc un droit de vérification de la comptabilité des entreprises. Cette vérification a pour objet d'examiner sur place les documents comptables d'une entreprise et de les confronter à certaines données de fait ou matérielles (notamment les pièces justificatives) afin de contrôler les déclarations souscrites et éventuellement déterminer les impositions supplémentaires.

2-3-5 Le contrôle pour surveiller et punir:

La comptabilité un des moyens qui permet de détecter et prévenir les fraudes soit directement ou par rapprochement ou recoupement des données comptables avec des pièces justificatives, des éléments physique identifiable ou des attestations fournies par des tiers (clients, fournisseur, banquier).

Détecter et prévenir la fraude relèvent en premier lieu de la responsabilité des dirigeants, au travers de la mise en place d'un système d'information comptable fiable et de procédures de contrôle interne. Mais dans les PME ou le dirigeant exerce seul le pouvoir de direction et intervient directement dans un grand nombre de tâches quotidiennes le contrôle interne est peu développé. La prévention et la détection des fraudes sont alors assurées par le contrôle externe légal. Celui-ci permet également de vérifier l'intégrité des dirigeants dont le contrôle au sein de l'entreprise par des subordonnées apparaît en pratique délicat à mettre en œuvre quelle que soit la taille de l'organisation. Le contrôle externe légal est exercé par des professionnels indépendants, les commissaires aux comptes, dont la mission fondamentale est de garantir la fiabilité des informations comptables et financières données par les responsables sociaux.

2-3-6 Aider à la prise de décision :

Principale source d'information chiffrée, la comptabilité contribue à la préparation des décisions de l'entreprise et de ses partenaires. L'essor industriel et le développement des grandes entreprises, caractérisées par une séparation entre les actionnaires propriétaires et les managers professionnels, ont renforcé au cours du vingtième siècle les besoins d'information pour la prise de la décision des dirigeants et des investisseurs. D'autres partenaires extérieurs tels que les banquiers, les clients ou les fournisseurs, les pouvoirs publics ont également besoin, dans leurs relations avec l'entreprise, de disposer d'informations fiables. A la fonction traditionnelle de la comptabilité s'est ajoutée une utilité décisionnelle interne et externe.

L'information quantitative utilisée pour la prise de décision par les responsables dans l'entreprise provient pour l'essentiel, cependant la comptabilité financière produit des informations encore nécessaires à la gestion quotidienne des clients ou des fournisseurs et aux choix d'investissement ou de financement. De plus, dans les petites et moyennes entreprises (PME) dont les activités mono-produites n'imposent pas la mise en place d'un système d'information de gestion sophistiqué, elle demeure utile pour l'information et la prise de décision des dirigeants.

D'autres partenaires de l'entreprise que les actionnaires actuels ou potentiels ont recours aux états financiers pour élaborer leur décision. Ainsi par exemple le banquier les utilisera pour décider de l'octroi d'un crédit, les pouvoirs publics pour accorder ou refuser une subvention, le fournisseur consentir des délais de paiements.

2-3-7 Servir le diagnostic économique et financier :

Utile à la préparation des décisions, la comptabilité l'est plus encore pour en mesurer et analyser a posteriori les résultats. Les données issues des états financiers constituent, après des retraitements éventuels, le matériau de base de tout diagnostic des performances et des risques économiques et financiers ainsi que de l'évaluation financière des entreprises.

A ce titre, l'information comptable est susceptible d'être utilisée par un public diversifié et de servir une analyse financière aux objectifs multiples qui dépendront du contexte et de l'intérêt de la personne qui la demandera ou la pratiquera. Les états financiers sont ainsi le support d'une analyse financière a posteriori orienté vers le suivi au sein de l'entreprise des réalisations comparées aux prévisions, la communication interne en direction des salariés, la communication externe en direction des marchés financiers ou du grand public, l'évaluation de l'entreprise, l'étude statistique des entreprises réalisée par des banques de données ou des organismes spécialisés (sociétés financières, centrales des bilans...).

2-3-8 Alimenter la statistique et la comptabilité nationale :

Les données comptables d'entreprise représentent une source privilégiée d'informations primaires des statisticiens et des comptables nationaux chargés des synthèses et des prévisions macroéconomiques. A ce titre elles ont une place centrale dans le dispositif algérien de la statistique d'entreprise.

La collecte des données est réalisée principalement selon deux filières : les états financiers joints à la déclaration fiscale des entreprises et les enquêtes réalisés par les organismes des statistiques.

La mobilisation des informations comptables par les statisticiens à des fins d'analyse macro et micro-économique porte principalement sur la mesure de la production des biens et services et de ses emplois (consommation intermédiaire, investissement, exportation). La mesure du revenu dégagé par la production et de sa répartition entre les facteurs de production (capital et travail), la mesure de l'accumulation du capital et de ses modes de financement, la description des patrimoines et l'évolution de leur structure.

2-3-9 Apporter la confiance et favoriser le dialogue social :

L'usage des chiffres est devenu un rite dominant dans les sociétés modernes. Investis d'un pouvoir de légitimation et associés au critère de vérité comme l'indiquent les expressions

courantes «< la vérité des chiffres » et «< les chiffres parlent d'eux-mêmes », ils remplissent une fonction symbolique qui n'est pas toujours perçue par les acteurs par les acteurs eux-mêmes. Sources d'information chiffrée des participants à la vie des affaires, la comptabilité remplit de façon implicite une fonction sociale qui consiste à leur apporter dans les relations d'échange la confiance nécessaire à toute transaction. Cet apport de confiance secrété par la comptabilité tient à la croyance en la véracité des représentations de réales qu'elle fournit.

La comptabilité dépasse alors sa simple fonction d'information. L'importance du secteur public et parapublic accroît ce besoin : «< la société a le droit de demander compte-rendu à tout agent public de son administration ».

2-4 Les acteurs de la comptabilité⁽¹¹⁾ :

Source d'information financière des tiers, la comptabilité est dans la plupart des pays une obligation légale, pour être compréhensible par des personnes extérieurs à l'entreprise et comptable d'une entreprise à une autre, elle doit respecter certaines règles ou normes tant en ce qui concerne la tenue des comptes que la présentation des documents de synthèse.

Dans la plupart des pays le processus de production et de communication de l'information comptable fait intervenir de nombreuses acteurs que l'on peut regrouper en 4 catégories ; les producteurs ; les utilisateurs, les normalisateurs (nationaux et internationaux) et les auditeurs.

2-4-1 Les producteurs :

En application des dispositions législatives et réglementaires ; plusieurs catégories d'organisation sont susceptibles de produire pour les tiers de l'information comptable ; notamment les entreprises industrielles et commerciales du secteur privé ou public, les entreprises agricoles ou des services, les établissements de crédit, les compagnies d'assurances, les professions libérales, les associations, les parties politiques.

Ces producteurs de l'information comptable peuvent ; soit élaborer eux-mêmes au sein de leurs services comptables L'information comptables ; soit confier à des personnes externes (expert – comptable la plupart du temps), dont les services répondent principalement à trois

¹¹ www.memoireonline.com, «< le projet – nouveau – système – comptable – Algérien – anticiper – PCN 1975.

catégories de besoins : besoin de suppléance pour l'accomplissement matériel de tâches comptables besoin de surveillance de la comptabilité et d'attestation indépendante, besoin de conseils dans des domaines divers : juridique, fiscal, gestion.

2-4-2 Les utilisateurs :

Les utilisateurs de l'information comptable constituent une catégorie variable historiquement et géographiquement dont la composition reflète les caractéristiques socio-économiques et le mode de gouvernance d'un pays donné.

Les principaux utilisateurs de l'information comptable sont en générale, les dirigeants les actionnaires (investisseurs), les créanciers , les pouvoir publics, les salariés et le public en général (association de consommateurs et écologiques), les analystes financiers...etc.

La longueur de cette liste dépend de système économique et de l'importance de l'information comptable donc selon le besoin.

La place des utilisateurs est également très variable, prenons l'exemple de personnel de l'entreprise. Dans les pays où ce personnel n'est pas associé à la gestion (y compris comptable) de l'entreprise, la tendance est de considérer cette catégorie d'utilisateur comme « externe » à l'entreprise.

Par contre, dans les pays où il existe une tradition de cogestion, le personnel est considéré comme un utilisateur interne.

2-4-3 Les normalisateurs :

Le besoins de règlementer et de normaliser l'information est un phénomène relativement récent qui ne s'est développé qu'au XXe siècle. Dans l'ensemble, les raisons de la normalisation tiennent essentiellement à quatre motifs principaux :

- Rassurer les créanciers et les petits porteurs (à la suite de scandales financiers) par une information systématique, comparable et fiable.
- Permettre des contrôles fiscaux ;
- Satisfaire les besoins des organes de planification étatiques (dans les pays concernés) ;
- Permettre aux salariés d'accéder à l'information comptable (dans les pays concernés par ce type de préoccupation).

Donc la normalisation garantit le respect d'un certain nombre de règles, un langage commun ; elle facilite les comparaisons dans le temps (normalisation temporelle) et d'une entreprise à l'autre (normalisation spatiale).

Cette normalisation peut être confiée au secteur privé, ou au secteur public.

2-4-4 Les auditeurs :

L'écllosion d'une réglementation publique de l'information comptable a entraîné la nécessité d'une vérification (d'un audit) de cette information par un corps de vérificateurs (auditeurs) spécialisés. Cette vérification a pour finalité sociale de concourir à la sécurité et à la transparence des relations financières en exprimant sur les informations comptables une opinion compétente et impartiale.

Dans certains pays la vérification est entièrement confiée à des cabinets privés d'experts comptables sans intervention de la puissance publique.

Dans d'autres pays, la vérification est confiée à des contrôleurs investis d'une mission d'ordre public et placés sous le contrôle d'un organe d'Etat ; selon les Etats, on peut observer deux variantes :

- Soit cette mission d'ordre public est confiée à des experts – comptables privés spécialement mandatés et payés par les entreprises ;
- Soit cette mission d'ordre public est confiée à des agents de l'Etat payés par l'Etat.

2-4-5 Les dirigeants

Ils sont responsables de la politique comptable, de l'élaboration des états financiers et ils s'appuient sur le rôle de l'information pour la gestion interne. Pour l'usage interne, les dirigeants peuvent établir des documents qui ne respectent pas forcément les prescriptions réglementaires concernant l'évaluation et la présentation des états financiers et qui servent de base d'interprétation et de jugement aux dirigeants.

2-4-6 Les actionnaires (les investisseurs)

Les apporteurs des capitaux en général délèguent la gestion aux dirigeants et ils ont le droit de consulter les documents comptables. L'attention des apporteurs de capitaux aux performances de l'entreprise doit être satisfaite par une information qui leur permettra de porter un jugement sur l'allocation des ressources, leur rentabilité et d'apprécier l'efficacité des activités

effectuées par les dirigeants. L'information comptable doit les aider à décider quand il convient d'acheter, de conserver ou de vendre leurs actions.

2-4-7 Les salariés

L'information comptable présente un intérêt pour les salariés tant au niveau de l'appréciation prospective de la situation économique et financière de l'entreprise, de la stabilité et de la rentabilité de leurs employeurs qu'au niveau des aspects relatifs aux rémunérations, à l'emploi et aux avantages en matière de retraite.

2-4-8 Les tiers

Pour porter un jugement sur la situation de l'entreprise, divers intéressés suivent chacun sous un angle différent, l'information donnée par les comptes d'une entreprise; les banques ont besoin d'accéder aux états financiers pour apprécier la solvabilité de l'entreprise avant la décision d'octroi des prêts ou de maintien d'un concours financier, les fournisseurs aussi sont intéressés par la solvabilité de l'entreprise.

2-4-9 Les clients et grand public

A travers l'information comptable sur la situation financière de l'entreprise, ils pourront apprécier sa pérennité.

2-4-10 L'Etat

Il assure une qualité minimale de l'information comptable, en agissant sur le processus de la normalisation comptable et en assurant un caractère plus ou moins contraignant aux normes et principes. Les états financiers sont destinés à l'administration fiscale, ou les données comptables retraitées servent de base à la détermination des impôts. De même, les états financiers sont destinés aux autorités de la portée des utilisateurs par divers moyens: rapports annuels, presse économique, et accessibles aux tribunaux de commerce.

Les utilisateurs de l'information comptable constituent une catégorie diversifiée dont les besoins sont hétérogènes, ce qui peut engendrer des situations conflictuelles.

En France par exemple, les pouvoirs publics ont une influence notable sur la nature de la communication de l'information comptable, alors qu'aux Etats-Unis, cette influence est exercée par les investisseurs.

2-5 Les principes comptables⁽¹²⁾ : La comptabilité, comme toute discipline, est basée sur des principes. Ces principes portent des noms connus ; qui pour certains d'autre eux traversent toute l'histoire de la comptabilité par exemple le fameux principe de « prudence ».

Pendant long temps on a pu penser que ces principes étaient immuables et concernaient toutes les comptabilités de toutes les époques et de tous les continents, la relativité des principes comptables est une découverte de la fin du XX^e siècle permise, notamment, par les études de comparaison internationale et l'étude de l'histoire de la comptabilité : la prudence allemande par exemple n'est ni la prudence américaine ni la prudence Française.

Dans le cadre de ce travail on va essayer de citer les grands principes comptables.

La présentation de ces principes est commencée par évoquer le célèbre principe de la partie double ; puis le traitement des principes de qualification enfin les principes d'observation.

Cette présentation est également assez arbitraire et il n'implique ni chronologie ; ni hiérarchie règlementaire ou doctrinale.

2-5-1 Le principe de la partie double :

Ce principe règle la saisie de l'information en comptabilité des entreprises, est peut-être son trait le plus caractéristique. Il lui donne aussi ses lettres d'ancienneté ; en particulier par rapport à la comptabilité nationale, puisqu'il a été inventé au moyen Âge et se trouve présenté dans l'ouvrage de Pacioli (1494).

Deux principes d'explication sont donnés : celle par les flux celle par le patrimoine.

2-5-1-1 L'explication par les Flux :

Cette explication, très influencée par l'émergence de la comptabilité nationale et le développement de l'analyse financière, repose sur l'idée que la comptabilité des entreprises a pour rôle fondamental de mémoriser des flux économiques nés d'opérations d'échange.

⁽¹²⁾- BERNARD Colasse, « comptabilité générale », PCG 1999 , Economique 2000.

- P. Mévellec et G. Rochery ; « éléments fondamentaux de comptabilité » ; Vuibert gestion, août 1990.

- « giride comment lire les comptes des sociétés, collection investir conseil.

Le principe de la partie double vient pour organisée se flux afin de présenter l'information comptable car l'entreprise est vue aujourd'hui essentiellement comme un lieu d'échanges et de transformation des éléments faisant l'objet des échanges.

La maîtrise des flux d'échange avec l'environnement est de venue l'enjeu majeur de la gestion économique au point que même les éléments les plus stables de la structure sont progressivement intégrés dans l'analyse de flux.

Ces flux sont de deux natures soit externe dont l'origine ou la destination est un agent de l'environnement, soit un flux interne qui présente un cheminement dans un processus et il ne peut y avoir de réciprocité comme pour les flux externes.

Les flux externes génère deux nature des flux : ils sont réels où monétaires.

2 -5-1-2 L'explication patrimoniale :

La seconde explication dominante pour présenter la méthode comptable ; c'est la mesure du patrimoine de l'entreprise à travers le bilan.

Tout mouvement affectant un élément quelconque du bilan est nécessairement accompagné d'un mouvement inverse et de même importance sur un ou plusieurs autres éléments. Donc le bilan doit être toujours équilibré.

Donc cette technique d'enregistrement serait le fondement du principe du parti double.

2-5-2 Les principes de quantification (mesure) :

Il faut quantifier les opérations à enregistrer, pour cela la comptabilité a recours à la monnaie, au critère de valeur historique et à l'application du principe de non compensation et de prudence.

2-5-2-1 Le principe de quantification monétaire :

Les flux et les stocks saisis en comptabilité sont estimés en unités monétaires.

2-5-2-2 Le principes du coût historique :

Les coûts historiques constituent la principale référence du comptable en matière d'évaluation.

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'entreprise, les biens acquis à titre onéreux sont enregistrés à leur coût d'acquisition les biens acquis à titre gratuit à leur valeur vénale et les biens produits à leurs coût de production, les biens fongibles sont évalués ; soit à leur coût moyen pondéré d'acquisition ; soit en considérant que le premier bien sorti est le premier bien entrée.

2-5-2-3 Le principe de prudence :

C'est un principe que les comptables considèrent comme fondamentale.

Il est défini comme étant « l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert sur l'avenir d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entreprise ».

Selon ce principe, les diminutions de valeur (moins - values) par rapport au coût historique sont prises en compte en comptabilité par la constitution de provisions dès qu'elles sont probables.

Par contre les augmentations de valeur (plus - values) par rapport au coût historique ne sont pas comptabilisées avant leur réalisation (minimum du coût historique et de la valeur actuelle). L'application de ce principe répond aux obligations juridiques telles que la protection des actionnaires.

2-5- 2-4 Le principe de non-compensation :

Les éléments d'actif et de passif doivent être évalués séparément. Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes d'actif et de passif du bilan ou entre les postes de charges et de produit du compte de résultat. Le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

2-5-3 Les principes d'observation :

Les principes d'observation de la comptabilité sont les principes qui sont assez directement liés à l'analyse et à la mesure du patrimoine de l'entreprise ainsi qu'à sa variation périodique appelée résultat. Très concrètement, ils sont traités à la fabrication des états financiers.

2-5- 3-1 Le principe de l'entité :

L'entité est considérée comme un ensemble autonome, distinct de ses propriétaires, associés ou actionnaires. La comptabilité d'une entité repose sur une nette séparation entre sa situation financière et celle des personnes physiques ou morales qui la dirigent ou qui ont contribué à sa constitution et à son développement. Les états financiers de l'entité prennent en compte uniquement l'effet de ses propres transactions et des seuls événements qui la concernent.

2-5- 3-2 Principe de périodicité :

Pour les besoins de la vie économique et pour répondre aux besoins d'information, la vie de l'entreprise est découpée en périodes ou exercices comptable. En général, ces périodes sont égales et correspondant à un an.

Du moment où la vie de l'entreprise est découpée en périodes qui correspondent à des exercices, il faut avoir une indépendance entre les exercices, c'est-à-dire que chaque exercice supporte les charges et les produits qu'il génère.

2-5- 3-3 Les Principes de continuité d'exploitation :

La création d'une entreprise a un objectif donné, ce qui suppose que l'entreprise ne va pas cesser son activité dans l'immédiat, mais qu'elle va continuer de fonctionner pour permettre la réalisation de ses projets et de ses activités en cours. Donc, l'entreprise n'a pas l'intention ni la nécessité de liquider ou de réduire ses opérations.

2-5-4 Autres principes :

Il existe d'autres principes : principe de l'image fidèle, principe de la permanence des méthodes, principe de l'importance relative et principe de l'intangibilité du bilan d'ouverture.

2-6 La théorie de la comptabilité :

Depuis les années 1970 ; la littérature comptable rend compte d'une heureuse évolution du débat sur théorie comptable et consistant à privilégier de plus en plus une approche sémantique du problème.

Une théorie de la comptabilité est donc indispensable pour identifier les modéliser comptables et en analyser leur fonctionnement. Selon B. Colasse⁽⁹⁾ montre de façon éloquent qu'il y a à la fin du XX^e siècle 3 types de théorie : des théories descriptives ; des théories normatives et des théories explicatives dont, parmi ces dernières, la plus connue dans le monde Anglo-saxon : la théorie positive.

Dans ce cadre de se travail on va essayer de définir les deux théories : positive et normative.

2-6-1 Les théories normatives traditionnelles :

Il faut reconnaître qu'il existe plusieurs conceptions des théories normatives. Nous présenterons ici les théories normatives « traditionnelles » telles qu'elles ont été dans de

nombreux cas utilisées au cours de la deuxième moitié du XX^e siècle. Ces théories normatives traditionnelles se caractérisent par deux éléments fondamentaux :

➤ Premièrement, ces théories utilisent un raisonnement déductif pour faire découler les principes et les concepts d'une comptabilité à partir d'un objectif assigné à cette comptabilité : elles sont donc à ce titre totalement différentes des « théories » purement descriptives qui ne visent qu'à reformuler, d'une manière certes pédagogique, les pratiques existantes ;

➤ Deuxièmement, ces théories se situent généralement dans un contexte socio-économique donné et n'envisagent pas d'offrir un choix de plusieurs contextes possibles. Ainsi, comme le souligne à juste titre B. Colasse, le cadre conceptuel proposé en 1972 par le FASB (Financial Accounting Standard Board) aux Etats-Unis constitue une théorie (normative) de la comptabilité pour laquelle le FASB « postule un environnement où les marchés financiers jouent un rôle majeur en matière de financement et où les investisseurs sont les principaux destinataires de l'information comptable » ; par ailleurs, « ces investisseurs sont censés avoir un comportement décisionnel que leur prête la théorie néo classique » (B. Colasse).

2-6-2 -La théorie positive de la comptabilité :

Cette théorie a été élaborée (par des auteurs américains essentiellement) en réaction contre la théorie normative. Ainsi pour Watts et Zimmerman (1979), la science comptable n'a pas pour objet de proposer des normes comptables mais de décrire et d'expliquer les comportements concrets des acteurs.

Dans sa pratique effective, la théorie positive de la comptabilité est caractérisée, à par quatre éléments fondamentaux.

➤ Elle ne s'intéresse pas aux problèmes normatifs de la comptabilité : le fait d'avoir, par exemple, si la mesure de l'efficacité suppose tel ou tel type de comptabilité ne rentre pas dans son champ habituel d'étude.

➤ Elle s'intéresse, en revanche, aux comportements des acteurs qui jouent un rôle en matière comptable ; il s'agit principalement des dirigeants (managers) mais aussi, à titre secondaire, des autres acteurs comme les investisseurs, les créanciers, l'administration fiscale et les salariés.

➤ Elle formule des hypothèses de comportement des acteurs qui reposent sur une certaine conception de l'entreprise :

L'entreprise est un nœud de contrats conclu entre différentes parties prenantes afin de réduire leurs divergences d'intérêts ;

Les différentes parties prenantes, apporteurs du capital, créanciers, managers, personnel, états cherche tous à maximiser les revenus qu'ils tirent de l'entreprise ;

Dans cette recherche par les parties prenantes d'une maximisation de leur revenu, l'opposition principale est entre les managers (qui disposent de la maîtrise sur la comptabilité) et les autres parties prenantes (qui n'ont pas la maîtrise de la comptabilité).

Dans ce contexte, les managers cherchent à tromper les autres agents en essayant, de choisir une certaines méthodes comptables, d'accroître leurs bénéfices présents aux dépends des bénéfices futurs.

Elle cherche à vérifier (principalement en recourant à des méthodes économétriques) si les hypothèses de comportement comptables prêtées aux acteurs (principalement les dirigeants) sont vérifiées par les faits : choix de méthodes comptables par les dirigeants qui permettent d'accroître les bénéfices présents au détriment des bénéfices futurs.

Section 3 : Convention comptable :

Le langage comptable pour quelle puisse être compris par les acteurs de la comptabilité, il doit être formalisée et normalisée sous formes d'une convention comptable qui définissent les principes et le cadre de la comptabilité.

Cette convention comptable sert à guider le comportement des acteurs afin de fournir une information comptable fiable et présenter les états financiers conformément aux règles.

3-1 Définition de la convention comptable :

La convention comptable est une procédure collective identifiable par sa conformation, ensemble de repères socialement construits, elle permet de guider les comportements d'un individu dans un espace normé. Son discours émet un ensemble de signaux ayant pour fonction de borner les pratiques comptables, les moyens de transmission se chargent de porter ces signaux à la connaissance des praticiens et autres convenants. Dans cet esprit, la convention comptable comme toute autre convention, constitue un ordre surplombant les individus et les groupes, dont la principale fonction est d'assurer une convergence des pratiques en créant de l'accord. Ainsi, peut-on la qualifier de phénomène social et interpersonnel, présentant permanence, continuité et stabilité.

3-2 Les conditions d'existence d'une convention comptable :

Dans le premier chapitre on a vu ce qui permet les conditions d'existence d'une convention : c'est l'incertitude donc on va essayer de donner les sources d'incertitude dans le domaine comptable qui vont être les déclencheurs de l'établissement des conventions.

3-2-1 Première source d'incertitude : La délimitation du champ d'observation

Sans l'intervention des conventions comptables, une première série de questions viendrait à gagner l'esprit du praticien.

- De qui tient-on la comptabilité ? Où commence l'entreprise, où s'arrête-t-elle ? Doit-on distinguer les comptes de l'entreprise et ceux de son propriétaire ? Autrement dit, quelles sont les frontières spatiales de l'entité dont on tient les comptes ?
- Quand doit-on arrêter les comptes ? Quelles sont les frontières temporelles de la période d'observation ? la durée d'un exercice est égale à douze mois, pourquoi pas six ou dix-huit ?

- Quels sont les événements qui relèvent de l'observation comptable ? Quels sont ceux qui en sont exclus et pourquoi ? Sur quels critères devons nous nous fonder ? La modélisation comptable implique que soit préalablement définis les critères qui permettront de sélectionner les événements relevant de la représentation. Les moyens physiques et financiers mis à la disposition de l'entreprise sont inscrits à l'actif du bilan, pourquoi ne pas enregistrer les moyens humains dont l'importance est croissante ? Quelles réactions faut-il avoir face aux événements écologiques et sociaux ?
- Comment juger si une dépense est une charge ou une affectation du résultat ? Par exemple, les dividendes doivent-ils être considérés comme une répartition ou comme des charges ? Même question pour les frais financiers prélevés par les prêteurs, ou pour la part de la valeur ajoutée affectée au personnel...

3-2-2 Deuxième source d'incertitude : le langage :

Une seconde série de questions relatives à la façon de traduire et communiquer les flux repérés dans le champ d'observation, pourrait, là encore, plonger le praticien dans l'incertitude.

- Comment exprimer les faits observés ? Comment mesurer les flux qui naissent de l'activité de l'entreprise ? En d'autres termes, quel critère de mesure doit-on adopter ?
- Une fois fixé le principe de quantification monétaire, une autre interrogation pourrait tarauder le comptable : la monnaie n'étant pas un valorimètre universel (Colasse, 1996)¹³, comment donner une expression monétaire à certains événements qui relèvent notamment du non marchand ou du qualitatif ?
- Le comptable doit-il pour autant les ignorer ?
- L'unité monétaire n'est pas non plus un étalon constant, dès lors, comment agréger des sommes exprimées à des époques différents ? Doit-on procéder à des réévaluations régulières ou bien négliger ce facteur ?
- L'unité monétaire n'étant pas commune à tous les pays, comment en conséquence résoudre les problèmes de conversion lorsqu'une entreprise a des activités internationales ?

¹³ « Convention et modélisation comptable » colloque conventions et institution, CNRS, Université Paris 10-Nanterre – Décembre 2003.

3-2-3 Troisième source d'incertitude : la procédure :

Après avoir repéré le champ d'observation et le symbolisme utilisé, un certain nombre de questions se posent quant à la procédure à suivre :

- La tenue d'une comptabilité est-elle obligatoire ?
- Comment effectuer la saisie des informations sélectionnées ? Le mécanisme de la partie double ne s'impose pas de lui-même et n'a pas toujours prévalu ; bien au contraire, sa genèse fut lente et d'autres systèmes le précédèrent. A ce sujet, certains auteurs ont même proposé des alternatives comme les comptabilités en parties triples ou multiples. L'usage de la partie double résulte donc bien d'un choix délibéré.
- Quelle organisation comptable est-elle la plus efficace ? Quels sont les documents obligatoires ? Doit-on utiliser un journal unique ou bien plusieurs journaux auxiliaires ?
- Comment orienter les comptes ? Les débits recensent-ils les entrées de valeur dans le compte ou bien les sorties ?
- Quelle présentation adopter pour les états financiers ? Il n'est pas plus rationnel d'inscrire l'actif à gauche du bilan et le passif à droite que l'inverse.
- Peut-on changer de méthode d'un exercice à l'autre ?

3-2-4 Quatrième source d'incertitude : le fait générateur:

Le moment exact qui va déclencher la procédure d'enregistrement est une source d'incertitude supplémentaire :

- A quel moment enregistre-t-on un flux ? Prenons l'exemple d'une charge, à partir de quand doit-on constater l'appauvrissement dans le compte de résultat ? Lors de la consommation de la dite charge ou lors du décaissement ? Quand un bien doit-il ou peut-il être considéré comme une charge ? Comme un actif ? Dans ce dernier cas à quelle date doit-il figurer à l'actif du bilan : lors du transfert de propriété, ou lorsqu'on en a le contrôle, la maîtrise et qu'on en assume entièrement les risques ? Le traitement des contrats de crédit-bail et des clauses de réserve de propriété sera différent selon la convention choisie.
- Doit-on enregistrer une charge potentielle, c'est-à-dire une charge dont on n'a pas la certitude qu'elle sera supportée par l'entreprise ?

- Doit-on amortir un bien immobilisé qui se déprécie ? Doit-on réévaluer une immobilisation dont la valeur augmente ? Quelle méthode utiliser ?

Cette liste est loin d'être exhaustive et bien d'autres sources d'incertitude seraient à même de plonger le comptable dans l'embarras et de ploquer son comportement.

Donc l'existence d'une convention comptable et un plan comptable assez complets aident le comptable à faire face à ces sources d'incertitudes, donc la convention comptable est considérée comme réponse à l'incertitude car la convention comptable dote les praticiens d'un ensemble de mécanismes qui le soustraient aux multiples situations d'incertitude.

3-3 L'axiomatique conventionnaliste :

A ce stade de la démonstration, la démarche scientifique nous impose de vérifier l'hypothèse centrale de cette contribution selon laquelle l'acte comptable s'inscrit dans un cadre conventionnel. Non décidons alors de recourir à l'approche de Lewis¹⁴ (largement reconnue par l'école conventionnaliste), en testant le respect de cinq propositions axiomatiques.

Hypothèse 1 – Chacun se conforme à la convention.

La convention comptable, par son message a permis au praticien de repérer le comportement adopté par l'ensemble de la collectivité. L'appartenance à un corps professionnel et la reconnaissance de la compétence supposent que chacun adopte la convention. Comprenons bien que l'adoption des conventions comptables élève le praticien et plus généralement l'utilisateur au statut de membre : en maîtrisant progressivement le langage institutionnel qu'est la comptabilité, il s'affilie à un groupe, intègre une communauté. Une fois assimilé, le membre n'a pas à s'interroger sur ses actes : les règles explicites et implicites qu'il a progressivement enregistrées guident sa conduite.

Hypothèse 2 – Chacun anticipe que tous se conforment à la convention

Le comptable anticipe que toute la population adopte la convention ; ainsi comme nous l'avons précisé dans la proposition précédente, chaque comptable justifie ses actes et se met à l'abri en précisant qu'ils sont conformes aux pratiques du milieu. Il limite de cette façon sa

¹⁴ « Convention et modélisation comptable » colloque conventions et institution, CNRS, Université Paris 10-Nanterre – Décembre 2003.

responsabilité en cas de litige, mais dans le même temps renforce la convention en montrant aux autres qu'il l'adopte.

Hypothèse 3 – Chacun préfère une conformité à la convention

Toute déviance serait considérée comme une entrave à l'unanimité et remettrait en cause la pertinence de l'enregistrement comptable. Celui-ci n'est pas juste en soi, et peu importe qu'il le soit, le principale étant que tous s'y conforment ; au sein du raisonnement conventionnaliste, c'est justement l'adhésion généralisée à une solution donnée qui lui confère un sens et une justification.

Hypothèse 4 – Il existe au moins une alternative à la convention comptable

La convention n'est pas unique, une autre convention peut lui être opposée. La règle comptable retenue par la profession est une solution parmi d'autres. Le principe de la partie double par exemple, n'est pas incontournable, diverses études l'ont montré et il est très possible qu'on assiste un jour à sa remise en cause et son remplacement par un autre mécanisme plus performant. De même, le principe des coûts historiques est encore une méthode convenue et d'autres méthodes toutes aussi valables pourraient s'y substituer : prix d'acquisition actuel, prix de revente, valeur actuelle des revenus, etc. La réforme actuelle en matière de juste valeur est suffisamment éloquente à cet égard. Aucun de ces principes n'est valable dans l'absolu, ils ne répondent pas aux mêmes exigences. Nous pourrions continuer et montrer que toute solution choisie admet au moins une alternative ; par conséquent, toute convention peut être remise en cause par celle-ci.

Hypothèse 5 – Ces quatre propositions sont « Common Knowledge »

D. K. Lewis avance que les quatre conditions précédentes doivent être « Common Knowledge » ; en d'autres termes, chacun les connaît et sait que les autres les connaissent de la même manière.

3-4 Caractéristiques principales des conventions comptables :

Chacune d'entre elles se caractérise par un « espace » à l'intérieur duquel elle emporte la conviction des adopteurs ; déplaçons-nous d'un espace à un autre, les conventions changent ; les choix n'ont alors de justification que par rapport à celles qui leur servent de référentiel. C'est le principe de territorialité des conventions.

Ainsi une convention comptable ne s'impose pas ; on ne l'adopte pas parce qu'elle est obligatoire, mais parce qu'elle suscite l'adhésion d'une population suffisamment vaste pour s'imposer comme la norme. De fait, chaque praticien trouve normal de s'y référer.

Les conventions comptables évoluent, elles ne sont pas figées. La convention n'est qu'un équilibre mimétique (Gomez, 1994) ; aussi, les conventions comptables établies sont parfois mises en doute par les conventions adverses, dites « alternatives », et dont la cohérence et la pertinence du discours peuvent selon les conditions, séduire la population des convenants. Diverses réactions sont envisageables en aval. La convention en place peut s'adapter en recadrant son discours ou en acceptant de partager son territoire avec une autre convention. Elle peut aussi, selon le contexte, affronter l'adversité en s'engageant dans une lutte qui pourra la renforcer ou bien la renverser en consacrant l'alternative au rang de convention nouvelle.

3-5 Structuration des conventions comptables :

Il existe quatre grandes catégories des conventions : conventions d'observation, les conventions de mesure ; les conventions de réalisation ; les conventions de procédure.

3-5-1 Les conventions d'observation :

Par leurs discours, ces conventions ont pour rôle de délimiter le champ d'observation du comptable, en dessinant les frontières de l'entité comptée. Il est alors possible d'en faire une représentation comptable autonome. Le principe d'entité a permis d'émanciper l'entreprise, tant en ce qui concerne les structures individuelles que les entreprises sociétaires. Aussi, après l'avoir détachée de ses propriétaires, convient-il d'en préciser les contours ; quel est l'objet dont on veut produire une représentation comptable ? Ou commence-t-il ? Où s'arrête-t-il ? Nous savons alors qu'une analyse du processus permet de comprendre que les limites de l'entité retenues par le comptable se confondent avec son enveloppe juridique, du moins en ce qui concerne les comptes sociaux. La convention de patrimonialité est alors fortement prédominante dans ce processus de bornage.

Après avoir situé l'entreprise dans l'espace, le comptable doit intégrer la dimension du temps dans sa phase d'observation. A moins d'attendre la dissolution de l'entreprise, ce qui n'est guère envisageable, un découpage du temps s'impose pour apprécier à intervalles réguliers le patrimoine et les performances de l'entreprise ; la période d'observation est égale à un an, pour cette raison, nous parlons de convention d'annualité.

3-5-2 Les conventions de mesure :

L'entreprise observée étant « bornée » dans le temps et dans l'espace ; il est nécessaire de connaître la nature des flux qui relèvent de l'observation comptable et ceux qui en sont exclus. Il importe ensuite d'en prendre la mesure, s'impose alors le recours à des instruments et des critères qui permettent d'évaluer des grandeurs par comparaison avec d'autres grandeurs de même nature prise comme références. Ainsi se forme la « substance » qui donne « corps » à l'entité. Ce mécanisme de valorisation est conventionnellement régi par la monnaie et la valeur historique. Deux conventions de mesure s'imposent alors, la convention de qualification monétaire, et la convention des coûts historiques.

En plus une troisième convention de mesure qu'on peut l'ajouter : c'est la convention de continuité d'exploitation.

3-5-3 Les conventions de réalisation :

Mesurer le revenu de l'entreprise suppose que l'on ait fixé préalablement des conventions quant aux conditions de sa réalisation. Il est en effet, nécessaire de définir la nature de ce revenu, de spécifier la technique de mesure et d'indiquer le moment de sa réalisation (Belkaoui, 1985). Quatre conventions importantes dissipent toute incertitude en apportant au praticien ces précisions : la convention de qualification, de reconnaissance, de rattachement et de prudence.

3-5-4 Les conventions de procédure :

L'activité de l'entreprise se traduisant par les échanges et les transactions avec d'autres unités, la comptabilité a pour fonction de relever et saisir les événements qui modifient la consistance de son patrimoine. Elle enregistre ainsi des flux de sens opposé, réels et monétaires et ces enregistrements ont pour principale fonction un suivi précis de toutes les opérations affectant les biens, les créances, les dettes, les charges et les produits de l'entreprise. Il est donc nécessaire d'adopter une procédure spécifique faisant appel notamment à un instrument, le compte ; celui-ci, muni de deux colonnes de signe opposé, sépare dans chaque nature de phénomène, les événements additifs (arrivées de valeur) et les événements soustractifs (départs de valeur) (Lassègue, 1993). Les comptes sont reliés entre eux par le mécanisme de la partie double au sein d'un système ayant pour finalité la production périodique des états financiers. Deux conventions viennent informer le praticien. La convention de partie double et la convention de présentation.

3-6 L'évolution des conventions comptables :

Le système comptable s'appuie sur un ensemble de conventions reconnues ou implicites dont il est difficile de considérer qu'elles sont figées. Force est de reconnaître qu'une grande partie des conventions qui régissent notre quotidien ; même les plus profondes ou les plus inavouées, subissent un certain nombre de contraintes et évoluent en conséquence. De la même façon, les conventions comptables ne sont pas immuables, elles se sont adaptées progressivement, par fois avec du retard et non sans opposer quelque résistance à l'environnement économique. Nous tenterons alors de dresser une esquisse de la dynamique des conventions en répondant à deux grandes questions :

- Quelles sont les facteurs capables de remettre en cause les conventions existantes.
- Quelles sont alors leurs réactions ?

3-6-1 L'alternative comptable est ses facteurs d'émergence :

Pour qu'il y ait un changement de règle comptable ; il est nécessaire qu'émerge, en amont alternative propre à remettre en doute la convention en place.

L'alternative est un dispositif délivrant un discours non comptable avec celui de la convention en place et remettant en cause la légitimité de ce dernier.

En d'autres termes ; pour qu'une alternative émerge ; le doute qui l'accompagne ne doit pas se limiter à quelques esprits critiques ; mais envahir une portion suffisamment grande de la population pour amener ses membres à s'interroger quant à une adhésion durable et généralisée de la convention.

Donc pour permettre d'étudier la dynamique où l'évolution des conventions comptables revient alors à s'interroger en premier lieu sur les facteurs qui favorisent l'émergence de l'alternative ; même-ci ne sont pas toujours identifiables avec précision.

Globalement ; nous pouvons relever selon Marc Amblard dans son article « théorie des conventions : une approche renouvelée du modèle comptable » deux catégories des facteurs susceptibles de remettre en péril la convention existante en favorisant l'émergence de l'alternative : les facteurs exogènes et les facteurs endogènes.

3-6-1-1 Les facteurs endogènes :

Les facteurs endogènes correspondent aux agents générateurs d'alternatives consubstantiels à la nature même de la convention en place. Trois facteurs peuvent alors être recensés : la dissidence, la dissonance et l'intention stratégique.

- **La dissidence :**

Premier facteur endogène, la dissidence peut être définie comme le comportement d'un groupe étendu d'individus (que nous qualifierions de « dissidents » (G2)), décidant de ne pas ou de ne plus se conformer à la convention en place (C1). Pour autant, l'action n'est pas ici considérée comme subversive, car il n'est pas dans l'intention du groupe dissident de renverser la convention établie, mais simplement d'en adopter une autre (C2).

Ce phénomène peut avoir, selon les circonstances, l'effet d'un détonateur qui propage avec plus ou moins de force, et plus ou moins loin, un doute déstabilisant. Le jeu spéculaire auquel se livrent alors les différents membres, va permettre à chacun d'entre eux d'apprécier l'impact de ce nouveau type de comportement. S'il y a conviction que le groupe rebelle est suffisamment influent pour séduire le reste de la population (G1), la convention en place est alors menacée. Il est en effet, probable que chacun s'interroge sur l'attitude adoptée par le reste de la population à l'égard de l'alternative C2, véhiculée par le groupe dissident. Le doute peut alors se répandre quant à une adoption pérenne de la convention en place.

Comme toutes convention, la convention comptable peut-être mise en doute par un groupe dissident qui prend la décision de ne plus s'y conforme afin d'adopter une règle différente. Celle –ci apparaîtra alors comme une alternative aux yeux des autres membres de la population. Ainsi, lorsque la Deutsche Bank, annonça qu'elle présenterait son bilan de 1995 selon les normes IAS (International Accounting Standards), cela signifie que la banque allemande, fit preuve de dissidence à l'égard de la convention établie (production des comptes aux normes allemandes). La banque justifia sa décision par un souci de transparence, l'adoption des ces normes devant permettre de mieux répondre aux attentes des investisseurs internationaux.

Les normes comptables internationales gagnent –elles peu à peu du terrain ; elles en sont même venues à invertir le secteur bancaire allemand, puisqu'actuellement, plusieurs banques allemandes ont suivi de voie tracée par la Deutsche Bank.

- **La dissonance :**

Second facteur endogène, la dissonance peut se définir comme une inadéquation du discours délivré par la convention face aux transformations contextuelles. Les conditions qui présidèrent à la genèse d'une convention peuvent effectivement se modifier au point de lui faire perdre toute sa pertinence. Les mutations de l'environnement au sein duquel évolue la convention expliquent largement ce phénomène.

La pertinence d'une convention peut-être définie comme l'ensemble des éléments qui légitiment son adoption aux yeux des convenants. Il y a dissonance lorsque cette pertinence est remise en cause pour diverse raisons. Certes, la pertinence n'est pas une qualité indispensable au maintien d'une convention : nombre de conventions qui orientent quotidiennement nos comportements n'ont aujourd'hui plus d'autres justifications que d'être adoptées par l'ensemble de la population ; « j'agis de la sorte, simplement parce que je suis convaincu que mes pairs agissent ainsi, et attendent de moi, les même actes, sans pour autant trouver une raison logique à ces actes ». Toutefois, la dissonance peut à terme, selon les conditions, jeter progressivement un doute sur le respect de la convention en place, et contribuer à l'émergence d'une nouvelle pratique, l'alternative.

Au sein du domaine comptable ; on peut citer : l'ampleur des goodwill révélés par les opérations d'acquisition démontre s'il était besoin ; l'incapacité du modèle comptable à appréhender ce type d'investissement. Le dysfonctionnement est tel, qu'actuellement, les états financiers ne rentrent que faiblement en ligne de compte dans la valorisation d'une société. Conséquemment ; les conventions qui « enserrent » le bilan ; sont régulièrement mises en cause et le doute qui gagne peu à peu les esprits fraye un chemin que certains conventions alternatives s'empresseront d'emprunter. Aussi ; les auteurs sont ils nombreux ; depuis quelques années, à proposer des conventions divergentes, à leur sens plus adaptées. Une alternative aura d'ailleurs d'autant plus de chance de s'imposer ; que les groupes d'utilisateurs dominants souffrent de cette dissonance. Ils sont en effet légion à réclamer une approche économique de la comptabilité.

▪ **L'intention stratégique :**

Dernier facteur endogène, l'intention stratégique correspond à un comportement conscient et souhaité de la part de certain acteurs ou groupes d'acteurs qui disposent d'une influence sur le territoire de la convention établie. Nous avons là un scénario de stratégie délibérée qui consiste à répandre un doute au sein des convenants, dans l'intention de les amener à basculer progressivement dans le domaine d'une convention alternative.

L'intention stratégique doit être distinguée de la dissidence ; les finalités sont différentes, même si parfois, les conséquences sont identiques :

- La dissidence représente le comportement d'un groupe qui cherche simplement à s'extraire de la convention établie pour adopter une convention alternative dont il considère le

discours plus adapté à leur situation ; il n'a pas pour projet de porter atteinte à la convention existante, même si, involontairement sa manœuvre contribue aussi à y répandre un doute ;

- L'intention stratégique, quant à elle, présente un projectif différent puisqu'elle a réellement pour dessein de renverser la convention en place pour lui en substituer une autre.

Dans le domaine de la comptabilité, il s'agit fréquemment des pressions intentionnelles exercées par les différents acteurs au sein des organismes de normalisation. D'une manière générale, on peut constater avec P. Boisselier ¹⁵ que toute norme est le fruit d'un compromis dans lequel chaque partie intéressée (organisations professionnelles d'experts-comptables et commissaires aux comptes, administration fiscale, juristes, organisations patronales, Commission des Opérations Boursières...) trouve son intérêt en satisfaisant ses propres besoins ou tente autant que possible de limiter ses concessions. « La tendance de la norme sera d'aller dans le sens des parties prenantes les plus actives du moment ». Les organisations professionnelles contribuent ainsi, à faire pression sur les conventions existantes pour les faire évoluer dans un sens leur paraissant plus juste ou plus favorable. Plus précisément, elles sont enclines d'une part à favoriser les positions de leurs clients, les entreprises, et d'autre part, à promouvoir tout ce qui peut développer le recours aux services que les professionnels de la comptabilité sont susceptibles de proposer (et partant, des honoraires perçus). On pourrait rajouter que ces organisations ont aussi intérêt à pousser dans le sens d'une plus grande précision des normes (et donc une complexité accrue du discours de la convention) ; en effet, en l'absence de normes précises, le praticien qui produit les états financiers et le vérificateur qui en atteste la conformité ne pourraient proposer des états capables de satisfaire des parties aux intérêts divergents. Ainsi, les professionnels soucieux de se procurer un abri juridique, pourront au moins se targuer de produire des états financiers conformes aux règles du jeu reconnues, dont se sont dotés les différents acteurs.

Enfin, l'Etat est un autre acteur dont on ne peut ignorer le poids, tant ses intentions stratégiques ont été déterminantes dans la production des conventions comptables. Celui-ci voit son influence se modifier dans les négociations au fil du temps, et varier selon les types de société ; selon son degré d'intervention dans le milieu économique, il intervient avec plus ou moins d'intérêt pour accroître sa capacité à décider lui-même de la répartition des richesses de la nation.

¹⁵ MARC Amblard « théorie des conventions : une approche renouvelée du modèle comptable » .

3-6-1-2 Les facteurs exogènes :

Les facteurs exogènes peuvent être définis comme des agents extérieurs à la convention, qui concourent à la production d'une alternative ; on peut relever deux facteurs : le contrat et la réglementation publique.

- **Le contrat :**

Le contact est un facteur qui participe fréquemment à l'émergence d'une alternative. Nous pouvons remarquer en effet, que lorsque deux populations (au sens conventionnaliste du terme) sont amenées à se rapprocher pour quelques causes que ce soit, plusieurs conventions peuvent entrer en contact ; chacun devient alors l'alternative de l'autre dans un enchaînement de frictions aux issues diverses. Ainsi, lorsque le groupe G1 adoptant la convention C1 entre brusquement en compétition avec le groupe G2 doté de la convention C2, l'issue du combat dépend de la proportion de chacun des groupes G1 ou G2 par rapport à la population totale donnée par $G1 + G2$. Au-delà d'un certain seuil dont la valeur dépend des données du contexte, les individus qui avaient adopté la convention, aujourd'hui numériquement déclinante, par hypothèse C1, se convertiront progressivement à C2.

Ce mécanisme est auto renforçant puisque l'individu trouve un avantage à se soumettre à la convention C2 dès lors qu'il est convaincu que ladite convention est elle-même adoptée par le plus grand nombre. En se retranchant derrière le comportement qu'il suppose être celui des autres, tout du moins le plus répandu, le convenant justifie ses actes et en atténue la responsabilité ; c'est ainsi qu'il rationalise son comportement. Aussi, lorsque la population à laquelle il appartient, G1, lui semble décroître, le doute gagne son esprit, et pour peu que ses hésitations transparissent dans son comportement, il renverra aux autres un message non-dit qui tendra lui-même à répandre un doute sur les résistances opposées par C1. L'effet étant cumulatif, on assiste alors à une fuite de la population G1 qui rejoint G2 rendant par-là la convention C2 encore plus convaincante.

A l'égard de la comptabilité, nous pouvons avancer, qu'une partie de nos conventions est aujourd'hui sérieusement mise en doute par le contexte de mondialisation dans lequel évoluent nos entreprises. Depuis le début des années 80, celles-ci sont de plus en plus nombreuses à chercher des financements sur les marchés étrangers ; aussi, sont-elles poussées à adopter des conventions différentes, afin d'en satisfaire les besoins informationnels. Il y a dans un premier contact à l'extérieur, puis un second à l'intérieur, lorsque les groupes en question, remmènent sur

leur territoire d'origine, à travers les comptes qu'ils publient, ces nouvelles conventions. Il est un second facteur qui contribue à renforcer ce phénomène, c'est la présence, en qualité de membres de l'Ordre des Experts Comptables et de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes au sein de l'International Accounting Standards Committee. Aussi, en tant que praticiens d'une part, et éléments constitutifs du CNC d'autre part, les deux organismes nationaux sont-ils d'excellent relais capables, par contact, de véhiculer des alternatives étrangères.

▪ **La réglementation publique :**

La réglementation publique est le second facteur d'émergence exogène ; les textes qu'elle édicte sont susceptibles de réorienter les conduites en déplaçant les bornes comportementales. Les conventions établies sont alors remises en cause par l'alternative ainsi produite. Il importe cependant, de bien comprendre que si la réglementation publique contribue à faire émerger une alternative, elle ne crée pas l'accord pour autant. La conformité à un comportement donné ne résulte pas d'une obéissance aveugle à une autorité supérieure, mais résulte plutôt dans la conviction que ce comportement sera adopté par toute la population. Cette conviction repose sur plusieurs facteurs parmi lesquels on citera :

- La prévisibilité de la réaction des autres ; autrement dit, face à une prescription réglementaire, l'attitude de l'individu est fonction en grande partie de l'anticipation qu'il fera du comportement d'autrui. Cette anticipation dépend elle-même de la connaissance de ses pairs et de la distance d'observation qui l'en sépare.

- La légitimité du pouvoir qui produit la règle ; cette légitimité ne s'impose pas non plus : le bien-fondé des règles précédemment édictées, l'assujettissement plus ou moins spontané de la population sont des facteurs qui contribuent à assurer la légitimité du pouvoir.

- La performance de la règle elle-même, c'est-à-dire sa capacité à augmenter l'utilité sociale des conventions constitue un troisième facteur qui contribuera à renforcer la conviction de la population quant à une adoption généralisée de la règle produite.

Ainsi, si l'individu est convaincu pour ces différentes raisons, que toute la population se conforme à la prescription, il s'y conformera lui-même, renforçant dans le même temps, la conviction des autres dans une adoption généralisée. La règle acceptée, peu à peu, devient ainsi convention. Toutefois, la disposition de la force et de la contrainte ne garantit pas à l'institution légale que la règle qu'elle édicte se transformera en convention.

Il est toujours tentant de prêter à la législation comptable plus de pouvoir qu'elle n'en a réellement ; le poids qu'elle exerce sur les conventions est probablement plus faible qu'on ne le supposerait de prime abord, et ce pour deux raisons principales :

- D'abord, une convention comptable n'existe, nous l'avons vu, que parce qu'une collectivité d'utilisateurs accepte d'y souscrire, parce qu'elle trouve normal et bénéfique de s'y référer, et surtout parce que chacun de ses membres est convaincu durablement de son adoption par les autres. Nul ne peut décréter l'accord.

- Ensuite, parce que la réglementation publique, se contente dans la plupart des cas, de valider une norme préexistante, elle ne crée pas l'entente, elle entérine a posteriori des conventions comptables dont les origines lui sont étrangères. Le primat de l'autorité législative sur les normes.

L'absence de normes explicitement reconnues. On peut ainsi prêter à la réglementation comptable un triple rôle :

1. D'abord, la réglementation est un moyen de transmission qui participe à la diffusion du discours conventionnel. En d'autres termes, elle porte à la connaissance des professionnels, la conduite à adopter dans tel ou tel type de situation. Dès lors, les organismes de normalisation s'apparentent le plus souvent à des miroirs renvoyant à une population dans l'attente, le reflet des pratiques en état d'évolution ou d'émergence ; elle contribue ainsi à amplifier et renforcer une pratique à l'état de gestion ou d'incertitude.

2. Ensuite, la réglementation renforce la convention établie en officialisant sa légitimité ; elle constitue ainsi, un rempart destiné à la protéger des doutes qui pourraient la déstabiliser. Pour autant, rien n'en garantit la pérennité.

3. Enfin, la législation a pour fonction supplémentaire de limiter les déviations. La convention n'exclut pas la transgression. Si la quasi-totalité de la population se conforme à la convention, un petit nombre d'individus peut, pour des raisons diverses, s'en détourner. Aussi, lorsqu'il est reconnu que les comportements déviants peuvent causer un préjudice à la population des convenants, l'autorité publique défendant l'intérêt général, a pour mission de les contenir.

3-7 Les réactions face à l'alternative comptable :

Les différents facteurs qui viennent d'être présentés sont tous susceptibles de favoriser l'émergence d'une alternative comptable et partant, de répandre le doute au sein des adopteurs. Cette situation n'est pas sans effet sur la convention établie, les comportements déviants ne

laissant jamais indifférentes la population des conventions. La convention menacée par l'alternative peut alors présenter deux catégories de réactions :

- D'une part, les réactions pacifiques, que nous nommerons réactions de coopération; deux types de situation peuvent alors se dégager : le recadrage ou la cohabitation.
- D'autre part, les réactions hostiles, que nous nommerons réactions d'affrontement, encore une fois deux situations peuvent apparaître : la résistance ou l'effondrement.

3-7-1 Les réactions de coopération :

Les réactions de coopération se traduisent par l'assouplissement et l'adaptation du discours délivré par la convention établie ; celle-ci peut recadrer son contenu afin de répondre aux nouvelles demandes, retirant ainsi quelques attraits à l'alternative. Elle peut aussi s'ajuster en concédant une partie de son territoire à la convention adverse.

✓ **Le recadrage :**

Réaction de la convention face au doute, le recadrage correspond à une mutation du contenu informationnel que la convention délivre aux conventions, lui permettant ainsi de s'adapter au discours de l'alternative.

Méprisant l'incertitude comme tout individu, l'utilisateur de l'information comptable redoute le changement dans les conduites collectives. Aussi préférera-t-il, si un changement s'avère nécessaire, modifier ou aménager certains aspects du discours de la convention comptable, plutôt que l'abandon de celle-ci. Le recadrage consistera alors à corriger, déplacer, ou compléter certains aspects de la règle de façon à rendre son contenu plus cohérent. Ainsi, le recadrage contribue-t-il à restaurer la conviction des utilisateurs bien-fondé, affaiblie par la menace de l'alternative. Aussi, ce que d'aucuns qualifient d'entorse à un principe ou à une règle, n'est parfois, qu'une forme de recadrage destinée à pallier une perte de cohérence. Si le recadrage est pertinent, le doute qui avait envahi la population est refoulée ; la conviction sur une adoption généralisée, un moment mise à mal, est alors restaurée.

✓ **La cohabitation :**

Second cas de figure, la cohabitation peut être définie comme une scission de la population G1 : une sous-population (G2) apparaît alors, se détachant de G1 pour adopter la nouvelle convention (C2) au détriment de l'ancienne (C1). Il y a alors cohabitation entre G1 et G2. Cette situation n'est viable que sous certaines conditions : le nouveau comportement prescrit

par C2 ne doit pas interférer avec celui dicté par C1, auquel cas les externalités négatives par C2 entraîneraient des réactions immédiates de la part de la population G1.

La comptabilité pour sa part, fut très souvent le théâtre de telles situations. La cohabitation de deux conventions comptables trouve souvent son origine dans le détachement d'une sous-population qui décide d'adopter une convention comptable différente. En l'absence d'incompatibilité entre les deux comportements prescrits, un état de stabilité peut alors déboucher sur la cohabitation des deux conventions.

A ce propos, la littérature spécialisée s'est fait plusieurs fois l'écho d'une proposition entrant parfaitement dans ce cas de figure : le double jeu de comptes. S'il est entendu que les frontières de l'entité comptable ne sont pas données mais construites par l'observateur, on doit alors admettre que la convention d'unicité est inapte à satisfaire la totalité des besoins informationnels qui émanent des différents groupes d'utilisateurs. Il y a quelque embarras, en effet, à vouloir répondre aux multiples attentes au moyen d'un modèle comptable à vocation générale. Aussi, l'abandon du sacro-saint principe d'unicité a-t-il été maintes fois évoqué.

On a pu constater d'ailleurs, que chaque groupe utilisateur, en fonction de ses objectifs, effectue une série de retraitements qui ont pour conséquence de déplacer les frontières de l'entité comptable afin qu'elles correspondent avec plus de pertinence à la représentation qu'il tient pour légitime. Aussi, la nature plurale de l'entité comptable peut-elle inviter un certain nombre à plaider en faveur d'un abandon de la convention d'unicité afin d'accueillir de nouveaux modèles dont la cohabitation pourrait répondre plus efficacement aux différents besoins des utilisateurs. Cette situation ne serait pas nouvelle puisque les comptes consolidés et les comptes sociaux connaissent depuis de nombreuses années une situation de cohabitation stable qui ne heurte aucun praticien ou autre utilisateur.

3-7-2 Les réactions d'affrontement :

A l'opposé, les réactions d'affrontement se distinguent par l'hostilité que nourrit la convention menacée à l'égard de l'alternative, dans la mesure où la première n'entend pas modifier sa structure en fonction du message délivré par la seconde. Il en découle une situation conflictuelle au cours de laquelle chaque discours tente d'imposer sa propre cohérence. La convention en place peut alors résister, elle en ressortira probablement renforcée, ou bien elle s'effondrera, donnant ainsi la vie à une convention nouvelle.

✓ **La résistance :**

Il y a résistance lorsque l'alternative émergente (C2) ne parvient pas à séduire la population se conformant à C1. Plus précisément, le contenu informationnel du message véhiculé par C2 ne remet pas véritablement en cause la pertinence du message délivré par la convention en place C1.

Il y a résistance d'une convention comptable lorsque l'alternative comptable ne parvient pas à la mettre en doute. En termes plus conventionnalistes, nous dirons que le discours diffusé par l'alternative n'emporte véritablement pas l'adhésion de la population au point d'abandonner ou d'aménager la convention comptable en vigueur.

L'harmonisation des comptabilités européennes, l'intégration en leur sein des différentes directives, ont montré la résistance des conventions en place. Certes, on pourra toujours se targuer d'avoir pu appliquer la quatrième directive relative aux comptes nationaux (1978) et la septième directive concernant les comptes consolidés (1983). Mais combien d'options a-t-il fallu créer pour ne pas bousculer les pratiques ? Et combien de divergences a-t-on dû accepter sur de nombreux problèmes (conversion des devises, crédit-bail ou subventions) ? Sans compter les méprises relevées à l'égard de certains concepts essentiels en comptabilité (image fidèle, bénéfice, prudence...), auxquels les pays ne sont pas parvenus à s'accorder sur la signification et les enregistrements induits. Ainsi, la quatrième directive s'est-elle bien gardée, par exemple, de traiter explicitement le mode de comptabilité du crédit-bail, les écarts de pratique étant trop importants au sein même de la C.E.E.. De fait, ce ne sont pas les différentes comptabilités qui se sont pliées aux exigences communautaires, mais plutôt les directives européennes qui ont dû s'ajuster à grands renforts d'options, aux conventions locales, tant la résistance que celles-ci opposaient était forte.

✓ **L'effondrement :**

A l'opposé, l'effondrement est la situation qui correspond à la disparition de la convention établie et à l'instauration d'une nouvelle convention dont le discours apparaît plus pertinent, c'est-à-dire plus à même de répondre aux attentes des convenants, et surtout plus convaincant quant à son adoption généralisée. La pertinence de l'alternative (C2), l'intensité du doute et le phénomène d'anticipation qui en découle vont alors déterminer la puissance du « souffle ». Plus concrètement, la survie de la convention C1 est fonction de la proportion d'individus basculant dans C2 soit : $G2 / (G1 + G2)$. En approfondissant l'analyse du processus, nous pourrions

rajouter que la proportion perçue (ou même anticipée) importe plus que la proportion effective. Or, si les informations reçues amènent le convenant à considérer que C2 devient numériquement dominante ou anticipe qu'elle le deviendra, il est à peu près certain qu'il jugera celle-ci plus pertinente que C1. Craignant alors sa marginalisation, il abandonnera C1, basculera dans le champ de C2, et contribuera à renforcer le doute qui envahit la population C1. Ce mécanisme de défection cumulative et autorenforçante, engendrera très certainement la disparition à terme de C1.

Une mise en perspective historique de la comptabilité nous révèle que de nombreuses situations d'affrontements se sont soldées par un effondrement de la règle établie. Lorsque le discours de celle-ci apparaît moins convaincant (en termes de cohérence ou d'adoption généralisée) que celui diffusé par une règle alternative, la population se voit basculer plus ou moins rapidement dans un nouvel espace aux prescriptions comptables différentes. Il convient toutefois, de préciser que l'effondrement, pour rapide qu'il puisse être, n'est cependant pas instantané ; le processus intègre dans la plupart des cas, différentes phases de transition :

- Ainsi est-il fréquent d'observer une phase de résistance : la convention étant par définition une régularité comportementale, les individus n'ont ni le réflexe, ni même la volonté de modifier leur conduite immédiatement. Nous savons de surcroît que les convenants s'en remettent à un jeu d'observation spéculaire ; aussi, avant de donner une nouvelle orientation à son comportement, chacun d'eux doit être suffisamment convaincu que l'autre agira de la sorte. Les phénomènes d'inertie ne sont pas rares.

- Une phase de recadrage est aussi possible ; des mesures d'aménagements sont alors destinées à limiter l'affaiblissement de la cohérence de la convention. Une grande majorité d'utilisateurs préférant à n'en pas douter, une faible perturbation (due aux aménagements) plutôt qu'un bouleversement des règles comptables qu'ils ont progressivement intégrées, il est, dès lors, très probable qu'un recadrage de la convention soit préalablement tenté.

- De la même façon, une phase de cohabitation peut parfois précéder l'effondrement de la convention. Deux cas de figure peuvent alors se présenter. La cohabitation est volontaire, ceci afin de faciliter le passage de l'ancienne convention à la nouvelle. Second cas, la cohabitation est involontaire : les deux populations se côtoient, celle qui a pris le parti de rejoindre le champ de l'alternative, et celle qui résiste en s'accrochant à l'ancienne convention.

Progressivement, cette dernière peut se vider, s'affaiblir jusqu'à disparaître, tous ses membres se résolvant progressivement à se conformer à la nouvelle pratique.

Conclusion du chapitre I

Le projet de recherche sur la théorie des conventions a mis en effet l'accent sur un problème essentiel qui concerne la coordination entre les individus afin d'établir un référentiel commun.

La coordination entre les individus par l'établissement d'un référentiel commun conduit à une structure collective qui va produire un accord institutionnel non marchand qui est nécessaire pour le fonctionnement de l'économie.

Les trois concepts (coordination, structure collective, cadre cognitive) permet à l'économie de convention de proposer une analyse renouvelée du fonctionnement de marché et de l'organisation.

La comptabilité est une discipline ancienne qui a su traverser des siècles des mutations économiques, et nombreux sont ceux qui la considèrent comme un art tant sa pratique exige constamment, jugements, estimations, et prévision dont la qualité dépend de l'expérience .d'autres la considèrent plutôt comme une science munie d'un cadre théorique .il est aussi courant de ranger la comptabilité dans la catégorie des techniques.

L'approche conventionnaliste nous a fourni de nouveaux outils pour analyser le modèle comptable et les acteurs qui l'animent .Adoptant un regard différent, elle nous permet de considérer la comptabilité comme un ensemble d'accords collectifs sur des situations données.

La convention comptable organise un « mise en scène » de l'information, destinée à assurer l'utilisateur, en procurant au modèle une cohérence dans la représentation du réel ,elle apportent au professionnel une solution adaptée et surtout reconnue par la communauté .

Chapitre II : Les différentes conventions comptables algériennes

Introduction du chapitre II

En 1962, le lendemain de l'indépendance, l'Algérie reconduit par la loi 62-157 du 31 décembre, la législation française sauf les textes qui peuvent porter atteinte à la souveraineté nationale ; Dans ce cadre l'Algérie hérite le plan comptable général français de 1957.

Avec l'installation officielle en 1972 du CSC, le ministère des finances lui confie une mission, qui consiste en l'élaboration d'un nouveau plan comptable, ce plan comptable appelé plan comptable national(PCN).

Le PCN est élaborée dans le but d'adapter le système comptable à la réalité économique, sa conception à connue deux phases qui vont être présenté antérieurement.

Par la suite et avec les mutations qu'un connue l'environnement algérien, tous les professionnelles se rendent compte de ses limites et ses insuffisantes.

L'Algérie se trouve dont l'obligation d'élaborer un nouveau système comptable qui s'inscrit dans le cadre des réformes profondes engagées en Algérie.

Un nouveau projet est lancé par CNC qui a pour bût de reformer le PCN appliquée depuis 1975, et adopter un nouveau système comptable qui tient compte des normes LAS/IFRS appliquée dans le monde.

Le passage aux normes IAS/IFRS est clairement un sujet d'actualité puisque son application est toujours en cours, ce qui rend leurs études très intéressantes.

Dans ce chapitre nous intéresserons à étudier les différents conventions appliquées par l'Algérie à travers 3 section :

Dans la première section nous allons définir le plan comptable nationale 1975.

Dans la deuxième section nous allons citer les insuffisances du PCN et les réformes lancées par l'Algérie.

La troisième section est consacrée à la présentation du nouveau system comptable financier algérien.

Section 1 : Le plan comptable national (PCN 1975)

1-1 Présentation du plan comptable national (PCN 1975) :

Algérie entame des 1969, la première tentative de remplacement du PCG ; l'élaboration du nouveau plan comptable s'inscrit dans le cadre du processus de la mise en place de la stratégie de développement.

Cette section est consacrée à la présentation du PCN et à l'examen des orientations et les grandes lignes du PCN.

1-1-1 Historique du plan comptable national Algérien :

Le plan comptable nationale élaborer par le conseil supérieur de la comptabilité est entré en vigueur en 1976 suite à l'ordonnance 75/73 du 29 Avril 1975, auparavant c'était le plan comptable PCG 1957 hérité de l'époque colonial ; qu'était d'application.

La conception du PCN à connue deux phases selon Djelloul Saci dans son livre.⁽¹⁾

Première Phase :

Dans le but d'adapter le plan comptable national à la réalité de l'économie Algérien, les autorités politique ont chargé en 1969 le ministre des finances de procéder à une reformes du PCG. En vigueur ; et à la confection d'un plan comptable mieux adapté aux besoins d'information exprimés tout à la fois par les gestionnaires des entreprises, les planificateurs , les comptables nationaux et les organismes financiers.

A cette intention, une commission a entrepris des travaux qui auraient dû être achevés le 30/06/1970 au plus tard, comme le prévoit la loi de finance de 1970 en son article 19.

Mais malheureusement aucun projet n'a vu le jour a cause de la précipitation. (Puisque un délai de six mois seulement avait été accordé pour l'élaboration du nouveau plan comptable de décembre 1969 à juin 1970).

Deuxième phase :

Un conseil supérieur de la comptabilité (C.S.C) est crée aux termes d'une ordonnance datée du 29 décembre 1971. Sa mission est double : elle consiste d'abord à assainis la profession de comptable et d'expert comptable et ensuite à substituer au plan comptable français : alors mettre en vigueur un nouveau plan national.

⁽¹⁾ DJELOULI Saci « Comptabilité de l'entreprise et système économique l'expérience Algérienne : office des publications universitaires 09-91.

Plus précisément ; c'était la commission de normalisation du CSC ,qui était chargée d'étudier et de présenter ce l'avant projet du PCN.

En 1972 la société nationale de la comptabilité a réalisés des travaux dans le cadre d'élaboration du PCN.

En sein de cette société qu'une équipe permanente composée de quelques experts et spécialistes à tenté de recenser les besoins des différents utilisateurs de la comptabilité.

Une telle tâche n'a évidemment pas été facile car les besoins des uns et des autres sont différentes ; même contradictoires à certains égards. Une première monture a été élaborée au bout de dix huit mois.

Il convient de déplorer deux grandes lacunes à ce niveau :

3 Tout d'abords, La faiblesse des effectifs affectés à cette équipe : (quatre personnes seulement y ont travaillé en permanence).

De plus ; sur le plan de la diversité des compétences, il aurait été judicieux d'associer aux travaux des économistes , des chercheurs universitaires , et des praticiens du monde de la finance , de l'industrie et de l'agriculture.

Néanmoins, il convient de bien préciser que les investigations de l'équipe de la S.N.C n'ont pas été faites dans un milieu clos, puisque des spécialistes étrangers ont été consultés. IL s'agit essentiellement de quatre experts français du conseil national de la comptabilité et de l'INSEE dont MM.PROST et CORRE, co-auteurs de plan OCAM.

Un expert tchécoslovaque a été également convie à participer aux travaux. Ce professeur de l'université de Prague a normalement fourni les lignes directrices de plan comptable de son pays adopté Le 1 /1/1966 ainsi que des précisions sur la nature des grandeurs comptables présentant un intérêt pour une économie socialiste.

2 La deuxième lacune concerne l'insuffisance, voir le manque de dialogue avec les opérateurs économiques des entreprises et qui sont les premiers « fabricants » de l'information comptable. s'il est vrais qu'ils ont été rendus destinataires de deux questionnaires portant sur l'organisation et le système comptable des entreprises, en revanches, il n'a pas été tenu compte de leurs suggestion.

A la suite d'un élargissement des travaux aux représentations des plus grandes entreprises nationales l'équipe de la SNC introduit des rectifications légères concernant les intitulés et l'architecture de certains comptes.

Dans la même temps, des spécialistes des services fiscaux et de planification ont sollicités pour participer à la définition ou à la précision des nomenclatures auxquelles il est fait référence dans certaines annexes du bilan.

L'avant projet définitif du PCN a été examiné et adapté par le CSC en novembre 1973. Mais le PCN n'est, officiellement entré en vigueur qu'à la suite de la parution de l'ordonnance 75/35 DU 29/4/1975 et de son arrêté d'application du 23 juin 1975.

IL était le plus souvent difficile d'expliquer à ces praticiens, très éloignés du raisonnement macro-économique qu'avec la mise en place du PCN « il s'agit là d'un travail en profondeur, non limité à un simple problème de technique comptable, qui ne peut valablement être résolu sans prendre appui sur l'économie nouvelle en cours d'édification. Il fallait donc bien faire ressortir les idées conceptuelles du PCN.

1-1-2 Idées conceptuelle du PCN :

Pour bien comprendre les idées de base qui constituent le fondement de notre plan comptable national il nous paraît indispensable de voir les critiques faites du PCG 1957 ; puis les objectifs qui se fixent le PCN.

- Critiques du PCG 1957 :

Les promoteurs du PCN ont entamé leurs travaux par une critique pertinente du PCG Français 1957. Celle-ci à d'ailleurs été envisagée par les auteurs français eux-mêmes.

Afin d'adapter notre plan comptable à la vie économique la commission de normalisation se trouve dans la nécessité d'apporter des modifications aux PCG.

Les critiques du PCG, vont porter sur ses dispositions générales sur son cadre comptable et sur les modalités de fonctionnement de ses comptes.

Concernant les dispositions générales :

le PCG privilège l'aspect financier car cet aspect est privilégié par les entreprises capitalistes ; ce qui est important pour ces dernières c'est le suivi et le contrôle du capital argent dont l'accroissement est présenté comme la rémunération des ressources propres de l'entreprise au niveau du bilan et comme la somme algébrique (positive) des opérations commerciales au niveau des comptes de résultat.

En plus les développements sur la comptabilité analytique étaient très laconiques car le monde des affaires refusait toute immixtion des pouvoirs publics dans la gestion interne des entreprises.

En ce qui concerne le cadre comptable du PCG 1957 :

Le critique se porte sur la séparation formelle entre la comptabilité générale (classe 1 à 8) et la comptabilité analytique (classe 9) ; le cadre comptable du PCG présente des lacunes du point de vue de la signification de certains comptes, de son architecture et de l'utilisation rationnelle des classes. L'équipe chargée de l'élaboration de l'avant projet du PCN a recensé d'une manière détaillée les incohérences relevées dans ce domaine dans les classes 1 à 8 ; cette étude a fait l'objet d'une publication par le conseil supérieur de la comptabilité, c'était la première phase des travaux préparatoires de l'équipe chargée de l'élaboration du PCN.

- **Les objectifs du PCN :**

Les objectifs assignés au plan comptable national sont énoncés dans le discours du ministre des finances prononcé le 5 mai 1972 à l'occasion de l'installation officielle du CSC ; ces objectifs sont étai rappelés sur le rapport de présentation du PCN publié en novembre 1973 par le conseil.

Donc on résumer les objectifs du plan comptable national en deux séries d'objectifs qui se situent à deux échelles de décision : échelle de décision macro économique et l'échelle de décision micro économique.

1 Les objectives macros économiques du PCN :

Le PCN doit contenir des informations qui permettent la séparation entre la comptabilité de l'entreprise et la comptabilité nationale afin de permettre aux utilisateurs du PCN de dégager des grandeurs significatives tel que la valeur ajoutée, la formation brute de capital fixe, l'épargne nette (besoin ou la capacité de financement).

En plus ces informations construisent une Banque de données prétraitées susceptible et être utilisées pour les besoins de la planification (diagnostic des réalisations et projections).

Ces banques de données peuvent alimenter en information la planification financière, qui va servir à la régularisation et au contrôle de l'activité financière des entreprises en fonction des impératifs et des priorités du plan.

En plus cette banque peut aussi alimenter en informations de base les ministères fonctionnels et sectoriels pour les besoins de leur propre planification ou pour les besoins de contrôles des tutelles.

En plus ces banques de données sert à la construction d'une centrale des bilans afin de dégager des normes sectorielles et se disposer d'un dispositif de références statistiques utiles pour les besoins de la comparaison, d'évaluation de performance, de projections, de prévision et du contrôle, et les comparaisons interne – branches, inter entreprise.

En plus ces banques de données peuvent construire aussi un système des prix et définir une politique des prix fondés sur une connaissance statistique précise sur les conditions de la formation des coûts et des prix des entreprises, des branches ou des secteurs.

2 Les objectifs micro-économiques du PCN :

Les objectifs micros – économique du PCN doivent contenir des informations permettant de disposer de deux outils d'analyse : un outil d'analyse rétrospectives et prospective.

L'analyse rétrospective concerne les conditions de fonctionnement et de développement de l'entreprise.

Cette analyse est réalisée grâce un enregistrement chronologique des faits financiers de l'entreprise qui couvre un certain champ d'investigation dont notamment le niveau et les conditions d'accumulation de capital qui permettent d'apprécier le profil de croissance de l'entreprise.

Cette analyse permet de connaître Les conditions de financement et les conditions de gestion du cycle d'exploitation et l'appréciation du degré de maîtrise de l'outil de production.

Cette connaissance comptable de la fonction de production, des combinaisons de facteurs de production permettront de cerner le niveau de la productivité des facteurs et les paramètres explicatifs qui exercent une influence sur lui.

En plus cette analyse permet aussi de :

Connaître les conditions de gestion de la trésorerie, la vitesse de rotation des stocks créances et dettes qui sont les paramètres qui font partie intégrante du tableau des clignotants sur l'efficacité de la gestion de la trésorerie .

Connaître les conditions de la rentabilité financière, notamment la capacité de génération du surplus monétaire (cash-flow) et la capacité des remboursements des emprunts.

Cette analyse permet d'éclairer la gestion passée et servir à des corrections pour l'avenir.

L'analyse prospective par l'intermédiaire des informations dégagées du PCN peuvent servir de point de départ pour la prévision, le contrôle prévisionnel dont la finalité est de dégager les écarts entre le prévu et le réalisé et par la suite rechercher les causes afin de prendre des

actions de corrections pour élever le niveau général d'efficience de l'entreprise dans l'avenir par le développement de sa capacité de prévision grâce à l'élaboration des bilans et compte de résultat prévisionnel et des budgets de trésorerie prévisionnel donc une amélioration de la gestion de l'entreprise.

1-2 Présentation du cadre de la convention comptable algérienne PCN 1975 :

L'ordonnance 75-35 du 29 Avril 1975 portant plan comptable national traite de champ d'application PCN ; à savoir les organismes publics à caractère industriel et commercial les sociétés d'économie mixte et les entreprises qui, quelles que soit leur forme, sont soumises aux régimes de l'imposition d'après le bénéfice réel.

Le plan comptable national pourra être étendu à d'autres entreprises non mentionnés ci – dessus par voie d'arrêté du ministère des finances après avis du ministère de tutelle intéressé.

En plus ce plan comptable national sera adapté par arrêté du ministère des finances ; aux secteurs d'activité particuliers ; après avis du conseil supérieur de la comptabilité ; conformément aux dispositions de l'article 38 de l'ordonnance n°71-82 du 29 décembre 1971.

Le PCN livre un apriori formel à travers lequel seront appréhendés le patrimoine et l'activité de l'entreprise il dicte des principes directeurs en matière d'organisation et de gestion comptable ainsi que ses règles d'évacuation des investissements et des stocks. Enfin, il décrit la structure des documents de synthèse à fournir obligatoirement enfin de chaque exercice.

A)- Apriori formel :

Il se compose de huit classes suivantes :

Classe 1 :

Fonds propres : cette classe comprend des comptes qui indiquent les différentes sources d'alimentation de fond qui appartient en propre à l'entreprise en tant qu'entité économique et juridique dotée d'un patrimoine propre.

Classe 2 : investissements : comprend l'ensemble des biens et valeurs durables acquis ou créés par l'entreprise.

Classe 3 : « Stocks »

Classe 4 : Créances.

Classe 5 : Dettes.

Ces classes sont les comptes de bilan.

Classe 6 : Charges
Classe 7 : Produite
Classe 8 : Résultats...

} Compte de gestion

Il convient de relever que chaque classe comprend des comptes, des sous comptes et des subdivisions régis selon le principe de la numérotation décimal qui a montré ses multiples avantages avec l'ancien cadre comptable.

L'enregistrement des mouvements obéit au principe de la partie double qui a fait ses preuves depuis PACIOLI qui doit être tenue en monnaie nationale pour les opérations situées au niveau national et celles situées à l'étranger séparément, en plus l'enregistrement doit être sans compensation et appuyé par une pièce justificative qui remplit un certain nombre de conditions.

B) Modes d'organisation et de gestion comptables :

Le PCN précise les livres comptables qui doivent être obligatoirement tenus et donne un certain nombre de règles formelles en vue de conférer à la comptabilité sa force probante vis-à-vis des tiers.

Chaque entreprise à la liberté d'adopter l'organisation comptable qui leur semble appropriée, l'essentiel est que cette dernière permette « un calcul des coûts et des prix de revient » ainsi que « l'élaboration et le contrôle des budgets ».

C) Les règles d'évaluation des investissements et des stocks :

Le PCN retient le coût d'acquisition pour l'évaluation des investissements.

Pour les stocks, il est prévu d'évaluer les marchandises, les matières et fournitures au coût d'achat alors que les produits finis au coût de production ce qui suppose l'existence d'une comptabilité analytique fiable et précisée.

D) Les documents comptables de synthèse :

Le plan comptable impose aux entreprises soumises à son champ d'application, de synthétiser les opérations comptables d'un exercice dans dix – sept tableaux annuels par le bilan, les comptes de résultats, les mouvements patrimoniaux ainsi que quatorze documents annexes ;

- **Le bilan :**

Donne la photographie de la situation du patrimoine de l'entreprise ; c'est-à-dire les biens qu'elle possède (les moyens de production, les instruments de travail, les actifs financiers) et les

ressources financiers mobilisées pour les financés (sources interne et sources externes de financement).

- **Le compte de résultat :**

Constitue un véritable tableau de bord des performances financières avec les soldes intermédiaires significatifs calculés par cascades successives.

- **tableau des mouvements patrimoniaux :**

Saisit et isole les flux financiers générés au cours de la période qui sépare l'établissement de deux bilans successifs. Le tableau des mouvements patrimoniaux permet de rompre avec la conception statique de la comptabilité traditionnelle et d'approcher l'évolution de la situation financière dans une perspective dynamique, ce que ne permettrait pas la production d'un bilan isolé qui visualise instantanément l'importance et la structure du patrimoine de l'entreprise.

- **Les annexes du plan comptable national :**

Les états financiers de synthèse (bilan et compte de résultat) sont complétés par des documents annexes de support destinés à les détailler, les préciser, les enrichir par une information désagrégée et présentée sous une forme qui les charge de significations pour le lecteur ou l'utilisateur potentiel des états financiers de synthèse.

Les annexes constituent une véritable banque de données.

Ces documents annexes représentent une liste de tableaux présentés selon une configuration standardisée : investissements , amortissements , provisions , créances , fonds propres ,dettes, stocks , consommations de marchandises , matières et fournitures , frais de gestion , ventes et prestations fournies , autre produits , résultats sur cessions d'investissement , engagements reçus et engagements données , renseignement divers.

On peut regrouper les informations annexes qui complètent la lecture des états financiers de synthèse en trois systèmes de support :

Systeme d'annexes au bilan.

Systeme d'annexes au compte de resultat.

Systeme mixte ; annexes au bilan et au compte de resultat.

1-3 Les innovations du plan comptable national :

Le plan comptable national vient pour corrigé, actualisé, adapté, apporte des modifications au PCG 1957.

1-3-1 Les innovations de fonds :

Le PCN vient pour combler les lacunes du PCG 1957 au niveau de la logique des classements des comptes et la terminologie comptable et l'incohérence des mécanismes de fonctionnement des comptes.

Le PCN propose une nouvelle nomenclature de classes de comptes par la suppression de comptes PCG qui devient inutiles ou sans objet et de créer de nouveaux comptes afin de doter les entreprises d'un plan comptable adaptées aux besoins de l'économie nationale.

Le PCN refont complètement la structure du compte de résultat pour en faire un outil de gestion plus perfectionnée car le PCN a d'opté un schéma d'obtention de résultat par stade de réalisation marge brute, valeur ajoutée, résultat d'exploitation, résultat hors exploitation et résultat de l'exercice.

Le PCN rompt avec la méthode de l'intermittence de l'inventaire de plan 1957 et lui substitue la méthode de la permanence de l'inventaire afin de connaître le niveau des existants en stocks à tout moment grâce à un dispositif d'enregistrement permanent des entrées et des sorties.

Le PCN à crée un tableau des mouvements patrimoniaux afin de permettre à toutes les utilisateurs de connaître la situation financières et d'être informer sur les aspects dynamiques du déroulement de l'activité de l'entreprise.

Le PCN rendre obligatoirement la production d'un jeu de documents de annexes aux états financiers de synthèse ; car ces annexes véhiculent des informations de base susceptibles d'éclairer la gestion ou d'être exploitées au plan macro économique par les ministères sectoriels, fonctionnels , les administrations régionales selon leur propre grilles d'analyse et de traitement des données.

1-3-2 Les innovations de forme du PCN :

Le PCG et le PCN repose sur une classification numérique des comptes cette classification fixe le cadre d'une comptabilité flexible, susceptible de ses modeler aux besoins et aux particularités comptables de l'entreprise (caractéristiques spécifiques de la nature de l'activité, dimension).

L'innovation portée par le PCN sur la forme concerne :

▪ **La classification générale des comptes :**

Le PCN s'inspire du principe de la division « numérique » des comptes ; ce principe permet au plan des comptes de se raffiner à l'infini ou se contracter (désagrégation des comptes ou consolidation) afin de s'ajuster aux besoins de l'entreprise.

▪ **Classement des amortissements et des provisions :**

Les amortissements sont regroupés dans un compte unique (29) et ne sont plus rattachés comme dans le PCG au compte d'investissement amortissable correspondant. On plus le PCN abandonne la définition de PCG de l'amortissement comme une constatations comptable de la perte subie sur la valeur d'actif des immobilisations qui se déprécie avec le temps. Il définit l'amortissement comme suite :

« Une constatations de la dépréciation des investissements permettant de reconstituer le fonds d'investissement ».

Concernant les provisions le PCN à suivie la même démarche que celle de l'amortissement par la création de deux compte (39) et 49 qui peuvent aussi être subdivisés selon les besoins.

▪ **Classification symétrique des comptes de créances et des comptes de dettes :**

Le regroupement des comptes de la classe 4 (créances) et la classe 5 (dettes) selon le critère d'homogénéité est doublement renforcé par :

- Par la symétrie entre la nomenclature des comptes de créances et dettes.
- Par la classification par nature des comptes de créances et des comptes de dettes.

▪ **Conformité de la nomenclature des stocks sur la codification nationale des produits :**

La nomenclature des stocks doit être claquée à deux chiffres prés sur la codification de la nomenclature nationale des activités et produits (NAP) la nomenclature NAP sert de guide également à la codification comptable des comptes de la classe 6 (les charge) et des comptes de la classe 7 (les produits).

En plus le PCN afin d'homogène le compte 3 le PCN prévoit un compte de passage tel que 38.

▪ **Originalité du mécanisme comptable introduit sur le jeu des comptes réciproques 40 et 50 :**

Les comptes 40 et 50 permettent d'éviter les compensations (bête noire des réviseurs) et d'assurer une plus grande transparence comptable pour les besoins de l'analyse et du contrôle.

▪ **La pré-classification et le traitement des données comptable :**

Le PCN présente des données méthodiquement classées qui se prêtent à l'analyse et aux besoins de la prise de décision micro et macro économique.

1-4 Les additifs du plan comptable national :

1-4-1 **Les efforts d'adaptation du P. C. N. :**

Le cadre comptable général du P.C.N. est destiné aux entreprises exerçant une activité industrielle et commerciale.

Les normalisateurs algériens ont, néanmoins, prévu dès le départ, la possibilité de procéder à des aménagements « de telle façon que les opérations des autres secteurs – Agriculture, Administrations – puissent y être intégrées ultérieurement ».

Les efforts d'adaptation du P.C.N. aux spécificités des organisations apparaissent à travers la mise en place des plans comptables sectoriels, d'une comptabilité analytique sectorielle et d'un plan comptable de l'Etat.

✓ **Les plans comptables sectoriels (P.C.S.) :**

Nous nous définirons le plan comptable sectoriel comme étant une adaptation du P.C.N. à un ensemble d'entreprises ayant une même activité principale.

Il n'est pas vain de rappeler que l'élaboration du P.C.S. donne lieu à d'intéressants travaux préparatoires au cours desquels sont discutés les problèmes de gestion propres au secteur d'activité de l'entreprise : structure du patrimoine, nature et durée du cycle d'exploitation, traitement des opérations spécifiques du point de vue de la technique comptable, etc...

Les P.C.S. doivent, notamment, énoncer clairement les règles à suivre en ce qui concerne la terminologie explicative, le fonctionnement des comptes utilisés au niveau de chaque branche.

Concrètement la mise en place de ces plans sectoriels traîne anormalement en longueur depuis 1977 au niveau du conseil supérieur de la technique comptable.

✓ **La comptabilité analytique sectorielle :**

L'ordonnance de 1975 portant P.C.N. renvoie aux P.C.S. et aux plans particuliers des entreprises pour la détermination des règles de définition et de comptabilisation des coûts et prix de revient. Cette position nous semble être une pure échappatoire de la part des promoteurs du P.C.N. qui sont parfaitement conscients de la grande lacune que constitue l'absence de référence aux comptes analytiques par le nouveau cadre comptable général.

A notre avis, il appartient à ce dernier de préciser les lignes directrices d'une comptabilité des coûts, que les P.C.S. auront à reprendre dans le détail, et conformément aux spécificités de chaque secteur : nomenclatures affinées, intitulés des comptes permettant leur exploitation judicieuse, etc...

Sur le plan pratique, là encore, rien n'a été fait à l'heure actuelle à notre connaissance. Les difficultés rencontrées attestent une fois de plus la délicatesse du déroulement des processus de normalisation d'une part et d'adaptation aux spécificités des organisations d'autre part.

Cette dernière action concerne l'Etat et le secteur administratif, en plus des P.C.S. et de la comptabilité analytique sectorielle.

✓ **Le plan comptable de l'Etat :**

Le Conseil Supérieur de la technique comptable vient d'être chargé en 1984, de l'élaboration d'un plan comptable de l'Etat inspiré du P.C.N., en vue de service de cadre unifié à l'observation et à l'analyse des finances publiques.

Les grandes lignes de ce plan sont :

- L'introduction progressive de la dimension patrimoniale en comptabilité publique avec la constatation, dans un premier lieu, des créances et des dettes de l'Etat sur la base des droits et engagements constatés, et non plus à partir des encaissements et des décaissements.

- La prise en considération des équipements réalisés par l'Etat et ses démembrements, à l'instar de la « formation brute du capital fixe » calcul par la comptabilité nationale (biens d'équipements, gros entretien).

- La conception de plans particuliers pour tenir comptes des spécificités des différentes unités administratives.

- Le développement de nomenclatures adaptées aux conditions juridiques du secteur administratif, et à l'informatisation déjà entamée au niveau des principales trésoreries du pays.

Il convient cependant de bien souligner le caractère très particulier du plan comptable de l'Etat en ce qu'il comporte plusieurs points de divergence avec les autres P.C.S.

Nous avons, quant à nous, estimé nécessaire d'évoquer, très brièvement les travaux relatifs au plan de l'Etat en raison des similitudes qu'il présente avec le plan comptable des entreprises. A notre avis, ces points de ressemblance sont :

- La fonction informative des deux branches de la comptabilité publique et des entreprises pour l'appareil statistique national.

- La possibilité de faire, à partir de ces deux sources, les agrégations intéressant la comptabilité nationale tels que les masses de salaires versés, les intérêts versés, les impôts payés à l'Etat, la masse monétaire en circulation, le montant des prêts et de la dette extérieure.

- La propagation d'un langage normalisé commun et de ses multiples avantages pour la gestion des organisations, le perfectionnement et l'harmonisation de la formation des comptables ainsi que pour la mise en œuvre de la politique d développement économique en général.

Après cette prestation du PCN ; dans la section qui suit nous allons essayer de citer les insuffisances du PCN et les réformes lancées par l'Algérie afin d'adopter un nouveau plan comptables qui répond à l'environnement actuelle.

SECTION 2 : les réformes du plan comptable algérien (PCN 1975)

Le changement de l'environnement algérien avec l'ouverture de son marché exige la réformes du PCN 1975, dans cette section nous allons étudier les insuffisances du PCN et les procédures de la réformes du PCN entamée par L'Algérie.

2-1 Les insuffisances du PCN 1975 :⁽²⁾

Comme toutes convention ; la convention comptable algérienne concrétisée par l'élaboration d'un plan comptable nationale 1975 présente des insuffisances.

Les insuffisances concernent le cadre conceptuelle et les techniques utilisées.

2-1-1 Insuffisance conceptuelle :

Les Insuffisance conceptuelle se rapportent au cadre conceptuel, aux principes comptables à la définition des concepts comptable et à la comptabilité analytique.

✓ Référence à un cadre conceptuel :

Un cadre conceptuel définit les principes et les objectifs sur les quels les règles de la comptabilité et de la publication des comptes sont fondées.

Pour le PCN l'absence d'une référence ou bien un cadre conceptuel provoque une stagnation de la comptabilité car l'appariation des nouveaux problèmes ou bien des nouvelles situations gêne des utilisateurs car le PCN ne peut pas répondre ou bien résoudre ces cas.

✓ Les principes comptables :

Les principes sur les quels est fondée la comptabilité ne sont pas clairement exprimés.

✓ La définition des concepts comptable :

Le PCN ne donne pas des définitions aux concepts comptables actif ,passif ,capitaux propres , produits et charges et ne précise pas les conditions de leur prise en compte.

✓ Comptabilité analytique :

En laissant son développement aux plans sectoriels et aux entreprises ; la comptabilité analytique n'est pas prise en charge sérieusement.

⁽²⁾ Mémoire « le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticipe et prépare le passage du PCN 1975 aux normes IFRS » MEROUANI Samir.

2-1-2 Les insuffisances techniques :

Elles se rapportent au cadre comptable, à la classification des comptes, aux documents de synthèses, à l'inventaire permanent, aux règles d'évaluation, à la définition et règles de fonctionnement, au traitement de certaines opérations, aux supports et documents comptables et à la comptabilité et à la fiscalité.

✓ **Le cadre comptable :**

La nomenclature du PCN ne prévoit pas certains comptes ; nous donnons quelques uns par classe à titre indicatif.

Classe 1 :

Provisions règlementées

Classe 2 :

Investissements financiers

✓ **La classification des comptes :**

Le PCN ne permet pas de faire une distinction entre l'actif courant et non courant et entre passif courant et non courant ; en plus l'absence de classement des dettes et créances par le degré de liquidité et la date d'exigibilité ne facilite pas l'analyse financière malgré l'existence des annexes comme le tableau de créance et dettes comme étant un deuxième critère de classification après la classification par nature.

La définition des classes 2, 3, 4, reposant sur une optique juridique de l'entreprise (patrimoniaire), ne permet pas de présenter l'outil de production, ni distinguer entre l'actifs d'exploitation et hors exploitation.

Les frais de recherche et développement sont considérés comme des frais préliminaires et non pas comme des valeurs incorporelle, les valeurs incorporelle sont limitées au fonds de commerce et aux droits de propriété industrielle et commerciale.

Les valeurs mobilières sont incluses parmi les éléments du compte créances d'investissement, ce dernier regroupe les titres de participation et les titres de placement, notant que le titre de placement sont des valeurs à court terme alors qu'un investissement et par définition une valeur durable, le compte créance d'investissement ne représente pas des droits acquis sur des investissements mais des emplois de fonds immobilisés qui peuvent être assimilés à des investissements.

Les comptes 46 – 56 concernant pour le premier les avances sur des charges d'exploitation , et pour le deuxième les dettes induites par des charges d'exploitation ; mais l'existence à l'intérieur des sous comptes 468 et 568 qui ne correspondent pas à des créances ou dettes sur provisions ou amortissements en plus le compte 469 ne correspond pas à une créance hors exploitation, ces insuffisances méthodologique n'ont pas l'incidence négative sur le fonctionnement des comptes ; mais sont une preuve que l'architecture n'est pas parfaite.

La classe 1 contient parmi ses éléments les liaisons inter-unités, les résultats en instances d'affectation, les provisions pour pertes et charges qui ne constituent pas des moyens de financement pour l'entreprise.

✓ **Les documents de synthèse :**

Le PCN exige à toutes entreprises que soit sa taille de publier 17 tableaux de synthèses ; donc cela peut gêner la gestion de l'entreprise.

Le bilan :

Au niveau de bilan la situation patrimoniale est privilégiée à la situation financière ; en plus l'actif ne fait pas apparaître les masses comme les actifs immobilisés , les actifs circulants , les dettes ou créances à long terme et les dettes ou créance à court terme.

La forme du bilan ne fait pas référence aux données de l'exercice précédent donc cela ne permet pas de faire une comparaison ; il faut avoir recours aux tableaux explicatifs.

✓ **Le TCR :**

La forme de TCR ne présente pas les données de l'exercice précédent afin de faire une comparaison. En plus le TCR ne fait pas distinction entre les résultats courant et le résultat financier et ne fait pas référence à certains soldes intermédiaires reconnus au niveau international. De plus le résultat qui apparaît au TCR n'est pas un indicateur de la performance de gestion de l'entreprise ; parce qu'il inclut des opérations ayant un caractère social donc les charges seront faussé.

✓ **Les tableaux explicatifs :**

Le tableau des mouvements patrimoniaux ni considérer ni comme un tableau de financement ni comme un tableau de flux de trésorerie ; donc cela ne permet pas de distinguer entre les flux d'exploitation, flux d'investissement et flux de financement par contre, il permet de faire la comparaison avec l'exercice précédent.

Le tableau des fonds propres donne une analyse par origine des fonds propres et non pas la variation de l'actif net.

Le tableau d'engagement ne fournit que les informations sur les engagements reçus ou donnés comptabilisés.

Le tableau des renseignements divers donne des informations brèves.

Les autres tableaux (du n° 4 à n° 15) constituent une analyse par nature des éléments du bilan et du TCR donc les tableaux explicatifs ne permettent pas de mieux apprécier la situation de l'entreprise, ils sont plus utiles à la comptabilité nationale car ces informations servent à la constitution des agrégats macroéconomiques.

✓ **L'inventaire permanent :**

Le PCN exige l'utilisation de l'inventaire permanent pour les stocks ; donc il faut que l'entreprise a un système d'information qui intègre les fonctions suivantes : la fonction d'enregistrement (comptabilité, informatique), la fonction opérationnelle (achat, production) et la fonction de contrôle (direction générale, contrôle de gestion).

En plus le PCN ne prend pas en considération les besoins et les possibilités, de l'entreprise dans cette obligation car ils existent des entreprises qui ont des activités multiples et loin géographiquement donc l'utilisation de cette méthode est difficile.

➤ **Les règles d'évaluation :**

Les règles d'évaluation définies par le PCN sont très sommaires.

Le PCN préconise le coût historique comme méthodes d'évaluation à la date de l'inventaire mais aucune méthode n'est préconisée pour l'évaluation des entrées et les sorties de stock, une liberté est donnée aux entreprises pour le choix de la méthode de valorisation la plus appropriée aux spécificités de ses stocks.

En plus le PCN ne donne aucune précision sur les méthodes d'amortissement ; les taux d'amortissement et la procédure de constitution des provisions pour dépréciation des stocks et des créances douteuses. En outre, aucune précision n'est donnée concernant les provisions pour dépréciation des créances, le caractère hors exploitation donnée aux provisions conduit les professionnels à restreindre la constitution de provisions. L'administration fiscale donne des taux et amortissement à titre indicatif.

✓ **La comptabilité et la fiscalité :**

La comptabilité respecte les limites de déductibilité fiscale pour les provisions pour dépréciation ou les provisions pour risques et charges sans tenir compte de la réalité économique. Le même principe est retenu pour les amortissements.

2-2 Les travaux liés à la réforme comptable :

Les travaux de réforme du système comptable sont débutés en 1998, ils ont été pris en charge au début par un organisme national et par la suite par un organisme étranger dans cette section nous examinons les travaux des deux institutions et l'orientation prise par la réforme.

2-2-1 Travaux de la commission PCN :

Afin d'adapter le système comptable algérien aux mutations de l'économie nationale le CNC organe officiel de la normalisation comptable créés en 1996 ont pris en charge la révision du PCN. Un groupe de réflexion est constitué pour réfléchir à une approche méthodologique de révision du PCN. Après l'approbation de la démarche du groupe de réflexion, le groupe est transformé en une commission PCN.

La commission a adopté la démarche suivante :

- Evaluer l'état d'application et les insuffisances du PCN par le biais d'un support d'évaluation.
- Elaborer un projet de plan comptable.
- Recueillir les observations et recommandations des professionnels et utilisateurs sur le projet.
- Elaborer un nouveau plan comptable en tenant compte des remarques formulées ;
- Soumettre le projet au conseil pour examen.

2-2-1-1 Les questionnaires d'évaluation :

La commission du PCN a élaborée deux questionnaire dans le cadre des réformes PCN, le premier questionnaire était un long questionnaire envoyée aux professionnels comptables, en Janvier 1999 en moments ou les professionnels comptable était occupés par les travaux de clôture ; ce qui explique le nombre réduit des réponses renvoyées au CNC.

La commission PCN a élaboré un notre questionnaire en 2000 qui était plus court.

Concernant le premier questionnaire :

Une partie est consacrée aux considérations générales ; traités des principes comptables, des critères et référentiels, des concepts, des définitions, de la présentation des états financiers, du cadre comptable et de l'ajustement des comptes, des supports de travail, des tâches comptables, des opérations à normaliser, des indicateurs de gestion, en demandant aux répondants de fournir une opinion sur chaque thème.

La deuxième partie consacré aux dispositions actuelles du PCN (l'organisation et la tenue des comptes, la terminologie, les règles de fonctionnement et d'évaluation) qui est une prise des textes de l'ordonnance et l'arrêté d'application relatifs au PCN, en demandant aux répondants de formuler leur point de vue selon une échelle et de donner une opinion.

Concernant le deuxième questionnaire :

Les questions sont ouvertes et relatives à la terminologie, au cadre comptable, à la présentation du bilan, à la présentation du TCR, aux annexes, aux documents de synthèse et aux méthodes d'évaluation.

Les résultats du premier questionnaire sont synthétisés dans un rapport d'évaluation datant de mois de Novembre 1999 ; contenant les remarques et constats relevés par les répondants aux questionnaires, la commission PCN abouti dans son rapport d'évaluation du PCN aux conclusions suivantes :

2Dédier des chapitres particuliers aux principes, aux règles d'évaluation et à la terminologie comptable.

3Reconsidérer le nombre, la forme et le contenu des états de synthèse.

4Réaménager et enrichir la nomenclature des comptes pour mieux répondre aux besoins des utilisateurs.

D'autres propositions ; selon la commission méritent une appréciation approfondie. C'est notamment le cas pour :

- ✓ La comptabilisation et la valorisation des marchandises ; matière et produits (système d'inventaire)
- ✓ La structure, les intitulés et le contenu de certaines classes et rubrique de compte.
- ✓ La nécessité de tenir compte des normes et usages internationaux.

Concernant le deuxième questionnaire ne n'avons pas les informations nécessaire pour tirer les conclusions.

2-2-1-2 Les options retenues par la commission PCN :

La commission PCN opte pour la révision de PCN et elle donne les principes directeurs guidant sa révision.

✓ La révision du PCN :

En se basant sur les réponses des questionnaires la commission PCN à opté pour la révision de PCN sans pour autant le remplacer, les causes de ne pas remplacer le PCN est justifier selon la commission par les motifs suivant :

3 Ne pas dérouter les patriciens et le coût élevé engendré par la réforme.

4 La commission pense que le remplacement du PCN pourrait porter préjudice aux professionnels.

✓ Les principes directeurs guidant la révision du PCN :

La commission arrête les principes directeurs suivants :

- Les principes comptables, les règles d'évaluation et de fonctionnement des comptes devraient occuper une place prépondérante dans le nouveau plan comptable.
- La nomenclature devrait être complète, clarifiée et améliorée pour répondre aux besoins des utilisateurs.
- Les états de synthèse devront être améliorés, simplifiés et complétés en conciliant les exigences légales et le traitement informatisé.
- Les annexes devront être simplifiées et enrichies et doivent jouer un rôle complémentaire, par apport au bilan et au TCR. Elles ne devront pas faire double emploi avec ses derniers.
- La comptabilité analytique ne serait pas codifiée dans le nouveau plan comptable et serait laissée à l'initiative d'entreprises.

2-2-2 Proposition du conseil national de la comptabilité français pour l'Algérie :

Les travaux de la commission PCN est arrêtés en 2001, et la mission de la réforme comptable a fait objet d'un appel d'offre, dont l'objet est la prise en charge de la réforme comptable, remporté par le conseil national de la comptabilité français avec un financement de la banque mondiale.

Après l'étude du PCN, le groupe de travail CNC Français a présenté trois scénarios possibles pour la réforme du PCN. Ces trois scénarios sont soumis aux organes algériens compétents pour le choix d'un scénario qui fera l'objet d'une étude plus approfondie par le groupe de travail du CNC Français.

• **Le premier scénario : aménagements simples du PCN :**

Selon ce scénario, la structure actuelle du PCN est maintenue et la réforme est limitée à des mises à jour techniques pour prendre en considération les changements de l'environnement économique algérien.

Ce scénario à l'avantage de ne pas remettre en cause les pratiques comptables des praticiens, des enseignants et les outils pédagogiques de formation. Mais sa simplicité n'est pas sans inconvénients car le système comptable algérien ne sera pas modernisé et gardera quelques – unes de ses insuffisances actuelles ; en plus les problèmes techniques et d'information que rencontrent ou rencontreront les entreprises ne trouveront pas de réponse.

▪ **Le deuxième scénario : adaptation du PCN et ouverture vers des solutions internationales :**

Selon ce scénario, la structure du PCN sera gardée avec l'introduction de quelques solutions techniques développées selon les normes comptables internationales. Ce scénario permettra aux entreprises de publier des informations comptables qui répondent aux normes internationales et compréhensibles par les investisseurs étrangers.

Ce scénario présente aussi des inconvénients comme la possibilité d'incohérence entre les traitements nationaux et certaines nouvelles dispositions, et une modification des outils pédagogiques de formation.

▪ **Le troisième scénario : élaboration d'un système comptable conforme aux normes comptables internationales :**

Dans ce scénario, une nouvelle version modernisée du PCN sera rédigée selon les concepts, les principes, les règles et les solutions retenues dans les normes comptables internationales (en respectant les spécificités nationales). Dans cette version du PCN, les traitements sont conçus par rapport à la définition des objectifs assignés à la comptabilité et les investisseurs étrangers trouveront des traitements en usages au niveau international. Par contre, ce scénario remet en cause tout le PCN et donc la pratique et l'ensemble du système d'éducation (moyens pédagogiques et enseignement).

2-2-3 L'option Algérienne pour la réforme comptable :

Après ces trois scénarios proposés par CNC Français, le CNC algérien opte pour le troisième scénario. Ce choix est considéré comme une transformation du 180° degré par rapport à l'option retenue par la commission PCN, il faut souligner que la banque mondiale et le FML privilégient l'application des normes comptables internationales par les pays qui ont recours à leur ressources, la réforme est financée par la banque mondiale, cette dernière a probablement influencé le choix algérien ; expliquant ainsi le changement radical dans l'orientation de la réforme.

C'est les insuffisances du PCN 1975 qui ont donné naissance au projet de nouveau système comptable financier afin de répondre à la mutation économique qu'a connue l'Algérie ce nouveau référentiel comptable emboîte pratiquement une bonne partie des normes IAS – IFRS édictées dans le cadre de la présentation des états financiers .

L'application de ce nouveau référentiel consiste en un changement radical dans la culture comptable existante, le projet de nouveau système comptable financier a été examiné et adopté en 12 Juillet 2006 en conseil du gouvernement.

Ce nouveau projet comptable prend en considération la majeure partie des normes existantes en matière des normes IFRS. Ce nouveau cadre prend en considération les aspects liés aux :

✓ Définition du cadre conceptuel (champ d'application, utilisateurs des états financiers, nature et objectifs des états financiers, conventions comptables de base et principes comptables fondamentaux) .

-Les règles générales et spécifiques d'évaluation et de comptabilisation (principes généraux, règles spécifiques de comptabilisation et d'évaluation, des opérations normales et des opérations particulières).

- Présentation des états financiers (actif, passif, compte de résultat, état de variation de la trésorerie, état de variation des fonds propres ; annexe).

A l'image de PCN 1975, le nouveau projet de référentiel comptable intègre également dans sa démarche méthodologique la nomenclature et le fonctionnement des comptes (principes du plan des comptes, cadre et jeu comptable).

Section3 : Le nouveau system comptable algérien

Le SCF est un changement complet de référentiel qui ne se limite pas un simple exercice de réconciliation comptable.

En raison de sa comptabilité avec les normes comptable internationales (IAS/IFRS), le SCF qui ne s'arrête pas à un changement de nomenclature de comptes, a introduit de profonds changements au niveau des définitions des concepts, des règles dévaluation et de comptabilisation, de la nature et du contenu des états financiers.

Dans cette section on va présente SCF afin de voir les nouvelles approches de ce nouveau référentiel.

3-1 le cadre conceptuel

Ce nouveau système comptable introduit le concept de cadre conceptuel qui est structuré selon la hiérarchie suivante :

- Champ d'application et définition.
- Principes et convention comptables.
- Définition des actifs ; des passifs ; des capitaux propre ; des produits et des charges.

3-1-1 Le champ d'application et définition :

Ce nouveau système comptable doit être appliqué à toute personne physique ou morale :

- Soumises au code commerce.
- Publique, parapublique ou économie mixte ;
- Coopératives et entité produisant bien ou service marchands ou non, si activité économique fondé sur actes répétitifs.

Les très petites entités qui remplissent les conditions de chiffre d'affaires et activités fixées par l'autorité compétente peuvent être autorisées à ne tenir qu'une comptabilité simplifiées. Dont le caractère dérogatoire aux dispositions du système général.

Les utilisateurs de l'information financière : selon le projet sont :

- Dirigeants, organes d'administration, structures internes de l'entreprise.
- Fournisseurs de capitaux (actionnaires, Banques et autres bailleur de fonds.
- Administration (fiscale, statistique).
- Autres partenaires (fournisseurs, clients, assureurs).
- Autres groupes d'intérêt (public...).

3-1-2 Principes et convention comptables :

- **Hypothèse sous jacentes à la préparation des états financiers :**

La comptabilité sur la base des droit constatés (comptabilité de l'exercice) :

Sous réserve des dispositions spécifiques concernant les très petites entités ; les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés sur la base des droit constatés ; c'est-à-dire au moment de la survenance de ces transactions ou événements ; et non quand interviennent les flux monétaires correspondants.

Ils sont présentés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rattachent.

- **Continuité d'exploitation :**

Les états financiers sont établis sur une base de continuité d'exploitation ; c'est-à-dire en présumant que l'entité poursuivra ses activités dans un avenir prévisible ; à moins que des événements ou des décisions survenus avant la date de publication des comptes rendent probable dans un avenir proche la liquidation ou la cessation d'activité.

Lorsque les états financiers ne sont pas établies sur cette base ; les incertitudes quant à la continuité d'exploitation sont indiquées et justifiées ; et la base sur laquelle ils ont été arrêtés est précisée.

- **Les principes comptables fondamentaux :**

Périodicité, indépendance des exercices, convention de l'entité convention de l'unité monétaire, principe de l'importance relative, principe de prudence, principe de permanence des méthodes, convention du coût historique, intangibilité du bilan d'ouverture , prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique ,principe de non compensation , image fidèle.

- **Caractéristiques qualitatives de l'information financière :**

Pour les besoins de la prise de décision ; les états financiers doivent garantir la transparence sur la réalité de l'entité en présentant une information complète et utile.

Cette information doit répondre aux caractéristiques suivantes :

- La pertinence.
- La fiabilité.
- La comparabilité.
- Intelligibilité.

3-1-3 Définition des actifs, des passifs, des capitaux propres, des produits et des charges :

1 Les actifs :

Les actifs représentent des ressources contrôlées par l'entité du fait d'événement passés et dont elle attend des avantages économique futures.

Le contrôle d'un actif correspond au pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs procurés par cet actif.

Les éléments d'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entité constituent l'actif non courant, ceux qui, en raison de leur destination ou de leur nature ; n'ont pas cette vocation constituent l'actif courant.

L'actif courant comprend :

- Les actifs que l'entité s'attend à pouvoir réalisé (ou vendre ou consommer) dans le cadre du cycle d'exploitation normal.

- Les actifs détenus essentiellement à des fins de transactions ou pour une durée courte que l'entité s'attend à réaliser dans les douze mois.

- Les liquidités ou quasi – liquidité dont l'utilisation n'est pas soumise à des restrictions.

Les actifs non courants sont:

- Les actifs qui sont destinés à être utilisés d'une manière continue pour les besoin des activités de l'entreprise tels que les immobilisations corporelles ou incorporelles.

- Les actifs détenus à des fins de placement à long terme ou qui ne sont pas destinés à être réalisés dans les douze mois à compter de la date de clôture.

2 Les passifs :

Les passifs sont constitués des obligations actuelles de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ; un passif est classé comme un passif courant ou passif non courant.

3 Les capitaux propres :

Les capitaux propres ou fonds propres ou capital financier correspondent à l'excédent des actifs de l'entité sur ses passifs courants et non courants.

4 Les produits :

Les produits d'un exercice correspondent aux accroissements d'avantages économiques survenus au cours de l'exercice sous forme d'entrées ou d'augmentation d'actifs ou de diminutions de passifs, les produits comprennent également les reprises sur pertes de valeur et sur provision.

5 Les charges :

Les charges d'un exercice correspondent aux diminutions d'avantages économiques survenues au cours de l'exercice, sous forme de sortie ou de diminution d'actifs ou d'apparition de passifs, les charges comprennent aussi les dotations aux amortissements ou provisions et les pertes de valeur.

6 Chiffre d'affaire :

Le chiffre d'affaire correspond aux ventes de marchandise et productions vendues de bien et services évaluées sur la base du prix de vente hors taxes et réalisées par l'entité avec les clients dans le cadre de son activité normale et ordinaire.

7 Le résultat net :

Le résultat net de l'exercice est égale à la différence entre le totale des produits et le total des charges de cet exercice il correspond à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice, hors opérations affectant directement le montant des capitaux propres sans affecter les charges ou les produits.

3-2 l'organisation de la comptabilité :

L'entité détermine des procédures nécessaire à la mise en place d'une organisation comptable permettant un contrôle à la fois externe et interne ; donc l'entité doit procéder a :

- un tenue d'inventaire en quantité et en valeur pour les actifs et les passifs sur la base d'examens physique et ou de recensements de documents justificatifs.
- Les écritures comptables doivent passées selon le système dit « en partie double ».
- Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ; ainsi que la référence de la pièce justificative qui l'appuie.
- Chaque écriture comptable s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité et la restitution éventuelle sur papier de son contenu.
- Une procédure de clôture destinée à figer la chronologie et à garantie l'intangibilité des enregistrements doit mise en œuvre.

- Toute entité tient un livre journal, un grand livre et un livre d'inventaire, sous réserve des dispositions spécifiques concernant les très petites entités.
- Ces livres comptables ou les documents qui en tiennent lieu, ainsi que les pièces justificatives sont conservés pendant dix ans.
- Le livre journal et le livre d'inventaire sont cotés et paraphés par le président du tribunal du siège de l'entité.
- Les entités soumises à une comptabilité financière simplifiée tiennent des journaux de recettes et de dépenses et doivent conserver les pièces justificatives pendant dix ans à compter de la date de clôture de chaque exercice comptable.
- Les livres comptables cotés et paraphés sont tenus sans blanc ni altération d'aucune sorte, ni transport en marge.
- La comptabilité peut être tenue manuellement ou au moyen de système informatique.

3-3 Les règles générales d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits.

Sont constitués de principes généraux, règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation, modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation.

3-3-1 Principes généraux :

Les principes généraux sont les principes de base de comptabilisation et les bases de mesure des éléments des états financiers.

3-3-1-1 Comptabilisation des actifs, des passifs des charges et des produits :

Un élément d'actif, de passif, de produit, de charge est comptabilisé dès lors que :

- L'élément a un coût une valeur qui peut être évalué de façon fiable.
- Les transactions doivent être enregistrées.
- Une absence de comptabilisation ne peut être justifiée ou corrigée par une information narrative ou chiffrée d'une autre nature.
- Un actif est comptabilisé au bilan l'ors qu'il est probable qu'il procurera à l'entreprise des avantages économiques futurs.
- Un produit est comptabilisée au compte de résultat lorsque un accroissement d'avantages économiques futurs lié à une transaction ou bien à l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entité.

- Une charges et comptabilisée au compte de résultat l'ors qu'une diminution d'avantages économique futurs liée à une diminution des actifs

(Ex provision) où une augmentation des passifs s'est produite et qu'elle peut être mesurée de façon fiable.

3-3-1-2 Règles générales d'évaluation :

La méthode d'évaluation des éléments inscrit en comptabilité est fondée en règle générale sur la convention des coûts historiques.

Ce pendant il peut être procédé dans certaines conditions et pour certains éléments à une révision de cette évaluation sur la base de la :

- Juste valeur (ou coût actuel).
- Valeur de réalisation (ou valeur vénale).
- Valeur actualisée (ou valeur d'utilité).

Le coût historique de biens inscrit à l'actif du bilan lors de leur comptabilisation est constitué après déduction des taxes récupérables et des remises commerciales, rabais et autres éléments similaires :

- Pour les biens acquis à titres onéreux, par le coût d'acquisition.
- Pour les biens reçus à titre d'apport en nature, par la valeur d'apport.
- Pour les biens acquis à titres gratuit, par la juste valeur à la date d'entrée.
- Pour les biens acquis par voie d'échange, les actifs dissemblables sont enregistrés à la juste valeur des actifs reçus, et les actifs similaires sont enregistrés à la valeur comptable des actifs donnés en échange.

- Pour les biens ou services produits part l'entité, par les coûts de production

A chaque arrêté des comptes, toutes entreprises doit apprécier s'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur ou bien une augmentation de la valeur. Si un tel indice existe il faut estimer la valeur recouvrable de l'actif.

Perte de valeur = VNC- Valeur recouvrable.

La valeur recouvrable ; c'est la valeur la plus élevée entre le prix de vente net et la valeur d'utilité.

3-3-2 Règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation :

Autres que les règles générales dévaluation et comptabilisation ils existent des règles particulières ou spécifiques.

Immobilisation corporelles et incorporelles :

Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels :

- Destinés à être utilisés dans la production de biens ou la fourniture de service, la location à des tiers ou l'administration de l'entreprise ;
- Pendants plus d'une période comptable.

Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire, identifiable, sans substance physique, contrôlé et utilisé par l'entité. Le terme identifiable permet de distinguer les immobilisations incorporelles des composantes du goodwill (savoir – faire, notoriété, réputation,...) qui ne sont pas séparable de l'entreprise.

Exemples : logiciels, brevets, droits de reproduction, films cinématographiques, fichiers clients, franchises, parts de marchés,...

Une immobilisation corporelle ou incorporelle est comptabilisée en actif,

- S'il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité ;
- Si le coût de cet peut être évalué de façon fiable.

Les immobilisations peuvent être constituées de plusieurs sous-ensembles ayant des durées d'utilisation différentes. Chaque élément dont le coût est significatif par rapport à l'ensemble auquel il appartient doit être amorti séparément. Les composants d'un actif sont traités comme des éléments séparés s'ils ont des durées d'utilité différentes ou procurent des avantages économiques selon un rythme différent (cas des moteurs d'avions).

Les immobilisations sont comptabilisées à leur coût directement rattachable ou attribuable qui comprend :

- Coût de préparation du site ;
- Frais initiaux de livraison et de manutention ;
- Frais d'installation ;
- Honoraires des professionnels (Architectes, Ingénieurs) ;
- Coût de démantèlement ou de rénovation du site s'il constitue une obligation pour l'entité (provision au passif).

Les dépenses ultérieures engagées pour les immobilisations existantes doivent être traduites en comptabilité sous l'un des deux angles suivants :

- Si restauration du niveau de performance de l'actif : Comptabilisées en charges ;

- Si augmentation de la valeur comptable de ces actifs : (c'est-à-dire quand il est probable que des avantages économiques futurs, supérieurs original de performance) Comptabilisées en Immobilisation, c'est-à-dire rajoutées à la valeur comptable de l'actif :

- Modification technique d'une unité de production allongeant sa durée de vie ou modifiant sa capacité ;

- Amélioration de pièces machines permettant d'obtenir une amélioration substantielle de la qualité ou de la productivité de l'unité ;

- Nouveau processus de production pour obtenir une réduction des coûts opérationnels).

Amortissements :

Les amortissements doivent se faire suivant un mode d'amortissement linéaire, dégressif, ou selon l'utilisation technique de l'actif concerné (plan d'amortissement) :

- Répartition systématique du montant amortissement d'un actif sur durée d'utilité estimée ;

- Tenir compte de la valeur résiduelle probable de l'actif ;

- La durée d'utilité et le mode d'amortissement doivent être réexaminés périodiquement. En cas de modification des estimations ou prévisions antérieures : la dotation de l'exercice et des exercices suivants doit être ajustée ;

- La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle est présumée ne pas dépasser 20 ans.

Les coûts de développements immobilisation :

Les immobilisations corporelles lourdes ou complexes (équipements industriels, ensembles immobiliers,...) occasionnent des dépenses au cours d'années suivant leur mise en service (rénovation, réparations, entretien, agrandissement,...).

Seules peuvent donc être inscrites au bilan les dépenses qui améliorent les performances d'une immobilisation par rapport aux prévisions initiales :

- Augmentation de la durée de vie ou de la capacité de l'actif ;

- Augmentation substantielle de la qualité ;

- Réduction notable des frais d'exploitation liés à l'utilisation de l'actif.

Les dépenses d'entretien ou de réparations qui permettent seulement à l'actif d'atteindre le niveau de performance attendu au moment de son acquisition doivent rester en charges.

Dépense de recherche :

Les dépenses afférentes à la première phase de recherche d'un projet interne à l'entreprise constituent des charges, donc elles ne peuvent être immobilisées (Cas des frais de recherche appliquée et fondamentale).

Dépense de développement :

Pour être activées (obligatoire), ces dépenses doivent satisfaire aux conditions générales de comptabilisation d'un actif, c'est-à-dire :

- Etre source de cash flow futurs ;
- Avoir un coût mesurable avec fiabilité.

Constituent des immobilisations incorporelles si l'entreprise remplit les conditions ci-après :

- La faisabilité technique nécessaire à l'achèvement en vue de sa mise en service ou de sa vente ;
- L'intention d'achever et de l'utiliser ou de la vendre ;
- Sa capacité à l'utiliser ou la vendre ;
- La façon dont l'immobilisation générera des avantages économiques futurs probable;
- La disponibilité des ressources (techniques, financières) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre.
- La capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation.

Cas particulier des immeubles de placement :

Ce sont des biens immobiliers détenus pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital. Ils peuvent être évalués :

- a) Soit à leur coût d'acquisition ou de production des amortissements et des pertes de valeur (méthode du coût) ;
- b) Soit à la juste valeur, les écarts étant chaque année comptabilisés en résultat.

Le choix de la méthode d'évaluation concernant l'ensemble de la catégorie « immeuble de placement » ne doit être en aucun cas modifiable.

Cas particulier d'un actif biologique :

L'activité agricole est considérée comme la gestion par une entité de transformation d'actifs biologiques vivants en produits agricoles ou autres actifs biologiques.

Un actif biologique est un animal ou une plante vivante, alors qu'un produit agricole est le produit récolte des actifs biologiques de l'entité.

Exemple d'actifs biologiques : Arbre, vigne, plantes, animaux vivants, etc. ... Exemples de produits agricoles : lait, laine, blé, raison, viande abattue.

Ils doivent être évalués lors de leur comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à leur juste valeur diminuée des coûts estimés du point de vente, sauf si ce n'est pas possible. Dans un tel cas, cet actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

Les gains et pertes provenant de la variation de la juste valeur doivent être portés dans le résultat net de chaque exercice.

Evaluation des immobilisations : autre traitement autorisé :

Il existe d'autre traitement autorisé concernant les immobilisations : évaluation à chaque fin d'exercice sur la base de leur montant réévalué, sous les conditions suivantes :

- Les variations doivent être enregistrées en capitaux propres ;
- Choix définitif pour une ou plusieurs catégories d'immobilisations.

Actifs financiers non courants (Immobilisations financières) : titres et créances :

Ce sont des titres et créances détenus par une entité autres que les valeurs mobilières de placement. Il s'agit principalement des actifs ci-après :

- Titres de participations et créances rattachées ;
- Titres immobilisés de l'activité de portefeuille (participation minoritaire) ;
- Autres titres immobilisés représentatifs de part de capital ou de placement à long terme (obligations et autres emprunts) ;
- Prêts et créances que l'entreprise n'a pas l'intention de vendre à court terme (créances clients de plus de +2 mois).

Titres détenus à des fins de transaction ou disponibles à la vente :

Evalués à la juste valeur, c'est-à-dire le coût actuel y compris les frais de courtage et les taxes non récupérables et les frais de banque.

A souligner que la juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

✓ **Titres émis par l'entité (prêts) :**

Evalués au coût amorti, c'est-à-dire l'actif financier diminué des remboursements en principal et toute dépréciation ou non recouvrabilité (perte de valeur).

Le coût amorti est une méthode qui consiste à amortir toutes les différences entre le coût d'acquisition et le prix de remboursement par l'usage du taux effectif.

La méthode du taux d'intérêt effectif : c'est la méthode qui actualise le flux attendu de trésorerie à la valeur comptable nette actuelle.

Dans les états financiers individuels les participations dans les filiales, les co-entreprises ou les entités associées qui ne sont pas détenues dans l'unique perspective d'une cession dans un avenir proche, et les créances rattachées à ces participations sont comptabilisées au coût amorti. Elles sont soumises à la clôture de chaque exercice à un test de dépréciation afin de constater une éventuelle perte de valeur, conformément aux règles générales d'évaluation des actifs.

Stocks et en cours :

Conformément au principe de prudence, les stocks sont évalués au plus faible de leur coût et de leur nette de réalisation. A leur sortie du magasin, les stocks sont évalués soit par la méthode FIFO soit par les coûts moyens pondérés d'acquisition.

Une perte de valeur sur stock doit être comptabilisée en charge dans le compte de résultat.

Cas particulier des produits agricoles.

Evalués lors de la comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à la juste valeur diminuée des coûts estimés du point de vente. Les gains et les pertes provenant de la variation de la juste valeur sont comptabilisés en résultat net de l'exercice.

Subventions :

Les subventions sont comptabilisées en produit dans le compte de résultat sur un ou plusieurs exercices au même rythme que les coûts auxquels elles sont rattachées et sont sensées compenser.

Les subventions liées à des actifs amortissables sont comptabilisées en produits dans les proportions de l'amortissement comptabilisé.

La reprise d'une subvention finançant une immobilisation non amortissable est étalée sur la durée pendant laquelle l'immobilisation est inaliénable. A défaut de classe d'inaliénabilité, la subvention est reprise en résultat sur 10 ans selon un mode linéaire.

Provision pour charges :

C'est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain.

Cette provision est comptabilisée lorsque :

- L'entité a une obligation actuelle, résultant d'un évènement passé ;
- Il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette obligation ;
- Le montant de l'obligation peut être estimé de façon fiable.

L'emprunt et le coût d'emprunts :

L'emprunt est évalué au coût, qui est la juste valeur de la contrepartie nette reçue après déduction des coûts accessoires en cours lors de leur mise en place.

Les coûts d'emprunts sont comptabilisés en charges financières de l'exercice au cours duquel elles sont encourues, sauf à ce qu'ils soient incorporés dans le coût d'un actif.

L'incorporation des coûts d'emprunts est suspendue en cas d'interruption de l'activité productive.

Evaluation des charges et produits financiers :

Les différés de paiement obtenus ou accordés à des conditions inférieures aux conditions du marché doivent être comptabilisés à leur juste valeur après déduction du produit financier ou du coût financier lié à ce différé.

Valeur nominale de la contrepartie moins (-) juste valeur de l'opération correspondant au coût estimatif du crédit obtenu ou accordé, est alors comptabilisé en charges financiers dans les comptes de l'acquéreur et produits financiers dans les comptes de vendeur.

3-3-3 Modalité particulières d'évaluation et de comptabilisation :

3-3-3-1 Les opérations faites en commun ou pour le compte de tiers :

Ils existent des opérations particulières traitées par le nouveau référentiel :

A) Opérations faites en commun :

L'enregistrement de ce type d'opérations doit tenir compte :

- Des clauses contractuelles ;
- De l'organisation comptable prévue par les coparticipants.

Lorsque la comptabilité des Opérations faites en commun est tenue par un gérant, les charges et les produits de ces Opérations faites en commun sont compris dans les charges et produits de ce gérant.

Lorsque les Opérations faites en commun impliquent le contrôle conjoint et la copropriété d'un ou plusieurs actifs, chaque coparticipant doit comptabiliser en plus de sa quote-part des produits et charges, une quote-part des actifs et passifs.

B) Concession :

Dans le cadre de concession de service public, les actifs mis dans la concession par le concédant sont inscrits à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.

Le maintien au niveau exigé par le service public du potentiel productif des installations concédées est assuré par le jeu des amortissements ou éventuellement par des provisions adéquates (dépréciations ou renouvellement).

C) Opérations traitées pour le compte de tiers :

En qualité de mandataire : L'opération est enregistrée dans un compte de tiers et la rémunération est enregistrée dans un compte de résultat.

Au nom de l'entité : L'opération est enregistrée dans les charges et produits de l'entité.

3-3-3-2 Contrats à long terme :

Un contrat à long terme porte sur la réalisation d'un bien, d'un service dont les dates de démarrage et d'achèvement se situe dans des exercices différents.

Il peut d'agir de :

- Contrats de construction ;
- Contrats de remise en état d'actifs ou de l'environnement ;
- Contrats de prestations de service.

Deux approches de comptabilisation peuvent être prises en considération :

1- Méthode de l'avancement :

Les charges et produits sont comptabilisés au rythme de l'avancement. On dégage un résultat comptable au fur et à mesure de sa réalisation.

2- Méthode de l'achèvement :

- Si le système de traitement ou la nature du contrat ne permet pas un suivi à l'avancement, on enregistre en produit un montant équivalent à celui des charges constatées dont le recouvrement est probable ;

- Si des pertes à l'achèvement apparaissent comme probables, il y a lieu de constituer une provision pour charges à hauteur de la perte totale du contrat non encore constatée par les enregistrements comptables.

3-3-3-3 Impôts différés :

Comptabiliser en charge ou en produit l'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

c) Impôt différé actif recouvrable ; Au cours d'exercices Futurs

d) Impôt différé passif payable.

Sont enregistrés au bilan et au compte de résultats.

- Décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et sa prise en compte dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur dans un avenir prévisible ;

- Déficit fiscal ou crédits d'impôt reportable si leur imputation est probable dans un avenir prévisible.

Au niveau de la présentation des comptes, les impôts différés actif sont distingués des créances d'impôt courantes ; les impôts différés passif sont distingués des dettes d'impôt courantes.

Des informations concernant ces impôts différés figurant dans l'annexe (origine, montant, date d'expiration, méthode de calcul, enregistrement en comptabilité).

3-3-3-4 Contrat de location-financement :

Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif avec ou non transfert de propriété en fin de contrat.

La comptabilisation doit se faire comme suit : Chez le preneur :

- Le bien à l'actif (immobilisation) à sa juste valeur ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location ;

- Et au passif l'obligation de payer les loyers futurs.

Chez le preneur et le bailleur : On distingue les intérêts financiers (charge ou produit) et le remboursement en principal (investissement ou créance).

Chez le bailleur : A l'actif si le bailleur fabricant ou distributeur le bien loué est comptabilisée comme créance pour un montant égal à la juste valeur du bien conformément aux principes retenus par l'entreprise pour ses ventes fermes (constatation simultanée de la vente et

de la créance). Les pertes ou profits sur ventes sont donc comptabilisés dans le résultat de l'exercice.

Si le bailleur non-fabricant ou non-distributeur du bien loué, la créance constituée par l'investissement net correspondant au bien loué est enregistrée à l'actif dans un compte de créance en contre partie des dettes résultant de l'acquisition de cet investissement (coût d'acquisition incluant les frais initiaux directs liés à la négociation et à la mise en place du contrat).

Chez le preneur et le bailleur : on distingue les intérêts financiers (charge ou produit) et le remboursement en principal (investissement ou créance).

3-3-3-5 Avantages octroyés aux personnels :

Les avantages accordés par une entité à son personnel en activité ou non actif sont comptabilisés en charges dès que le personnel a effectué le travail prévu en contrepartie de ces avantages, ou dès que les conditions aux quelles étaient soumises les obligations contractées par l'entité vis-à-vis de son personnel sont remplies.

A chaque clôture d'exercice, le montant des engagements de l'entité en matière de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux est constaté sous forme de provisions.

Ces provisions sont déterminées sur la base de la valeur actualisée de l'ensemble des obligations de l'entité vis-à-vis de son personnel, en utilisant des hypothèses de calcul et des méthodes actuarielles adaptées.

3-3-3-6 Opérations effectuées en monnaies étrangères :

Lors de la comptabilisation initiale, conversion en monnaie nationale, au cours du change au jour de la transaction.

En fin d'exercice, comptabilisation au cours du jour (écarts constatés en pertes et gains de change) des dettes et créances. Mais pour l'actif acquis la valeur est maintenue au bilan jusqu'à la date de la consommation , de cession ou de disparition des actifs.

3-3-3-7 Changements d'estimation ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou d'omissions :

Les impacts des changements d'estimation comptable fondés sur de nouvelles informations ou sur une meilleure expérience et qui permettent d'obtenir une meilleure information sont inclus dans le résultat net de l'exercice en cours ou des exercices futures si ces changements les affectent également.

Un changement de méthode comptable n'est effectué que s'il imposé dans le cadre d'une nouvelle réglementation ou s'il permet une amélioration dans la présentation des états financiers de l'entité concernée.

L'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur, est imputé sur le montant du poste « report à nouveau » de l'exercice en cours (ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués).

3-4 Présentations des états financiers, la nomenclature et fonctionnement des comptes :

3-4-1 Les états financiers :

Selon le projet de nouveau système comptable financier toute entité entrant dans le champ d'application du présent règlement doit établir annuellement des états financiers.

Les états financiers des entités autres que les très petites entités comprennent :

- Un bilan ;
- Un compte de résultat ;
- Un tableau des flux de trésorerie ;
- Un tableau de variation des capitaux propres ;
- Une annexe précisant les règles et méthodes comptables utilisées et fournissant des compléments d'informations au bilan et au compte de résultat.

Le bilan : Le bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif. Il fait apparaître de façon distincte au moins les rubriques suivantes lorsqu'il existe des opérations concernant ces rubriques :

A l'actif :

- Les immobilisations incorporelles ;
- Les immobilisations corporelles ;
- Les amortissements ;

- Les participations ;
- Les actifs financiers ;
- Les actifs d'impôt ;
- Les clients, les autres débiteurs actifs assimilés (charges constatées d'avance) ;
- Les stocks ;
- La trésorerie positive et équivalente ;

Au passif :

-Les capitaux propres avant distributions décidées ou proposées après la date de clôture, en distinguant le capital émis (dans le cas de sociétés), les réserves, le résultat net de l'exercice et les autres éléments ;

- Les passifs non courants portant d'intérêt ;
- Les fournisseurs et autres créditeurs ;
- Les passifs d'impôt (en distinguant les impôts différés) ;
- Les provisions pour charges et passifs assimilés (produits constatés d'avance) ;
- Les passifs à moins d'un an ;
- La trésorerie négative et équivalente.

La présentation des actifs et des passifs dans le corps du bilan doit faire ressortir la distinction entre éléments courants et éléments non courants.

Aucune compensation n'est possible entre un élément d'actif et un élément de passif du bilan, sauf si cette compensation est effectuée sur des bases légales ou contractuelles, ou si l'origine il est prévu de réaliser ces éléments d'actif et de passif simultanément ou sur une base nette.

Le compte de résultat :

Le compte de résultat est un état récapitulatif des charges et des produits réalisés par l'entreprise au cours de l'exercice. Il ne tient pas compte de la date d'encaissement ou de décaissement. Il fait apparaître, par différence, le résultat net de l'exercice : bénéfice/profit ou perte.

Le tableau des flux de trésorerie (méthode directe et indirecte) :

Le tableau de flux de trésorerie a pour but d'apporter aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie, ainsi que des informations sur l'utilisation de ces flux de trésorerie.

Un tableau des flux de trésorerie présente les entrées et les sorties de disponibilités intervenues pendant l'exercice selon leur origine.

L'état de variation des capitaux propres :

L'état de variation des capitaux propres constitue une analyse des mouvements ayant affecté chacune des rubriques constituant les capitaux propres de l'entité au cours de l'exercice.

L'annexe :

L'annexe comporte des informations sur les points suivants, dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers :

-Les règles et les méthodes comptables adoptées pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des états financiers (la conformité aux normes doit être précisée, et toute dérogation doit être expliquée) ;

-Les compléments d'information nécessaires à une bonne compréhension du bilan, du compte de résultat, du tableau des flux de trésorerie et de l'état de variation des capitaux propres ;

-Les informations concernant les entités associées, filiales ou société mère ainsi que les transactions ayant éventuellement eu lieu avec ces entités ou leurs dirigeants : nature des relations, types de transaction, volume et montant des transactions, politique de fixation des prix concernant ces transactions ;

-Les informations à caractère général ou concernant certaines opérations particulières nécessaires à l'obtention d'une image fidèle.

En principe, chaque poste du bilan et du compte de résultat devrait renvoyer à une note dans l'annexe.

3-4-2 La nomenclature et fonctionnement des comptes :

Le projet de nouveau système comptable financier précise qu'il existe une nomenclature de compte obligatoire peut aider à l'adoption d'une information financière conforme aux normes internationales.

3-4-2-1 Nomenclature des comptes :

✓ Principes du plan de compte :

Chaque entité établit au moins un plan de comptes qui doit être adapté à sa structure, son activité, et ses besoins en information de gestion. Le compte est la plus petite unité retenue pour le classement et l'enregistrement des mouvements comptables.

Les comptes sont regroupés en catégories homogènes appelées classe. Il existe deux catégories de classe de comptes :

- Des classes de comptes de situation ;
- Des classes de comptes de gestion.

Chaque classe est subdivisée en comptes qui sont identifiés par des numéros à deux chiffres ou plus, dans le cadre d'une codification décimale.

✓ **Cadre comptable obligatoire :**

Un résumé du plan de comptes présentant pour chaque classe la liste des comptes à deux chiffres constitue le cadre comptable dont l'application est obligatoire pour toutes les entités quelle que soit leur activité et quelle que soit leur taille sauf dispositions spécifiques les concernant. A l'intérieur de ce cadre, les entités ont la possibilité d'ouvrir toutes les subdivisions nécessaires pour répondre à leurs besoins. Une nomenclature de comptes à trois chiffres ou plus correspondant à une ventilation des charges par nature est également proposée.

Les opérations relatives au bilan sont réparties en cinq classes de comptes qualifiées de comptes de bilan. Le cadre comptable de ces comptes de bilan est le suivant :

- ✓ Classe 1 Comptes de capitaux ;
- ✓ Classe 2 Comptes d'immobilisations ;
- ✓ Classe 3 Comptes de stocks et en-cours ;
- ✓ Classe 4 Comptes de tiers ;
- ✓ Classe 5 Comptes financiers.

Les opérations relatives au compte de résultat sont réparties en deux classes de comptes qualifiées de comptes de gestion. Le cadre comptable de ces comptes de gestion est le suivant :

- Classe 6 Comptes de charges ;
- Classe 7 comptes de produits.

Les classes 0,8 et 9 non utilisées au niveau du cadre comptable peuvent être utilisés librement par les entités pour le suivi de leur comptabilité de gestion, de leurs engagements financiers hors bilan, ou d'éventuels comptes spéciaux qui n'auraient pas leur place dans les comptes de classes 1 à 7.

3-4-2-2 Fonctionnement des comptes :

Le plan de comptes de l'entreprise donne la nomenclature des comptes à utiliser, définit leur contenu et précise les règles particulières de fonctionnement par référence à la nomenclature et aux règles générales de fonctionnement présentées dans la norme générale. L'adaptation de la nomenclature accompagnée par des règles de fonctionnement cette partie présente les règles de fonctionnement de chaque compte à deux chiffres.

3-4-3 Comptabilité simplifiée applicable aux TPE :

Les petites entités qui remplissent certaines conditions de chiffre d'affaires, d'effectif et d'activité fixées par le Ministère des finances sont assujetties sauf option contraire de leur part à une comptabilité dite de trésorerie.

Cette comptabilité de trésorerie repose sur l'établissement d'un état des encaissements et des décaissements dégageant le flux net de trésorerie (recette ou perte nette).

Les entités assujetties à une comptabilité de trésorerie tiennent compte dans le calcul de leur résultat et dans l'établissement de leur situation financière des variations des actifs, créances et dettes inventoriées constatées entre le début et la fin d'exercice, uniquement dans la mesure où ces éléments présentent un caractère significatif compte tenu de leur importance relative ou de leur nature.

Dans le cadre d'une comptabilité de trésorerie, le fait générateur de l'enregistrement comptable est l'encaissement (recette) ou le décaissement (dépense).

La valeur probante d'une comptabilité de trésorerie suppose que les conditions suivantes sont remplies :

- Tenue régulière de livres de trésorerie (livre de recettes, avec éventuellement un regroupement des recettes journalières de faible montant, livre de dépenses) enregistrant les opérations dans l'ordre chronologique ;
- Conservation des principales pièces justificatives : factures reçues ou émises, bandes de caisse, relevés de banque, copies de lettres...). Ces pièces justificatives, internes ou externes à l'entité, sont datées, classées et numérotées.

Conclusion du chapitre II :

L'ouverture de l'économie algérienne est une occasion pour réformer et adapter en profondeur leur système comptable existant à savoir le PCN applicable de puis 1975 à nos jours, lequel a bien fonctionné dans une économie dite centralisée mais avec l'évolution qu'a connue l'Algérie, ce système ne peut pas répondre aux besoins des professionnels et des investisseurs à savoir :

- Approche patrimoniale au détriment de l'approche économique.
- Adéquation avec les préoccupations de l'administration fiscale

Afin de répondre aux besoins des professionnels et des investisseurs, l'Algérie a lancé un projet de réforme de PCN. Cette réforme constitue à adapter un nouveau référentiel comptable qui s'inspire des normes comptables IAS/IFRS appliquées au niveau mondial.

Ce nouveau référentiel définit les principes et les hypothèses devant servir à l'établissement des états financiers des entreprises : bilan, compte de résultat cela permettra la mise en avant de l'aspect économique et financier des opérations au lieu de leur aspect juridique.

L'application de ce nouveau système par toutes les entreprises algériennes n'est pas encore effective car la plus part des entreprises jusqu'à cette date publie leur bilan selon le PCN et le nouveau système.

La date limite de la publication des états selon les deux systèmes est jusqu'en 2013.

Ce retard dans l'adoption définitive de ce nouveau référentiel est dû spécialement aux natures des normes et la complexité des règles juridiques et fiscales appliquées en Algérie.

Chapitre III la mise en place du nouveau système comptable algérien.

Introduction du chapitre III

Le nouveau système comptable Algérien a pour objectif de s'adapter aux changements intervenant dans l'environnement des utilisateurs de la comptabilité qui opèrent aujourd'hui dans le cadre d'une économie libérale ; comparer à la pratique du plan comptable nationale, les changements introduits par le nouveau système comptable portent sur l'utilisation de la notion de juste valeur, notamment la prise en compte des pertes de valeur et des dépréciations ainsi que l'obligation d'établir un état des performances.

Donc de réels changements sont en train de s'opérer dans le domaine de la comptabilité et de la finance.

Le passage aux normes IAS/IFRS est clairement un sujet d'actualité puisque son application est toujours en cours, ce qui rend leurs études très intéressantes.

Ce passage va imposer aux acteurs de la comptabilité d'apporter des changements afin de faciliter l'application de ce nouveau système.

Dans ce chapitre nous allons essayer d'étudier le passage au nouveau système comptable algérien à travers 3 sections :

La première section est consacrée au programme d'application lancé par l'Algérie ou nous allons essayer de voir les lois et la réglementation mises en œuvre par les autorités afin de mettre en œuvre ce nouveau système comptable financier.

La deuxième section est consacrée à la comparaison entre le PCN et NSCF.

La troisième section est consacrée au passage au nouveau système comptable financier.

Section 1 : Programme d'application du SCF

Le nouveau système comptable financier est lancé afin de répondre à une stratégie de convergence du langage comptable au plan mondiale, cette section montre les procédures met en œuvre par l'état algérienne afin d'appliquée ce nouveau système comptable.

1-1 Travaux du conseil national de la comptabilité :

La nécessité de produire une information financière complète et de qualité est nécessaire pour toutes les entreprises de droit Algérienne, ces information doivent répond aux critères internationale pour qu'elles peuvent être compréhensibles et crédibles d'un point de vue international. Les autorités algérienne se trouve dans l'obligation de faire adapter notre PCN aux normes IAS, IFRS ; le CNC a lancé des travaux de réforme PCN afin d'adopter un nouveau système comptable ; cette étapes de réformes consiste en premier lieu de fixer les objectifs de ce nouveau système comptable qui vont être suivi par des lois et des arrêtes d'application et en dernier lieu de faire un programme qui facilite l'application de se nouveau système comptable.

1-1-1 Les objectifs du nouveau référentiel comptable :

L'application d'un nouveau système comptable par les entreprises algérienne et par toutes les organismes soumises à la tenue d'une comptabilité à pour bût de :

- Donner une image fidèle de la situation financière et de la performance et de la variation de la situation financière ; eu égard aux obligations légales que ces entités doivent respecter compte tenu de leur organisations de leur taille et de la nature de leur activité.
- Permettre des comparaisons fiables dans le temps au sien de l'entité et dans l'espace, au niveau national et international, et entre les entités.
- Contribuer à la croissance et à la rentabilité des entités par une meilleure connaissance des mécanismes économiques et comptables qui conditionnent la qualité et l'efficacité de leur gestion.
- Permettre un contrôle des comptes donnant toutes garanties aux dirigeants, actionnaires et associés, à l'état et autres utilisateurs privilégiés tels le personnel ou les créanciers sur leur régularité, leur sincérité et leur transparence.
- Publier une information suffisamment sure, complète, loyale, fiable et transparente pour qu'elle contribue à encourager les investisseurs en leur assurant un suivi satisfaisant de leur fonds.

➤ Permettre d'enregistrer de manière fiable et exhaustive la totalité des transactions et actes économiques de l'entreprise, afin de pouvoir établir des déclarations fiscales fiables, sincères et régulières (TVA, IBS) dont le résultat sera rapproché des états financiers établis aux normes IFRS.

➤ Les entreprises multinationales bénéficieront d'une meilleure cohérence dans le reporting interne grâce à la standardisation des procédures comptables pour les différents pays.

➤ Le nouveau système s'adapte parfaitement aux outils informatiques existants qui permettent (généralement pour un coût très réduit) de saisir les données comptables, d'établir les états financiers et de présenter des documents de gestion par activité (grâce à un système de codification multiples).

1-1-2 Le cadre juridique de nouveau système comptable financier :

Ce nouveau système comptable financier sera mis en application par un cadre juridique.

Dans ce point ; nous allons présenter la loi comptable relative au système comptable financier, un décret portera l'approbation du cadre conceptuel de la comptabilité, et

L'arrêté du ministère des finances portera les règles d'évaluation et comptabilisation ainsi la nomenclature des comptes.

A) Loi relative au système comptable financier :

La loi n 07-11 du 25 Dhou el Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 ¹a pour objet de fixer le système comptable financier ainsi que les conditions et les modalités de son application.

✓ Dispositions générales :

La loi déterminera le champ d'application du nouveau système comptable financier, cette loi s'applique à toute personne physique ou morale astreinte par voie légale ou réglementaire à la mise en place d'une comptabilité financière, sous réserve des dispositions qui lui sont spécifiques.

Sont astreintes à la tenue d'une comptabilité financière les entités suivantes :

- Les sociétés soumises aux dispositions du code de commerce
- Les coopératives.

¹ Journal officiel N°74 du 25 DHOU EL KAADA 1428.

➤ Les personnes physiques ou morales produisant des biens ou des services marchands ou non marchands dans la mesure où elles exercent des activités économiques qui se fondent sur des actes répétitifs.

➤ Les personnes morales soumises aux règles de la comptabilité publiques.

Les petites entités dont le chiffre d'affaire, l'effectif et l'activité ne dépassent pas des seuils déterminés par la loi peuvent tenir une comptabilité financière simplifiée.

✓ **Cadre conceptuel et les obligations comptables des entreprises :**

Cette loi introduira le concept du cadre conceptuel et fixera son objectif ; le cadre conceptuel défini par le projet de nouveau système comptable financier s'inspire plus largement de celui des IFRS.

Le cadre conceptuel sert à :

➤ Déterminer les utilisateurs des états financiers ainsi que la nature et l'objectif de ces états.

➤ Fixer les conventions comptables de base, les caractéristiques qualitatives et les principes comptables fondamentaux applicables à l'information financière contenue dans les états financiers.

➤ Donner la définition ainsi que les principes généraux de comptabilisation et l'évaluation des éléments qui servent à l'établissement des états financiers.

➤ Constituer une référence pour l'évolution de la normalisation comptable.

➤ Faciliter l'interprétation des règles comptables et l'appréhension de transaction ou d'événements non explicitement prévus par la réglementation comptables.

En plus la loi définit la manière d'organiser la comptabilité qui s'appuie sur des pièces justificatives et comportera la tenue des livres comptables ainsi que l'élaboration des états financiers.

B) Les décrets portant approbation du cadre conceptuel de la comptabilité :

Le décret exécutif n° 08-156 du 20 Jomada el Ould 1429² correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou el Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier. Le présent décret a pour objectif de définir les concepts qui sont à la base de la préparation et de la présentation des états financiers

² Journal officiel N° 27 DU 22 JOUMADA EL OULA 1429 du 28 mars 2008 .

tels les conventions et principes comptables à respecter et les caractéristiques qualitatives de l'information financière.

Les conventions comptables constituent une base pour l'élaboration des normes comptables et la recherche des solutions appropriées aux problèmes comptables posés.

Le décret définit les éléments qui constituent les états financiers comme le bilan les actifs et passifs, les capitaux propres, les éléments de performance, les charges et les produits.

Ces définitions permet l'établissement des états financiers afin d'avoir des informations sur la situation de l'entreprise pour prendre les décisions nécessaire.

En plus le décret facilite l'interprétation par les utilisateurs de l'information contenue dans les états financiers préparés en conformité avec les normes comptables.

Le décret exécutif N°9-110 du 07 avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de système informatiques.

Les dispositions du présent décret sont applicables à toutes entités entrant dans le champ d'application de loi N°7-11 du 25 novembre 2007, susvisée, des lors que sa comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatiques et lorsque ces systèmes participent directement ou indirectement à la justification d'une écriture comptable.

Le présent décret définit le système informatique comme une combinaison de ressources matérielle et de programmes informatiques qui permet :

- L'acquisition d'information, selon une forme conventionnelle ou réglementaire.
- ✓ Le traitement de ces informations.
- ✓ La restitution de données ou de résultats, sous différentes formes.

C) Les arrêtés du ministère des finances²:

L'arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation des états financiers ainsi que la nomenclature du compte et les règles de fonctionnement des comptes, principes généraux d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits, immobilisation corporelles, incorporelles et financières, stocks, subventions et provision.

Modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation traitent des thèmes différents, opérations faites en commun ou pour le compte de tiers, consolidation, impôts différés, et chaque

² Journal officiel N° 27 DU 22 JOUMADA EL OULA 1429 du 28 mars 2008 .

cas particulier comporte les règles de prise en compte, les règles d'évaluation et comptabilisation doivent présentées sous forme homogène.

Chaque entreprise fait une adaptation de la nomenclature qui sera proposés selon ses activités en regroupant, en créant ou en subdivisent les comptes pour enregistrés les opérations, le plan de comptes de l'entreprise donne la nomenclature des comptes à utiliser, définit leur contenu et précise les règles particulier de fonctionnement par référence à la nomenclature et aux règles générales de fonctionnement présentées dans la norme générale.

L'adaptation de la nomenclature doit être accompagnée par des explications, des définitions et des règles de fonctionnement, cette partie en plus de la nomenclature des comptes, présente les règles de fonctionnement de chaque compte à deux chiffres.

1-1-3 Programmation de l'application du nouveau référentiel :

Le CNC doit assurer que le plan de convention au nouveau référentiel soit bien planifié et bien géré, donc le CNC doit vérifier que les comptables et les financiers des entreprises ont les compétences nécessaire pour mettre en œuvre le nouveau système.

Le CNC qui est considéré comme un organisme « Consultatif » doit assurer les missions suivantes :

✓ Coordonner et synthétiser les recherches théoriques et méthodologiques de la comptabilité et leurs applications pratiques.

✓ Le CNC doit avoir les compétences et les ressources nécessaire pour la mise en œuvre les normes IFRS d'une manière efficace et efficiente.

✓ Tenir compte des répercussions et des incidences sur tous les aspects de l'entreprise algérienne et étrangère.

✓ Etablir un plan de conversion afin de satisfaire aux différentes exigences, y compris les contrôles appropriés nécessaire à la gestion de ce changement et au maintien de l'intégrité de l'information.

✓ L'application étalée et progressive dans le temps du nouveau référentiel comptable, en fonction du niveau d'organisation et des ressources humaines (compétences appropriées) par rapport aux exigences demandées pour l'utilisation de ce référentiel.

A) Planification de la conversion :

L'Algérie comme tout pays du monde, la normalisation comptable doit être ré analysée en fonction de l'analyse incontournable des trois niveaux :

- ✓ Premier niveau : les grandes entreprises ;
- ✓ Deuxième niveau : petites et moyennes entreprises :
- ✓ Troisième niveau : très petites entreprises.

Mais en Algérie, il n'existe pas une classification des entreprises, la seule classification qui existent est celle de l'administration fiscale ³:

- Les grandes entreprises sont contrôlées par la DGE.
- Les PME sont les autres entreprises de type régime réel (dont un chiffre d'affaire annuel plus de 3 000 000 Da pour les activités achat-revente et les prestataires des services), se type d'entreprise sera mis sous contrôle des organismes appelés centre des impôts (CDI).
- Les TPE : sont les restes, personne physique ou morale, du régime forfait (dont un chiffre d'affaire annuel moins de 3 000 000 Da pour les activités achat-revente et les prestataires des services) ; se type sera contrôlés par les centre de proximité d'impôt (CDPI).

Donc les premiers qui vont appliquer le nouveau système comptable financier c'est les entreprises contrôlée par la DGE ; après il sera appliquée par la suite par les autres entreprises suivant un planning d'application.

B) Sensibilisation et formation des formateurs

La mise en application du nouveau système comptable financier doit être précédée d'une formation des professionnels de la comptabilité, des praticiens et divers utilisateurs aux nouvelles normes que le ministère des finances doivent engagés dans un cadre d'un plan d'action du conseil nationale de la comptabilité sous formes des séminaires de sensibilisation.

Avant, ou pendant la mise en application du nouveau référentiel comptable d'entreprise, il faut mettre en place un groupe de travail associant l'ordre des experts-comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés algérien et les pouvoirs publics concernés (Direction générale des impôts, direction générale de la comptabilité, conseil national de la comptabilité et d'autres institutions). Qui aura pour mission d'approfondir ou d'étudier l'impact des normes comptables

³ Mémoire « le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticipe et prépare le passage du PCN 1975 aux normes IFRS » MEROUANI Samir.

telles qu'elles sont prévues sur la fiscalité tant sur le plan du choix des méthodes et règles qu'au niveau des incidences sur le plan des ressources fiscales de l'Etat.

La formation et la mise à niveau de l'ensemble des professionnels est une tâche de grande haleine qu'il y a lieu nécessairement de bien programmer dans le temps et dans l'espace.

Une bonne façon de s'y prendre c'est d'être pragmatique en commençant d'abord:

- Les responsables de cabinets et des grandes institutions ;
- Les directeurs financiers et comptables des grandes compagnies ;
- Les responsables comptables des entreprises moyennes ;
- L'intégration dans la formation tant au niveau universitaire qu'au niveau des autres secteurs du programme lié aux normes internationales et leur application dans le contexte national.

Les comptables et les dirigeants ont des habitudes qui vont être modifiées. La mise à niveau de la culture comptable commence par la sensibilisation des dirigeants qui sont responsables du choix de méthodes comptables, de la mise en place d'une organisation comptable efficace et des moyens nécessaires pour dispenser une formation de qualité à leurs personnels.

Enfin, élaboration un dispositif de suivi et de mise à jour concerne la résolution des problèmes d'application soulevés par les entreprises, l'interprétation et les modalités de mise à jour régulière en fonction des évolutions internationales, en mettant en place un organe qui prendra en charge cette mission. Cet organe sera chargé de l'application du nouveau système comptable financier et sa mise à jour.

1-1-4 Le nouveau SCF et le cadre juridique algérien :

Le cadre juridique et fiscal Algérien est codifié dans plusieurs domaines ; en particulier :

- Le code de commerce.
- Le code général des impôts et taxes assimilées et les lois de finances et les circulaires d'application.

L'évolution de l'économie et les différentes mutations auxquelles est soumise l'entreprise algérienne a été pratiquement prise en charge dans les différents dispositifs réglementaires existants à ce jour et qui eux-mêmes ont subi plusieurs changements. Aussi il est indéniable de souligner que ce cadre réglementaire malgré sa richesse, est appelé à prendre également en considération l'intégration des nouvelles règles édictées par l'apparition des normes internationales.

Les travaux doivent débiter pour objectif d'étudier les conséquences qu'aurait dans les différentes branches du droit algérien.

L'application de nouveau système comptable, a pour conséquence à titre d'exemple :

- Une déconnexion marquée entre le droit (qui traduit la nature juridique des opérations) et les règles du SCF (qui font référence à la substance économique des opérations) ; par ailleurs, la déconnexion entre le traitement juridique d'une opération et son traitement comptable peut avoir pour conséquence de rendre plus difficile l'utilisation de la comptabilité comme moyen de preuve d'une opération ;

- Le cadre conceptuel qui est sensiblement différent des principes comptables algériens et assez éloigné de la vision juridique algérien (règle de la prédominance de la réalité sur l'apparence, par exemple) ;

- En matière de droit des entreprises en difficulté, dans la mesure où les normes IAS/IFRS donnent une vision plus économique des comptes, la divergence entre la valeur des éléments mentionnés au bilan de l'entreprise et le patrimoine juridique au sens de la valeur d'inventaire qui peut être recouvré va être accentuée. Les conséquences de cette évolution du droit des entreprises en difficulté mais aussi du droit patrimonial (successions, libéralités, régimes patrimonial) et du droit du crédit doivent, selon le groupe de travail, faire l'objet d'une analyse approfondie.

- Modification les articles 9 à 18 du code de commerce promulgué par ordonnance n°75 – 59 du 24-09-1975 ; modifiée par le décret législatif n°93 – 08 du 25-04-1993, ces textes comportent des dispositions relatives :

- e) Aux obligations comptables permanentes ;
- f) Aux principes comptables ;
- g) Aux règles d'évaluation des biens ;
- h) Aux règles d'établissement et de présentation des comptes annuels ;
- i) A l'information comptable et financière ;
- j) Au contrôle externe.

Aussi, la transformation ou les modifications qui vont être apportées sont en bonne voie de finalisation à l'image du projet lié à la révision du code de commerce, qui aura un impact certain sur le fonctionnement des entreprises. Le code des impôts et taxes assimilés subit

régulièrement des changements ou modifications à travers les lois de finances en fonction des dispositions, des mesures et d'incitations fiscales ; et l'entreprise en tant qu'agent économique doit être en phase avec la réglementation fiscale devant contribuer aux ressources de l'état. Bien entendu l'entreprise essaiera d'optimiser au maximum le dispositif fiscal en place.

1-1-5 Préparation au niveau des entreprises :

Le nouveau système comptable Algérienne est réalisé dans un cadre de réponse aux exigences mondiales donc l'application de ce système a des incidences sur les entreprises ; donc ces entreprises se trouvent dans l'obligation d'apporter des changements dans ses structures et dans la gestion de travail afin de répondre aux nouvelles mutations.

Les enjeux est l'impact du basculement aux normes IAS – IFRS ont pour objectifs :

- D'assurer et de faciliter la comptabilité des comptes pour un meilleur fonctionnement des marchés ;
- Protéger les investisseurs et préserver la confiance envers les marchés financiers.
- Renforcer la compétitivité des marchés de capitaux.
- Assurer une meilleure homogénéisation pour permettre une plus grande efficacité de la surveillance prudentielle et du contrôle de l'application des obligations des sociétés en matière d'information financière.

- L'analyse des performances (cash – flows) et des aspects stratégiques.

Ces enjeux majeurs concernent essentiellement deux grands axes :

- Système d'information.
- Communication financière.

Le système d'information de l'entreprise Algérienne doit radicalement changer pour s'adapter à la nouvelle donnée.

Ces changements concernent l'organisation des données financières publiées par les entreprises donc une revalorisation de la fonction comptable avec un changement de logiciels comptables.

En plus la commination de l'information financière doit être repensée en fonction des nouvelles exigences introduites par les normes IAS – IFRS à savoir :

- Etats financiers de synthèse.
- Information de type sectoriel.
- Annexes détaillées.

- Améliorer les délais d'élaboration et de fréquence de la communication financière.
- Adapter les systèmes de gestion et d'organisation de l'entreprise.

Section 2 : comparaison entre le nouveau système comptable et le PCN 1975.

Dans cette section , on compare le nouveau SCF avec le PCN 1975 les règles concernant les immobilisation incorporelle , les immobilisation corporelle , les stocks , la comptabilisation des subventions publiques , le contacte de location et les provisions pour risques et charges .

2-1/ immobilisation incorporelle :

Pour le PCN : le compte 21 valeur incorporelle enregistre les cout d'acquisition des élément incorporelles du fonds de commerce ou d'obtention de l'avantage que constitue la protection juridique accordée à l'inventeur , à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation de la propriété industrielle ou commerciale .

Il est subdivisé en deux sous comptes :

- 210 : Fond de commerce
- 211 : droit de la propriété industrielle et commerciale

Le code de commerce algérien définit le fonds de commerce comme étant cet ensemble de biens mobilisés affectés à l'exercice d'une activité commerciale.

Il est constitué obligatoirement des éléments suivants :

- ✓ La clientèle
- ✓ L'achalandage
- ✓ Le nom commercial
- ✓ Les équipements nécessaires et le droit a la propriété industrielle et commerciale.

Donc ce compte enregistre le cout d'acquisition de la clientèle et l'achalandage et le droit du bail, l'enseigne et le nom commercial.

Le droit de la propriété industrielle et commerciale :

ces droits sont constitués par les dépenses effectuées en vue d'obtenir la protection du droit d'exploitation des brevets, licences, marques, modèles, dessins, et droit de la propriété littéraire et artistique.

Pour le nouveau système comptable algérien :

Immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable, sans substance physique, contrôlée et utilisée par l'entité.

Il est subdivisée du

203 Frais de développement immobilisables.

204 Logiciels informatique et assimilés

205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques.

207 Ecart d'acquisition.

208 Autres immobilisations incorporelles.

Il faut savoir que le goodwill, inscrit au compte 210 selon le plan comptable algérien ne peut pas être comptabilisé en immobilisation incorporelle car celui-ci ne répond pas aux critères de comptabilisation qui sont :

S'il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité.

Si le coût de l'actif peut être évalué de façon fiable.

Donc le coût de fonds de commerce ne peut être évalué de façon fiable ; en plus, il ne s'agit pas d'un élément identifiable contrôlé par l'entreprise.

Donc il ne sera plus inscrit en compte 210 comme était le cas dans les règles algériennes mais il sera comptabilisé en charge, classe 6, au titre d'éléments extraordinaires. De plus, il ne pourra plus être amorti.

En plus le NSCF fait la distinction entre la phase de recherche et de développement pour l'immobilisation incorporelle générée en interne afin de satisfaire aux critères de la comptabilisation.

Phase de recherche :

Les dépenses pour la recherche doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont engagées et non en immobilisation incorporelle. La norme IAS38 considère que, pendant la phase de recherche, une entreprise est incapable de prouver l'existence d'une immobilisation incorporelle qui génère des avantages économiques futurs probables.

Phase de développements : les dépenses encourues pendant la phase de développement doivent être comptabilisées en immobilisation incorporelle si, et seulement si l'entreprise peut démontrer tout ce qui suit :

Cette dépense se rapportant à des opérations spécifiques à venir ayant de sérieuses chances de rentabilité globale ;

L'entité a l'intention et la capacité technique, financière et autre d'achever les opérations liées à ces dépenses de développement et de les utiliser ou de les vendre :

ces dépenses peuvent être évaluées de façon fiable que ce soit les frais de recherche ou de développement lorsqu'il ne répondent pas aux conditions de comptabilisation émises par le SCF pour être activées, ils sont portés en charges dans les éléments extraordinaires car ce sont des charges qui ne se produisent pas de manière fréquente et régulière.

- **Tableau N°01 comparaison entre PCN 1975 et SCF en matière des immobilisations incorporelles.**

<u>PCN</u>	<u>NCF</u>
Good Will (fond de commerce) est comptabilisé en immobilisation incorporelle	Comptabilisée en charge
le droit de propriété : comptabilisé en immobilisation incorporelle il comprend la phase de recherche et de développement.	Phase recherche comptabilisée en charges et phase de développement qui doit répondre aux conditions en immobilisation.
La durée et méthodes d'amortissement sont souvent influencées par des considérations	La durée et méthodes d'amortissement sont basées uniquement sur des factures

fiscales	économique
la dispositions algériennes ne révoient rien en matière de révision de la durée et la méthode d'amortissement .	La durée et la méthode d'amortissement Doivent être revues au moins une fois par Ans
Le montant amortissable ne prend pas en compte la valeur résiduelle de l'immobilisation incorporelle.	Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle est déterminer après déduction de la valeur résiduelle

Source : tableau élaboré sur la base du SCF et le PCN 1975

2-2/ frais préliminaires :

Pour le PCN : les frais préliminaires représente les frais engager au moment de la création de l'entreprise, de l'acquisition de ses moyenne permanents d'exploitation ainsi que les frais relatif à son développement ou au perfectionnement de son activité.

Ces frais sont comptabilisée en compte investissement et ils doivent être résorbés au maximum dans 5 année qui suivants leur engagement.

Pour les NSFC les frais préliminaire ne peut être comptabilisée en immobilisation incorporelle car ceux –ci ne répondent pas aux critères de comptabilisation en effet , il ne génèrent pas de bénéfices futurs , donc les frais préliminaires ne seront plus inscrits en classe 2 comme s'était le cas dans le PCN , mais il seront comptabilisée en charges , classe 6 , au titres d'éléments extraordinaires , de plus ils ne pourront plus être amortis comme c'était le cas selon le PCN .

- **Tableau N°02 comparaison entre PCN 1975 et SCF en matière frais préliminaires.**

<u>PCN</u>	<u>NSCF</u>
Frais préliminaires doivent être comptabilisée En Investissement ces dépenses sont amortissables .	Les frais préliminaires doivent être Comptabilisée en charges
La durée de résorption est maximum 5 ans	

Source : tableau élaboré sur la base du SCF et le PCN 1975

2-3/ immobilisation corporelle :

Dans le PCN on trouve le compte investissement qui englobe l'immobilisation corporelle et incorporelle.

Le PCN enregistre les immobilisations corporelles dans le compte investissement qui sont :

- ✓ 22 : terrains
- ✓ 24 : équipement de production
- ✓ 25 : équipement sociaux
- ✓ 28 : investissements en cours.

Donc ces compte enregistre toutes biens corporelle acquis ou bien crié par l'entreprise est qui vont être utiliser plus qu'une année pour les besoins de l'activité de l'entreprise.

✓ **Pour le NSCF** il définit l'immobilisation corporelle comme étant un actif détenu par une entreprise :

✓ Soit pour être utilisé dans la production et la fourniture de bien et de services soit pour être loué à des tiers, soit à des fins administratives.

✓ Dont on s'attend à ce qu'il soit utilisé sur une période supérieure à un exercice.
 en plus pour qu'un bien peuvent être comptabilisée en immobilisation corporelle, il doit répondre aux critères de comptabilisation.

- **Tableau N°03 comparaison entre PCN 1975 et SCF en matière des immobilisations corporelle.**

<u>PCN</u>	<u>NSCF</u>
<p>Immobilisation corporelle est évaluée par son prix d'achat qui égale :</p> <p>le prix facturé par le fournisseur + frais transport et de manutention.</p> <p>+les frais de montage et d'installation+l'assurance et frais de douane si l'investissement est importé</p> <p>ou bien par le prix de production pour l'investissement créé par l'entreprise</p> <p>la durée et la méthode d'amortissement sont souvent influencées par des considérations fiscales.</p>	<p>la durée et méthode d'amortissement sont basées uniquement sur des <u>facture_économiques</u> et ils doivent être réexaminées périodiquement et modifiées en conséquence s'il s'avère que la durée et ou la méthode d'amortissement ne sont plus appropriées.</p>
<p>Les frais engagés ultérieures pour l'immobilisation existante sont comptabilisée en gros entretien est qui vont être résorbée par la suite_.</p>	<p>Pour le NSFC les frais engagés ultérieures Doivent être traduites</p> <p>en comptabilité</p>

	<p>sous l'un des deux angles suivants :</p> <p>✓ Si restauration du niveau de performance de l'actif : comptabilisée en charges.</p> <p>✓ Si augmentation de la valeur comptable de ces actifs :</p> <p>(c'est – à – dire quand il est probable qu'il aura des avantages économiques ;on bien une augmentation de la performance) on les comptabilise en immobilisation,</p> <p>c'est – à – dire rajoutée à la valeur comptable de l'actif.</p>
<p>Pour le PCN les investissements qui contiennent plusieurs sous ensembles, la durée et la méthode d'amortissements est la même pour l'ensemble d'investissement.</p>	<p>Le NSCF propose que chaque sous ensemble à son durée et son méthode d'amortissement la plus appropriées a son rythme d'utilisation.</p>

Le PCN définit le montant d'amortissement A partir de la valeur nette comptable (VCN)	Le NSCF détermine le montant d'amortissement après déduction de sa valeur résiduelle
---	--

Source : tableau élaboré sur la base du SCF et le PCN 1975 2-

4/ les stocks : Le PCN définit le stock comme : « l'ensemble des biens acquis ou créés par l'entreprise et qui sont destinés à être vendus ou à être consommés pour les besoins de la fabrication et de l'exploitation.

Le NSCF définit le stock comme un actif :

3 Détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité.

4 En cours de production d'une telle vente

5 Sous forme de matière ou de fournitures devant être consommées au cours du

processus de production ou de la prestation des services.

- **Tableau N°04 comparaison entre PCN 1975 et SCF en matière des stocks .**

<u>PCN</u>	<u>NSCF</u>
Il existe trois méthode dévaluation des stocks :cout moyen pondéré ,LIFO,FIFO	Les stocks ne peuvent être évalués que selon La méthode FIFO ou le cout moyen pondère Car le SCF veut présenter les postes de L'actif à leur valeur réelle
L'inventaire permanent	

Source : tableau élaboré sur la base du SCF et le PCN 1975

2-5/ contrat de location : Pour le PCN les contrat de location sont des prestation de service (pas un traitement particulier).

Pour le nouveau système Le nouveau SCF fait une destination entre les contrats de location financement et les contrats de location simple.

Nous nous basons uniquement sur le contrat de location financement.

Voici quelques exemples qui conduiraient normalement à la classification d'un contrat de location et tant que contrat de location financement :

- La propriété de l'actif est transférée au terme du contrat de location
- Une option d'achat est prévue pour acquérir l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat de location, on ait la certitude raisonnable que le preneur exercera l'option.
- **Tableau N°05 comparaison entre PCN 1975 et SCF en matière contrat de location.**

PCN	NSCF
Selon le PCN un bien ne figure pas en Comptabilité du commerçant que si ce dernier est propriétaire (il figure dans le compte de charge) Pas de comptabilisation donc pas d'amortissement	Le contrat de location financement doit être comptabilité à l'actif et en dettes pour un montant correspondant à la plus faible des deux valeurs suivants la juste valeur du bien loué et la valeur actualisée des loyers minimum sur base du taux d'intérêt implicite du contrat de

	location .
	La durée et méthodes d'amortissement sont basées uniquement sur des factures économiques

Source : tableau élaboré sur la base du SCF et le PCN 1975

2- 6/ provisions pour risques et charges :

Le PCN : la constitution d'une provision à chaque fin d'exercice se fait pour l'exercice clôturé et pour les exercices futurs.

Cette provision est une méthode autorisée par le fisc afin d'attacher à chaque exercice les charges qui sont engagées pour cette année et non parvenues à l'entreprise et pour chaque catégorie d'actif qui peuvent subir des changements dans le futur (classe 3 et 4 classe 1...).

Pour le NSCF : une provision est un passif dont l'échéance ou le montant est incertaine.

Exemple de provisions :

- ✓ Un jugement rendu par un tribunal
- ✓ Obligation qui découle des opérations de l'entreprise, lorsque du fait de ses actions passées, de sa politique affichée ou de déclarations récentes suffisamment explicites, l'entreprise a indiqué aux tiers qu'elle assumera certaines responsabilités et qu'en conséquence, elle a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités, donc la constitution d'une provision est due d'un événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse à l'entreprise d'autres alternatives réalistes que d'acquiescer à cette obligation.

- ✓ Selon le SCF la provision est comptabilisée au bilan si les conditions suivantes sont remplies :

- L'entité a une obligation actuelle, résultant d'un événement passé .

- Il est probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre cette obligation.
- Le montant de l'obligation peut être estimé de façon fiable.
- **Tableau N°06 comparaison entre PCN 1975 et SCF en matière provisions pour risques et charges.**

PCN	NSCF
La réglementation algérienne permet la Constitution des provisions pour l'exercice qui Va être clôturer et pour l'exercice futurs (cas des grosses réparations et gros entretien)	Le bilan est un reflet de la situation financière de L'entreprise à la clôture de l'exercice et non Un reflet de la situation financière future Potentielle par conséquent, aucune provision ne peut être constituée pour les couts futurs attendus (tels que les provisions pour grosses réparations et gros entretien requises par le PCN

Source : tableau élaboré sur la base du SCF et le PCN 1975

2-7 /Autres différences La distinction faite entre un actif courants/non courants et entre passifs courants / et non courants. La classification des dettes et des créances par nature, facilite l'analyse financière.

La définition des classes 2,3 et 4 reposant sur une optique économique de l'entreprise permet de présenter l'outil de production, distinguer entre actifs d'exploitation et hors exploitation et présenter les biens utilisée en exploitation qui ne sont pas la propriété de l'entreprise.

Les valeurs mobilières sont incluses parmi les éléments du compte immobilisation financières. Ce dernier regroupe les titres de participation et les titres de placement.

La forme du bilan fait référence aux données de l'exercice précédent du compte pour permettre de faire la comparaison ; pour la faire il ne faut pas avoir recours aux tableaux explicatifs. L'actif fait apparaître les masses comme les actifs immobilisés, les actifs circulants, les passifs non courants et passifs courants. Au niveau bilan, la situation économique est privilégiée à la situation patrimoniale ;

La forme retenue pour le TCR présente les données de l'exercice précédent. Le TCR fait distinction entre le résultat opérationnel et le résultat financier et fait référence à certains soldes intermédiaires reconnus au niveau international. De plus, le résultat au TCR est un indicateur de la performance de gestion de l'entreprise, malgré il inclut des opérations ayant un caractère social et les charges exceptionnelles.

Le tableau des flux de trésorerie est permis de faire la distinction entre flux d'exploitation, flux d'investissement et flux de financement. Par contre, il permet de faire la comparaison avec l'exercice précédent qui est nécessaire pour l'analyse financière ;

Etat de variation des capitaux propres donne une analyse de la variation de l'actif net.

Le SCF traite aussi l'évaluation de certains éléments, comme les actifs et passifs en monnaies étrangères, les événements postérieurs, les présentations et services en cours fin d'exercice.

De plus, le nouveau SCF valorise les éléments financiers selon leur juste valeur et non plus selon leur coût historique comme c'est le cas dans notre référentiel comptable PCN. Or, la valorisation selon la juste valeur est tout à fait subjective on n'a trouvé, lors de la rédaction de cet mémoire, aucune règle à propos des personnes « qualifiées » devant réévaluer les immobilisées. On en déduit donc que c'est l'organe de gestion qui lui-même les réévalue. Mais

dans ce cas, les entreprises n'auront –elles pas tendance à l'exagération, à la surévaluation de leurs actifs immobilisés, afin de gonfler leurs fonds propres et ainsi justifier des investissements ? N'y aura-t-il pas plus d'abus, voir de fraudes ?

De ce fait, tous les lois tous les concepts qui sont bâtis à notre référentiel comptable algérien depuis 1975, ne seront –ils pas « bafoués » au profit d'une objectivité tout relative, davantage basé sur des concepts économiques propres aux préoccupations des marchés boursiers ?

Bien sur, les objectifs de l'IASB sont très attrayants, plus de transparence, plus de comparabilité entre les états financiers de différents pays. Néanmoins, il faut rester vigilant quant à l'application des nouvelles normes pour ne pas déborder vers des abus.

Section3 : passage aux nouveaux systèmes comptables algériens.

L'obligation de présenter les états financiers selon le NSCF est une obligation pour toutes les entreprises de droit algérienne. Donc les entités doivent procéderes aux :

- la mise en œuvre d'un programme de formation adaptée ;
- la confection d'un plan de comptes interne SCF.
- La définition des modèles des états financiers SCF ;
- La confection d'un tableau de correspondances (PCN/SCF) ;
- L'élaboration d'un journal des translations des soldes PCN vers SCF (facultatif) ;
- La réalisation d'un diagnostic et d'une étude d'impacts ;
- La mise en œuvre des retraitements préconisés par le SCF et l'instruction N02 du ministère des finances ;
- L'élaboration d'un journal du retraitement ;
- L'élaboration d'une balance d'ouverture SCF 2010 après retraitement a ajustement ;
- La confection d'un bilan d'ouverture SCF 2010 après retraitement a ajustement ;

3-1 : la confection d'un plan de compte interne SCF :

Chaque Entreprise algérienne doivent procéderes a la confection d'une nouvelle nomenclature des comptes SCF en remplant de l'ancienne nomenclature PCN, cette nomenclature est élaborée sur la base de tableau de correspondance cité dans l'instruction N02 du 29 octobre portant première application du système comptable financiers 2010.

	<i>Plan comptable national 1975</i>		<i>Nomenclature comptable convergente SCF</i>
	CLASSE 01 : PROPRES		
100	Apports de l'état (appelés/non appelés)	101	Capital émis (capital social ou fond de dotation, ou fond d'exploitation)
101	Apport de collectivités locales (appelés/non appelés)	101	Capital émis (capital social ou fond de dotation, ou fond d'exploitation)
102	Apport des entreprises	101	Capital émis (capital social ou fond de

	publiques (appelés/non appelés)		dotation, ou fond d'exploitation
103	Apport des entreprises préviennent (appelés/non appelés)	101	Capital émis (capital social ou fond de dotation, ou fond d'exploitation)
104	Apport des particuliers (appelés/non appelés)	101	Capital émis (capital social ou fond de dotation, ou fond d'exploitation)
110	Fonds d'exploitation	101	Capital émis (capital social ou fond de dotation, ou fond d'exploitation)
119	Compte de l'exploitant	108	Compte de l'exploitant
120	Primes d'apport	103	Primes liées au capital social
130	Réserves (légale, réglementées, statutaires, contractuelles)	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementaire)
131	Réserves réglementaire	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementaire)
132	Réserves statutaires	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementaire)
133	Réserves contractuelles	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementaire)
134	Réserves facultatives	106	Réserves (légale, statutaire, ordinaire, réglementaire)
141	Subventions d'investissement reçus	131	Subventions d'équipement
		132	Autre subvention d'investissements
147	Subventions inscrites à l'actif exceptionnels (en négatif)	131	Subventions d'équipement
		132	Autre subvention d'investissements
150	Ecart de réévaluation en franchise d'impôt	105	Ecart de réévaluation
151	Ecart imposable	105	Ecart de réévaluation
17	Liaisons inter-unités	181	Comptes de liaison entre établissements
18	Résultat en instance d'affectation	11	Report à nouveau
190	Provisions pour pertes probables et charges	153	Provision pour pensions et obligations similaires
		155	Provision pour impôt
		156	Provision renouvellement de l'immobilisation (concession)

		158	Autre provision pour charges-passifs non courants
198	Provisions pour participations travailleurs	481	Provision -passifs courants
	CLASSE INVESTISSEMENTS		
200	Frais relatifs au pacte social	62	services
		64	Impôt et taxes
201	Frais d'emprunt	169	Permes de remboursement des obligations
202	Frais d'investissement	2**	Compte d'investissement concerné
203	Frais de formation professionnelle	1*	Capitaux propres, première application SCF
		62	Autre services
		63	Charges de personnel
204	Frais de fonctionnement antérieur au démarrage	1*	Capitaux propres, première application SCF
		6*	Charge par nature
		1*	Capitaux propres, première application SCF
205	Frais d'études et de recherche	6*	Charge par nature
		203	Frais de développement immobilisables
		1*	Capitaux propres, première application SCF
208	Frais exceptionnels	06*	Charge par nature
			A attacher aux compte « 20* »correspondantes existantes au 31.12.2009
2 09	Résorption des frais préliminaires	208	Autres immobilisation incorporelles
210	Fonds de commerce	204	Logiciels informatiques et assimilés
212	Droits de la propriété industrielle et commerciale	205	Concessions et droit similaires, brevets, licences, marques
220	terrains	211	terrains
224	Carrières et gisements	211	terrains
226	Autres terrains	211	terrains

240	bâtiments	213	construction
241	Ouvrage d'infrastructure	213	construction
242	Installations complexes	215	Installations techniques, matérielles et outillages industriels
243	Matériel et outillage	215	Installations techniques, matérielles et outillages industriels
244	Matériel de transport	218	Autres immobilisation corporelles
245	Equipement de bureau	218	Autres immobilisation corporelles
246	Emballages récupérables	218	Autres immobilisation corporelles
247	Agencement et installation	212	Agencements et aménagement de terrain
		212	Autres immobilisation corporelles
250	Bâtiments sociaux	213	construction
251	Equipement sociaux, matériel	213	Autres immobilisation corporelles
252	Equipement sociaux, mobilier équipement ménager	218	Autres immobilisation corporelles
257	Equipement sociaux, aménagement	218	Autres immobilisation corporelles
280	Investissement en cour	232	immobilisation corporelles sn cour
		237	Immobilisation in corporelles sn cour
290	Amortissement de l'investissement	280	Amortissement des immobilisations corporel
		281	Amortissement des immobilisations corporel
CLASSE 03 : STOCKS			
30	marchandises	30	Stocks de marchandises
31	Matières et fournitures	31	Matières premières et fournitures
		32	Autres approvisionnements
		321	Matières consommables
		322	Fournitures consommables
		326	emballages
330	Produits semi-ouvrés	351	Produits intermédiaires
340	Produits et travaux en cours	331	Produits en cours

		335	Travaux en cours
		341	Etudes en cours
		345	Prestations de service en cours
35	Produits finis	355	Produits finis
36	Déchets et rebuts	358	Produits résiduels ou matières de récupération (déchets, rebuts)
37	Stocks à l'extérieur	37	Stock a l'extérieur (en cour de route, en dépôt ou en consignation)
38	achats	38	Achat stockés
39	Provisions pour dépréciation des stocks	39	Pertes de valeur sur stocks en cours
		390	Pertes de valeur sur stocks de marchandises
		391	Pertes de valeur sur matières premières et fournitures
		392	Pertes de valeur sur autres approvisionnement
		393	Pertes de valeur sur en cours de production de biens
		394	Pertes de valeur sur en cours de production de service
		395	Pertes de valeur sur stocks de produits
		397	Pertes de valeur sur stocks a l'extérieures
	CLASSE4 : CREANCES		
40	Compte débiteurs des passifs		A reclasser en fonction des comptes débiteurs d'origine
421	Titres de participation (EPE, Stes privées, autres)	261	Titres de filiales
		262	Autres titres de participation
		265	titres de participation évalués par équivalence (Entreprises associées)
422	bons	272	titres représentatifs de droit de créance

			(obligation, bons)
		50	Part dans des entreprises liées
		503	Autres actions ou titres conférant un droit de propriété
		506	Obligations, bons du trésor et bons de caisse a court terme
		508	Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées
423	Titres de placement	503	Autres actions ou titres conférant un droit de propriété
		508	Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées
424	prêts	274	Prêts et créances sur contrat de location financement
		276	Autres créances immobilisées
425	Avances et comptes sur investissem	409	Fournisseurs d'éditeur : avance et compte versé, R a obtenir, autre créance
426	Cautionnement versés	275	Dépôts et cautionnements versés
429	Autres créances d'investissement	267	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
430	Avances aux fournisseuses (a ventiler)	409	Fournisseur débiteurs : avances et comptes RRR obtenir, autres
435	Consignations versées	409	Fournisseur débiteurs : avances et comptes RRR obtenir, autres
438	Remis a obtenir	409	Fournisseurs débiteurs : avances et comptes versé. RRR obtenir, autres
440	Associés (apports en numéraire/ en associés défaillants	456	Associés, opérations sur le capital
448	Créances sur les sociétés apparentée	266	Créances rattachées a des participations grou
		267	Créances rattachées a des participations hors groupe

		268	Créances rattachées a des sociétés en particip
456	Impôt sur les revenus des mobilières	442	Etat impôts et taxes recouvrables sur des tiers
457	Taxes récupérables et précomptes	442	Etat impôts et taxes recouvrables sur des tiers
462	Avances sur services	409	Fournisseurs débiteurs : avances et comptes RRR obtenir, autres
463	Avances sur personnel	425	Personnel, avances et comptes accordés
464	Avances sur impôt et taxes	444	Etat impôts sur les résultats
		445	Etat taxes sur le chiffre d'affaire
465	Avances sur frais financiers	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
466	Avances sur frais divers	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
468	Frais des comptabilisés (a plus d'un ans)	138	Autres produits et charges différées
468	Frais des comptabilisés (moins d'un ans)	486	Charges constatées d'avances
469	Dépenses en attentes d'imputation	47	Comptes transitoires ou d'attente
470	Clients	411	Clients
		416	Clients douteux
		419	Clients créditeurs ; avances reçues, RRR a accorder et autres avoirs à établir
471	Clients, retenues de garantie	411	Clients ou création d'un sous compte ex : 412
478	Factures a établir (a entifler)	417	Créances sur travaux ou prestation en cours
		418	Clients –produits non encore facturés
479	Effets a recouvrer	413	Clients effets a recevoir
480	Fonds en dépôt chez le notaire		Prévoir un sous compte 516
483	Comptes au trésor	515	Trésor public et établissements publics
484	Comptes dans les établissements financiers	517	Autres organismes financiers
485	Comptes bancaires	512	Banques comptes courants
486	Comptes postaux	515	Trésor public et établissements publics

487	Caisse	53	caisse
488	Régies et accreditifs	54	Régies d'avances et accreditifs
489	Virements des fonds	581	Virements de fonds
49	Provision pour dépréciation de créances	296	Pertes de valeur sur participation et créances rattachées à participations
		297	Pertes de valeur sur autres titres immobilisés
		298	Pertes de valeur sur autres actifs financiers immobilisés
		491	Pertes de valeur sur comptes de clients
		495	Pertes de valeur sur comptes du groupe et sur associés
		496	Pertes de valeur sur comptes de débiteurs div
		591	Pertes de valeur sur valeurs en banque et établissements financiers
		594	Pertes de valeur sur régies d'avances et accreditifs
	CLASSE 05 : DETTES		
50	Comptes créditeurs de l'actif		A reclasser selon les soldes des comptes créditeurs d'origine
520	Emprunts obligataires	162	Emprunts obligataires convertibles
		163	Autres emprunts obligataires
521	Emprunts bancaires	164	Emprunts auprès des établissements de crédit
522	Crédits d'investissements (a ventiler)	404	Fournisseuses d'immobilisations
523	Autres emprunts	168	Autres emprunts et dettes assimilés
		171	Dettes rattachées a des participations groupe
		172	Dettes rattachées à des participations hors gro
		173	Dettes rattachées a des sociétés en participat
		178	Autres dettes rattachées a des participations
524	Fournisseurs, retenue de garantie	404	Fournisseuses d'immobilisations

525	Cautionnements reçus	165	Dépôts et cautionnements reçus
526	Consignations a rembourser	419	Clients créditeurs, avances reçues, RRR a accorder et autres avoir a établir
529	Autres dettes d'investissement	168	Autres emprunts et dettes assimilés
530	Fournisseuses	401	Fournisseurs de stocks et services
538	Factures à réservoir	408	Fournisseurs factures non parvenues
540	Tantièmes à payer	467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
543	Impôts sur le revenu global	447	Autres impôts, taxes et versements assimilés
545	Cotisations sociétales retenues	431	Sécurité sociale
		438	Organisme sociaux, charges a payer et produits à recevoir
546	Oppositions sur salaires	427	Personnel, oppositions sur le capital
547	Taxes dues sur ventes	445	Etat, taxes sur le chiffre d'affaire
551	Apports a rembourser	456	Associés, opération sur le capital
555	Comptes courants des associés	455	Associés – compte courants
556	Coupons et dividendes a payer	457	Associés, dividendes à payer
558	Dettes les sociétés apparentés	451	Opérations groupe
562	Créditeurs de service	401	Fournisseurs de stocks et services
		467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
563	Personnel	421	Personnel, rémunérations dues
		426	Personnel, dépôts reçus
		428	Personnel, charges à payer et produits à recevoir
564	Impôt d'exploitation dus	444	Etat, impôts sur les résultats
		447	Autres impôts, taxes et versements assimilés
565	Créditeurs de faires financiers	518	Intérêts courus
566	Créditeurs de faires divers	443	Opération particulières avec l'état et les collectivités publiques
		446	Organismes internationaux
		448	Etat charge a payer et produits a recevoir (hors impôts)

		467	Autres comptes débiteurs ou créditeurs
568	Organismes sociaux	431	Sécurité sociale
		432	Autres organismes sociaux
		438	Organisme sociaux, charges a payer et produits a recevoir
570	Acomptes et avances reçus des clien	419	Clients créditeurs ; avances reçues, RRR a accorder et autres avoirs à établir
577	Remises à accorder	419	Clients créditeurs ; avances reçues, RRR a accorder et autres avoirs à établir
578	Produits comptabilisés d'avance (a plus d'un an)	138	Autres produits et charges différés
578	Produits comptabilisés d'avance	487	Produits constatés d'avances
579	Recettes en attente d'imputation	47	Comptes transitoires ou d'attente
583	Effets à payer	403	Fournisseurs effets à payer
		405	Fournisseurs d'immobilisations, effets à paye
588	Avances bancaires	519	Concours bancaires courants
	CLASSE 06 : CHARGES		
600	Marchandises consommées	600	Achats de marchandises vendues
610	Matières et fournitures consommées	601	Matières premières
		602	Autres provisionnement
		605	Achats de matériels, équipements et travaux
		607	Achats non stockés de matières et fournitures
		608	Frais accessoires d'achats
		609	Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats
620	Transports	624	Transports de biens et transports collectif du personnel
621	Loyers et charges locatives	613	Locations
		614	Charges locatives et charges de copropriété
622	Entretien et réparations	615	Entretien, réparations et maintenance
624	documentation	618	Documentation et divers

625	Rémunération de tiers	611	Sous-traitance générale
		617	Etudes et recherches
		621	Personnel extérieures a l'Enterprise
		604	Achats d'études et de prestations de service
		622	Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
		651	Redevances pour concession, brevets, licences logiciels, droits et valeurs
626	Publicité	623	Publicité, publication, relations publiques
627	Déplacements et réceptions	625	Déplacements, missions et réceptions
628	P et T	626	Frais postaux et de télécommunication
630	Rémunération du personnel	631	Rémunérations du personnel
631	V des associés	631	Rémunérations du personnel
632	Indemnités et prestations directes	638	Autres charges de personnel
633	Participations aux bénéfices	632	Participation des salaires aux bénéfices (sous compte à ouvrir)
634	Contrebutions aux activités sociales	637	Autres charges sociales
635	Cotisation sociales	635	Cotisation aux organismes sociaux
		636	Charges sociales de l'exploitant individuel
641	Taxe sur l'activité professionnelle	642	Impôts et taxes non récupérables sur le chiffre d'affaires
643	Droits indirecte	645	Autres Impôts et taxes (hors Impôts sur les ré
644	Taxes spéciaux	645	Autres Impôts et taxes (hors Impôts sur les résultats)
646	Droits d'enregistrements	645	Autres Impôts et taxes (hors Impôts sur les résultats)
647	Droits de douane	645	Autres Impôts et taxes (hors Impôts sur les résultats)
648	Autres doits, impôts et taxes	641	Impôts et taxes et versements assimilés sur rémunérations
		645	Autres Impôts et taxes

			(hors Impôts sur les résultats)
650	Intérêts des emprunts	661	Charges d'intérêts
651	Intérêts des comptes courants dépotés créditeurs	661	Charges d'intérêts
653	Intérêts bancaires	661	Charges d'intérêts
654	Escomptes	709	Rabais, remises, ristournes accordés
655	Frais des banques et de recouvrement	627	Services bancaires et assimilés
656	Frais d'achat des titres	627	Services bancaires et assimilés
657	Commission sur ouverture de caution et avais	627	Services bancaires et assimilés
660	Assurances	616	Primes d'assurances
668	Jetons de présence	653	Jetons de présence
669	Autres frais divers	628	Cotisations et divers
		656	Amendes et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités
		657	Charges exceptionnelles de gestion courante
		658	Autre Charges de gestion courante
682	Dotations aux amortissements	681	Dotation à l'amortissement, provisions, perte de valeur-actif non courants
		685	Dotation à l'amortissement, provisions, perte de valeur-actif courants
		686	Dotation à l'amortissement, provisions, perte de valeur, élément financier
685	Dotations aux provisions	681	Dotation à l'amortissement, provisions, perte de valeur-actif non courants
		685	Dotation à l'amortissement, provisions, perte de valeur-actif courants
690	Subvention accordées	656	Amende et pénalités, subventions accordées, dons et libéralités
694	Créances irrécouvrables	654	Pertes sur créances irrécouvrables

		664	Pertes sur créances liées a des participations
	CLASSE07 : PRODUITS		
700	Ventes de marchandises	700	Ventes de marchandises
710	Production vendue	701	Ventes des produits finis
		702	Ventes des produits intermédiaires
		703	Ventes des produits résiduels
		704	Ventes de travaux
		708	Produits et activités annexes
720	Productions stockées	723	Variation de stocks d'en-cours
		724	Variation de stocks de produits
730	Production de l'entreprise pour elle-même	731	Production immobilisée d'actifs incorporels
		732	Production immobilisée d'actifs corporels
740	Prestations fournies	705	Ventes d'études
		706	Autres prestations de services
770	Produits financiers	761	Produits de participations
		762	Revenus des actifs financiers
		768	Autres produits financiers
778	Autres produits divers	751	Redevance pour concession, brevet, logiciel, valeur similaire
		753	Jetons de présence et rémunérations d'administrateurs ou de gérant
		755	Quote-part de résultat sur opérations faites en commun
		757	Produits exceptionnels sur opérations de gest
		758	Autres produits de gestion courant
790	Subventions reçues	741	Subvention d'équilibre
		754	Quote-part de Subventions virés aux résultats de l'exercice
		748	Autres Subventions exploitation

794		756	Rentrées sur créances amorties
	Impôts sur les bénéfices		
889	Impôts sur les bénéfices	695	Impôts sur les bénéfices bases sur le résultat des activités ordinaires

- **Tableau N° 07 de la correspondance PCN/SCF**

Source : CNC instruction N°02 du 29 octobre 2009 portant première application du SCF2010

3-2 la translation des soldes des comptes

La translation est définie comme l'action qui vise à transférer les soldes des comptes équivalents SCF, appuyée de leur analyse. Néanmoins, tel qu'il apparait au premier abord, la translation n'est pas une opération systématique de prise de soldes de compte à compte mais une action nécessitant préalablement un reclassement des comptes PCN.

✓ **Le reclassement des comptes.**

Le reclassement des comptes est l'action qui consiste à éclater un compte en plusieurs autres ou au contraire à regrouper plusieurs comptes en un seul. À l'évidence, cette action qui vise à éclater les soldes et non les comptes eux-mêmes, nécessite dans certains cas une analyse préalable.

Il en est ainsi par exemple, des comptes 40 PCN a reclassé en fonction des comptes débiteurs d'origine et des comptes 50 PCN à reclasser selon les comptes créditeurs d'origine.

✓ **Globalisation ou déglobalisation de certains comptes.**

Par rapport au PCN, la nomenclature des comptes de SCF est caractérisée par :

L'introduction de nouveaux comptes ;

La suppression d'autres comptes ;

Le maintien des mêmes codes et intitulés ;

Des changements de codification ;

Des changements d'intitulés ;

Ainsi les comptes PCN qui correspondent aux mêmes comptes SCF, ne doivent subir aucun éclatement ni regroupement.

A l'inverse, un compte PCN peut être éclaté en plusieurs comptes SCF et un compte SCF peut recevoir plusieurs comptes PCN.

Dans ce cas, le journal de translation doit retracer la ventilation des soldes des comptes concernés vers les comptes SCF correspondants.

c. confection du journal de translation.

Le journal de translation est un document (extra comptable) devant retracer, à partir du tableau de concordances chiffré, toutes les écritures de transfert des soldes des comptes PCN vers les comptes SCF correspondants.

Etant précisé qu'il s'agit d'un changement de méthode et de système comptable, il y a lieu de transférer les soldes des comptes PCN vers les comptes appropriés SCF.

Sachant d'une part que :

- L'absence de symétrie totale entre compte du PCN et ceux du SCF ne permet pas un transfert systématique de compte PCN à compte SCF.
- Le SFC prescrit de fournir des informations comparatives avec l'exercice précédent ;
- Cette comparaison ne peut avoir des sens qu'après retraitement et adaptation, en préforma, des soldes d'exercices 2009.

3-3 Les retraitements.

Cette phase consiste à retraiter les soldes des comptes des actifs ou passifs charges et produits selon les règles de comptabilisation et d'évaluation telle que définies par le nouveau référentiel comptable ainsi que ceux dont la correspondance en SCF n'est pas établie.

L'impact des retraitements sur les comptes de résultat sera comptabilisé dans un compte « report à nouveau » comme un ajustement des résultats non distribués, tel que préconisé dans l'instruction N 2.

L'impact généré par les opérations de réévaluation doit être traité selon la disposition du SCF les régissant.

3-4 Instruction des actifs et passifs non comptabilisé au bilan d'ouverture.

L'application rétrospective des normes au bilan d'ouverture implique d'inclure tous les actifs et passifs qui correspondent aux définitions et aux conditions de comptabilisations des IFRS, par exemple :

- Les frais de développement comptabilisés en charges, mais considérées comme des immobilisations incorporelles selon le projet ;
- Les actifs en location financement et passif correspondant ;
- Les instruments financiers non comptabilisés à l'actif ou au passif les provisions pour retraiter et prestation assimilées non comptabilisées ;
- Les actifs et passifs des sociétés non consolidées alors qu'elles répondent au critère ;
- L'effet de ces reclassements est imputé sur les capitaux propres (en réserves ou report à nouveau).

3-5 reclassement de certains actifs ou passifs :

L'application rétrospective des normes au bilan d'ouverture implique enfin de reclasser certains postes d'actifs, de passifs ou de capitaux propres dans un autre exemple :

- Reclasser les actifs et les passifs qu'ils ont par ordre de liquidités en actifs et passifs courants et non courants ;
- Certaines créances d'investissement doivent être reclassées dans les différentes catégories d'actifs financiers.

✓ Méthodes d'évaluations au bilan d'ouverture.

Les entités doivent le cas échéant modifier rétrospectivement les méthodes d'évaluation de certains actifs ou passifs au bilan d'ouverture par exemple :

- Les provisions pour les charges doivent être actualisées si l'actualisation a du effet significatifs ;
- Les actifs ou les passifs d'impôt différé qui ont été actualisés dans les états financiers consolidés doivent être ramenés a leur valeur nominale ;
- Les actifs financiers « détenus a des fins de transaction » doivent être évalués a la juste valeur ;
- Les actifs biologiques doivent être évalués à la juste valeur.

A titre exceptionnel ces comptes PCN pour lesquels les comptes SCF ne sont pas définis peuvent être temporairement repris dans un compte transitoires qui peut être crée dans la classe de compte concernée.

Au terme de la phase de retraitement, tous les comptes transitoires créés doivent être soldés par le compte approprié, et en tout état de cause avant la clôture de l'exercice 2009 versions SCF.

Le retraitement des comptes au 31.12.2009, doit faire l'objet d'un dossier documenté relatant le détail de chaque opération et compte concerné.

Les comptes transitoires utilisés dans le journal de translation seront impérativement analysés et retraités dans l'étape suivante (journal de retraitement).ces comptes sont soldés aux 31.12.2009 versions SCF.

✓ **traitement des comptes transitoires.**

Dans le journal de retraitement, il s'agira de solder tous les comptes transitoires créés pour les besoins du « passage ».

Le traitement consiste a solder les comptes transitoires par les coptes SCF appropriés.

Les comptes a ventiler doivent être éclatés sur la base de données a la disposition de l'entreprise.

Les comptes a regrouper seront fusionnés conformément a la nomenclature.

3-6 Finalisations du passage et confection des états financiers 2009.

La balance 2009 SCF « en pro forma » permettra d'établir les états financiers 2009 pour les besoins de la comptabilité avec ceux de 2010.

Le tableau des flux de trésorerie qui sera élaboré pour l'année 2009 (sans année comparative), nécessitera le recours à des informations complémentaires à tirer le cas échéant des journaux de trésorerie (caisse de banque).

Le tableau de variation des capitaux propres reprend seulement le solde de départ au 31.12.2008 et les données de 2009 (sans année comparative).

L'annexe, dont les éléments essentiels seront repris celle de l'année 2010, comprendra obligatoirement l'information narratives, et chiffrées liées au passage avec entre autres :

- La démarche retenue (méthodes et option).
- Les reclassements opérés.
- Les principaux retraitements qui nécessitent des explications.
- La justification des impacts sur le rapport a nouveau.
- La confection d'un tableau retraçant les incidences sur les capitaux propres.
-

3-6-1 La vérification des travaux au passage.

Pour les entités soumises au contrôle légal (commissariat aux comptes), le passage doit faire l'objet d'un examen par le (ou les) commissaire(s) aux comptes dans le cadre d'une mission particulier conformément aux dispositions de l'article 3 de l'arrêté 7 novembre 1994. En mettant en œuvre de diligence appropriée.

Le commissaire aux comptes exprime son opinion le bilan d'ouverture au 01.01.2011, indépendamment de l'opinion sur les comptes arrêtés au 31.12.2009 PCN. Il formulera également toutes les réserves spécifiques qu'il jugera nécessaires dans ce cadre.

3-6-2 Approbation du bilan d'ouverture.

Les organes sociaux de gestion arrêtent le bilan d'ouverture au 01 janvier 2010 et apprécient l'impact des retraitements affectant les capitaux propres, avant la réouverture des comptes 2010.

Ils seront soumis, au plus tard, à l'AGO devant statuer sur les comptes de l'exercice 2010.

Pour les sociétés non soumises au contrôle légal (commissariat aux comptes), l'examen de retraitement induit par le passage au SCF sera effectué par les origines statutaires.

La validation sera effectuée par l'exploitant lui-même dans les petites entités et sera formalisée par document dûment, visé par lui-même, contenant le bilan de passage et le compte de résultats. Ce document sera conservé au même titre que les autres obligatoires pour l'entité.

Conclusion du chapitre III

Le nouveau système comptable financier destiné à toutes les entreprises exercent en Algérie, construit à partir des standards comptables internationaux avec des précisions ou interprétations qui tiennent compte de la réalité et des besoins spécifiques de ces entreprises (taille, financement, organisation, marchés) ;il leur permet d'établir des états financiers cohérents ou compatible avec des standards tout en conservant la possibilité de produire des informations conformes aux normes nationales et notamment à la réglementation fiscale.

Pour faciliter l'application de ce système le conseil national de la comptabilité propose la plaquette de passage qui est le tableau de correspondance PCN/SCF.

EN plus les autorités algériennes ont lancés des réformes au niveau de leur système fiscal pour qu'elle puisse répondre à cette mutation du système comptable.

Donc le rôle maintenant c'est le rôle des entreprises qui doivent mettre une organisation qui facilite cette application.

Chapitre pratique : la mise en place du nouveau système comptable financier au niveau du groupe sonelgaz.

Dès qu'obligation ait été faite aux entreprises nationales d'adopter les normes comptables IAS/IFRS, le groupe Sonelgaz a été parmi les premiers opérateurs à prendre l'initiative d'implémenter les dites normes.

La prise en charge du passage au nouveau système finances comptabilité s'est traduite par l'élaboration et la mise en ouvre d'un plan action reprenant toutes les phases nécessaires pour assurer un passage aux nouvelles normes dans de bonnes conditions.

Ce chapitre traite l'évolution de la convention comptable au niveau du groupe sonelgaz à travers 3 section La première section est consacrée a la présentation du groupe sonelgaz (historique, les chiffres clés).

Dans la deuxième section nous allons présenter le passage du groupe au nouveau système.

La troisième section va être consacrée à l'étude d'impact de la mise en place du nouveau système comptable financier.

Section 1 la présentation organisationnelle :

o Historique et chiffres clés du groupe sonelgaz :

1-1-1 Historique du groupe sonelgaz :

Le groupe sonelgaz ; leader de l'énergie en Algérie, intégrant tous les métiers de l'électricité et du gaz, de la production à la commercialisation, en incluant le transport et la distribution, est une société par action (SPA) au capital social de cent cinquante milliards de dinars algériens (150.000000.000 DA) répartie en cent cinquante mille actions d'un million de dinars chacune, entièrement et exclusivement souscrites et libérées par L'état.

Les principales missions dévolues au groupe sonelgaz sont :

- La production, le transport, la distribution et la commercialisation de l'électricité, tant en Algérie qu'à l'étranger.
- Le transport du gaz pour les besoins du marché national.
- La distribution et la commercialisation du gaz par canalisation ; tant en Algérie qu'à l'étranger.
- Le développement et la fourniture de toutes prestations en matière de service énergétique ;
- L'étude ; la promotion et la valorisation de toutes formes et sources d'énergie.
- Le développement par tout moyen de toute activité ayant un lien direct ou indirect avec les industries électrique et gazière.

la construction de ces groupes a connue plusieurs phases ; que nous allons les présenter dans le point suivant.

• 1947 : création d'EGA :

Le décret du 5 juin 1947 porte création de l'établissement public national « électricité et GAZ d'Algérie » (EGA par abréviation).

A l'époque est avant le décret 1947 ; 16 sociétés se partageaient les concessions électriques en Algérie : le groupe le bon et la société algérienne d'éclairage et de force (SAEF) au centre et à l'ouest, la compagnie du bourbonnais à l'est ainsi que les usines Lévy à Constantine.

Par le décret du 16 Aout 1947, ces 16 compagnies concessionnaires sont transférées à EGA. Elles détenaient alors 90% des propriétés industrielles électriques et gazières du pays.

Les deux énergies électrique et gazière s'avèrent indispensables :

- 1- E G A et l'énergie électrique.
 - 2- E G A et le gaz.
- **1962**:L « EGA » est pris en charge par l'état algérien indépendant.
 - **1969 ; création de sonelgaz :**

C'est l'ordonnance n° 69-59 du 28 juillet 1969 (parue au journal officiel n° 63 du 1^{er} août 1969) qui porte dissolution d' « Electricité et Gaz d'Algérie » (EGA) et création de la nouvelle Société Nationale de l'Electricité et du GAZ - SONELGAZ-.

Ce texte s'inscrit dans le cadre des mesures de nationalisation des secteurs clés de l'économie nationale dont le processus avait été lancé en 1966, voire même avant, pour certains secteurs.

Pour que Sonelgaz puisse contribuer à la construction de l'infrastructure économique nationale, l'ordonnance précitée lui a défini un champ d'intervention très large. Elle lui a notamment attribué le monopole de la production, du transport, de la distribution, de l'importation et de l'exportation de l'électricité et du gaz manufacturé .L'ensemble des biens de l'ex-EGA lui a été légué.

- **1983 : naissance des entreprises travaux :**

Sonelgaz se dote de 5 entités de travaux qui sont rapidement développées pour devenir des entités de travaux très importantes avec des activités très différenciées des autres structures de Sonelgaz, jusqu'à finir par être transformées en entreprises autonomes.

Ainsi, Sonelgaz connut une première restructuration en 1983. Celle-ci donna naissance à cinq (05) entreprises travaux spécialisées ainsi qu'une entreprise de fabrication :

KAHRIF pour l'électrification.

KAHRAKIB pour les infrastructures et installations électriques

INERGA pour le Génie Civil.

ETTERKIB pour le montage industriel.

KANAGHAZ pour la réalisation des réseaux gaz.

Et AMC pour la fabrication des compteurs et appareils de mesure et de contrôle.

- **1991 ; sonelgaz E P I C :**

Sonelgaz change de nature juridique et devient Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial (EPIC) en vertu du décret exécutif n° 91-475 du 14 décembre 1991, portant transformation de la nature juridique de la Société Nationale de l'Electricité et du Gaz.

Le décret exécutif n° 95-280 du 17 septembre 1995 confirme la nature de Sonelgaz en tant qu'Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial. Sonelgaz est placée sous la tutelle du Ministre chargé de l'énergie et dotée de la personnalité morale tout en jouissant de l'autonomie financière.

Tenant compte des réformes économiques et des perspectives de développement de l'EPIC Sonelgaz, les missions qui lui ont été dévolues ont été fixées d'une façon volontairement large pour permettre à cet établissement de jouer un rôle moteur dans le développement de l'économie nationale.

On retrouve dans ce cadre quatre (04) types de missions :

- Mission permettant l'exercice du monopole de la production du transport de la distribution de l'énergie électrique et la distribution publique de gaz ;
- Mission d'entretien et de renouvellement des ouvrages et installation liés à ces activités ;
- Missions à caractère commercial (assistance client, vente et installation d'appareils, prise de participation, création de filiales etc.) ;
- Missions d'engineering de développement (en Algérie et à l'étranger)

- **1998 ; création de filiales périphériques :**

Afin d'avoir une meilleure maîtrise de ses métiers de base, Sonelgaz a externalisé ses activités périphériques et les a confié à des filiales dont elle détient entièrement le capital ; ces filiales prennent en charge les activités périphériques ; tel que : la maintenance d'équipements énergétiques, le transport et la manutention exceptionnels, la réalisation de tous travaux liés à l'édition, la prestation et maintenance véhicules.

Le 1er janvier 1998, neuf filiales ont vu le jour. Il s'agit de :

- Une filiale en charge de la maintenance des équipements industriels : MEI
- Trois filiales en charge de la réparation des transformateurs TRANSFO (Centre, Est et Ouest)
- Une filiale en charge des travaux d'imprimerie : SAT Info

- Quatre filiale en charge de la maintenance et prestations véhicules : MPV (Alger, Constantine, Oran et Ouargla)

✓ **Juin 2002 ; sonelgaz SPA :**

Sonelgaz devient une Société par Actions (SPA) en juin 2002

En vertu du décret présidentiel n° 02-195. Du 1er juin 2002 portant statuts de la Société algérienne de l'électricité et du gaz dénommée "Sonelgaz. Spa", Sonelgaz est passé d'Etablissement Public à caractère Industriel et Commercial à une Société Par Actions dont le capital est détenu par l'Etat.

✓ **2004 : construction de Sonelgaz en groupe :**

Le processus de transformation de Sonelgaz a commencé en janvier 2004 avec la création des trois sociétés « métiers de base » ; Il s'agit de :

- La Société Algérienne de Production d'Electricité (SPE)
- La Société Algérienne de Gestion du Réseau de Transport de l'Electricité (GRTE)
- La Société Algérienne de Gestion du Réseau de Transport du Gaz (GRTG)

En 2006, cinq autres sociétés « métiers de base » sont créées.

Une première filiale :

- l'Opérateur Système électrique (OS), chargée de la conduite du système Production / Transport de l'électricité.

Quatre autres filiales assurant le métier de Distribution de l'électricité et du gaz, sont créées :

- la Société Algérienne de Distribution de l'électricité et du gaz d'Alger(SDA)
- la Société Algérienne de Distribution de l'électricité et du gaz du Centre(SDC)
- la Société Algérienne de Distribution de l'électricité et du gaz de l'Est(SDE)
- la Société Algérienne de Distribution de l'électricité et du gaz de l'Ouest(SDO)

Ces cinq entreprises s'ajoutent à SPE, GRTE et GRTG pour former le pôle « métiers de base ».

Ce dernier pôle comprend également :

- Shariket Kahraba Terga(SKT)
- Shariket Kahraba Koudiet Edraouch(SKD)
- Hariket Kahraba Berouaguia(SKB)
- Shariket Kahraba Skikda(SKS)

Ces quatre sociétés consistent en des centrales de production d'électricité créées avec la participation de Sonatrach.

Durant cette même année 2006, et dans le sillage de la consolidation de l'organisation de Sonelgaz en Groupe Industriel et de la réalisation d'un important programme de développement du Groupe, les cinq entreprises travaux ont réintégré le Groupe Sonelgaz, sur décision des pouvoirs publics, après avoir été des structures de réalisation intégrées dans l'entreprise puis érigées en entreprises autonomes à la faveur de la restructuration de 1983..

En plus d'autres filiales ont été créées par sonelgaz que nous allons les voir dans la présentation de l'organigramme du groupe sonelgaz.

Aujourd'hui, Sonelgaz est un Groupe Industriel constitué de 39 sociétés, dont six en participation directe :

- Algerian Energy Compagny (AEC)
- Algerian Energy Telecom Company (AETC)
- New Energy Algeria (NEAL)
- Algerian Engineering Service Compagny (ALGESCO)
- Société Algéro-Française d'Ingénierie et de Réalisations (SAFIR)
- Shariket Kahraba Hadjret ennous (SKH)

Une dernière filiale, Rouiba Eclairage, a rejoint le Groupe en juin 2009.

▪ **Organigramme du groupe sonelgaz :**

Le groupe sonelgaz a mis en place une organisation moderne et une stratégie à la dimension des enjeux socio-économiques de tout un pays(voir annexe1). Mise en place de Façon graduelle à partir de 2004, la nouvelle organisation en groupe vise à parfaire le management de l'entreprise. Encourageant le rôle des filiales tout en suscitant des synergies inter-métiers.

1 **La maison mère :**

La maison mère elle est composé de président directeur générale de groupe sonelgaz qui est assisté de cadre dirigeants (les assistants ainsi que les administrateurs délégués chargés des pôles métiers de base, travaux et métiers périphériques).

Ces personnes forment les différents comités (coordination, direction, exécutif) ;qui sont des comités de pilotages et d'aide à la décision .

La maison mère elle pour missions :

- la présentation du groupe sonelgaz auprès des autorités judiciaires ; administratives, collectivités locales, organismes ; établissements public, société, notaires et autres offices et auxiliaires de justice et vie à vis des tiers.

- Prise en charge les affaires précontentieuses et contentieuses des directions et filiales du groupes sonelgaz avec constitution et révocation d'avocat ou d'expert.

- Transaction, compromission et conciliation avec les tiers après accord du président directeur général du groupe.

- Le pilotage stratégique du groupe par la création des conditions nécessaires à l'essor d'une intégration industrielle dans la perspective d'un développement durable partagé par tous.

La maison même assure sa mission grâce à une gouvernance qui s'appuie sur :

1 L'assemblée générale.

2 Le conseil d'administration.

En plus la maison même dispose également :

A) D'un comité exécutif.

B) D'un comité d'audit.

C) Et d'un comité de coordination groupe.

➤ **Direction de L'audit de gestion :**

Cette direction à pour mission :

- ✓ Préparation des plans opérationnel et stratégique d'audit.

- ✓ Vérification de la gestion des fonctions de direction et de contrôle par les différentes structures de SONELGAZ.

- ✓ Vérification de l'adéquation du système de contrôle interne et financier et opérationnel.

- ✓ Vérification de la fiabilité et de l'intégrité de l'information financière.

- ✓ Coordination des activités d'audit avec celles des commissaires aux comptes.

- ✓ Préparation des rapports d'audit et leur suivi.

➤ **Direction de l'audit technique :**

Cette direction à pour mission :

- ✓ Vérification de la gestion efficace des fonctions techniques (exploitation et maintenance) par les structures du groupe.
- ✓ Vérification de l'existence de procédures de travail et contrôle technique de leur application.
- ✓ Vérification des clauses techniques des contrats avec les clients.
- ✓ Vérification du bon fonctionnement du service public.
- ✓ Suivi de l'évolution de l'état des installations et du bon réglage des protections électriques.

➤ **Direction des finances et comptabilité groupe :**

Cette direction a pour mission :

- Mise en œuvre de la politique financière de SONELGAZ et contrôle de son exécution,
- Recherche des équilibres financiers à court et moyen termes et gestion des risques financiers de SONELGAZ.
- Recherche et montage des financements de projets et d'opérations particulières.
- Négociation des projets de protocole ou accords de prêts et de garantie leur mise en œuvre.
- Gestion des flux financiers et arbitrages nécessaires.
- Mise en œuvre de la politique des assurances.
- Application de la réglementation et des procédures prévues par les autorités monétaires et financières nationales.
- Assurer le vis-à-vis avec les bailleurs de fonds internationaux et/ou institutions financières pour toute opération directe ou indirecte de mise en place d'emprunts ou de mobilisation de ces emprunts.

➤ **Direction des ressources humaines :**

Cette direction a pour mission :

- A) Elaboration de la politique de gestion des ressources humaines et sa mise en œuvre.
- B) Conception et mise en place des systèmes de gestion de la ressource humaine.

C) Administration, gestion individuelle et collective du personnel en position d'activité.

D) Interface avec les partenaires sociaux et les organismes externes (CNAS, CNR...)

E) Prise en charge, en relation avec la société SONELGAZ médecine du travail, des actes liés à la médecine du travail.

F) Prise en charge les affaires disciplinaires.

G) Tenue des registres réglementaires.

➤ **Direction générale du système d'information :**

Cette direction à pour mission :

2 Etude des besoins informatiques et mise en œuvre des solutions pour les filiales du groupe SONELGAZ.

3 Gestion et exploitation des moyens informatiques nécessaires pour assurer le niveau de service attendu par les filiales clientes de l'informatique du groupe.

4 Définition de la politique et les directives informatiques du groupe.

5 Rationalisation des moyens informatiques et mise en place des méthodes et processus formels.

➤ **Direction générale développement et stratégique :**

Cette direction à pour mission :

- Analyse et prévision de la demande de consommations d'énergie électrique et gazière pour le marché national.

- Planification des investissements énergétiques à moyen et long termes et élaboration de la méthodologie et les instruments de planification.

- Elaboration des stratégies de développement dans les domaines économiques, industriels, technologiques, sociaux.

- Etude des relations entre le développement du groupe SONELGAZ et son environnement.

- Formation et préparation des équipes spécialisées dans le domaine de la planification des investissements énergétiques.

- Interface avec les autorités de régulation.

- Etablissement de la politique commerciale du groupe SONELGAZ.

1 Direction générale de l'engineering :

Cette direction a pour mission :

- Réalisation pour le compte des filiales métiers et les sociétés à prise de participation majoritaire, des ouvrages de production, de réseaux électriques et de réseaux gaziers ainsi que les infrastructures technico-administratives dans toutes les phases de conception, de réalisation jusqu'à la mise en service.
- Etablissement des études techniques et économiques de base des ouvrages en projet et des documents définissant la conception des ouvrages en collaboration avec le maître de l'ouvrage.
- Etude de projet, élaboration des appels d'offres et négociation des contrats.
- Suivi l'exécution, contrôle et réception des ouvrages.

➤ Les filiales du groupe sonelgaz :

Les filiales du groupe sonelgaz sont : les filiales métiers de base ; filiales travaux ; filiales métiers périphérique sociétés en participation.

➤ Filiales métiers de base :

a. Sonelgaz production de l'électricité : (SPE) :

SPE est chargé :

- Exploitation, la maintenance et la sécurité des installations et équipements associés.
- Respect des règles de protection de l'environnement ;
- Respect des obligations de service public en matière de régularité et de qualité de la fourniture d'électricité ainsi qu'en matière d'approvisionnement des clients.
- Contrôle des paramètres de fiabilité du système de production dont elle a la charge.

b. Gestionnaire du réseau de transport électricité :

GRTE est chargé :

- Exploitation, Maintenance, et Développement du réseau de transport de l'électricité.

c. L'opérateur système : (OS)

L'os est chargé :

- Prévision (CT et MT) demande, utilisation parc production et programmation.
- gestion réserve et échanges internationaux.
- Conduite du système production-transport.
- Coordination des plans d'entretien des ouvrages de production-transport.
- Etablissement/contrôle fiabilité du système.
- Définition et mise en œuvre des plans de défense et sauvegarde du réseau de transport.
- Elaboration plan de développement du réseau.

d. Gestionnaire du réseau du transport du G A Z : (GRTG)

GRTG est chargé :

- Réseau de transport du gaz,
- Système gazier,
- Marché national du gaz.

e. Sonelgaz distribution :

Elle est chargée :

- Distribution d'électricité : MT (30-10-5 kV) ; BT (380 V).
- Distribution de gaz : MP (5 Bar) ; BP
- La gestion et du développement des réseaux et installations.
- L'achat de l'énergie électrique et gazière et la vendre aux clients HT, MT, BT, HP, MP et BP.
- La satisfaction des demandes de raccordement MT/BT et MP/BP dans le cadre des cahiers et des règles en vigueur.

B-Les filiales travaux :

• Kanaghaz :

L'entreprise nationale de réalisation de canalisation kanaghaz SPA est une filiale du groupe sonelgaz depuis 2006. Elle a pour mission principale l'étude et la réalisation des canalisations de transport et de distribution du gaz et de tout autre fluide.

• Kahrakib :

L'entreprise de travaux et de montage électriques kahrakib SPA est une filiale du groupe sonelgaz depuis 2006 ; elle a pour mission de réaliser des ouvrages électriques haute tension tels que les lignes aériennes et souterraines ; ainsi que les postes de transformation.

- Inerga :

L'entreprise de réalisation d'infrastructures inerga SPA ; est une filiale de sonelgaz depuis 2006, elle a pour mission l'étude et la réalisation d'ouvrages a caractère énergétique, industriel et immobilier.

- Kahrif :

La société de travaux d'électricité kahrif SPA est une filiale de sonelgaz depuis 2006, elle a pour mission l'étude et la réalisation, d'ouvrages énergétiques (lignes et poste HT ; MT/BT, réseaux sous terrains électriques, gaz, fibre optique, hydraulique).

- Etterkib :

La société de montage industriel ETTERKIB SPA filiale de sonelgaz depuis 2006 assure une mission de montage et de maintenance des ouvrages industriels ; elle est également présente dans pratiquement tous les secteurs économiques énergie, hydrocarbures et la pétrochimie agroalimentaire, sidérurgie, textiles.

C-Les filiales périphériques :

- Centre de recherche et de développement de l'électricité et du gaz (CREDEG) :

Ce centre de recherche à pour mission principale :

- f. Conseil et assistance dans le domaine industriel.
- g. Homologation des appareils électriques et gaziers grand public.
- h. Essais de matériels et équipements électriques et gaziers.
- i. Introduction des techniques et technologies nouvelles dans les études, les essais et la recherche appliquée.
- j. Développement et promotion de l'utilisation des énergies renouvelables.

- Transmex :

La société de transport et de manutention exceptionnels des équipements industriels et électriques (transmex) assure les prestations de transport et de manutention à caractère exceptionnel (hors gabarit) et conventionnel de colis lourd allant jusqu'à 400 tonnes et hors gabarit jusqu'à 21 mètres.

- L'hôtel de mas des planteurs (HMP) :

L'hôtel le mas des planteurs (HMP) est situé à une vingtaine de kilomètres d'Alger.

Créé en juin 1997 ; par les associés sonelgaz, Muteg et le comité de participation de sonelgaz à parts égales, ce dernier jouit de toutes les commodités liées à ses trois étoiles.

- Société de prévention et d'action en sécurité (SPAS) :

Cette société assure les missions de gardiennage et de surveillance des sites et infrastructures du groupe sonelgaz.

La SPAS assure la protection de plus de 800 sites du groupe sonelgaz à travers les 48 wilayas du pays.

- Maintenance et prestation de véhicules (MPV) :

MPV a pour mission principale la maintenance des véhicules lourds, légers et autres engins de sonelgaz ainsi que le transport des personnes, des marchandises et de matériels.

- Société de maintenance des équipements industrielle (MEI) :

(MEI. SPA) à pour mission principale la maintenance des équipements industriels et de production d'énergie.

MEI est devenue au fil du temps un professionnel industriel capable de répondre à l'ensemble des besoins en matière de maintenance industrielle pour sonelgaz.

MEI dispose des ateliers situées en M'sila et deux autres ateliers régionaux situés l'un à Bechar et l'autre à TOUGGOURT.

- SAT – INFO :

La société Algérienne des techniques d'information (SAT - INFO) a pour mission principale la conception et la réalisation de tous travaux liés à l'édition, l'impression et la photographie, ainsi que la fourniture de prestations de service en matière d'audio – visuel et de papeterie.

- S K M K :

Sharikat, Khadamet, Mouhaoilat Kahrabaia (S K M K) capitalise une expérience de 11 ans dans les prestations liées aux transformateurs, les postes de transformation et les huiles diélectriques ; elle est organisée en trois directions régionales (centre, est, ouest), neufs unités opérationnelles (Algérie ; Blida ; Ouargla ; Sétif ; Annaba ; Constantine ; Oran ; Bechar ; Chlef

- C A M E G :

Comptoir Algérienne du matériel électrique et gazier (CAMEG) est une société par actions (SPA) dont le capital social est à 100% détenu part l'entreprise même sonelgaz.

Sur mission principale est la commercialisation du matériel électrique et gazier à travers un réseau de distribution qui couvre l'ensemble de territoire national.

- Sonelgaz Médecin du travail (SMT) :

Sonelgaz Médecin du travail (SMT) est une société civile, elle a pour mission principale la gérance de l'activité médecine du travail.

Cette société assure la surveillance médicale des travailleurs par des visites médicales obligatoires en application de la législation et de la réglementation, la surveillance du milieu professionnel dans le domaine de la médecine du travail.

- Institut de formation en électricité et GAZ (IFEG) :

I F E G assure la formation et le développement des compétences de la ressource humaine du groupe sonelgaz.

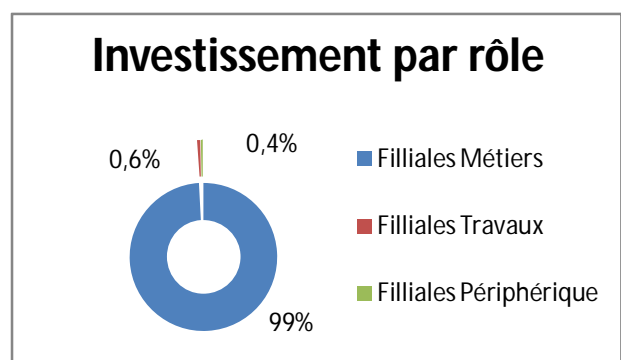
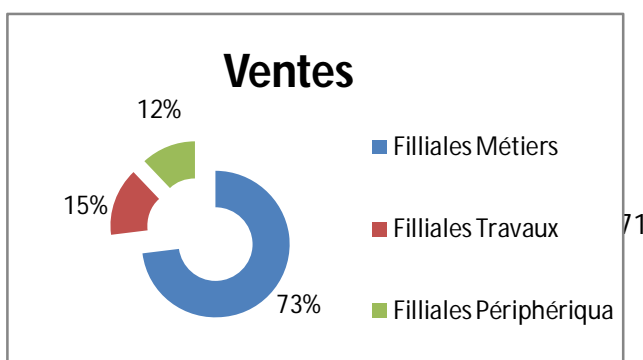
Cette filiale dispose des trois centres spécialisés suivantes : Blida, Ain M'lila pour la formation technique et le centre de Ben Aknon, qui donne une formation dans les domaines de la gestion.

I F E G assure aussi des formations pour des clients externes aux agents du groupe sonelgaz.

1-1-3 Les chiffres clés :

- Chiffre d'affaires groupes : 224 milliards en 2010.

Encadre N°01 : Ventes par filiales

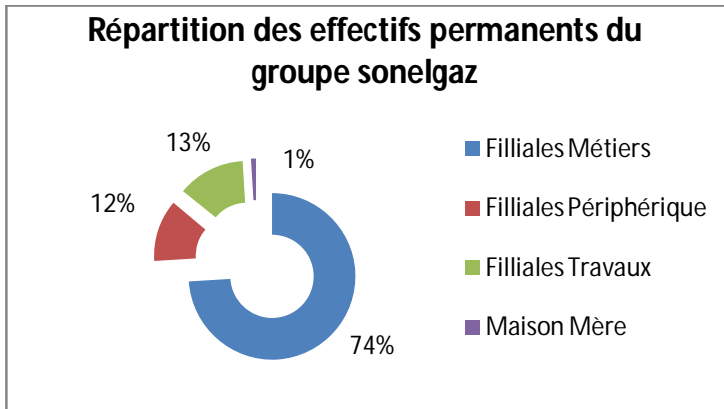


- La ressource humaine : (en 2010)

Effectif global : 65576 agents avec 9954 nouvelles recrues

Formations : 25 079 agents (483710 hommes/jour), soit une moyenne de 14 jours de formation par agent.

Encadre N°02 : Répartition des effectifs permanents du groupe sonelgaz.

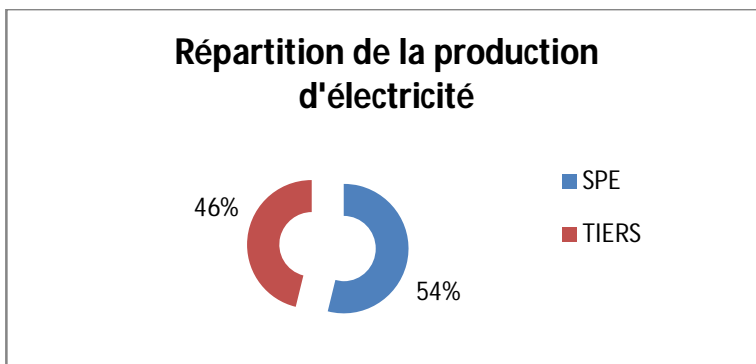


- Electricité :

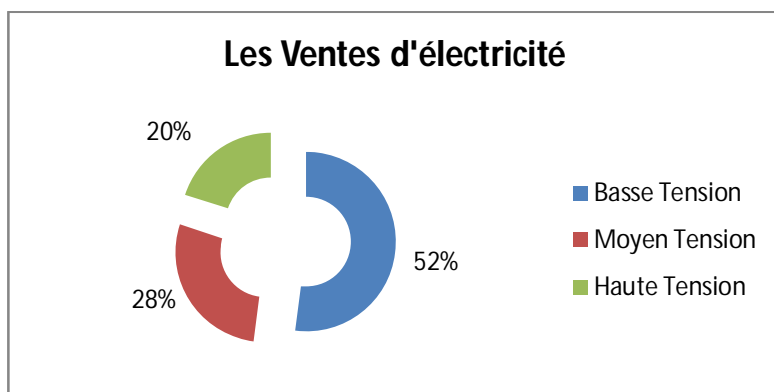
Production de l'électricité : 45171 Gwh en 2010

Vente de l'électricité : 35803 Gwh en 2010

Encadre N°03 : répartition de la production d'électricité



Encadre N°04 : les ventes d'électricité

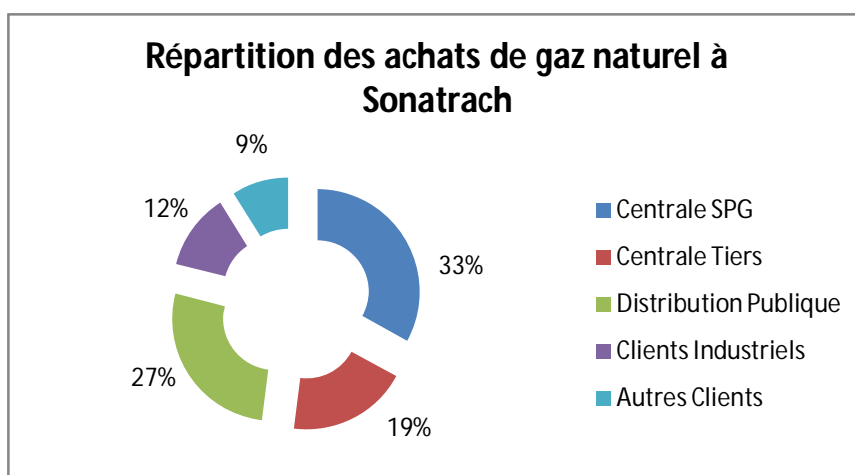


- GAZ :

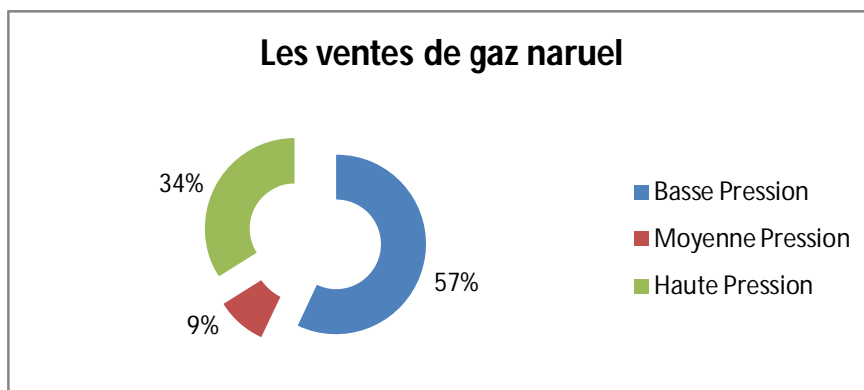
Achat GAZ : 218 milliards de thermies ; sont 22.9 milliard de mètres cubes.

Ventes GAZ : 79.54 milliard de thermies.

Encadre N°05 : répartition des achats de gaz naturel à Sonatrach :



Encadre N°06 : les ventes de gaz naturel :



Après cette présentation historique du groupe sonelgaz ;ils nous reste de voir l'évolution de la convention comptable du groupe sonelgaz.

Sonelgaz comme tout entreprise a un système comptable et un PCN propre aux filiales groupe qui doit être met à jours avec l'évolution du système comptable algérien, la deuxième section va montrer les procédures met en œuvre par le groupe afin de répondre au nouvelle mutation de l'environnement comptable algérien.

Section 2 : le passage au nouveau système comptable financier par le groupe Sonelgaz :

Les travaux d'adopter des normes IAS/IFRS par le groupe Sonelgaz ont été fait en tenant compta des principes et des nouveaux concepts introduits par SFC, au travers de l'analyse des différents textes réglementaires et légaux à savoir : le décret n°7-11 du 25 nombre 2007, le décret 08-156 du 26/05/2008, l'arrête du 26 juillet 2008 et l'instruction n°02 du 29 octobre 2009.

En plus le groupe Sonelgaz est tenu compte aussi des avis des experts métier des différentes activités du groupe autant que possible, tout en prenant soin de les faire adhérer aux changements qui seront induits par ce nouveau système comptable et financier.

La prise en charge du passage au nouveau système comptable financier s'est traduite par l'élaboration et la mise en œuvre d'un plan d'action reprenant toutes les places nécessaires pour assurer un passage aux nouvelles normes dans des bonnes conditions.

La direction finances et comptabilité du groupe sonelgaz, cheville ouvrière de ce projet, a procédé, au préalable, à l'élaboration d'une étude d'impact sur les travaux de passage au nouveau système comptable et financier algérienne ; l'étude a, ainsi, abordé l'ensemble des aspects relatifs aux investissements, aux amortissements, le patrimoine, l'endettement et les charges du personnel.

Une véritable feuille de route validée par le conseil exécutif puis par le conseil d'administration du groupe a été mise en œuvre par les sociétés du groupe sonelgaz. En parallèle un vaste programme de formation sur les nouvelles normes comptables et financiers à destination des cadres des fonctions budget –finances- comptabilité a été concrétisé par les

sessions de formation ont concerné ainsi bien les cadres de la maison mère que ceux des filiales composant le groupe sonelgaz.

Le processus de basculement vers les nouvelles normes a été, par ailleurs, ponctué par plusieurs réunions et séances de travail regroupement les cadres du groupe sonelgaz –maison mère et filiales – de la fonction finances- comptabilité et les commissaires aux comptes du groupe

Après ces réunions la direction finances et comptabilité ont élaborées trois projet qui ont fait l'objet de trois notre diffusées au niveau des filiales.

1- Note du tableau de correspondance PCN/NSCF :

Le groupe sonelgaz comme toute entreprise algérienne depuis sa création son système comptable était conformément aux règles comptable du PCN (les principes règles, comptes, présentation des états financiers) avec un logiciel nommés compta.

Mais avec les mutations sonelgaz commence progressivement à se transféré vers le nouveau système en commençants par l'élaboration d'un tableau de correspondance (voir annexe2).

2- Notre de translation pur le bilan d'ouverture¹ :

Conformément à la note méthodologique n°341/me/CNC du 19 octobre 2010 portant modalités d'application de l'instruction du système comptable et financier ; la translation est définie comme l'action qui vise à transférer les soldes des comptes PCN vers les compte équivalents SCF.

Le basculement des soldes des comptes au niveau du groupe sonelgaz à fait l'objet d'un développement d'une application informatique pour la transcription des comptes du PCN en SCF.

Ce basculement est fait uniquement pour les comptes PCN qui ont leurs comptes dans SCF.

¹ Document interne « projet de note de translation pour le bilan d'ouverture 2010 » .

Mais les comptes supprimé par le NSCF existant au PCN, vont faire l'objet d'une analyse préalable à l'aide des comptes transitoires dans le journal des translations à titre d'exemple les provisions de gros entretien, les frais préliminaire, les charges sur exercices antérieurs

Donc la note de translation diffusée par le groupe va tracée pour les filiale les écritures comptable et les comptes transitoires à utilisée afin de traitée les comptes supprimés par le NSCF.

Cette note ne traitera que des aspects particuliers à la tenue des comptes, il sera complété par un document de retraitement des soldes des comptes transposés en SCF, afin de se mettre en conformité avec les nouvelles méthodes comptables.

Les comptes transitoires utilisés dans le journal de translation seront impérativement analysés et retraités dans l'étape suivante (journal de retraitement).

- **PROVISION POUR PERTE DE CHANGE**

Le solde au 31/12/2009 du compte 1907 (provisions pour pertes de change) est à transférer au compte de provisions pour charges passif non courant SCF en extra comptable sur le journal des translations.

1907	Provision pour perte de change	
1587	Provisions pour perte de change	

- **PROVISION DE GROS ENTRETIEN :**

Le solde au 31/12/2009 du compte 1951 (dépenses de gros entretien) est à transférer au compte de provisions pour charges passif non courant SCF en extra comptable sur le journal des translations.

1951	Dépenses de gros entretien	
1581	Dépenses de gros entretien	

- **CHARGES SUR EXERCICES ANTERIEURS :**

Annulation des comptes de transfert de charges et de charges sur exercices antérieurs abolis par le SCF, par la contrepassation au crédit des comptes 696 charges des exercices

antérieurs correspondants à chaque nature de charge en contrepartie du débit des comptes 75_78 transfert de charges.

75x	Transfert de charges de production	
78x	Transfert de charges d'exploitation	
696x	Charge des exercices antérieurs	

Les soldes de comptes de charges par nature PCN sont transférés aux comptes de charges SCF correspondant en extra comptable sur le journal des translations.

6xx	Comptes de charge SCF	
06xx	Comptes de charge PCN	

- **LES FRAIS PRELIMINAIRES :**

Les frais préliminaires en dehors des frais de développement sont considérés comme des charges à constater dans l'exercice, les frais de développement quant à eux sont à considérer comme des immobilisations incorporelles.

- **LES DEPENSES ET RECETTES EN ATTENTE D'IMPUTATION :**

Sont transposées de façon transitoire au compte 474 dédié à recevoir les opérations qui ne peuvent être imputées de manière certaine au moment de l'enregistrement.

Toute opération portée à ce compte doit être imputé à son compte définitif dans les plus brefs délais.

- **LES CHARGES ET PRODUITS HORS EXPLOITATION :**

Sont transposées de façon transitoire aux comptes 67 et 77 dédié à l'enregistrement des opérations à caractère extraordinaire non liées à l'activité.

Toute opération portée à ce compte pour les besoins de la translation doit être rien imputée à son compte de charge ou de produit opérationnel don lié à l'activité.

- **LES COMPTES DE REGULARISATION :**

Le retraitement en PCN consiste à reclasser les comptes de régularisation de la manière suivante, avant leur transposition en SCF.

Les comptes 40 PCN débiteurs du passif sont à reclasser en fonction des comptes débiteurs d'origine.

4xx	Comptes de dettes (SCF)	
40	Comptes débiteurs du passif	

Les comptes 50 PCN créditeur de l'actif sont à reclasser selon les soldes des comptes créditeurs d'origine.

50	Comptes créditeur de l'actif	
4xx	Comptes de créances (SCF)	

3- la note de retraitement pour le bilan d'ouverture:

Cette note diffusée par groupe consiste à reclasser les soldes des comptes des actives ou passifs charges et produits selon les règles de comptabilisation et dévaluation telles que définies par le nouveau référentiel comptable.

Le groupe sonelgaz va comptabilisées l'impact des retraitements sur les comptes de résultats dans un comptes « report nouveau » comme un ajustement des résultats non distribués.

Cette note de retraitement vise aussi a tracée les écritures comptable afin de soldées des comptes transitoire crée dans le journal de translation par les comptes appropriés.

En plus cette note explique toutes les modification dans l'évaluation de certain actif du bilan et donné la méthode qui va traitée ces changement par ex : l'impôt différée, l'écart d'évaluation, les contrat à longue terme, les emprunts.....

Donc chaque filiale est obligée de suivre les notes diffusées par le groupe afin de permettre d'élaborée le bilan 2009 selon NSCF qui va être le bilan d'ouverture pour 2010.

- **PROVISION POUR PERTE DE CHANGE :**

Ecriture de retraitement en SCF (2009)

Le solde transféré au compte 158 doit être porté au compte 11x Report à nouveau approprié (à créer) en extra comptable sur le journal des retraitements.

1587	Provisions pour perte de change	
115	Ajustement résultant du changement de méthodes comptable	

- **PROVISION DE GROS ENTRETIEN :**

Ecriture de retraitement en SCF (2009)

1^{ER} Cas de figure : le solde du compte provision représente une surestimation des dépenses

1581	Dépenses de gros entretien	
115	Ajustement résultant du changement de méthodes comptable	

2^{ème} cas de figure : l'utilisation d'une composante secondaire (révision ou grosse réparation) par rapport à une composante principale avec :

- Détermination proportionnelle des valeurs des composantes et de leur amortissement,
- Détermination de la durée d'utilité de la révision qui constitue la composante secondaire,
- Détermination des amortissements qui auraient dû être pratiqués en fonction de la nouvelle durée d'utilité,

1581	Dépenses de gros entretien	
115	Ajustement résultant du changement de méthodes comptable	
28X	Amortissement des immobilisations	

Annulation de la provision de dépenses de gros entretien passée durant le 1^{er} Semestre de l'exercice 2010.

1951	Dépenses de gros entretien	
68511	Provisions de gros entretien	

• **CHARGES ET PRODUITS SUR EXERCICES ANTERIEURS :**

Si les charges et les produits sur exercice antérieurs, qui ont été rapportés à l'exercice dans le journal des translations, représentent 7 % du résultat de l'exercice concerné, elles sont considérées dans cette proportion comme une majoration aux charges et produits de cet exercice, et donc maintenus à leur postes.

Par contre s'ils dépassent ce seuil de signification, elles sont reclassées en fonds propres.

115	Ajustement résultant du changement de méthodes comptable	
6xx	Comptes de charge SCF	

7xx	Comptes de produits SCF	
115	Ajustement résultant du changement de méthodes comptable	

• **TRAITEMENT DE L'ECART DE REEVALUATION :**

La différence des valeurs contenues dans les comptes 1510 écart de réévaluation – 1520 réintégration au 01/01/2010 est à transférer au compte de 105 Ecart de réévaluation SCF sur le journal des translations.

1510	Ecart de réévaluation	
1520	Réintégration	
105	Ecart de réévaluation	

Réintégration de la réévaluation

Bilan 2009 et Bilan d'ouverture,

AMORTISSEMENT ET REINTEGRATIONS

Annulation du produit de réévaluation

7985	Produit de l'écart de réévaluation	Annulation de l'écart de réévaluation
1520 (105 SCF)	Ecart de réévaluation	

Le Solde du compte « 15 » du PCN résulte de la différence entre le compte 1510 et compte 1520 et aura comme nouveau compte en SCF le « 105 »

Cout d'acquisition :

Reprise des dépenses relatives au coût d'acquisition des immobilisations transférées et facturées en 2010 ainsi que celles toujours logées dans le compte d'immobilisation en cours.

Changement à introduire en 2009

Régularisation de la dotation exceptionnelle des amortissements dégagés de la plus-value de l'écart de réévaluation.

68151	Dotation aux amortissements	Annulation de la constatation de la dotation exceptionnelle
68152	Dotation aux amortissements	
68153	Dotation aux amortissements	
68157	Dotation aux amortissements	
68158	Dotation aux amortissements	
6685	Dotation exceptionnelle de l'écart de réévaluation	

Changement à introduire en 2010

Annulation des dotations aux amortissements du Fichier central du premier semestre :

L'option de pratiquer le régime d'amortissement linéaire sur l'aspect comptable et continuer sur le régime dégressif sur le plan fiscal a été prise par le « Conseil d'Administration » du groupe Sonelgaz.

A cet effet, le calcul pour la détermination des annuités pour l'exercice 2010 doit se faire sur la base des valeurs nettes comptables déduites du régime d'amortissement dégressif à fin 2009 qui égaleront et prendront la place de la « VCNL ».

Les écritures à passer seront les mêmes sous PCN que celles utilisées précédemment sans utilisation du compte « 6985 » pour le tableau de répartition par compte de comptabilité générale.

• **LES CONTRATS A LONG TERME :**

a) Analyser le compte de facture à établir de manière à faire ressortir les contrats à long terme dépassant l'exercice et concernant les :

- Contrats de construction ;
- Contrats de remise en état d'actifs ou de l'environnement ;
- Contrats de prestations de services

b) Comptabilisation dans des comptes spécifiques dédiés aux contrats à long terme :

Factures à établir sur contrats à long terme	(correspondance SCF 417)
Vente de travaux	(correspondance SCF 704)
Vente d'études	(correspondance SCF 705)
Autres prestations de services	(correspondance SCF 706)

Reprise sur les comptes de retraitement

417	Créances sur travaux et prestations en cours	
704	Vente de travaux	
705	Vente d'études	
706	Autres prestations de services	

Constatation de la provision sur pertes futures sur contrats à long terme

Si le contrat est constaté déficitaire à l'achèvement du contrat au 31/12/2009, enregistrer une provision du montant de la perte future au crédit du compte 158 « autres provisions pour charges, passifs non courant » en contre partie du débit du compte 115 « report à nouveaux : ajustement résultant de changement de méthode comptable ».

115	Ajustement résultant du changement de méthodes comptable	
158	Autres provisions pour charges, passifs non courant	

- **LES EMPRUNTS**

Les retraitements concernent l'emprunt obligataire grand public 2008

a) **Annulation des comptabilisations des frais sur emprunts**

Au niveau de la maison mère

4682	Frais sur services comptabilisés d'avance.	
4685	Frais bancaires comptabilisés d'avance.	
62692	Publicité	
65553	Commissions bancaires	

Transfert de l'écriture d'annulation par comptes courants

62692x	Publicité	
65553x	Commissions bancaires	
444xx	Filiales	

Au niveau des filiales constatation de l'annulation

444x	Maison mère	
62692x	Publicité	
65553x	Commissions bancaires	

b) **Constatation du complément de charges du à l'application de la méthode d'actualisation**

Au niveau de la maison mère

661	Charges d'intérêts	
169	Prime de remboursement des obligations	

Transfert de la charge complémentaire par comptes courants

444xx	Filiales	
661	Charges d'intérêts	

Au niveau des filiales

661	Charges d'intérêts	
444x	Maison mère	

La finalité de ces procédures lancée était d'élaborer les états financiers 2009 selon le nouveau système comptable financier (voir annexe B).

L'exercice 2010 va fait l'objet de toute une réorganisation au niveau du système comptable du groupe ; cette réorganisation ou bien l'impact de mise en place de nouveau système va être traité dans la section qui suit.

Section 3 : étude d'impact du la mise en place du nouveau système comptable financier :

Le groupe Sonelgaz pour répondre aux exigences de SCF et afin d'assurer son passage du PCN aux SCF pour l'exercice 2010 conformément à l'instruction n°02 du 29 octobre 2009 portant première application du système comptable financiers 2010 ; le groupe a introduit des changements suivants :

○ **La comptabilisation des immobilisations corporelles et incorporelles :**

Le SCF a introduit des changements dans la comptabilisation des immobilisations corporelles et incorporelles, tout en imposant la comptabilisation des actifs par composants. En plus les immobilisations sont comptabilisées en actif que s'il est probable que des avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité et que son coût peut être évalué de façon fiable.

Sonelgaz applique déjà la disposition relative à la comptabilisation par composants et cela depuis plusieurs années. Les sociétés métiers disposent d'un dictionnaire des immobilisations, qui décrit la décomposition technique des ouvrages par composants en faisant ressortir le degré d'individualisation, la durée de vie et la nature de chaque composant.

Dans le cadre du passage au SCF, des ateliers de travail ont été organisés et ont touchés les aspects relatifs aux dictionnaires des immobilisations plus particulièrement sur les composantes et leur degré d'individualisme avec les différents responsables des sociétés du groupe (SPE – GRTE – SDA et SDC) les responsables des sociétés remarquent que :

✓ Le contenu des dictionnaires des immobilisations répond dans une large mesure aux dispositions SCF, et qu'il peut être affiné en le mettant à jour de façon cyclique tenant compte des évolutions technologiques et les retours d'expériences sur le terrain.

✓ Intégrer un nouveau composant réparation / révision qui viendrait remplacer la provision de gros entretien.

Après ces remarques le groupe Sonelgaz a pris l'option suivantes : la constitution de groupe de travail pour l'année 2011 multi fonctions (techniciens, gestionnaires et comptables) à l'effet et d'affiner les dictionnaires des immobilisations.

Pour les besoin d'application de la comptabilisation par composant imposés par SCF, le groupe de travail a proposé le découpage suivant qui a été validée par les structures spécialisées au niveau du groupe Sonelgaz.

Composant	Durée de vie	Rapport avec le composant en Y
✓ Bâtiment (gros œuvre, plâtre, enduit, électricité et peinture interne).	50 ans	89.00%
✓ Menuiserie (portes et fenêtres).	25 ans	2.50%
✓ Plomberie et sanitaires.	15 ans	2.00%
✓ Climatisation et chauffage.	15 ans	2.80%
✓ Ascenseurs et monte charge.	15 ans	1.50%
✓ Etanchéité.	15 ans	1.00%
✓ Ravalement avec amélioration	10 ans	1.20%

○ **L'évaluation des immobilisations corporelles et incorporelles :**

Les immobilisations corporelles et incorporelles sont généralement comptabilisées au coût d'acquisition, le SCF a donné une autre dimension au coût d'acquisition ainsi que la possibilité d'évaluer autrement les immobilisations par soit le coût d'acquisitions soit la valeur d'apport, la juste valeur à la date d'entrée, ou bien par voie d'échange à la juste valeur s'ils sont dissemblables ; ou à la valeur des actif donnés en échange s'ils sont similaires.

Donc les filiale de groupe Sonelgaz vont procédées à un recensement des biens acquis à titre gratuit existant à inventaire pour une éventuelle régularisation à la juste valeur (ou valeur vénale).

Pour la réévaluation des immobilisations déjà inscrit au bilan, le Sonelgaz opte pour rester sur le coût historique pour les bien dont la difficulté est dans la disponibilité de trouver des spécialistes habilités à évaluer les équipements concourant directement à la production des sociétés du groupe, tout en mettant en place des mécanismes dévaluation des biens immobiliers (terrains bâtiments).

○ **La durée d'utilité des immobilisations corporelles et incorporelles :**

Le SCF a introduit une nouvelle notion qu'est la durée d'utilité des actifs qui remplace la notion de durée de vie existence et qui est plus liée à la réalité économique d'évolution des actifs dans le temps.

Actuellement à Sonelgaz, la comptabilisation de l'immobilisation, concernant la durée de vie, se fait sur la base des notes réglementaire établie par l'entreprise avec respect du découpage défini par le dictionnaire des immobilisations.

La mise en place des durées d'utilités au niveau du groupe Sonelgaz est une disposition lourd (environ 400000 fiches uniquement pour le fichier central) et aura un impact sur les amortissements, en cas de variation importante entre la durée de vie existante et la nouvelle durée d'utilité.

Le groupe Sonelgaz va procéder à la révision des durées d'utilité en même temps que la révision des dictionnaires des immobilisations.

○ **Les amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles :**

Le SCF a introduit de nouveaux principes concernant les amortissements, l'amortissement se réfère à l'utilisation de l'actif dans l'entité et non plus aux durée d'usage généralement admises.

Le SCF propose deux autres modes d'amortissements non pratiqués à Sonelgaz. Il s'agit du mode progressif et du mode par unité de production.

A Sonelgaz, il est pratiqué deux modes d'amortissement pour les immobilisations tenues et suivies au fichier central : le linéaire et le dégressif.

Sont concernés par le mode dégressif, les natures d'immobilisations ayant un rapport direct avec l'activité de la société : réseaux de transport, réseaux de distribution, et de la production c'est-à-dire les équipements concourant directement à la production au niveau des entreprise.

Les immeubles d'habitations, les chantiers et les locaux servant à l'exercice de la profession, les biens du fichier auxiliaire sont amortis en linéaire.

Donc le sociétés métiers du groupe vont revenir sur l'amortissement linéaire car il répond à la réalité économique des activités de base du groupe Sonelgaz et qui permettra d'être en conformité avec l'esprit du SCF.

○ **Les subventions :**

Le SCF précise pour que les subventions liées à des actifs amortissables soient inscrit en produits dans les proportions de l'amortissement comptabilisée (durée de vie de l'actif), contrairement aux dispositions fiscales qui restent toujours sur une durée de réintégration de 5 ans.

Le SCF donne la possibilité d'enregistrer une créance sur l'état dans le cas où la subvention est acquise et non encaissée dans le courant de l'exercice.

Donc pour un traitement des subventions d'états, le groupe a opté pour l'option suivante :

✓ Assurer leur suivi au niveau de structures chargées du fichier central pour un suivi rigoureux de ces dernières.

✓ Par ailleurs ; il y'a lieu de continuer les démarches auprès de l'administration fiscale à l'effet de ramener la réintégration des subventions aux durée de vie des ouvrages financés.

○ **Le gros entretien :**

Le « gros entretien » représente des dépenses qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grande révision qui ont pour bût de vérifier le bon état de fonctionnement des installations (pour motifs de sécurité par exemple) et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au – delà de celle qui était prévue initialement.

Les dépenses relatives aux gros entretiens sont d'une importance telle qu'elle ne saurait été supportés par u seul exercice ; du point de vue du PCN aucune obligation de provisionnement n'a été signifiée, elle était cependant admise, et Sonelgaz avait opte pour cette dernière approche.

Le SCF a supprimé la notion de provisionnement du gros entretien, donc le groupe Sonelgaz pour qu'elle puise répond à cette obligation, il a opté pour :

✓ La suppression de la notion de provision de gros entretien en considérant tout ce qui est relatif à des dépenses pluriannuels cyclique comme un composant de l'investissement

concerné ; ceci permettra de répartir la charge qui reste importante sur les exercices concernées par le maintien des ouvrages en bon état d'exploitation et cela par le bais du jeu des amortissements. Il reste entendu que les dépenses visées sont les dépenses qui n'augment pas la durée de vie de l'ouvrage, mais qui concourant à sa préservation et à son bon fonctionnement.

A ce titre, pour un investissement qui nécessite périodiquement un entretien (révision ou réparation cyclique), on considère les dépenses qu'engage cet entretien comme composantes de l'investissement en question, mais qui sera amorti sur une durée différente de l'investissement principal, le coût de ce composant viendra en diminution du montant de l'immobilisation.

A fin de réaliser l'objectif de SCF pour les gros entretiens le groupe Sonelgaz a lancé les travaux suivant :

Au niveau gestionnaire :

✓ Procéder au niveau des gestionnaires des immobilisations à la décomposition des montants de différentes immobilisations pour obtenir les valeurs des composants « révision ».

✓ Procéder à un calcul des amortissements des nouvelles composantes issue du précédent découpage ; en plus Sonelgaz à procéder au retraitement de l'exercice 2009 et 2010.

Pour l'exercice 2009 :

✓ décomposition de chaque bien subissant un gros entretien périodique à plus d'un exercice en deux composantes à évaluer : composantes investissement principal et composante GE.

✓ Transfert du solde du compte de provision pour GE « 1951 » aux comptes SCF :
28×× Amortissements des composantes GE pour les montants des amortissements calculés ;

11×× report à nouveau (compte SCF) pour l'excédent restant après transfert aux comptes d'amortissements.

Pour l'exercice 2010 :

Toutes les provisions devront être annulées pour être remplacées par la dotation annuelle 2010 de l'amortissement des composantes G.E ;

○ **Les stocks et encours :**

Les nouvelles dispositions du SCF sur la tenue des stocks et encours ; réaffirment certaines règles déjà préconisée par le PCN, mais qui sont quand même susceptible de double verser les pratiques de l'entreprise en matière de gestion, de valorisation et de comptabilisation des stocks.

Dans ce cas, on peut retenir :

Que le classement des stocks s'affectée en fonction de sa réalisation ou de son usage et non de sa nature.

Que la valorisation des stocks reprend tous les coûts en cours pour amener les stocks la ou ils se trouvent.

Que la dépréciation se définit comme étant la comparaison entre la valeur d'origine et la valeur nette de réalisation.

Que l'on enregistre les prestations de service en cours de formation au travers du processus de production de l'entreprise.

Divergences PCN/SCF :

La principale divergence touche à l'aspect classification des stocks ;

Si en comptabilité PCN l'ensemble des éléments de stocks étaient enregistrées dans une nomenclature de comptes distingués par natures,

En SCF certains de ces éléments à l'exemple des pièces de rechange ou des pièces de sécurité sont comptabilisés, dès leur acquisition en immobilisation corporelle lorsque leur utilisation est liée à certaines immobilisations et si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice (12 mois) et que leur valeur est significative ; les autres éléments qui ne respectent pas ces conditions, seront comptabilisées en stocks.

Sonelgaz dispose de stocks de pièces détachées ou de pièces de rechange de grandes valeurs peu dépréciés.

Ces stocks perdent de leur valeur et ne pourraient être maintenus à l'actif du bilan pour leur valeur d'origine suite à l'application des dispositions du SCF.

Cet impact est atténué à la Sonelgaz, qui en 2001 a procédé à un inventaire des pièces de sécurité qui correspondent à des immobilisations corporelles et ont fait l'objet de reclassement en compte d'investissement donc immobilisées et amorties, ce qui répond à l'esprit du SCF.

Pour être en conformité avec les dispositions du SCF, Sonelgaz crée des fiches d'immobilisations pour les pièces de rechange et de sécurité et les comptabilise directement en investissements, pour ce faire Sonelgaz a :

- ✓ Déterminer un seuil significatif à partir duquel chaque filiale peut commencer à identifier les éléments à immobiliser, notamment les pièces de rechange et de sécurité.

- ✓ Identifier ; à la clôture de l'exercice 2010 dans les comptes de stocks et dépréciation de stocks les pièces de rechange et les pièces de sécurité ou autres éléments qui doivent être immobilisés.

- ✓ Reclassement des valeurs nettes des pièces identifiées en immobilisation des pièces de sécurité et pièces de rechanges sont comptabilisées en immobilisation corporelle dès leur acquisition si elles remplissent les conditions et amorties sur la durée de la vie de l'immobilisation auxquelles elles se rattachent.

Pour les pièces qui sont comptabilisées déjà en stocks leur retraitement se fait comme suite :

- ✓ Considérer la quote-part de dépréciations déjà pratiquées comme amortissements.
- ✓ Soldée le compte de stocks avec le compte d'immobilisation appropriés.
- **Actifs financiers non courants (immobilisations financières : Titres et créances) :**

Les immobilisations financières sont des actifs financiers d'utilisation durable (non courant), elles sont composées des participations, activité de portefeuille, placement, et des prêts et créances à plus de 12 mois.

Options retenues :

Les options retenues par le groupe Sonelgaz sont :

- ✓ Classification des immobilisations financières : les immobilisations détenues actuellement par le groupe Sonelgaz seront classées en application du SCF dans les catégories :

✓ Titres de participation et créances rattachées (tous les titres détenus par la maison mère relatifs aux filiales métier de base, travaux, périphériques, en participation ainsi que les parts sociales et participation dans les sociétés civiles.

✓ Autres titres immobilisés : placements provisionné auprès des banques en liquidation (Khalifa, Habitat et CAB)

✓ Prêts et créances émis par l'entité : tous les prêts émis en faveur du personnel Sonelgaz (véhicule, Habitat,... Etc).

○ **Les emprunts :**

Les emprunts représentent une part significative du bilan de Sonelgaz, l'application du nouveau système comptable financier modifie la façon de gestion et comptabilisation des emprunts ce qui implique des changements dans la gestion, la comptabilisation ; la documentation et l'impact sur le résultat de l'entreprise.

A fin de répondre à ses exigences du SCF le groupe Sonelgaz a optée pour :

✓ Application par les services financiers de la maison mère de la méthode d'évaluation au coût amorti pour les emprunts émis et contractés, l'option retenue est que cette évaluation au coût amorti s'effectuera selon deux cas qui se présentent :

✓ 1^{ère} cas : pas d'effet rétroactif pour les emprunts contractés avant l'année 2010 et dont les frais de transaction ont été comptabilisés en charges durant l'exercice de l'émission, l'évaluation au coût amorti s'appliquera donc uniquement pour les soldes de ces emprunts arrêtés au 01/01/2009 sans reprise des frais pour déduction.

✓ 2^{ème} cas : application du coût amorti sur les emprunts contractés en 2010 avec comptabilisation du montant net encaissé et application du taux d'intérêt effectif (TIE) pour recalculer les intérêts à payer effectivement, les frais accessoires de transaction seront également traités en charges à répartir d'une manière actuarielle sur la durée d'amortissement de l'emprunt.

✓ Application de l'incorporation des coûts d'emprunt par les filiales concernés dans les coûts des actifs étant donné que les emprunts contractés par Sonelgaz sont adossés à acquérir des immobilisations.

Pour ce faire, des ateliers ont été organisés pour les financiers de la maison mère (direction exécutive finances comptabilité) pour expliquer les nouveaux principes à appliquer selon le SCF notamment le principe du coût amorti à appliquer sur les emprunts.

○ **Les avantages liés au personnel :**

Les avantages liés au personnel sont une contrepartie de travaux qu'effectue le personnel, qu'il soit actif ou non, ou lorsque les conditions au quelles étaient soumises les obligations contractées par l'entité vis-à-vis de son personnel sont remplies.

Il s'agit entre autres des provisions à constituer pour les différents « engagements en terme de pension, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison de départs à la retraite ou d'avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés mandataires sociaux ».

Le SCF (en comparaison au PCN 1975) introduit deux notions pour le traitement des avantages en question : la notion de provisionnement ; la notion de calcul actuariel (actualisation des montant exigible à une date future).

Le groupe Sonelgaz procède déjà de puis 2003 à la constatations des provision pour médailles et primes de départs à la retraite pour un montant équivalent à 3 trois années chaque exercice ce qui peut être considéré comme une anticipation aux disposition du SCF.

Mais la provision constaté par Sonelgaz ne prend pas en considération la méthode de calcul actuariel en plus la provision elle est déterminée selon une grille salaire fixe et elle ne prend pas en considération le déroulement de leurs carrières.

A fin d'assurer une meilleure conformité aux dispositions du SCF, et afin de pallier aux éléments qui diminuent de la pertinence de la formule de calcul des avantages, la direction général de ressource humaine et direction finance et comptabilité groupe ont optée pour propositions suivantes :

- ✓ L'évolution de la grille de salaires (exprimé par des taux et évolution) ;
- ✓ L'évolution de carrières des agents (promotion).
- ✓ Le calcul se fait sur la méthode d'actualisation.

○ **Les impôts différés :**

Les impôts différés comptent parmi les nouvelles notions introduites par le système comptable financier SCF. Ils correspondent aux flux futurs d'impôts sur les résultats au quels l'entreprise sera assujettie au cours d'exercices ultérieurs.

A fin de répondre aux nouvelles dispositions du SCF en ce qui concerne l'impôt différé Sonelgaz a procédé à l'identification des impositions différées qui doivent être comptabilisées au bilan et compte de résultat des sociétés du groupe Sonelgaz ainsi que ceux qui concernent les comptes consolidés.

○ **La consolidation :**

Tableaux divergence SCF/PCN :

	PCN	SCF
Notion de contrôle	Liée à la part de capital détenue	Liée au droit de vote et au pouvoir conféré par les statuts juridiques et contractuels
Dispense de l'établissement de comptes consolidés		Entités dominantes détenues quasi-totalement
Critères d'exclusion du périmètre de consolidation	<p>✓ Détenue en vue d'un placement financier ou une cession ultérieure.</p> <p>✓ Informations non disponibles pour la date de consolidation ou coûtant des frais excessifs.</p> <p>✓ Total de l'actif < 5% de l'actif consolidé.</p>	<p>✓ Restrictions sévères</p> <p>✓ Détenues en vue d'une cession ultérieure</p>

Méthode de consolidation	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Intégration globale. ✓ Intégration proportionnelle. ✓ Mise en équivalence 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Intégration globale ✓ Mise en équivalence
Méthode de la mise en équivalence	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Influence notable ✓ Participations dont l'objet est purement financier 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Mise en équivalence
Inscription au bilan de l'écart d'acquisition	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Positif : à l'actif du bilan (prime d'acquisition des titres) ✓ Négatif : au passif du bilan (provision pour risque) 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Positif ou négatif il est inscrit à l'actif du bilan
Test de dépréciation de l'écart d'acquisition	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Non 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ A chaque clôture

L'application des dispositions du SCF implique que l'ensemble des entités dans lesquels SONELGAZ exerce un contrôle (issue de la filialisation de certaines activités) ou dans lesquelles elle possède des prises de participation à moins de 50%, doivent figurer dans le périmètre de consolidation du groupe :

Options :

Universellement, trois méthodes de consolidation sont retenues :

- ✓ La méthode de l'intégration globale pour les cas des filiales (contrôlées à plus de 50% ou majoritairement).
- ✓ La méthode de l'intégration proportionnelle en cas de contrôle conjoint (l'ensemble des participants dans une entité exactement le même taux de contrôle à égalité) ;
- ✓ La méthode de la mise en équivalence en cas d'influence notable ;

Le SCF ne fait pas cas de la méthode de l'intégration proportionnelle, il n'apparaît pas clairement si elle est interdite ou pas.

○ **Contrats a long terme :**

Le SCF prévoit un traitement particulier pour les contrats à long terme.

Selon SCF les contrats à long terme porte sur la réalisation de bien et services qui démarre et s'achève dans deux exercices différents ; ils sont classifiés dans trois cas de figures :

- ✓ Contrats de construction ;
- ✓ Contrats de remise en état d'actifs ou de l'environnement ;
- ✓ Contrats de prestations de services.

Deux méthodes pour assurer la comptabiliser des opérations du contrat à long terme :

- ✓ Méthode à l'avancement.
- ✓ Méthode à l'achèvement

Pour le groupe Sonelgaz les contrats à long terme concernent essentiellement les filiales travaux de Sonelgaz dont les réalisations dépassent l'exercice.

La méthode qui a été utilisée s'approche de la méthode à l'avancement, tel que définie dans le SCF, dans la mesure où les facturations se font, généralement en seulement sur la base d'attachement, ce qui permet de dégager un résultat au fur et à mesure des réalisations.

Le changement doit apporter Sonelgaz c'est bien au niveau de la comptabilisation conformément au SCF et la détermination et le calcul de la provision pour perte si le contrat est déficitaire.

Donc Sonelgaz va introduire des changements dans la comptabilisation des contrats a long terme selon l'instruction N°02 du 29/10/2009 du conseil national de la comptabilité, portant première application du système comptable financier 2010, le reclassement des comptes est présenté selon les nouveau compta SCF .

- **Opérations en monnaie étrangère :**

- En traitement PCN, les opérations en monnaie étrangères étaient maintenues à leurs soldes initiaux au bilan. A chaque fin d'exercice une provision pour perte de change était constituée en contre partie d'un compte hors exploitation.

Dans l'optique de présenter des informations pertinentes fiables, le SCF préconise de réajuster les soldes de ces opérations en fonction du cours de change au 31/12/N, si elles figurent toujours au bilan, il n'ya plus de provision pour perte de change.

Pour Sonelgaz l'impact va se porter sur le crédit documentaire et les retenue de garanties en devise et les comptes devise.

Donc Sonelgaz procédée pour l'exercice 2009 :

- ✓ Les provisions constituées doivent être passées au compte 115 « Ajustements résultat de changement de méthodes ».

Et pour l'exercice 2010 : les actifs et passifs inscrits au bilan au 31/12/2010 doivent être recensés et leurs soldes respectifs adaptés en fonction du cours au 31/12/2010.

Donc Sonelgaz va annuler la méthode de provision de perte de change et de suivre la méthode dictées par SCF (produits ou charges inscrit au bilan de l'exercice ; Dette et créance réajustée).

- **Les états financiers :**

Le lecteur de la nouvelle loi comptable peut constater l'importance donnée par cette loi à la définition des états financiers, leur contenu et les conditions de présentation de ces états (tout un chapitre est consacré à cet objet), alors que ce n'était pas le cas dans le PCN. En général, les divergences entre les deux référentiels comptables peuvent être résumées dans deux principaux points : les composantes des états financiers et les principes de préparation de ces états.

Pour le groupe sonelgaz l'impact est estimé concernant les processus de consolidation et de reporting au niveau du groupe.

- **La consolidation :**

Le processus de consolidation doit assurer, en plus des fonctions habituelles (la consolidation de la situation financière et du résultat du groupe), la consolidation des flux de trésorerie et des capitaux propre du groupe, afin d'établir un tableau des flux de trésorerie et un état de variation des capitaux propres consolidés.

La difficulté principale du TFT est qu'il ne peut pas se construire à partir de la comptabilité générale ou analytique. En effet les écritures comptables en débit / crédit ne permettent pas d'analyser les variations et d'identifier par exemple les investissements ou les cessions de la période. En conséquence, le logiciel de consolidation utiliser par Sonelgaz doit être bâti pour produire automatiquement le TFT grâce à la saisie des informations par flux, autrement dit, le logiciel de comptabilité doit permettre la comptabilisation des opérations en distinguant les flux financiers des autres flux.

Les comptes consolidés du groupe sonelgaz ont été élaborés en concordances avec les dispositions du nouveau système financier et comptable (SCF) .

Le tableau des comptes de résultats consolidés de l'exercice 2010 fait ressortir un résultat nets bénéficiaire de 11.4 milliards de dinars contre 16.2 milliards de dinars l'exercice précédent , soit une baisse de 30% (voir annexe) .

▪ **Le Reporting :**

La richesse du contenu de l'annexe aux états financiers aura un impact sur les entités particulièrement en matière de collecte d'information et d'effort de rédaction notamment lors du passage au SCF (2009/2010). Afin de permettre la préparation d'une annexe relative aux états financiers du groupe, Sonelgaz a organisé le processus du reporting entre les filiales et la maison mère en arrêtant une forme unique des annexes qui sera transmise à toutes les filiales pour renseignement. Donc la liasse de consolidation va comporter un nouveau document qui sera utilisé dans le cadre de l'élaboration de l'annexe.

○ **Impact sur le système d'information :**

Une véritable refonte des systèmes d'information par Sonelgaz est faite vu que :

- A- Les entités ont à gérer un double référentiel (PCN/SCF) ;
- B- L'implication de diverses fonctions dans le processus de préparation des états (comptables, gestionnaire, financier et autres) ;
- C- La nature complexe de certain type d'informations (information économique et sectorielle) ;
- D- Et la nécessité de la veille (performance du système).

A cette effet sonelgaz à met en ouvre quatre nouveau l'logiciel a fin de répondre aux nouvelles mutations comptable nommées :

HISSAB (pour les comptables).

NOVA (pour les gestionnaires de la paie).

ATTAD (pour le fichier investissements).

GDS (pour la gestion des stocks).

○ **Changement d'estimations ou de méthodes comptables, corrections d'erreurs ou omission.**

Le changement des méthodes comptables et d'estimations n'existaient pas au PCN, se sont des notions propres au SCF.

La correction d'erreurs ou d'omissions passait par les comptes de charges et produits des exercices antérieurs au PCN, ces comptes n'existent plus au SCF.

Le SCF prévoit le compte de report à nouveau ou à défaut de résultat non distribué pour le changement de méthode comptable et la correction d'erreurs fondamentales mais avec une modification de solde des comptes concernés. Le conseil national de comptabilisation précise que le compte à utiliser est le compte 115 « ajustement résultat de changement de méthodes comptable ».

Donc pour le groupe Sonelgaz pour les besoins de la consolidation les sociétés du groupe ont recours à des méthodes comptables identiques donc Sonelgaz va harmoniser les méthodes comptables après l'étude des exceptions éventuelles dues aux métiers des sociétés.

Conclusion du chapitre

Le groupe sonelgaz est un groupe puissant en Algérie car il regroupe plusieurs filiales avec des activités différentes ; donc pour qu'elle puisse avoir un système comptable ou un plan comptable propre à elles, elle doit prendre en considération les différentes activités du groupe.

Le premier plan comptable était le PCN qui était en application depuis

Avec l'évolution de l'environnement comptable algérien, le groupe se trouve dans l'obligation de s'adapter à cette évolution.

Le système comptable du groupe sonelgaz est en pleine mutation à cause des procédures lancées par le groupe afin d'appliquer le nouveau système comptable financier.

La réalisation de ces procédures de passage n'est pas encore finalisée car en approchant des filiales comme à titre d'exemple la filiale GRTE unité Oran nous avons constaté que cette unité travaille avec le PCN.

Ce retard dans l'application de ces procédures est justifié par :

- Les procédures sont très difficiles à appliquer.
- Manque des formations.
- La centralisation du système comptable au niveau du groupe.
- La diversité de l'activité du groupe.

Donc sonelgaz doit faire face à ces contraintes afin de rattraper ce retard car la date limite de publication des états financiers avec les deux systèmes PCN et les nouvelles normes c'est 2013,

Donc la direction comptabilité et finance groupe doit rapprocher de ses filiales pour voir les problèmes qui ont retardé l'application des nouvelles normes comptables financières.

Conclusion générale

Il n'est que facilement démontrable que le monde d'aujourd'hui connaît une perpétuelle et rapide mutation, sur tout les niveaux : social, technologique, organisationnel et même environnemental.

Ce changement insiste les opérateurs, tel que les gouvernements et les entreprises, à promouvoir leurs ressources, afin de s'y adapter au nouveau contexte.

Parmi ces adaptations, on trouvera l'harmonisation des pratiques comptables, qui intervient comme réponse directe aux phénomènes de la mondialisation et de la globalisation.

Cette harmonisation a été mise en œuvre par l'élaboration des conventions comptables, mondialement reconnues.

L'Algérie, comme tout les pays, a été obligé de mettre à jour son plan comptable, (PCN) existant depuis 1975. Et élaboré sous une époque d'économie planifiée, où l'état exerce un contrôle total et rigide sur ses ressources. Vers l'adoption d'un nouveau référentielle comptable qui s'inspire des normes IAS/IFRS appliquées mondialement.

Nous essayons, par ce travail, de démontrer les différents étapes et aspects de ce changement long et difficile, pour un passage du Plan Comptable national (PCN) au Nouveau System Comptable et Financier (NSCF).

Nous avons choisies de nous intéresser au plus prêt, à l'évolution du système comptable algérien par apport à un aspect important qui est la théorie des conventions.

En Algérie, rares sont les chercheurs qui ont travaillé autour de ce sujet ; d'où notre motivation à aborder ce sujet, malgré la difficulté rencontrée par rapport à la documentation

Pour cela, nous avons essayée de répondre aux questions posées :

- L'élaboration des conventions dans différents domaines est nécessaire pour guider, et faire converger les comportements des opérateurs et les individus vers l'adoption d'un référentiel commun.
- Le système comptable, remplissant parfaitement les conditions d'une convention (principes, acteurs, méthodes d'évaluation ...), ne peut qu'être considéré comme tel.
- Le PCN algérien est une convention comptable qui nécessite d'être réformé afin de répondre aux exigences mondiale.
- le nouveau référentiel est une convention comptable nouvelle différente du PCN.
- L'application de ce nouveaux systèmes à affecter toutes les conventions existantes ex juridique et fiscale ; et à nécessité l'intervention de toutes les utilisateurs de la comptabilité afin de faire réussir ce projet.
- Ce nouveau système n'est appliqué définitivement par toutes les entreprises car il y'a des entreprises qui travaillent avec les deux systèmes en parallèle à titre d'exemple le groupe sonelgaz.
- Ce groupe à commencer d'appliquées ce nouveaux systèmes dit que la lois à les a obligé ;le Systèmes comptables dans ce groupe est très important donc sa mutation ne peut se faire facilement .
- Le changement du Systems comptable du groupe est progressive c'est pour cette raison que le groupe à travaillé avec les deux systèmes jusqu'a 2012.

Notre partie pratique est basés sur un seul utilisateur de la comptabilité qui est l'entreprise, on aimer d'avancer dans cette partie et de faire un questionnaire adresser à d'autre utilisateurs ex : Les expert comptable, l'administration fiscale pour mieux apprécier l'impact de l'application de ce nouveaux systèmes et voir leurs points de vue sur ce nouveaux systèmes.

Nous espérons que ce travail contribuera à enrichir la connaissance de notre système comptable et la théorie des conventions ; et nous espérons ainsi que notre travail ouvre un nouveau domaine de recherche qui est celui de la théorie des conventions.

En fin, ce travail de recherche est destinée aux praticiens, aux enseignants et au étudiants pour comprendre que notre PCN est évoluée, car maintenant il faut parler de l'information financière et ne pas de l'information comptable.

Bibliographie :

1- Livre /

- ✓ PIERRE YVE-Gomez « qualité et théorie des conventions », economica, 1994

Sous la direction de Andrée orlean « analyse économique des conventions », press universitaire de France, avril, 1994.

- ✓ SACI Djelloul ; (comptabilité de l'entreprise et système économique)
- ✓ COLLASE Bernard ,(comptabilité générale) ; (PCG1999) ;Economica 2000.
- ✓ ESNAULT Bernard et HOUARAU Christian ;(comptabilité financière ; Presses universitaires de France ; 2001).
- ✓ MEVELLEC.P et ROCHERY.G ; (éléments fondamentaux de comptabilité) ; Vuibert gestion ; Aout1990.
- ✓ (Guide comment lire les comptes des sociétés, collection)
- ✓ « le système comptable financier » .collection de gestion ; Maison d'édition pour l'enseignement et la formation ; 2008 .
- ✓ Le système comptable financier ; Ministère des finances ;conseil national de la comptabilité (CNC) ;édition ENAG ALGER2000
- ✓ BOUKHEZAR Aomar « La comptabilité de l'entreprise et plan comptable national » imprimer sur les presses de l'entreprise nationale, imprimerie commerciale Alger.

2- Site internet :

WWW.google.fr

- La revue économique 1989 ; volume 40 N°2.
- La théorie des conventions (Jean Nizet, Facultés universitaire de Namur)
- Économie des conventions comme fondement théorique des réseaux stratégique :Une application aux réseaux des PME par SEBASTIEN GEINDRE .
- La construction des conventions comme mode de coordination des canaux de distribution : le cas de la convention d'appropriation .PAR LOIC PLé,allocataire de recherche ,CREPA ?université Pris-ix-Dauphine.
- Article « valeur, coordination et rationalité, l'économie des conventions ou le temps de réunification dans les sciences économique, sociales et politique. François Eymard-

Duvernay, olivier Favereau, André Orléan, Robert Salais et Laurent Thévenot, octobre 2003.

- L'économie des conventions : Robert Salais (Article dans l'encyclopédie des sciences sociales à paraître PUF, 2006).
- A propos de la théorie des conventions, Christian Thuderoz.
- Recherche autour d'un modèle : comptabilité et conventions, Marc Amblard, 2006.
- L'économie des conventions « une approche instrumentale de la rationalité individuelle » NICOLAS POSTEL.
- « La théorie des conventions : une approche renouvelée du modèle comptable ? », Marc Amblard.
- « Conventions et modélisation comptable » colloque conventions et institution, CNRS, Université Paris 10-Nanterre-Décembre 2003 », Marc Amblard.
- www.mf.gov.dz (le nouveau système comptable financier).

www.cfo-new.com : le passage aux normes IAS/AFRS.

WWW.PERESEE.FR

- « A-t-on vraiment besoin de la notion de convention ? »

Loris Quéré, réseaux ; 1993 ; volume 11

Economie des conventions (article Wikipédia)

WWW.ÉCOLE.ORG :

« les conventions dans la vie économique » par François Eymard-Duvernay, Olivier Favereau, Scéande du 8/11/1996.

www.memoireonline.com.

(le projet –nouveau-système –comptable-algérien-anticipe-PCN 1975 .

www.cfo-new.com : le passage aux normes IAS/AFRS.

3- JOURNAL OFFICIEL

1 journal officiel N°27 du 22 jourmada el oula 1429 du 28 mars 2008.

2 journal officiel N°74 du 25 dhou el kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007.

4- RAPPORT ET NOTES :

- conseil national de la comptabilité « instruction N°02 du 29 octobre portant première application du système comptable financier 2010.
 - Note méthodologique portant modalités d'application de l'instruction de première application du système comptable financier N°341/MF/CNC/2010 DU 19/10/10.
 - Projet de note de retraitements pour le Bilan d'ouverture 2010 SONELGAZ.
 - Projet de note de translation pour le Bilan d'ouverture 2010 SONELGAZ.
 - Rapport d'activité et compte des gestion consolidés 2010 SONELGAZ.

Liste des figures

Tableau N°01 : Comparaison entre PCN 1975 et NSCF en matière des immobilisations incorporelles.

Tableau N°02 : Comparaison entre PCN 1975 et NSCF en matière des frais préliminaire.

Tableau N°03 : Comparaison entre PCN 1975 et NSCF en matière des immobilisations corporelles.

Tableau N°04 : Comparaison entre PCN 1975 et NSCF en matière des stocks.

Tableau N°05 : Comparaison entre PCN 1975 et NSCF en matière des contrats de location.

Tableau N°06 : Comparaison entre PCN 1975 et NSCF en matière des provisions pour risque et charge.

Tableau N°07 : Correspondance PCN/SCF.

Tableau N°08 : Duré vie par composants.

Tableau N°09 : Divergence SCF/PCN en matière de consolidation.

Encadre N°01 : Ventes par filiales

Encadre N°02 : Répartition des effectifs permanents du groupe sonelgaz.

Encadre N°03 : Répartition de la production d'électricité.

Encadre N°04 : Vente d'électricité.

Encadre N°05 : Répartition des achats de gaz naturel à SONATRACH.

Encadre N°06 : Les ventes de gaz naturel.

LISTE DES ABREVIATION

CSC : Conseil supérieur de la comptabilité.

CNC : Conseil national de la comptabilité.

PCN : Plan comptable national.

PCG : Plan comptable de gestion

INSEE : Institut national de la statistique et des études économique.

PLAN OCAM : Organisation commune africaine et malgache.

Résumé

La mondialisation et la globalisation des marchés internationaux ont créés le besoins De comparer entre les situations financières des sociétés dans des diffèrent pays ; et la seule mesure de comparaison que nous disposons est la mesure comptable ; cela a incité les pays à établir des conventions comptable reconnue mondialement, donc une harmonisation des pratiques comptable. harmonisation est une recherche d'un ensemble des critères et de repères Auxquels les utilisateurs de la comptabilité confrontées à des situations incertaines se réfèrent pour décider les comportements qui ils vont adoptés. L'Algérie fait partie de ce monde ou elle se trouve obligé de s'adapté aux nouvelles Mutations économique internationale ; l'Algérie a entamé une série de réformes qui visel 'ouverture de notre économie et la privatisation des entreprises. En matière de la comptabilité, l'Algérie a lancé des réformes pour son système Comptable appliquée depuis 1975 afin d'adopter un nouveau système comptable qui s'inspire des normes internationale. L'organisme chargé de cette réforme est le conseil national de la Comptabilité (CNC). Le groupe Sonelgaz parmi les premières entreprises à prendre initiative d'adopter les dites normes. Pour cela le groupe a lancé une série de réformes de son système comptable afin de répondre aux nouvelles exigences du NSCF.

:

Mots clés :

Mondialisation; Globalisation; Normalisation; Convention; Règles; Incertitude; Coordination; Réforme; Référentiel; Principes.