

## ***Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale***

*Amel BENYEKHLEF*

Maître Assistante - Université d'Alger3

**Résumé :** Dans le prolongement des réformes économiques lancées en 1988 et dans le cadre de la mise à niveau du système national d'information financière et comptable pour le mettre au diapason des normes comptables internationales, les pouvoirs publics ont lancé dès 1998 la révision du PCN en vigueur depuis 1975. Le CNC a produit un nouveau système financier comptable largement inspiré des normes IAS/IFRS et rendu obligatoire à compter du 01/01/2010. Ce nouveau référentiel vise à rendre l'information financière et comptable plus pertinente, d'une grande transparence et très fiables et ce dans l'intérêt d'abord de l'investisseur et ensuite des autres utilisateurs des états financiers.

En comparaison, les pays de l'Est sont passés beaucoup plus rapidement d'une économie planifiée centralisée à une économie de marché caractérisée par la libre entreprise. Situés à proximité des pays traditionnellement capitalistes, les pays de l'Est ont rapidement adopté et mis en œuvre – avec succès – les normes comptables internationales.

**Mots clés :** économie planifiée, économie de marché, normes IAS/IFRS, SCF, Système comptable d'inspiration socialiste, PCN, US GAAP.

**INTRODUCTION :** Les Entreprises multinationales sont soumises pour l'établissement de leurs états financiers aux principes et règles comptables nationales et à l'environnement juridique, fiscal et financier propre aux pays dans lesquels elles sont implantées. Pour vaincre cet handicap, ces firmes multinationales ont poussé à l'adopter des normes comptables internationales destiné d'une part à harmoniser les règles d'évaluation et d'enregistrement d'opérations comptables particulières et à favoriser la comparabilité des comptes sociaux dans l'espace et dans le temps.

Les Entreprises évoluent dans un paysage économique caractérisé par une internationalisation et une globalisation des marchés financiers. Donc, la mise en place d'un environnement comptable et financier harmonisé est nécessaire pour assurer une comparabilité des comptes des sociétés de pays différents. C'est pour cette raison que les normes comptables internationales ont été élaborées.

Cette étude fait le rapprochement entre le processus de normalisation comptable en Algérie et celui en Europe de l'Est sachant que ces pays sortent d'une expérience socialiste.

L'objectif est d'examiner l'expérience à l'Est dans la transition d'une économie planifiée à une économie de marché. Dans une première partie ; nous nous proposons d'examen d'évolution de l'activité de normalisation comptable en Algérie de l'indépendance à nos jours, nous évoquerons ensuite les caractéristiques du système comptable d'inspiration socialiste avant la chute du mur de Berlin<sup>1</sup> puis la renaissance d'une diversité des options comptables choisies par ces pays lors de leur passage au mode de régulation capitaliste.

Dans la deuxième partie nous exposons les différences qui existent entre le système comptable algérien et celui des pays de l'Est ainsi qu'avec la comptabilité anglo-saxonne, la comptabilité américaine et les normes internationales (IAS / IFRS). En conclusion, nous tirerons les enseignements de cette étude ainsi que les perspectives à court et à long terme.

**I – LE SYSTEME COMPTABLE ALGERIEN**: Depuis l'indépendance, notre pays a réalisé d'importants programmes d'investissements :

- Productifs durant les années 60 et 70.
- Sociaux et d'Infrastructures durant les années 80 et 90.
- D'appui à la croissance depuis 1999.

La périodisation de l'activité de normalisation nous permet d'identifier les situations suivantes :

**A. 1962 - 1972 : Aucune activité de normalisation n'est à signaler.** Notre pays a hérité à l'indépendance, du PCG 1957 qui est resté en application dans le cadre de la reconduction par la Loi du 31/12/1962 de l'ensemble de la réglementation en vigueur jusqu'à Algérianisation, dont le délai était fixé au 31/12/1975.

**B. 1973 - 1991 : Normalisation dans le cadre du Conseil Supérieur de la Comptabilité (CSC)** installé en 1973 par le Ministre des Finances qui le charge d'élaborer un nouveau Plan Comptable spécifique à l'Economie Nationale et selon trois orientations :

- Le Plan Comptable doit être au service de la Planification et non pas du Marché.
- Le Plan Comptable doit être d'inspiration socialiste et ne plus faire référence au Mode de Production Capitaliste.
- Démystifier la comptabilité et la rendre à la portée de tous (travailleurs, gestionnaires...) (**banalisation** de la comptabilité)

Les travaux du CSC ont abouti à la promulgation de l'ordonnance n° 75-35 du 29/04/1975 portant Plan Comptable National<sup>2</sup>.

Trois innovations majeures étaient introduites par le Plan Comptable National :

- La détermination du Résultat en cascades (reprise du Plan Comptable de l'O.C.A.M.)
- L'obligation de tenir l'inventaire permanent des stocks.
- La simplification dans la présentation et le fonctionnement des comptes.

L'application du Plan Comptable National est obligatoire à compter du 01/01/1976.

La précipitation dans l'introduction du Plan Comptable National n'a pas permis à l'Organe de normalisation de produire les Plans Comptables Sectoriels à même d'inspirer les Entreprises dans la confection de leurs Plans Comptables particuliers.

Aussi, chaque Entreprise publique ou privée, se trouvait dans l'obligation de normaliser à son niveau.

Ce n'est qu'au milieu des années 80 que le CSC devenu Conseil Supérieur de la Technique Comptable (CSTC) a pu produire quatre (04) Plans Comptables Sectoriels à savoir, celui de l'Agriculture, du Tourisme, du BTPH et des Assurances.

Les autres secteurs d'activités échappent à ce jour à la normalisation comptable et notamment le secteur dominant dans l'économie, à savoir le secteur des Hydrocarbures qui est régi par un Plan Comptable d'Entreprise, non officiel.

**C. 1991 - 1998 : Pluralité d'organe de normalisation.** L'introduction de l'économie de marché et le passage à l'Autonomie des Entreprises Publiques par leur transformation en Sociétés par Actions, SARL ou EURL, ont nécessité l'intervention de plusieurs Organismes dans la normalisation comptable en Algérie. Comme le Plan Comptable National a été promulgué avant le Code de Commerce, il n'a pas pris en compte l'ensemble des dispositions régissant les Sociétés Commerciales du secteur Privé.

Aussi, dès la transformation juridique des Sociétés Nationales en Sociétés par Actions, il était nécessaire de normaliser les opérations comptables de constitution des Sociétés, de répartition des résultats, d'augmentation du capital et de dissolution et liquidation.

**C 1.** En 1<sup>er</sup> lieu, c'est **la Direction Générale de la comptabilité** au niveau du Ministère de Finances qui a émis des instructions pour adapter le Plan des Comptes à l'activité des Sociétés Commerciales et notamment les circulaires suivantes :

N° 1850 du 24 /05/1989 relative à la comptabilisation des opérations liées à l'autonomie des Entreprises.

N° 635 du 11/03/1990 relative la comptabilisation de la participation des travailleurs aux bénéficiaires de l'Entreprise.

N° 01/95 du 02/10/1995 relative à l'harmonisation de la comptabilité des Fonds de Participation.

Ainsi que l'instruction n° 581 du 21/04/1997 relative à la comptabilisation de la réintégration de l'écart de réévaluation.

**C 2.** En second lieu, **la Direction Générale des Domaines** est intervenue pour normaliser en 1997 les travaux de liquidation des Entreprises par l'introduction du compte 85 Résultat de Liquidation.

**C 3.** En troisième lieu, **l'Institut d'Emission, en l'occurrence la Banque d'Algérie**, a pris en charge la normalisation comptable de l'activité Bancaire par le biais des textes suivants :

*Règlement 92-08* portant plan de compte bancaire et règles comptables applicables aux Banques et Etablissements financiers.

*Règlement 92-09* relatif à l'établissement des comptes individuels annuels des Banques et Etablissements Financiers.

*Règlement 96-07* du 03/07/1996 portant organisation et fonctionnement de la Centrale des Bilans.

*Règlement 94-18* du 25/12/1994 portant comptabilisation des opérations en devises.

*Règlement 97-01* du 08/01/1997 portant comptabilisation des opérations sur titres.

*Règlement 2002-03* du 28/10/2002 portant sur le contrôle interne des Banques et Etablissements Financiers.

*Instruction 43-94* du 11/07/1994 portant modalités d'application du règlement 92-08.

**C 4.** En quatrième lieu, **l'Ordre National des Experts Comptables, Commissaires Aux Comptes et Comptables Agréés** chargé par la Loi 91/08 et le décret exécutif 92-20 de<sup>3</sup> :

➤ Définir les diligences normales de vérification et de contrôle.

➤ Emettre tout avis sur les questions de technique comptable, de droit ou de finances.

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

De son côté **la C.O.S.O.B** n'a introduit aucune norme pour favoriser la transparence et l'image fidèle des comptes sociaux des Sociétés cotées en Bourse.

Aussi, les pouvoirs publics se sont rendu compte que ni les Directions Centrales du Ministère des Finances, ni l'organisation professionnelle, à savoir l'Ordre, ne pouvaient s'occuper de normalisation qui relève du Domaine Public. Aussi, il a été procédé à la création du Conseil National de la Comptabilité (CNC).

**D. 1998 - 2008 :** En dernier lieu, **le CNC** créé par décret exécutif n° 96 - 318 et installé en 1998 par le Ministère des Finances, qui lui a fixé deux objectifs :

- Procéder à la révision du Plan Comptable National compte tenu des changements politique, idéologique et économique enregistrés depuis 1988.
- Poursuivre les travaux de normalisation par l'élaboration de Plans Comptables Sectoriels et l'émission d'avis sur les questions posées par les opérateurs économiques.

Ce 2<sup>ème</sup> objectif a été atteint, puisque durant le premier mandat (1998 – 2001), le CNC a procédé :

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

- Plan Comptable des Groupes et Holdings le 21/06/1999 ainsi que les modalités de consolidation des comptes.
- Plan Comptable des I.O.B du 23/11/1998.
- Plan Comptable des O.P.C.V.M (Organisme de Placement Collectif en Valeurs mobilières).
- Modalités d'Audit des Associations du 12/06/2000.

**D'autre part**, à l'émission d'avis sur une quinzaine de points soulevés par les Entreprises et en particulier :

- Demande de dérogation au système de l'inventaire permanent, introduit par une importante Entreprise de BTP ainsi qu'une nouvelle Entreprise de distribution de médicaments - rejet -
- Demande de clôture des comptes de l'exercice au 30 novembre formulée par une Entreprise Etrangère en raison des contraintes de consolidation - rejet -.
- Demande d'allongement de l'exercice comptable à 15 mois.
- Demande de rallongement de la durée de vie des constructions Hôtelières.
- Demande de compensation comptable des créances et des dettes réciproques.
- Demande de comptabilisation en investissement, d'équipements acquis selon la formule du leasing Financier - rejet -.
- Demande d'ERAD Sétif le 11/04/2001 qui pose la problématique du traitement des dividendes sur actions rachetées par l'Entreprise (actions propres).

Par contre, la révision du Plan Comptable National n'a pas abouti en raison des blocages idéologiques des membres de la Commission qui ne sont pas arrivés à dépasser la vision du Plan Comptable National et qui ne pouvaient pas imaginer une autre alternative au Plan Comptable National. Ce qui a amené les Pouvoirs Publics à solliciter les Organes Français de normalisation, en l'occurrence :

- ✓ Le Conseil National de la Comptabilité (CNC)
- ✓ Le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables (C.S.O.E.C)
- ✓ La Compagnie Nationale des Commissaires Aux Comptes (CNCC)

Pour une mission non plus de Révision mais de modernisation du Plan Comptable National.

Ce groupement a proposé trois options possibles :

- ✓ Maintien de la structure actuelle du Plan Comptable National avec des mises à jour pour tenir compte des modifications de l'environnement Economique et Juridique National.
- ✓ Maintien de la structure actuelle du Plan Comptable National avec introduction de solutions techniques développées par les normes internationales.
- ✓ Rédiger une version modernisée du Plan Comptable National sur la base de l'application des principes et règles retenus dans les normes internationales.

Le CNC réuni en Assemblée plénière le 05/09/2001 a retenu la 3<sup>ème</sup> option sur la base des arguments suivants :

- ✓ La nomenclature des comptes n'est pas normalisée à l'échelle internationale, il n'y a donc pas lieu de substituer une autre nomenclature des comptes à celle du Plan Comptable National.
- ✓ Les surcoûts inévitables qui seront induits par le changement du Plan Comptable National et qui vont affecter la pratique comptable actuelle, l'enseignement et la formation en comptabilité et la reconversion des logiciels comptables.

Par contre, l'adoption d'un nouveau cadre comptable se justifie par :

- ✓ L'élaboration d'un nouveau Plan Comptable conforme aux normes et pratiques comptables Internationales.
- ✓ L'arrimage à une pratique comptable usitée dans de nombreux pays Européens et Africains.

Les travaux de modernisation du Plan Comptable financés par un don de la Banque Mondiale ont été lancés en Avril 2001. Le délai de réalisation est de 12 mois.

L'avant projet du Plan Comptable largement inspiré du Plan Comptable Français de 1999 a été diffusé en Décembre 2005 et promulgué par la loi 07-11<sup>4</sup>.

En effet, le splendide isolement imposé aux comptables depuis la promulgation du Plan Comptable en 1975 et l'introduction de l'Arabisation des études en vue de la Licence ès Sciences Financières n'ont pas permis aux professionnels de se tenir informé des développements récents de la comptabilité au point où le CNC, instruit de la révision du Plan Comptable National en 1998 à été unanime à refuser toute modification du Plan Comptable National et son maintien tel quel, alors que :

- ✓ L'ouverture de l'économie est consacrée dans les faits.
- ✓ Libération totale du commerce extérieur.
- ✓ Installation de la Bourse et cotation de trois Entreprises.
- ✓ Recours de plus en plus important aux marchés financiers pour l'obtention de sources de financement.
- ✓ Accord d'association avec l'Union Européenne.
- ✓ Négociation en cours pour l'accession à l'O.M.C.
- ✓ Désengagement de l'Etat de la sphère Economique et Commerciale.

De plus, en Algérie, les bilans subissent les poids dominant et déformant de la fiscalité directe et indirecte ; alors que, les comptes sociaux doivent produire des informations qui soient pertinentes pour l'ensemble des parties prenantes à savoir : les Investisseurs, les Actionnaires, l'Administration Fiscale, les Dirigeants, le Partenaire Social, le Banquier,....

A cet effet, l'introduction des Normes Internationales était salutaire pour rééquilibrer la présentation des comptes sociaux qui soient utiles aux Dirigeants et notamment aux Investisseurs.

Par ailleurs, L'obligation faite à l'ensemble des Commerçants (personnes physiques ou morales), Entreprises Individuelles ou Sociétés Nationales, de présenter leurs comptes sociaux de façon identique sous forme de 17 tableaux annexes constitue une véritable hémorragie de ressources pour les Entreprises.

En raison de la redondance des informations contenues dans les 17 annexes du Plan Comptable National, l'Administration fiscale a abandonné en 1998 la présentation comptable du Bilan et imposé aux commerçants une nouvelle liasse fiscale comprenant 8 annexes obligeant les Entreprises à présenter leurs comptes sociaux sous forme de Bilan Comptable avec 17 annexes et Bilan Fiscal avec 08 annexes.

Les Organes de normalisation ne sont pas intervenus pour harmoniser et simplifier la présentation des comptes sociaux alors que l'exemple français a été suivi par d'autres pays qui ont adopté l'ajustement des comptabilités à la dimension et aux moyens des Entreprises grâce à la présentation d'un triple système de documents annuels.

Aucune normalisation n'a concernée à ce jour le traitement automatisé des informations, surtout avec la généralisation de la micro informatique à partir du milieu des années 80 et l'apparition des logiciels de comptabilité, paie, gestion des stocks, gestion de patrimoine, ainsi que de nouveaux supports autres que le papier et les registres (disque, disque dur, CD, flash disk). Ce

n'est qu'en 2009 que le décret exécutif n° 09-110<sup>5</sup> a fixé les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de système informatiques.

Depuis la promulgation du Plan Comptable National, aucune Norme Nationale n'a été développée. Les professionnels, procèdent de façon volontariste, à l'application stricte des règles fiscales et de façon implicite recourent aux principes comptables généralement admis pour traduire comptablement tout fait économique de nature exceptionnelle.

Les comptes sociaux étaient privés de l'Annexe. Aussi, les utilisateurs des comptes sociaux sont dans l'ignorance des normes et des principes comptables qui ont présidé à l'élaboration des comptes sociaux.

Avant leur passage à l'Autonomie, les Sociétés Nationales n'avaient pas de Commissaires Aux Comptes. Aussi, en l'absence de normalisation d'une part et de certification des comptes d'autre part, les comptabilités des Entreprises Publiques n'avaient pas pour objectif de refléter l'image fidèle de la situation financière et du patrimoine de celles-ci.

Sur le plan des Ressources Humaines, les Comptables Nationaux – banalisés par le PCN – envient terriblement leurs confrères des autres pays qui jouissent naturellement d'un prestige et d'une honorabilité socialement reconnus.

Ces insuffisances criardes du Plan Comptable National constituaient un **obstacle à l'investissement**, il n'y a qu'à se rappeler le cas d'Air Algérie à qui il a été refusé de constater en Investissements les aéronefs qu'elle devait acquérir par un financement par crédit bail. En effet, le Plan Comptable National définit la classe 2 comme l'ensemble des biens durables acquis ou créés par l'Entreprise et exclue :

- *Les Investissements exploités mais non acquis car financés par leasing par exemple.*
- *Les Investissements financiers qu'il considère comme des créances à terme.*

Par ailleurs, l'ordonnance 75-35 du 29/04/1975 portant PCN et l'arrêté d'application du 23 juin 1975 n'ont fait l'objet d'aucune révision significative qui aurait permis de régler les problèmes soulevés tout au long de leur application (traitement comptable non prévu d'opérations telles que le crédit – bail, les concessions de service public, les opérations libellées en monnaies étrangères...). A l'expérience, il s'est avéré également qu'ils ne pouvaient assurer ni la prise en charge, du point de vue comptable, des nouveaux instruments économiques et financiers, ni une présentation des états financiers conforme aux standards internationaux pour permettre aux divers utilisateurs, notamment les investisseurs et les gestionnaires, d'accéder à une information financière, transparente, directement exploitable.

Aussi, ce nouveau système comptable financier est marqué par trois principales avancées.

**La première innovation** porte sur le choix de la solution internationale qui rapproche notre pratique comptable de la pratique universelle, ce qui permettra à la comptabilité de fonctionner avec un socle conceptuel et des principes plus adaptés à l'économie moderne et de produire une information détaillée, reflétant une image fidèle de la situation financière des Entreprises.

**La deuxième innovation** a trait à une énonciation de manière plus explicite des principes et des règles devant guider l'enregistrement comptable des transactions, leur évaluation et l'établissement des états financiers, ce qui limitera les risques de manipulation volontaire ou involontaire des règles et facilitera la vérification des comptes.

Il faut souligner également la prise en charge par le nouveau système comptable des besoins des investisseurs, actuels ou potentiels, qui disposeront d'une information financière sur les Entreprises à la fois harmonisée, lisible et permettant la comparabilité et la prise de la décision.

**La troisième innovation** réside dans la possibilité pour les très petites entités d'appliquer un système d'information basé sur une comptabilité simplifiée.

A ce titre, il convient de noter que le nouveau système comptable financier comporte plusieurs implications positives du fait qu'il :

- Propose des solutions techniques à l'enregistrement comptable d'opérations ou de transactions non traitées par le PCN ;
- Apporte plus de transparence et de fiabilité dans les comptes et dans l'information financière qu'ils véhiculent, ce qui renforcera la crédibilité des Entreprises ;
- Permet une meilleure comparabilité dans le temps et dans l'espace des situations financières ;
- Constituera une occasion pour les Entreprises d'améliorer leur organisation interne et la qualité de leur communication avec les parties prenantes à l'information financière ;
- Encouragera l'investissement du fait d'une meilleure lisibilité des comptes par les analystes financiers et les investisseurs ;
- Favorisera l'émergence d'un marché financier tout en assurant la fluidité des capitaux ;
- Améliorera le portefeuille des banques du fait de la production par les entreprises de situations plus transparentes
- Facilitera le contrôle des comptes qui s'appuiera désormais sur des concepts et des règles clairement définis ;
- Impose l'application par les entreprises de normes comptables internationalement reconnues, obligeant à une meilleure transparence des comptes, ce qui constitue une mesure de sécurité financière participant à l'instauration (ou la restauration) de la confiance.

En effet, le SCF présente les caractéristiques suivantes :

- ☞ **Existence d'un cadre conceptuel de la comptabilité** qui fixe, de manière claire, les conventions et principes de base de la comptabilité et définit les actifs, les passifs, les capitaux propres, les charges et les produits.
- ☞ **Enonciation des règles d'évaluation et de comptabilisation** de toutes les opérations, y compris celles pour lesquelles le PCN ne prévoyait pas de traitement comptable, telles que le leasing, les concessions, les opérations en monnaies étrangères, les pertes de valeurs sur les actifs ou les opérations faites en commun, citées ci -avant.
- ☞ **Description du contenu de chacun des états financiers** que doivent fournir les entités : bilan, compte de résultat, tableau de variation des capitaux propres, tableau des flux de trésorerie de l'exercice) et leur présentation conformément à celle préconisée par les normes internationales.
- ☞ **Obligation de présenter des comptes consolidés et des comptes combinés** pour les entités soumises à une même autorité de décision.
- ☞ **Prise en charge des règles modernes relatives à l'organisation de la comptabilité**, en particulier concernant la tenue de comptabilités au moyen de systèmes informatiques, procédé à l'heure actuelle largement répandue mais non réglementé.
- ☞ **Mise en place d'un système de comptabilité simplifiée**, basé sur une comptabilité de trésorerie, pour les micros – Entreprises, les petits commerçants et les artisans.
- ☞ **Elargissement, par rapport au Plan Comptable National, du champ d'application** qui recouvre désormais toutes les entités amenées à produire des comptes, quelque soit leur secteur d'activité et leur taille.

Enfin, le SCF implique le changement de culture comptable :

Contrairement à l'ancien système comptable fondé sur une conception qui prend en charge surtout les contraintes juridiques et fiscales, le nouveau système comptable s'attache plutôt à la

transcription de manière fidèle, conformément à leur substance et à leur réalité économique, des transactions, et autres événements afin de répondre aux besoins des investisseurs qui souhaitent une information transparente.

Cette nouvelle conception de la comptabilité, inspirée de la comptabilité de type anglo-saxon va nécessiter de la part de toutes les parties prenantes à l'information financière (préparateurs des comptes, professionnels de la comptabilité et autres utilisateurs) des remises en question profondes qui se traduisant par des besoins importants de mise à niveau et une refonte des programmes de formation en comptabilité.

**II - LA COMPTABILITE EN EUROPE DE L'EST :** La comptabilité dans les pays de l'Est <sup>6</sup> est née vers 1940-1950 sous l'influence du système de la régulation économique par la planification centralisée d'Etat. Les principes de base de cette comptabilité se sont développés dans les années 1960, et après c'était l'extension de ce modèle aux autres pays communistes européens. Nous présentons, la nature de la comptabilité des pays socialistes et les principaux changements constatés lors de la transition.

**1 - La centralisation Etatique du pouvoir de régulation :** <sup>7</sup> Dès la prise du pouvoir par les Soviétiques, c'est à l'Etat, plus précisément au BCHX<sup>8</sup> que revient la tâche d'élaborer les décrets qui gouvernent la comptabilité. Même après la période soviétique, le pouvoir normatif est resté toujours entre ses mains car c'était le ministère des finances cette fois-ci, le maître à penser de la comptabilité.

**2 - Le monisme réglementaire :** l'Etat réglemente non seulement la comptabilité financière mais également la comptabilité de management de façon à mettre à jour toutes les facettes de la gestion de l'Entreprise, il y a donc - le monisme réglementaire - .

**3 - Le monisme matériel et le principe du coût.** Le mode d'évaluation des actifs devrait être celui du coût complet réel (d'acquisition ou de fabrication) avec interdiction de provisionner.

**4 - Le monisme formel<sup>9</sup> :** Mise à l'écart du modèle dualiste, l'unique système d'organisation conforme au monisme formel était autorisé et mis en place qui représente l'unité de la comptabilité des coûts et de la comptabilité financière.

**5 - Un concept d'actif spécifique :** malgré l'utilisation par les entreprises d'actifs loués, ceux-ci ne figuraient pas à l'actif mais à un poste hors bilan car le bilan ne devait refléter que ce qui appartient à l'entreprise, sous peine de fausser les calculs à l'échelle macro-économique.

**6 - Un concept de capital spécifique.** Les comptabilités des entreprises socialistes ne connaissaient pas le concept des capitaux propres et, plus largement, celui de capital. Du point de vue terminologique, le terme *capital* était généralement remplacé par le terme " fonds statutaire " qui désignait les apports externes de l'Etat sous forme de : dotations budgétaires, prêts, autofinancement .etc.

**7 - Un concept de résultat spécifique :** En résultat, les socialistes considèrent les intérêts des banques et les impôts prélevés par l'état non comme des charges mais comme des distributions de résultat, ce qui engendre un résultat spécifique.



**8 - La standardisation et le contrôle des coûts** : l'originalité du système comptable dans ces pays tenait au fait qu'il privilégiait une classification spécifique des coûts : ***Classification par stade***. Cette classification revêtait une importance capitale car elle servait de base à l'établissement des prix et surtout à leurs contrôles. Elle consistait en une analyse de la formation des coûts par décomposition des coûts directs de production, des coûts indirects de production et des coûts commerciaux.

**9 – Des plans comptables particuliers** : Le premier plan comptable unifié est apparu en 1940 caractérisé par le monisme formel et par la logique du circuit car les classes de comptes étaient agencé selon l'ordre du déroulement du cycle d'exploitation (approvisionnement – production – ventes)

**10 – Des bilans particuliers** : Si on fait abstraction aux détails, la structure fondamentale des bilans était du type suivant <sup>10</sup>:

ACTIF	PASSIF
Moyens fixes normés	Financement des moyens fixes
Moyens circulants normés	Financement des moyens circulants
Moyens circulants non normés	Financement des moyens circulants non normés

**11- Des comptes de résultats particuliers** : Le compte de résultat n'était qu'une synthèse d'une information très détaillée sur les coûts par nature, par fonction et par stade que l'Etat utilisait pour assurer le contrôle.

**12 – Des modalités de contrôles particulières** : Le contrôle des comptes était essentiellement un contrôle d'Etat. Il s'exerçait fondamentalement à l'aide de deux corps : Les *Chefs comptable* et les *Réviseurs*. Les *Chefs comptable* étaient nommés par le directeur de l'usine et dépendait fonctionnellement de lui mais ils devaient suivre les règles de contrôle imposée par l'Etat. Les *réviseurs* dépendaient entièrement des autorités centrales. Ils pouvaient être considérés comme les contrôleurs des contrôleurs chargés de vérifier le respect du plan et la conservation de la " *propriété socialiste* ".

### **III – LES INFLUENCES ETRANGERES A L'EST :**

Après l'effondrement du bloc communiste et la transition d'un système comptable du type communiste à un autre de type capitaliste certains pays comme la Bulgarie, Hongrie, Pologne, Roumanie, Russie et Tchéquie ont adopté des modes de régulation comptable différents l'un de l'autre et le tableau suivant montre la diversité <sup>11</sup> .

	<i>Bulgarie</i>	<i>Hongrie</i>	<i>Pologne</i>	<i>Roumanie</i>	<i>Russie</i>	<i>Tchéquie</i>
<b><i>Organismes ou pays</i></b>	IASB & France	UE & Allemagne	UE & IASB	France	IASB & ONU	UE, IASB & France

Deux pays ont visiblement opté pour le modèle IASB il s'agit de la Russie et la Bulgarie, les deux pays ont repris les principes et les règles formulés par l'Organisme International tout en ayant recours à l'ONU et à l'expertise française pour leurs politiques comptables (Russie et la Bulgarie respectivement).

Concernent la Roumanie et la Hongrie, leurs inspirations ont été purement Européenne et les directives sont appliquées à la lettre avec quelque influence de la comptabilité générale française sur la Roumanie et la culture comptable Allemande sur l'Hongrie.

Enfin les deux derniers pays, la Pologne et la Tchéquie, ont manifestement subi plusieurs influences, ce qui peut expliquer la souplesse de leur système.

## **VI - COMPARAISON DU TRAITEMENT COMPTABLE DE CERTAINS ELEMENTS PARTICULIERS :**

Le traitement comptable de certains sujets essentiels sont présentés sous une forme synoptique<sup>12</sup>, il met en évidence les ressemblances et les différences entre pratiques comptables Algérienne ( selon le PCN ) et celles à l'Est , avec les normes de l'IASB ( IAS / IFRS ) et les pratiques américaines ( selon les US GAAP ).

### **1 - Les bases juridiques de la réglementation comptable :**

<b>IASB<sup>13</sup></b>	Organisme privé de normalisation
<b>PCN</b>	Loi (décret exécutif et code de commerce)
<b>Europe de l'Est<sup>14</sup></b>	Loi.
<b>US GAAP<sup>15</sup></b>	Organisme privé de normalisation

### **2 - L'existence d'un cadre conceptuel formalisé, la signification des principes de " prudence " et de " prééminence du fond sur la forme " et l'influence de la fiscalité.**

<b>IASB</b>	Existence d'un cadre conceptuel. Domination de la prééminence du fond sur la forme. La prudence est secondaire. Indépendance de la comptabilité de la fiscalité.
<b>PCN</b>	Pas de cadre conceptuel, le principe de prudence est appliqué selon le décret exécutif du 23 juin 1975 La comptabilité est au service de la fiscalité (forte influence).
<b>Europe de l'Est</b>	Pas de cadre conceptuel. Aucun des principes de prudence et de prééminence du fond sur la forme ne l'emporte sur l'autre L'influence de la fiscalité variable selon les pays.
<b>US GAAP</b>	Comme l'IASB.

### **3 - Les éléments des états financiers :**

<b>IASB</b>	IAS 01 : Actif. Passif, Compte de résultat et annexe. IAS 07 : Tableau de flux de trésorerie IAS 01 : Tableau de variations des capitaux propres.
<b>PCN</b>	Bilan, TCR et 14 tableaux annexés.
<b>Europe de l'Est</b>	Bilan, compte de résultat et l'annexe.
<b>US GAAP</b>	Comme les IAS

**4 – La base générale d'évaluation des actifs :**

<b>IASB</b>	Coût historique ; juste valeur, valeur d'utilité, valeur du marché, coût amorti.
<b>PCN</b>	Coût historique.
<b>Europe de l'Est</b>	Réévaluation au-dessus du coût historique généralement interdites sauf en cas de forte inflation.
<b>US GAAP</b>	Comme IAS

**5 – Les actifs incorporels créés (AI) et les frais de recherche – développement (RD) :**

<b>IASB</b>	AI : activation possible sous certaines conditions, amortissement sur 20 ans maximum RD : activation des frais de recherche interdite. Frais de développement comptabilisés en charge sauf si certaines conditions sont remplies. Amortissement sur 20 ans maximum.
<b>PCN</b>	AI et RD sont enregistré en valeurs incorporelles, elles sont résorbées sur maximum 05 ans.
<b>Europe de l'Est</b>	AI : activation interdite en Pologne et Hongrie ; possible en Bulgarie, Russie et république Tchèque. RD : activation possible en Pologne et Hongrie ; obligatoire en Bulgarie, Russie et république Tchèque. Amortissement sur 10 ans maximum.
<b>US GAAP</b>	AI : activation interdite RD : activation interdite

**6 – Le traitement du Goodwill acquis :**

<b>IASB</b>	Le goodwill doit donner lieu à évaluation au moins annuelle (IAS 36). Comme il représente des actifs non identifiables, sa valorisation peut se faire soit directement par évaluation de la société acquise, soit à travers les UGT.
<b>PCN</b>	Appellation " Fond de commerce " comptabilisé à l'actif en valeur incorporelle et il n'est pas amortissable.
<b>Europe de l'Est</b>	Goodwill positif : activé et amorti sur sa durée d'utilisation (Pologne, Hongrie, Russie) Amortissement facultatif en Roumanie
<b>US GAAP</b>	Goodwill positif : activé et amorti sur 40 ans maximum. Goodwill négatif : compensation avec la juste valeur des actifs immobilisés. Solde réintégré de manière systématique aux résultats sur 40 ans maximum.

**7 – Les immobilisations corporelles :**

<b>IASB</b>	IAS 16 : la réévaluation en utilisant la juste valeur est faisable pour une catégorie d'immobilisation, elle implique son utilisation pour l'ensemble de la catégorie et à chaque clôture d'exercice : pas de réévaluations sélectives La contre partie de réévaluation passe directement en capitaux propres.
<b>PCN</b>	Appellation " Investissement", l'amortissement est généralement linéaire, la réévaluation est réglementée et l'écart de réévaluation est comptabilisé dans les capitaux propres et il est imposable.

<b>Europe de l'Est</b>	Réévaluation au-dessus du coût historique interdite sauf en cas de forte inflation Durée d'amortissement souvent influencées par des considérations fiscales.
<b>US GAAP</b>	Comme IAS 16.

**8 – L'évaluation des placements , court terme ( PCT ) et long terme ( PLT ) :**

<b>IASB</b>	PLT : évalués au coût d'acquisition, à un montant réévalué, l'écart de réévaluation inclus dans les capitaux propres. PCT : évalués à la valeur du marché.
<b>PCN</b>	PLT : Coût historique. Provision si dépréciation de l'actif net en fin d'exercice PCT : Coût historique
<b>Europe de l'Est</b>	PLT : coût d'acquisition, déprécié si nécessaire. PCT : minimum du coût d'acquisition et de la valeur de marché
<b>US GAAP</b>	PLT : coût d'acquisition, déprécié si nécessaire PCT : juste valeur.

**9 – L'actif circulant ( stocks , contrats de construction , créances ) :**

<b>IASB</b>	Stocks : les méthodes préconisées sont : FIFO ou CMP. Contrat de construction : méthode de l'état d'avancement des travaux exigée sous certaines conditions sinon méthode de terminaison des travaux. Créances : provision forfaitaires non admises
<b>PCN</b>	Stocks : méthodes autorisées : FIFO, LIFO, CMP Contrat de construction : méthode d'achèvement des travaux obligatoire Créances : provision forfaitaires admises
<b>Europe de l'Est</b>	Stocks : évaluation au minimum du coût et de la valeur de marché. Méthode LIFO non admise en république Tchèque Dépréciation d'origine fiscale en Roumanie.
<b>US GAAP</b>	Stocks : Comme IAS 2 Contrat de construction : comme IAS 11 Créances : Comme IAS

**10 – Les locations financières :**

<b>IASB</b>	Selon la norme IAS 17 : Elle est définie comme un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif Les immobilisations financées par la location financement sont comptabilisées chez le preneur à l'actif pour leur valeur brute diminuée des amortissements et dépréciations nécessaires, et au passif la contrepartie est une dette financière.
<b>PCN</b>	Interdiction de comptabiliser au bilan du locataire.
<b>Europe de l'Est</b>	Russie, Pologne et République Tchèque : Comme l'IAS 17 Hongrie et Roumanie : non comptabilisées au bilan du locataire.
<b>US GAAP</b>	Définition plus complète des locations financières, pour le reste comme l'IAS 17

**11 - Les provisions et l'évaluation des engagements de retraite :**

<b><i>IASB</i></b>	Provisions IAS 37 : une provision est un passif on ne connaît pas exactement l'échéance et le montant, elle résulte soit d'un événement passé ou d'une sortie de ressources devrait permettre d'éteindre l'obligation. Engagements de retraite IAS 19 et IAS 26 : ont défini deux types de régime ; régime à cotisations définies et régimes à prestations définies, le premier est enregistré en charge en contre partie d'une dette , et le second est enregistré en charge mais aussi la dette futur en tenant compte d'un risque actuariel .
<b><i>PCN</i></b>	Provisions: pour risque ou perte probable on application du principe de prudence, la provision est comptabilisée en charge en contre partie d'un compte du passif Engagements de retraite : ignorés
<b><i>Europe de l'Est</i></b>	Provisions: Pas de règles Engagements de retraite : Pas de règles
<b><i>US GAAP</i></b>	Provisions : comme IAS 37 Engagements de retraite : le régime à prestations définies est le plus utilisé aux Etats-Unis.

**12 - Les impôts différés :**

<b><i>IASB</i></b>	Selon la norme IAS 12 : Calcul des impôts différés sur la base des différences temporelles entre la valeur comptable et la valeur fiscale des actifs et des passifs. Les actifs et passifs d'impôts différés doivent être comptabilisés.
<b><i>PCN</i></b>	Pas de règles, comptabilisation de l'impôt exigible.
<b><i>Europe de l'Est</i></b>	Pas de règles en Bulgarie, Roumanie et Russie. En Hongrie, comptabilisation des impôts différés dans les comptes consolidés seulement. En Pologne comptabilisation des impôts différés dans les comptes individuels.
<b><i>US GAAP</i></b>	Comme la norme IAS 12

**V- CONCLUSION :**

Les tableaux précédents montrent une diversité considérable dans le traitement comptable du même sujet. On constate également la diversité entre l'Algérie et les pays de l'Europe de l'Est qui étaient à la base des pays à vocation socialiste, et grâce a des réformes inspirées du modèle occidental ; la comptabilité en Europe de l'Est avance progressivement vers la comptabilité internationale régie par l'IASB.

L'analyse révèle aussi une grande différence entre les normes de l'IASB et les règle du PCN. Ce sont les US GAAP qui sont les plus proches des IAS, signe de l'influence américaine sur le processus d'élaboration des normes de l'IASB.

Toute fois, rien n'est figé, que se soit pour l'Algérie ou pour les pays de l'Europe de l'Est, les situations actuelles peuvent évoluer mais a un rythme différent. On peut s'attende à de nouveaux bouleversements comptables à court terme à l'Est sous l'effet de modification dans les relations internationales en général et Européennes en particulier. En Algérie, des changements peuvent survenir à longs terme sous l'effet des réalités économiques et de l'infléchissement des modes de régulation comptable, la réforme du PCN 1975 est survenue 34 ans après avec l'apparition du SCF 2009 inspiré des normes IAS/ IFRS.

**NOTES ET REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUE :**

<sup>1</sup> Qui avait été dressé en 1961, s'est effondré le 09/11/1989 sous la pression de la foule durant les manifestations de la population qui exprime son opposition au régime communiste ce qui a entraîné l'effondrement de l'empire Soviétique (la fin du système Soviétique communiste).

<sup>2</sup> Voir Journal Officiel n° 24 du 23/03/1976.

<sup>3</sup> Voir recueil de textes législatifs et réglementaires relatif à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et comptable agréé – direction générale de la comptabilité – Ministère des finances – Décembre 1998.

<sup>4</sup> Voir Journal Officiel n° 74 du 25/11/2007.

<sup>5</sup> Voir Journal Officiel n° 21 du 08/04/2009.

<sup>6</sup> Marie Lavigne – Economie internationale des pays socialiste – Collection Armand Colin – 1985 - Paris – P : 09

<sup>7</sup> Jacques Richard – Comptabilité en Russie – Encyclopédie de Comptabilité – Economica - 2000- Paris – P : 345

<sup>8</sup> Conseil Supérieur de l'Economie Nationale.

<sup>9</sup> Jacques Richard – Les pays de l'Europe de l'Est – Comptabilité Internationale – Vuibert - 1997- Paris – P : 354

<sup>10</sup> Jacques Richard – Les pays de l'Europe de l'Est – Comptabilité Internationale – Vuibert - 1997- Paris – P : 357

<sup>11</sup> Jacques Richard – Les pays de l'Europe de l'Est – Comptabilité Internationale – Vuibert - 1997- Paris – P : 394

<sup>12</sup> Axel Haller – Comparaison du traitement comptable de certains éléments particuliers - Comptabilité Internationale– Vuibert - 1997-Paris – P : 405.

<sup>13</sup> IFRS-IAS 2008/09 – Top' Actuel – Martine Haranger et Gauthier May Helou – Hachette – 2008 – Paris.

<sup>14</sup> Informations qui figurent dans les tableaux concernant les pays de l'Est sont recueillies du site [www.comptabilité-move.com](http://www.comptabilité-move.com) visité le 13/03/2010.

<sup>15</sup> Laurence Binet – Les états financiers anglo-saxons comparaison avec les états financiers français – Economica – Paris – 1991.