

Impact de la 1ère application du SCF sur les états financiers : Cas d'une entreprise algérienne

Mohamed El Habib MERHOUM

Laboratoire Management des Entreprises – Université Djillali Liabés
– Sidi Belabbès

Université Abdelhamid Ibn Badis - Mostaganem - UMAB

mohamed.merhoum@univ-mosta.dz

Résumé :

Au vu de la loi 07-11 du 25 novembre 2007, l'Algérie a adopté le système comptable financier qui s'inspire des normes IAS-IFRS. Ce système est rentré en application, pour la première fois, à compter du 1er janvier 2010. La première adoption du SCF implique l'application de ses nouveaux principes et méthodes comptable, ce qui constitue un changement de méthodes comptables. La transition au SCF a plusieurs impacts sur l'entité algérienne, dont l'impact comptable du aux retraitements des soldes des années antérieurs. Le présent papier de recherche étudie la stratégie d'adoption, pour la première fois du SCF, et son impact sur les états financiers des entités algériennes. La recherche est appuyée d'une approche empirique à travers une étude de cas d'une société algérienne ayant adoptée pour la première fois le SCF

Mots clés : Système comptable financier, Normes IAS-IFRS, Stratégie de passage, Impact du passage.

ملخص :

بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، اعتمدت الجزائر لأول مرة النظام المحاسبي المالي المستلهم من معايير المحاسبة الدولية

IAS/IFRS. دخل هذا النظام حيّز التنفيذ ابتداءً من 01 جانفي 2010. يقتضي تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرّة تطبيق الطرق والمبادئ المحاسبية الجديدة للنظام المحاسبي المالي، وهو ما يُمثّل تغييراً في الطرق المحاسبية. للانتقال للنظام المحاسبي المالي عدّة آثار على المؤسسة الجزائرية، بما فيها الأثر المحاسبي الناجم عن إعادة معالجة أرصدة السنوات المالية السابقة. تدرس ورقة البحث استراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأوّل مرّة وأثره على القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية. يُدعم البحث بمقارنة تجريبية من خلال دراسة حالة شركة جزائرية تبنت لأوّل مرّة النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاح : النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS)، استراتيجية الانتقال، أثر الانتقال.

Introduction

Les organes de gestion des entités, dont la comptabilité financière est arrêtée sous leur responsabilité (Ouassini, 2014), avaient pour date butoir le 30 Juin de l'année 2011, pour préparer, arrêter et approuver les premiers états financiers 2010, selon le référentiel SCF prévu par la loi 07-11 du 25/11/2007, portant système comptable financier. Les

comptes sociaux de l'exercice 2010 approuvés par les organes délibérants doivent faire l'objet d'une publication au BOAL, au plus tard, dans les trente jours suivant la date de la tenue de l'AGO de l'exercice 2010.

Les informations financières contenues dans les états financiers, clos au 31/12/2010, doivent se conformer aux caractéristiques qualitatives de l'information financière (Djongoue, 2015) préconisées par le cadre conceptuel du SCF, prévu par le décret 08-156 du 26/05/2008, notamment la caractéristique qualitative de la comparabilité.

Afin de mettre en œuvre le principe de la comparabilité, l'entité doit, lors de la première application du SCF, retraiter rétrospectivement, les soldes de certaines rubriques des états financiers de l'exercice 2009 et des exercices antérieurs, en observant, bien sure, le principe sacrosaint dit « Avantages par rapport aux coûts ». Les retraitements rétrospectifs sont dus aux changements de méthodes comptables, à l'occasion du passage, de l'ancien référentiel comptable PCN vers le nouveau référentiel SCF.

Les changements de méthodes comptables (Letfort, 2016), sont le résultat de la mise en application, pour la première fois, du SCF qui est riche en options comptables, d'où l'obligation pour l'organe dirigeant de l'entité, de clairement afficher sa politique comptable, en adoptant les options comptables qui conviennent, quelles soient préférentielles ou alternatives.

L'article 39 de la loi n° 07-11, stipule que les changements de méthodes comptables concernent les modifications de principes,

bases, conventions, règles pratiques spécifiques, appliqués par une entité pour établir et présenter ses états financiers.

En vertu, du paragraphe 138-4 de l'arrêté du 26/07/2008, l'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur fondamentale, doit être présenté, après approbation par les organes de gestion habilités, comme un ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués.

Selon l'esprit du SCF, il est réservé un traitement particulier à l'impact dû à sa première application qui constitue, au fait, un changement de méthodes comptables. Néanmoins, plusieurs points demeurent ambigus et méritent un éclaircissement, surtout, en ce qui concerne l'obligation pour l'entité d'expliquer la transition au SCF, à joindre à l'annexe des états financiers arrêtés au 31/12/2010.

D'une manière plus précise, dans le cadre de l'élaboration du rapport spécial sur les travaux de passage au SCF, l'entité doit expliquer, dans l'annexe, la transition au SCF, en mettant l'accent sur les modalités de calcul de l'impact dû aux retraitements des soldes antérieurs, son évaluation et appréciation, son examen par le commissaire aux comptes et son appréciation et approbation par les organes de gestion, et en fin son approbation, ultérieurement, par les organes délibérants de l'entité.

La problématique de ce papier de recherche s'articule autour de la question suivante : quelle est la stratégie à adopter par les entités lors

de la première adoption du SCF, et quels sont les impacts dus à cette transition ?

Le papier comprend quatre parties :

- dans la première partie, sera présenté le cadre théorique afférant à la mise en œuvre du SCF algérien ;
- la deuxième partie servira à décrire la stratégie de la première adoption du SCF ;
- en troisième lieu, seront identifiés les impacts nés de la première adoption du SCF ;
- la quatrième partie présentera une étude empirique traitant l'impact né du passage au SCF pour une société algérienne.

1 Le cadre théorique de l'élaboration du SCF algérien

La diffusion des normes comptables internationales IAS-IFRS à l'échelle mondiale peut s'expliquer par la théorie néo-institutionnelle sociologique (DiMaggio et Powell, 1983). Les approches néo-institutionnelles mettent en exergue l'homogénéisation ou la réduction de la diversité des formes et des pratiques organisationnelles (Desreumaux, 2004).

La théorie néo-institutionnelle mobilise trois concepts pour expliquer l'homogénéisation des organisations et des pratiques (DiMaggio et Powell, 1991) : l'isomorphisme coercitif, l'isomorphisme normatif et l'isomorphisme mimétique.

Pour un pays comme l'Algérie, les normes comptables internationales IAS-IFRS publiées par l'IASB, organisme privé, n'ont pas un caractère contraignant au sens juridique. L'isomorphisme coercitif semble donc peu pertinent ici.

L'isomorphisme normatif réside dans le fait que les normes IAS-IFRS dans leur diffusion mondiale bénéficient des pressions exercées par des organisations internationales pourvoyeurs de fonds telles que le FMI et la Banque Mondiale. Les pays en développement adoptent en totalité ou partiellement le référentiel de l'IASB pour attirer des investisseurs et des capitaux étrangers. La Banque Mondiale a apporté un soutien financier à l'Algérie pour le changement de son système comptable.

L'isomorphisme mimétique a conduit de nombreux pays à adopter les normes IAS-IFRS pour se conformer à un standard comptable admis comme étant rationnel et techniquement légitime par les entreprises dont elles peuvent être les partenaires. Les nouvelles pratiques comptables résultant des IAS-IFRS, peuvent contribuer à donner une légitimité aux organisations qui les développent à travers la construction d'une apparence de rationalité d'efficacité (Carruthers, 1995).

La principale critique faite à la théorie néo-institutionnelle est son déterminisme. Les détracteurs de cette théorie soutiennent que le

changement dans les organisations est déterminé par des logiques institutionnelles et des pressions de l'environnement externe.

La théorie néo-institutionnelle est développée par le concept d'entrepreneur institutionnel (DiMaggio, 1988), selon lequel ce dernier est un acteur qui mobilise des ressources à sa disposition pour créer, modifier ou renforcer une institution. L'entrepreneur institutionnel déploie une stratégie pour agir sur les processus institutionnels afin de faire évoluer les institutions existantes dans un sens plus favorable ou de créer de nouvelles institutions. Le concept d'entrepreneur institutionnel enrichit la théorie néo-institutionnelle en mettant en évidence la possibilité pour les acteurs de jouer un rôle dans le processus de transformation institutionnelle.

2 La stratégie de la première application du SCF

Le référentiel PCN (Saci, 1991) est abrogé et substitué par le nouveau référentiel SCF (Merouani, 2007), qui est rentré en application à partir du 1er janvier 2010, en vertu des dispositions de la loi 07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier. Les états financiers, clos le 31 /12/2010, devraient forcément retracer les flux devant se traduire au sein des entreprises au titre de l'exercice 2010, selon le nouveau référentiel SCF.

Pour réussir le passage du PCN de 1975 vers le nouveau système comptable et financier SCF, les entités étaient dans l'obligation d'arrêter, par le billais de leurs organes de gestion, assistés

éventuellement d'experts internes et externes spécialistes en la matière, une stratégie de passage.

Il n'y a pas un modèle type de stratégie de passage d'un ancien référentiel vers un nouveau (Dufour et Démaria, 2007). Chaque entité arrête une stratégie de passage qui s'accommode avec sa taille, la nature de l'activité qu'elle exerce, ainsi que les spécificités liées à son environnement interne et externe. Les entités doivent observer le principe sacro-saint dit « Le rapport avantages/coûts », qui tient compte de l'utilité de l'information comptable et financière pour les différents utilisateurs des états financiers, par rapport au coût de sa production.

La première adoption du SCF (Bensabeur-Slimane, 2016), dont la date de passage est le 1er Janvier 2010, doit s'effectuer en fonction d'une stratégie de passage prédéfinie, dont les principaux axes s'articulent, au moins, suivant les étapes suivantes:

2-1. La formation

La formation est la clé de voûte de la stratégie du passage. L'entité est dans l'obligation de faire bénéficier les différents acteurs de la première mise en place du SCF, d'une formation pratique focalisée sur les principaux axes de la nouvelle comptabilité financière, qui s'inspire des normes comptables internationales IAS/IFRS. Le contenu de la formation pratique, assurée de préférence par des enseignants professionnels, doit s'articuler sur les axes principaux suivants:

- Le cadre conceptuel du SCF qui définit les principes et conventions comptables, les hypothèses sous-jacentes de base, les caractéristiques qualitatives de l'information financière, ainsi que les définitions des principaux éléments des états financiers (actif, passif, capitaux propres, résultat, produits, charges et chiffres d'affaires).
- Les principes généraux d'évaluation et de comptabilisation.
- Les règles spécifiques d'évaluation et de comptabilisation.
- Les modalités particulières d'évaluation et de comptabilisation de certains éléments d'actif, de passif et de comptes de résultats.
- La présentation des états financiers, l'organisation de la comptabilité et la nomenclature des comptes et son fonctionnement.

2-2. L'élaboration d'un plan de comptes SCF

Tel que défini par le SCF, chaque entité doit s'approprier d'un nouveau plan de comptes adapté à sa structure, son activité et ses besoins en information de gestion. Les annexes doivent explicitement mentionner les politiques comptables adoptées (Bensabeur-Slimane, 2016). Le SCF prévoit un cadre comptable à deux chiffres et à trois chiffres, dont l'application est obligatoire pour toutes les entités quelle que soit leur activité et quelle que soit leur taille. A l'intérieur de ce cadre, l'entité a la possibilité d'ouvrir les subdivisions jugées nécessaires pour répondre aux besoins de son organisation comptable.

2-3. Diagnostic du logiciel de traitement de l'information comptable

L'entité doit réaliser un « diagnostic » du logiciel de traitement de l'information financière et comptable pour voir s'il est compatible avec les spécificités du nouveau système comptable financier. A la lumière des résultats de ce diagnostic, l'entité décidera des évolutions nécessaires selon trois cas de figure :

- maintenir le logiciel s'il est compatible, en procédant aux paramétrages qui s'imposent ;
- adapter le logiciel au nouveau système, en le développant par l'informaticien concepteur, s'il est adaptable ;
- abandonner l'ancien logiciel, s'il est incompatible et inadaptable, en le substituant par un nouveau logiciel conforme aux exigences édictées par le SCF.

2-4. La correspondance des comptes PCN/SCF au 31/12/2009

L'entité arrête les comptes au 31/12/2009 et les publie selon le référentiel PCN. Elle doit en outre procéder, en extra, en utilisant une feuille Excel, à la correspondance des comptes PCN vers les comptes appropriés SCF prévus par le plan de comptes SCF dûment arrêté par l'entité. L'entité s'assure que le total des soldes de la balance PCN est égal à celui des soldes de la balance SCF. Les comptes PCN qui ne trouvent pas leurs objets en SCF, leurs soldes, sont déversés au débit ou au crédit du compte 11 intitulé « Ajustements changements de

méthodes comptables », tel que préconisé par les instructions du conseil national de comptabilité.

Les comptes de situation de la balance SCF sont reclassés, selon les critères prévus par les modalités de présentation des états financiers, en actifs non courants, actifs courants, passifs non courants, passifs courants, sans pour autant omettre de reclasser les comptes de dettes dont la durée dépasse douze mois, comme comptes de capitaux.

2-5. Le bilan d'ouverture SCF au 01/01/2010 (avant retraitements)

Une fois le logiciel de traitement de l'information financière et comptable compatible avec les exigences du SCF, la balance SCF 2009, dont les comptes sont reclassés, servira à l'ouverture du premier bilan SCF au 01/01/2010, avant de procéder à aucun retraitement des soldes antérieurs (2009).

2-6. L'élaboration du manuel des politiques comptables SCF

La comptabilité financière SCF basée sur les normes comptables internationales IAS/IFRS est revêtue de nouvelles qualités (Boubir, 2016). C'est une comptabilité optionnelle et c'est une comptabilité d'intention.

Comptabilité optionnelle, du fait que le SCF prévoit des méthodes d'évaluation au choix, des méthodes référentielles et d'autres méthodes

alternatives (Ouandelous, 2015). La classification des actifs financiers, ainsi que les modalités de leur évaluation initiale et ultérieure, dépendent de l'intention du dirigeant quant à l'utilisation de ces instruments financiers.

2-7. Le retraitement des soldes SCF au 01/01/2010

Une fois le bilan d'ouverture avant retraitement établi au 01/01/2010, et le manuel de méthodes comptables arrêté selon le cadre conceptuel du SCF, l'entité entame le retraitement prospectif des soldes au 01/01/2010 tel que préconisé par les termes de l'instruction n° 02 du 29 octobre 2009 portant première application du SCF.

2-8. Le bilan d'ouverture SCF au 01/01/2010 (après retraitements)

Les ajustements consécutifs aux retraitements imposés par la première application du SCF sont imputés sur les capitaux propres du bilan d'ouverture au 1er janvier 2010. Les soldes retraités du premier bilan d'ouverture, au 01/01/2010, serviront de soldes de comparaison de la période 2009 lors de l'établissement des états financiers au 31/12/2010.

2-9. La compilation des comptes 2010 selon le référentiel SCF

L'entité, sans plus tarder, procède à la prise en charge de la tenue de la comptabilité de l'exercice 2010, en enregistrant les opérations comptables selon le procédé SCF. La compilation des comptes au titre de l'exercice 2010, ainsi que l'opération de retraitement prospectif des

soldes au 01/01/2010, vont de pair, et l'entité a jusqu'à la fin de l'année 2010 pour finaliser ces retraitements et réinjecter les ajustements au niveau des a-nouveaux au 01/01/2010.

2-10. L'établissement des états financiers SCF arrêtés au 31/12/2010

En finalisant la saisie des écritures comptables au titre de l'exercice 2010, ainsi que les retraitements prospectifs des soldes antérieurs à 2010, l'entité procède aux évaluations ultérieures, à la date de clôture au 31/12/2010, des éléments d'actifs et de passifs selon les règles d'évaluation prévues par le SCF. Une fois la balance après inventaire arrêtée au 31/12/2010, l'entité établit les états financiers, en respectant la présentation préconisée par le SCF. Pour les besoins de la comparabilité, les états financiers clos le 31/12/2010 comportent les soldes retraités au 31/12/2009. Il y a lieu de noter qu'en vertu du SCF, les états financiers sont arrêtés sous la responsabilité du dirigeant de l'entité, qui a jusqu'au 30 avril de l'année n+1 (2011), date limite, pour les arrêter les comptes.

3 Impacts nés de la première application du SCF

Plusieurs impacts peuvent naître de la première application du SCF (Nacer Eddine Sadi, 2012). Un impact organisationnel afférent à la nécessité de revoir le système d'information de l'entité en fonction des exigences du nouveau référentiel comptable. Un impact social sur les ressources humaines qui auront besoin d'être formées sur les normes,

principes et concepts du SCF. La mise en place d'un système d'information adéquat et la formation du personnel nécessite des moyens financiers ce qui impacte négativement la trésorerie de l'entité.

Les retraitements des soldes des années antérieures, en fonction des nouvelles options comptables adoptées par l'entité induisent un impact comptable qui mérite d'être déterminé et analysé par rapport aux autres rubriques bilanciellees.

L'impact comptable doit faire l'objet d'un examen par le contrôleur légal et d'une appréciation par l'organe de gestion en vue d'une approbation par l'organe délibérant. Un traitement comptable adéquat est réservé à cet impact en tenant compte des dispositions fiscales et celles régies par le droit commercial.

3-1. Détermination de l'impact comptable

La phase « retraitements » consiste à retraiter les soldes au 31/12/2009 des comptes des actifs ou passifs et charges ou produits, selon les règles de comptabilisation et d'évaluation définies par le nouveau référentiel comptable (SCF), en tenant compte des options comptables adoptées par l'entité (Demaria, 2008). Ces retraitements, induisent forcément un impact positif ou négatif sur la situation financière, la performance et la situation de la trésorerie de l'entité.

L'impact dû aux retraitements, tel qu'il ressort des travaux de passage, doit être étayé, en précisant la désignation des éléments impactés ainsi que le chiffrage de la variation positive ou négative née de l'impact pour chaque élément d'actif ou de passif.

Les différences positives ou négatives sont inscrites au débit ou au crédit du compte 115 « Report à nouveau ajustements résultants du passage », sans pour autant omettre de calculer et constater les impôts différés actifs et les impôts différés passifs, en tenant compte du taux de l'IBS¹, prévu par la législation fiscale en vigueur.

Un tableau résumant les différents éléments impactés ainsi que le montant de l'impact avant et après impôt différé, et en fin le montant global de l'impact, peut être élaboré pour mieux expliquer le détail de l'impact sur les capitaux propres.

3-2. Analyse de l'impact dû au passage au SCF

L'impact comptable (Barbu, 2006) né de la première application du SCF mérite d'être déterminé et analysé par rapport aux différentes rubriques bilancielle.

3-2-1. Impact sur les actifs non courants et actifs courants

Pour plus de transparence, l'entité peut mesurer l'impact sur le total de l'actif net, en précisant l'influence des retraitements sur les éléments

¹ - Impôt sur les bénéfices des sociétés.

non courants et les éléments courants. Il est souhaitable de chiffrer, sur un tableau bien détaillé, l'impact positif ou négatif, par nature d'actif non courant ou courant.

3-2-2. Impact sur les passifs non courants et passifs courants

Au même titre que les actifs, l'entité estime le rehaussement ou la diminution des passifs non courants et passifs courants, dus aux retraitements des soldes antérieurs.

Pour mieux expliquer l'impact du au passage (Kharrat, 2006), l'entité présente sur un tableau détaillé, l'impact pour chaque élément des passifs non courants et courants.

3-2-3. Impact sur la situation financière (Capitaux propres)

La sommation du montant de l'impact positif ou négatif sur les actifs non courants et actifs courant, et celui de l'impact positif ou négatif sur les passifs non courants et passifs courants, donne le montant global de l'impact positif ou négatif sur la situation financière de l'entité après retraitements, à chiffrer, de préférence, sur un tableau bien détaillé.

3-2-4. Ratios pour apprécier l'impact

Pour de plus amples informations à fournir sur la transition au SCF, l'entité mesure l'impact dû aux retraitements des soldes antérieurs, par le calcul de certains ratios définissant l'importance du dit impact par

rapport aux différentes masses bilancielle des états financiers arrêtés après retraitements au 31/12/2009.

L'entité peut dresser un tableau récapitulatif la mesure de l'impact par rapport au capital social, aux capitaux propres, au total actif net, au total dettes (passifs non courant + passifs courants), au résultat net 2009, au résultat net 2010 et aux résultats non distribués des exercices antérieurs.

3-3. Examen des travaux de passage par le commissaire aux comptes

La note méthodologique n°341 du 19/10/2010 émanant du Conseil national de comptabilité, stipule que les travaux de passage au SCF, doivent faire l'objet d'un examen (Turki, wali et Boujelbène, 2017) par le commissaire aux comptes, dans le cadre d'une mission particulière, en mettant en œuvre les diligences appropriées. Le commissaire aux comptes exprime son opinion sur le bilan d'ouverture au 01/01/2010, indépendamment de son opinion sur les comptes arrêtés au 31/12/2009 sous la version PCN. Il formule également toutes les réserves spécifiques qu'il juge nécessaires dans ce cadre.

L'examen des travaux de passage au SCF, par le commissaire aux comptes, doit être sanctionné par un rapport spécial à remettre aux parties prenantes. Il s'agit d'une mission connexe rémunérée en fonction des diligences mises en œuvre par le commissaire aux

comptes, et ce, conformément aux dispositions de l'article 3 de l'arrêté du 7 novembre 1994.

3-4. Appréciation de l'impact par les organes de gestion

Les organes de gestion habilités, arrêtent le bilan d'ouverture après retraitement, au 01/01/2010, et apprécie (Khalifa, Touab et Boukari, 2014) l'impact des retraitements, découlant des travaux de passage, et affectant les capitaux propres avant la réouverture des comptes 2010.

Pour émettre son jugement, l'organe de gestion s'appuie sur le rapport d'impact dû aux travaux de passage élaboré par l'organe dirigeant de l'entité, et sur les conclusions du rapport du cabinet accompagnateur, et en fin sur l'opinion émise par le commissaire aux comptes après examen des travaux de passage.

3-5. Approbation de l'impact par l'organe délibérant

Une fois le bilan d'ouverture arrêté, au 01/01/2010, et l'impact consécutif aux retraitements imposés par la première application du SCF est apprécié par le conseil d'administration de l'entité, ils seront soumis, pour approbation, au plus tard, à l'AGO statuant sur les comptes sociaux de l'exercice 2010.

3-6. Traitement comptable du montant de l'impact

Les différences positives ou négatives consécutives aux retraitements des soldes antérieurs sont inscrites au débit ou au crédit du compte 115 « Report à nouveau ajustements résultants du passage ». Le solde

créditeur ou débiteur du compte 115 « Report à nouveau ajustements résultants du passage » représente l'impact découlant de la première application du SCF qui constitue un changement de méthode comptable (Ngongang, 2013). Cet impact, doit être présenté, après approbation par les organes de gestion habilités, comme un ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués, selon deux méthodes.

La méthode préférentielle (Turki, wali et Boujelbène, 2017), selon laquelle, l'impact est imputé sur le montant du poste «Report à nouveau» de l'exercice en cours. Ou à défaut, l'impact est imputé sur un compte de réserve correspondant à des résultats non distribués, suivant la méthode alternative.

Le traitement comptable du montant de l'impact (Grima, 2017), qu'il soit positif ou négatif, doit faire l'objet d'une résolution à inscrire à l'ordre du jour du Conseil d'administration qui doit définir et arrêter les modalités de son affectation qui sera soumise, pour approbation, au plus tard, à l'AGO devant statuer sur les comptes sociaux de l'exercice 2010.

Le montant de l'impact inscrit au débit ou au crédit du compte 115 « Report à nouveau ajustements résultants du passage » doit être soldé, en 2011, juste après la tenue de l'AGO 2010, par le débit ou le crédit du compte « Report à nouveau » de l'exercice en cours ou du compte

de réserve correspondant à des résultats non distribués, en fonction de la méthode adoptée et approuvée par l'organe délibérant.

3-7. Traitement fiscal du montant de l'impact

Lors de la première application du SCF, l'impact dû aux retraitements des soldes antérieurs, induit forcément la constatation d'un impôt différé passif, en cas d'impact positif, et un impôt différé actif, en cas d'impact négatif. Dans le cadre de l'accompagnement de la première application du SCF, le législateur fiscal a introduit, graduellement, plusieurs mesures fiscales visant la mise en cohérence des dispositions fiscales avec les règles instituées par le nouveau référentiel SCF.

A l'exception de la mesure d'atténuation réservée à la plus value résultant de la réévaluation d'immobilisations, à la date d'entrée du SCF, qui permet le rattachement de l'écart de réévaluation au résultat fiscal dans un délai maximum de cinq ans, tel que stipulé par les dispositions de l'article 10 de la loi de finances complémentaire 2009 modifiant les articles 185 et 186 du codes des impôts directs et taxes assimilées, apparemment, aucune autre mesure fiscale spécifique n'est préconisée pour le traitement fiscal de l'impact né de la première application du SCF.

A défaut de dispositions fiscales explicites, et en menant une analyse reposant sur un esprit logique, à mon sens, le traitement fiscal de l'impact s'effectuera selon les deux cas de figure suivants. En cas d'impact positif, l'entité subira un impôt différé passif, à prendre en

charge lors de la détermination du résultat fiscal soumis à l'IBS, au titre de l'exercice 2010.

Le montant de l'impact positif avant impôt différé passif est ajouté aux réintégrations opérées, lors de la détermination du résultat fiscal figurant au tableau n° 09 de la nouvelle liasse fiscale. Après détermination et constatation, comme charge, de l'impôt IBS, au titre de l'exercice 2010, l'impôt différé passif inscrit au crédit du compte 134 est soldé par le crédit du compte 693 « Imposition différée passif », conformément au fonctionnement prévu par le cadre comptable du SCF. En cas d'impact négatif, l'entité bénéficiera d'une économie d'impôt due à la constatation d'impôt différé actif qu'il faut tenir compte lors de la détermination du résultat fiscal soumis à l'IBS au titre de l'exercice 2010.

Le montant de l'impact négatif avant impôt différé actif est ajouté aux déductions opérées lors de la détermination du résultat fiscal figurant au tableau 09 de la nouvelle liasse fiscale. Après détermination et constatation, comme charge, de l'impôt exigible, au titre de l'exercice 2010, l'impôt différé actif inscrit au débit du compte 133 est soldé par le débit du compte 692 « Imposition différée actif ».

Pour encourager les entités et atténuer l'impact de mise en place du SCF, le législateur fiscal peut, tout de même, promulguer une mesure fiscale incitative, préconisant la franchise du montant de l'impact

positif de l'IBS, à condition qu'il soit incorporé au capital social, dans un délai définis.

3-7. Traitement du montant de l'impact du point de vue du droit commercial

Le traitement comptable du montant de l'impact dû à la première application du SCF, montre bien que son affectation augmente le compte « Report à nouveau résultats non distribués des exercices antérieurs », en cas d'impact positif et le diminue en cas contraire. A défaut de mesures d'accompagnement du droit commercial à la mise en application du SCF plusieurs points méritent d'être définis par le législateur commercial, quant au sort du dit impact.

Pour cela, il faut impérativement répondre à divers questionnements qui subsistent sans réponse jusqu'à ce jour : Est-il possible de distribuer, comme dividendes, le montant de l'impact positif ? La réponse sera certainement non. Dans ce cas l'entité a-t-elle le droit de le capitaliser, autrement dit l'incorporer au capital ? Supposons que la réponse sera oui, la dite capitalisation est-elle en franchise d'impôt ? L'entité sera-t-elle autorisée à céder les nouvelles actions émises ou les anciennes actions revalorisées suite à la capitalisation de l'impact positif ? Qu'en est-il des immobilisations réévaluées, pour combien de temps l'entité doit les maintenir au niveau de ses actifs, aura-t-elle le droit de les céder ? En cas de capitalisation du montant de l'impact positif, qu'en est-il de la notion du capital minimum à maintenir par l'entité ? Au cas où l'organe délibérant de l'entité décidera la

distribution de dividendes, quid du montant de l'impact négatif ? Et si l'impact négatif absorbe la quasi-totalité du capital social de l'entité, quelles sont les mesures à prendre ? En fin, si l'actionnaire n'a pas le droit de bénéficier de dividendes nés de la distribution de l'impact positif qui augmente virtuellement les résultats non distribués, est ce qu'il est juste qu'il soit privé de la distribution d'un bénéfice réel, absorbé par un impact négatif virtuel, dû à la première application d'un référentiel comptable qui lui semble, à première vue, peut convainquant ?

4. Etude empirique sur l'application du SCF par les entreprises algériennes

Il convient d'abord de préciser le contexte dans lequel s'est opéré le passage du PCN vers le SCF, puis de présenter la méthodologie de notre étude empirique, et enfin d'exposer les résultats obtenus.

4.1 Une approche contextualisée

En vertu des dispositions de la loi 07-11 du 25 Novembre 2007, le référentiel comptable PCN prévu par l'ordonnance 75-35 du 29 avril 1975, est abrogé et substitué par le nouveau référentiel Système Comptable Financier (SCF), qui est rentré en application à partir du 1er Janvier 2010. Les états financiers clos le 31 /12/2010, doivent forcément retracer les flux physiques et monétaires devant se traduire au sein de GREIF Algérie SPA, au titre de l'exercice 2010, selon le nouveau système comptable financier (SCF).

La première application du SCF nécessite l'adoption d'une démarche de passage qui repose sur le cadre juridique et réglementaire régissant le nouveau référentiel comptable SCF. Pour réussir ce passage, GREIF Algérie SPA a engagé un cabinet d'expertise spécialiste en SCF et en normes comptables IAS /IFRS pour former le personnel de la société et l'accompagner pour la migration de l'ancien référentiel comptable PCN vers le nouveau référentiel SCF.

Pour gérer le projet de la mise en place du SCF et suivre son évolution, la société a créé une task-force présidée par son directeur général et composée par ses principaux cadres. Assistée par un cabinet externe, elle a arrêté une démarche de passage du PCN au SCF, qui tient compte de toutes les étapes dont le traitement de l'impact né de cette transition.

4.2 Méthodologie de l'étude empirique

L'étude empirique est réalisée à travers une approche qualitative au moyen d'une étude de cas de la première application du SCF par une entreprise algérienne.

Les résultats de la recherche sont exploités pour étudier la stratégie d'adoption, pour la première fois du SCF, par l'entité algérienne et évaluer son impact sur ses états financiers.

4.2.1 Mode de recueil des données primaires

Les travaux de recherche ont été menés sur place au cours d'une mission d'accompagnement de la société lors de passage au SCF. Les entretiens menés avec les personnes concernées par le passage au SCF durant ses différentes étapes ont permis de recueillir des données primaires qui ont fait l'objet d'analyse et de traitement. Un guide structuré permettant d'aborder une série de thèmes préalablement définis a été utilisé (Thiétard, 2007). Les données recueillies ont ensuite été retranscrites sous format Word.

4.2.2 Caractéristiques descriptives de l'entité étudiée

L'entité objet de cette étude appartient au secteur d'activité industrielle. Elle présente des caractéristiques qui la rendent très représentative de part son chiffre d'affaires (CA), l'appartenance de ses capitaux ou son effectif. Il s'agit d'une société par action à capital mixte, spécialisée dans la fabrication de fûts métalliques dont les comptes sont consolidés. La moyenne d'effectif employé durant les trois dernières années d'étude est de l'ordre de 100 employés. Son chiffre d'affaires moyen durant la même période est estimé à 100 000 Kda. Les interviews menées sur place ont ciblé les parties prenantes, en l'occurrence : le directeur général, le directeur financier et comptable, le chargé du contrôle de gestion, l'informaticien et toute autre personne intéressée par le passage au SCF.

4-3. Détermination de l'impact du passage au SCF

L'impact dû aux retraitements des soldes des années antérieures, tel qu'il ressort des travaux de passage au SCF est estimé à - 42.151.403,31 da. Il s'agit d'un impact négatif qui s'évalue au 31/12/2009 comme indiqué au tableau suivant :

Tableau n° 01 : Détermination de l'impact du passage au SCF

Eléments d'impact	Impact sur l'élément	Impact/ Capitaux Avant impôt différé	Impôt différé		Impact/ Capitaux après impôt différé
			133 Actif	134 Passif	
Eléments de faible valeur					
-Valeur brute - Amortissement	- 1.894.116,90 + 604.944,46				
	- 1.289 172,44	- 1.289 172,44	244.942,76		- 1.044.229,68
Réévaluation du matériel automobile	+799.997,00	+799.997,00		151.999,43	+647.997,57
Dettes libellées en devises	-1 059.097,18	+1.059.097,18		201.228,46	+857.868,72
Indemnité de départ à la retraite	+51.175 761,33	-51.175 761,33	9.723.394,65		-41.452.366,68
Gratifications de médailles de travail	+821.862,42	-821.862,42	156.153,85		-665.708,57
Stocks de produits finis					
-Stocks Pts Fin -Stocks Sem.0	- 99.967,14 - 504.905 ,30				
	- 604.872 ,44	- 604.872 ,44	114.925,76		- 489.946,68
Totaux		-52.032.574,45	10.239.417,02	353.227,89	-42.146.385,32

Source : Rapport du passage au SCF élaboré par la direction générale de la société

4-4. Analyse de l'impact dû au passage au SCF

L'impact comptable né de la première application du SCF est analysé par rapport aux différentes rubriques bilancielle des états financiers après retraitements des soldes des exercices antérieurs.

4-4-1. Impact sur les actifs non courants et actifs courants

Le total des actifs nets avant retraitements, estimé au 31/12/2009 à 1.174.511.524,06 da, est ramené après retraitements à un montant de l'ordre de 1.183.656.893,20 da. Le rehaussement évalué à 9.145.369,14 da est expliqué tel qu'il ressort sur le tableau qui suit :

Tableau n° 02 : Impact sur les actifs non courants et actifs courants

<i>ELEMENTS D'ACTIF</i>	<i>Valeur nette</i>		<i>Impact du aux retraitements</i>
	<i>Avant retraitements</i>	<i>Après retraitements</i>	

ACTIFS NON COURANTS			
<i>Immobilisations incorporelles</i>	422.452,93	422.452,93	0,00
<i>Immobilisations corporelles</i>			
<i>Bâtiments</i>	105.684 858,05	105.684 858,05	
<i>Autres immobilisation corporelles</i>	390.248 676,64	389.759 501,20	0,00
<i>Immobilisations financières</i>			- 489.175,44
<i>Prêts et autres actifs financiers non courants</i>	3.421 062,86	3.421 062,86	
<i>Impôts différés actifs</i>	0,00	10.239.417,02	0,00
			10.239.417,02
TOTAL ACTIF NON COURANT	499.777.050,48	509.527.292,06	9.750.241,58
ACTIFS COURANTS			
<i>Stocks et encours</i>	192.682 493,03	192.077.620,59	- 604.872,44
<i>Créances et assimilés</i>			
<i>Clients</i>	160.810.218,48	160.810.218,48	0,00
<i>Autre débiteurs</i>	3.441.871,99	3.441.871,99	0,00
<i>Impôts et assimilés</i>	33.509.969,74	33.509.969,74	0,00
<i>Disponibilités et assimilés</i>	284.289.920,34	284.289.920,34	0,00
TOTAL ACTIF COURANT	674.734.473,58	674.129.601,14	- 604.872,44
TOTAL GENERAL ACTIF	1.174.511.524,06	1.183.656.893,20	9.145.369,14

Source : Rapport du passage au SCF élaboré par la direction générale de la société

4-4-2. Impact sur les passifs non courants et passifs courants

Le total des passifs non courants et passifs courants avant retraitements estimé au 31/12/2009 à 454.595.366,90 da est ramené après retraitements à un montant de l'ordre de 505.887.121,21 da. Le rehaussement évalué à 51.291.754,46 da est expliqué comme détaillé ci-dessous :

Tableau n° 03 : Impact sur les passifs non courants et passifs courants

<i>ELEMENTS DE PASSIF</i>	<i>Valeur</i>		<i>Impact du aux retraitements</i>
	<i>Avant retraitements</i>	<i>Après retraitements</i>	
<i>PASSIFS NON COURANTS</i>			
<i>Emprunts et dettes financières</i>	234.000.000,00	234.000 000,00	0,00
<i>Impôts différés passifs</i>	0,00	353.227 ,89	353.227 ,89
<i>Provisions et produits constatées d'avances</i>	14.894.878,43	66.892.502,18	51.997.623,75
<i>TOTAL PASSIF NON COURANT</i>	248.894.878,43	301.245.730,07	52.350.851,64
<i>PASSIFS COURANTS</i>			
<i>Fournisseurs et comptes rattachés</i>	59.866.428,34	58.807.331,16	- 1.059.097,18
<i>Impôts</i>	79.951.554,43	79.951.554,43	0,00
<i>Autres dettes</i>	61.959.640 ,28	61.959.640 ,28	0,00
<i>Trésorerie Passif</i>	3.922.865,42	3.922.865,42	0,00
<i>TOTAL PASSIF COURANT</i>	205.700.488,47	204.641.391,29	- 1 059 097,18
<i>TOTAL GENERAL P NC ET P C</i>	454.595.366,90	505.887.121,36	51.291.754,46

Source : Rapport du passage au SCF élaboré par la direction générale de la société

4-4-3- Impact sur la situation financière (capitaux propres)

Le total des passifs non courants et passifs courants a augmenté après retraitements de l'ordre de 51.291.754,46 da. Par contre l'actif net a connu une augmentation de seulement 9.145.369,14 da. La différence, estimée à - 42.146.385,32 da, représente alors un impact négatif sur la situation financière (capitaux propres) de GREIF Algérie SPA. Cet impact négatif est expliqué comme suit :

Tableau n° 04 : Impact sur la situation financière (capitaux propres)

<i>ELEMENTS DE CAPITAUX PROPRES</i>	<i>Valeur</i>		<i>Impact du aux retraitements</i>
	<i>Avant retraitements</i>	<i>Après retraitements</i>	
<i>CAPITAUX PROPRES</i>			
<i>Capital émis</i>	325.500.000,00	325.500.000,00	0,00
<i>Primes et réserves</i>	9.383.548,14	9.383.548,14	0,00
<i>Résultat net de l'exercice 2009</i>	206.745.200,26	206.745.200,26	0,00
<i>Report à nouveau Résultat de l'exercice 2008</i>	105.459.979.04	105.459.979.04	0,00
<i>Report à nouveau Résultat de l'exercice 2007</i>	72.827.429.72	72.827.429.72	0,00
<i>Report à nouveau Ajustements de passage</i>	0,00	- 42.146.385,32	- 42.146.385,32
<i>TOTAL CAPITAUX PROPRES</i>	719.916.157,16	677.769.771,84	- 42.146.385,32

Source : Rapport du passage au SCF élaboré par la direction générale de la société

4-4-4. Analyse de l'impact par les ratios financiers

L'impact des retraitements des soldes antérieurs calculé sur la base des différentes masses bilancielle est estimé, au 31/12/2009 avant retraitements, tel qu'il est détaillé sur le tableau qui suit :

Tableau n° 05 : Analyse de l'impact par les ratios financiers

MASSE BILANCIELLE AVANT RETRAITEMAINT	MONTANT	MONTANT IMPACT	MESURE DE L'IMPACT
<i>CAPITAL SOCIAL</i>	325.500.000,00	42.146.385,32	12,95%
<i>CAPITAUX PROPRES</i>	719.916.157,16	42.146.385,32	5,86%
<i>TOTAL ACTIF NET</i>	174.511.524,06	42.146.385,32	3,59%
<i>TOTAL DETTES (PNC+PC)</i>	454.595.366,90	42.146.385,32	9,27%
<i>RESULTATS NET 2009</i>	206.745.200,26	42.146.385,32	20,39%
<i>RESULTATS DES EXERCICES ANTERIEURS</i>	385.032.609,02	42.146.385,32	10,95%

Source : Rapport du passage au SCF élaboré par la direction générale de la société

L'impact dû aux retraitements des soldes antérieurs estimé à – 42.146.385,32 da influe négativement le capital émis de la société égal à 325.500.000,00 da, ce qui représente une proportion de 12,95%. Il représente un ratio estimé à 5,86% par rapport aux capitaux propres estimés, au 31/12/2009 avant retraitement à 719 916 157,16 da.

Par rapport au total actif net estimé, au 31/12/2009 avant retraitement, à 1.174.511.524,06, l'impact négatif représente un pourcentage insignifiant de l'ordre de 3,59%. L'impact dû aux retraitements des soldes antérieurs représente un taux de 9,27% par rapport au total dettes (Passif non courant + passif courant) estimé, au 31/12/2009

avant retraitement, à 454.595.366,90 da. Il représente aussi un taux de 20,39% par rapport au résultat net de l'exercice 2009 estimé à 206.745.200,26 da.

Pour ce qui est de l'importance de l'impact estimé, par rapport au montant total des résultats non distribués s'élevant à 385.032.609,02 da, il représente un pourcentage de l'ordre de 10,95 %. L'entité doit tenir compte de cet impact négatif en cas de distribution de dividendes.

4-5. Examen des travaux de passage par le commissaire aux comptes

Conformément aux dispositions de la note méthodologique n°341 du 19/10/2010, les travaux de passage au SCF, ont fait l'objet d'un examen par le commissaire aux comptes dans le cadre d'une mission particulière, en mettant en œuvre des diligences appropriées.

4-6. Approbation de l'impact par l'organe de gestion

La première application du SCF constitue un changement de méthode comptable. L'impact sur les résultats des exercices antérieurs d'un changement de méthode comptable ou d'une correction d'erreur fondamentale, doit être présenté, après approbation par les organes de gestion habilités, comme un ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués (imputation sur le montant du poste «report à

nouveau» de l'exercice en cours, ou à défaut sur un compte de réserve correspondant à des résultats non distribués.

Une fois le bilan d'ouverture établi, au 01/01/2010, et les ajustements consécutifs aux retraitements imposés par la première application du SCF sont imputés sur les capitaux propres du bilan d'ouverture au 1er janvier 2010, le conseil d'administration de GREIF Algérie SPA a apprécié, lors de l'AGO devant statuer sur les comptes sociaux de l'exercice 2010, l'impact des retraitements affectant les capitaux propres à la réouverture des comptes au 01/01/2010.

Conclusion

Le nouveau référentiel comptable adopté en 2007 par l'Algérie, appelé « Système comptable financier » est caractérisé par une nouvelle culture qui s'inspire largement des normes IAS-IFRS. Les entités algériennes ont appliqué, pour la première fois ce système, à compter du 1er janvier 2010 en adoptant une stratégie de passage. Cette stratégie est arrêtée par les dirigeants assistés d'experts internes et externes spécialistes en la matière. Chaque entité arrête une stratégie de passage qui s'accommode avec sa taille, la nature de l'activité qu'elle exerce, ainsi que les spécificités liées à son environnement interne et externe.

La transition au SCF a eu plusieurs impacts sur l'entité algérienne. Un impact organisationnel afférent à la nécessité de revoir le système d'information de l'entité en fonction des exigences du nouveau

référentiel comptable. Un impact social sur les ressources humaines qui ont besoin d'être formées sur les normes, principes et concepts du SCF. La mise en place d'un système d'information adéquat et la formation du personnel nécessite des moyens financiers ce qui a impacté négativement la trésorerie de l'entité.

La première adoption du SCF implique l'application de ses nouveaux principes et méthodes comptable, ce qui constitue un changement de méthodes comptables. Le retraitement des soldes des années antérieurs en fonction de ces nouveaux principes induit un impact comptable.

Les travaux de passage au SCF ont été examinés par le commissaire aux comptes de la société. Après appréciation par le conseil d'administration, l'impact comptable a fait l'objet d'une approbation par l'assemblée générale.

La direction a réservé un traitement approprié à cet impact. A défaut de l'imputer sur le montant du poste «Report à nouveau» de l'exercice en cours, il est imputé sur un compte de réserve correspondant aux résultats non distribués, suivant la méthode alternative.

Pour pouvoir traiter l'impact comptable d'une manière adéquate, les instances chargées de la législation fiscale doivent accompagner la mise en place du SCF par la promulgation des dispositions fiscales qui

s'appliquent pour la charge fiscale ou l'économie d'impôt nées de cet impact.

D'autres règles du droit commercial doivent naître pour définir les modalités de traitement liées aux, sort de cet impact, la possibilité de son incorporation aux capitaux propres et de sa distribution comme dividendes ou non.

De tout ce qui précède, il est indispensable que les différentes parties prenantes, au sein de l'entité, doivent prêter une attention particulière, aux modalités de traitement de l'impact dû à la première application du SCF. Il s'agit de mettre en œuvre, les mesures préconisées par les différentes législations (droit fiscal, droit commercial, droit des sociétés, droit de contrats de location de financement.....). Néanmoins, plusieurs points divergents subsistent et méritent d'être débattus par les spécialistes en la matière.

Cela démontre, que la comptabilité financière sous l'ère du SCF, dépasse de loin l'idée d'une simple technique comptable. Il s'agit, désormais, d'une véritable branche du droit privé, qu'on peut qualifier de Droit Comptable, qui est influencée par les autres législations et les influence.

De ce fait, les officiels et les professionnels, accompagnés d'académiciens et de chercheurs, doivent mener des recherches, pour diluer les divergences entre les différentes législations et les harmoniser avec le Droit Comptable Algérien.

Bibliographie

- Ahsina K., Touab O., Boukari C.M., « L'impact de l'adoption des IFRS sur les sociétés cotées à la bourse de Casablanca : Une étude exploratoire », La Revue de Gestion et Organisation, Volume 06, 2014, pp. 48.
- Barbu Elena, « L'application des normes IAS/IFRS par les entreprises françaises cotées : une décision sous influence institutionnelle », Revue, Comptabilité, Contrôle et Audit et Institutions, Tunisie, 2006, PP. 33.
- Bensabeur S. A. « Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algériennes lors de l'adoption du SCF », Thèse pour l'obtention du titre de doctorat, Université de Tlemcen, 2016, pp. 49-123.
- Boubir D. « Conventions et principes comptables du SCF », Revue El Moudakik n°06, Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes, Alger 2016, pp. 17.
- Carruthers B.G., « Accounting, Ambiguity and the New Institutionalism », Accounting, Organizations and Society, Vol. 20 N°4, 1995, pp. 58.

- Demaria S., « Les choix d'options comptables lors de la premier application des normes IAS/IFRS : Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français « Thèse pour l'obtention du titre de doctorat, Université, Nice Sophia Antipolis », 2008, pp. 283.
- Desreumaux A., « Théorie néo-institutionnelle, management stratégique et dynamique des organisations », dans Huault I. (2004), Institutions et gestion, Vuibert, 2004, pp. 48.
- DiMaggio P., « Interest and Agency in Institutional Theory, in L. Zucker Ed., Institutional Patterns and Organizations : Culture and Environments », Cambridge, MA Ballinger, 1988, pp. 3-21.
- DiMaggio P. et Powell W., « The Iron-Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Field », American Sociological Review, Vol 48 N°2, 1983, pp. 47-160.
- DiMaggio P. et Powell W., « The New Institutionalism in Organizational Analysis », Chicago, University of Chicago Press, 1991.
- Djongoue G., « Qualité perçue de l'information comptable et décisions des parties prenantes », Thèse pour l'obtention du titre de docteur, Université Bordeaux, 2015, pp. 189.
- Dufour D. et Demaria S., « Les choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS : quel rôle pour la

prudence ? », Revue, Comptabilité, Contrôle et Audit, Tom 13, 2007, pp. 27.

- Grima C., « Impact des normes IFRS sur la manipulation comptable des sociétés françaises cotées », Revue de gestion et Management, CNAM, France, 2017, pp. 42.
- Kharrat Karim « Le passage aux normes internationales : de nouvelles options pour la gestion du résultat », Revue, Comptabilité, Contrôle et Audit et Institutions, Tunisie, 2006, pp. 33.
- Letfort F., « La comptabilité de gestion dans les organisations du bloc commercial : quelle réalité ? », Thèse pour l'obtention du titre de docteur, Université d'Orléans, 2016, pp. 245.
- Merouani S., « Le Projet du Nouveau Système Comptable Financier Algérien », Ecole Supérieure du Commerce Alger – Magister, 2007, pp. 78.
- Nacer Eddine Sadi, « Epistémologie de la normalisation comptable dans les pays en transition à l'économie de marché ». Comptabilités et innovation, May 2012, Grenoble, France. pp.cd-rom. <hal-00691022>.
- Ngongang D., « Système d'information comptable et contrôle de gestion dans les entreprises Camerounaises », La Revue de Gestion et Organisation, Volume 05, 2013, pp. 19.
- Ouandelous M., « Aperçu sur la mise en œuvre du système comptable financier en Algérie », Revue El Moudakik n°03,

Chambre Nationale des Commissaire aux Comptes, Alger 2015, pp. 15.

- Ouassini S.M., « La responsabilité de la société mère du fait de ses filiales », Thèse pour l'obtention du titre de docteur, Université Paris-Dauphine, 2016, pp. 102.
- Saci D., « Comptabilité de l'entreprise et système économique : L'expérience algérienne », Office des publications universitaires, 1991, pp 231.
- Thiétard R.A., « Méthodes de recherche en management », Ed. Dunod, 3ème éd., Paris, 2007, pp. 78.
- Turki H., Wali S. et Boujelbène Y. « Adoption obligatoire des IFRS et asymétrie d'information dans le contexte français : effet modérateur de l'endettement », La Revue de Gestion et Organisation, Volume 09, 2017, pp. 44.