La mise en place du SCF dans l'entreprise algérienne : entre exigences et contraintes -Cas de l'Entreprise Portuaire de Bejaia

The implementation of SCF in an Algerian enterprise: between requirements and constraints – Case study of EPB

SLAIM Samia[1]
Université Abderrahmane MIRA Bejaia
slaim.samia@univ-bejaia.dz

ACHOUCHE Mohamed
Université Abderrahmane MIRA Bejaia
achouchemohamed@yahoo.fr

Date de réception: 15/04/2018 Date d'acceptation: 15/10/2019 Date de publication: 24/12/2019

Résumé
Le présent article a pour but de retracer la mise en place du SCF au sein d'une entreprise algérienne ainsi que les contraintes associées à cette transition. A cet effet, une étude de cas de l'Entreprise Portuaire de Bejaia mis en évidence certaines difficultés et contraintes, à savoir : la publication tardive des notes de première mise en application du SCF, la résistance au changement, l'insuffisance en formation et éducation comptables, l'absence d'une période transitoire suffisamment longue, des difficultés dans l'approche par composants, l'indemnité départ en retraite, le modèle de réévaluation, la juste valeur et les tests de dépréciation.
Mots-clés: SCF, IAS/IFRS, harmonisation, normalisation comptable internationale
JEL Classification: M410

Abstract
The purpose of this article is to trace the implementation of the SCF within an Algerian company as well as the constraints associated with this transition. For that, a case study of the Port of Bejaia was conducted to highlighting some of the difficulties and constraints, namely: the late publication of SCF first implementation notes, resistance to change, inadequate training and accounting education, the absence of a sufficiently long transitional period, difficulties in the component approach, the retirement indemnity, the revaluation model, the fair value and the impairment test
Keywords: SCF, IAS/IFRS, harmonization, international accounting standards-setting

JEL Classification: M410

[1] **Expéditeur** : SLAIM Samia, slaim.samia@univ-bejaia.dz

Introduction :

Le SCF (*Système Comptable Financier*) est le nom donné au nouveau système comptable algérien promulgué en 2007[1]et mis en application en 2010 après une large réforme qui a duré presque une dizaine d'années. Ce nouveau référentiel comptable s'est inspiré des normes comptables internationales IAS/IFRS (*International Accounting Standards /International Financial Reporting Standards*) lesquelles sont reconnues comme normes de haute qualité et ont été adoptées par de nombreux pays. Initialement publiées par un organisme privé créé en 1973, l'IASC (*International Accounting Standards Committee*) sous le nom d'IAS; celui-ci est devenu en 2001, l'IASB (*International Accounting Standards Board*) qui a continué à publier des normes mais sous le nom d'IFRS. Elles sont aujourd'hui la référence au niveau mondial. Celles-ci se caractérisent par leur conception comptable anglo-saxonne très différente du modèle comptable algérien dérivé du modèle comptable d'Europe continentale.

De ce fait, le changement qu'impose le SCF va au-delà d'un changement technique. Sa mise en place est : « *…plus qu'un simple changement cosmétique de nomenclature comptable de l'entreprise algérienne. C'est en fait un véritable tournant, une lame de fond, qui impactera totalement le contenu conceptuel, technique et procédural du corpus comptable. Cette évolution qualitative vers la modernisation du contenu de la fonction comptable peut donc être qualifiée de révolution pour le monde économique et financier…* »[2] . De plus, « *… l'application du SCF constitue une révolution dans la culture comptable de nos professionnels*. »[3], et « *un véritable bouleversement de la philosophie de production de l'information financière et, se veut une harmonisation du système algérien avec les pratiques comptables internationales* »[4]. Il a été qualifié d'une innovation du type managérial et comptable (Tahri, 2015)[5]. Par conséquent, la transformation presque radicale dans certains principes comptables, exige dans un premier temps la préparation sérieuse des entreprises économiques et des institutions académiques, ainsi que des efforts et des moyens considérables notamment en matière de formation et surtout des moyens financiers.

L'objectif de la présente étude est de retracer la mise en place du SCF au sein d'une entreprise algérienne tout en précisant les choix comptables opérés, l'impact qu'a eu ce basculement et enfin les problèmes et contraintes qu'elle a eu à cette occasion. Nous voulons savoir, qu'une fois le SCF est devenu effectif dans l'entreprise, quels ont été les problèmes observés et vécues lors du passage à ces normes ?

Pour y parvenir, nous avons choisi comme méthode de recherche l'étude de cas d'une seule entreprise. Cette méthode donne accès à une compréhension profonde des phénomènes, des processus qui les composent et des acteurs qui en sont les parties prenantes. La démarche adoptée consiste dans un premier temps, à recenser les principales exigences réglementaires de la première application du SCF définis dans l'instruction n°2.

Par la suite, des documents internes à l'entreprise ont été examinés notamment ses états financiers pour la période s'étalant de 2009-2013 ; afin de définir sa politique comptable, sa stratégie de passage et évaluer l'état d'application des normes. Pour appuyer notre analyse, des entretiens avec différentes parties concernées par la chose comptable ont été menés. Un aller-retour entre théorie et pratique est opéré pour expliquer au mieux les contraintes et problèmes soulevés.

1. La première mise en œuvre du SCF: aperçu sur les exigences réglementaires et organisationnelles

Deux textes ont été dédié à la première adoption du SCF, à savoir une instruction ministérielle[6] et une note méthodologique émanant du Conseil National de la Comptabilité (CNC)[7] et ce, dans l'objectif de faciliter le passage au NSCF, en prescrivant un ensemble de mesures organisationnelles et techniques permettant le basculement de l'ancien système vers le nouveau avec succès. Sept notes méthodologiques plus spécialisées et portant sur des thématiques précises ont été également publiées par la suite.

Nous dressons dans ce qui suit, un aperçu sur les principales exigences édictées.

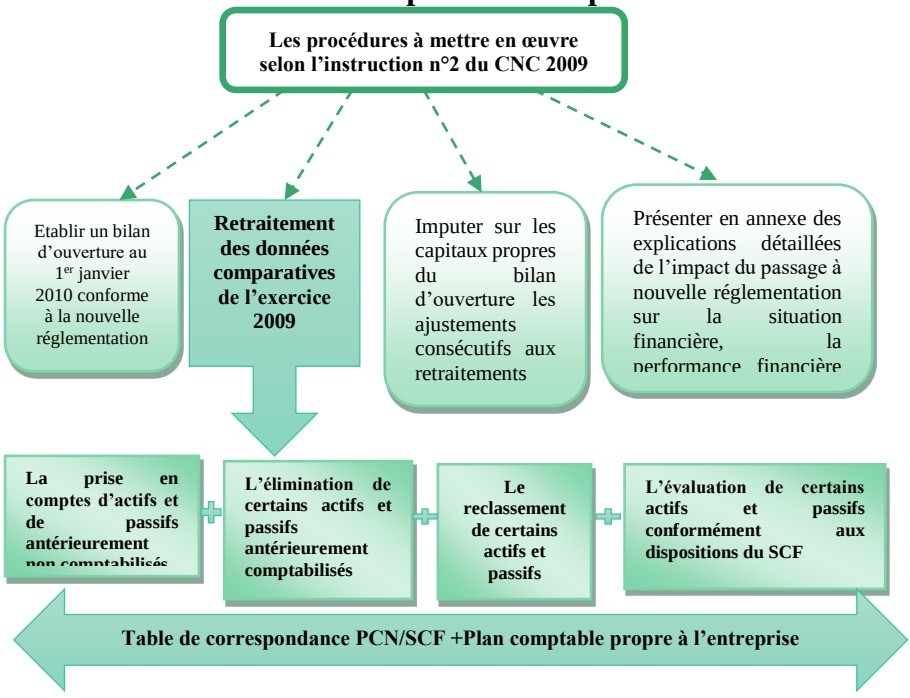
La note méthodologique n°1 du CNC portant première application du SCF avait exposé certains préalables organisationnels. Comme étape de départ, il est primordial de **s'organiser** en mettant en place une gestion de projet. Son succès est conditionné par : la mobilisation de toutes les fonctions de l'entreprise, une définition claire des objectifs et des délais, l'implication de la direction générale et des structures internes à l'entreprise ainsi que des professionnels internes et/ou externes qualifiés ou spécialisés si nécessaire.

Subséquemment, il est indispensable de **gérer les changements induit par le SCF**. Il incombe à l'entreprise de procéder à un diagnostic préliminaire dont l'objectif est de faire apparaitre les impacts majeurs du passage. De plus, la sensibilisation des cadres et opérateurs sur les changements tant organisationnels que comptables se fera par une communication adaptée sur les enjeux de la mise en place du SCF. L'élaboration d'un plan de travail, un effort de vulgarisation, la

formation et la sensibilisation et l'adaptation du système d'information sont d'autres actions pour la réussite du projet de conversion en SCF.

L'instruction n°02 du 29 octobre 2009 portant première application du nouveau SCF 2010 avait définit des modalités et procédures à mettre en œuvre pour le passage du PCN au nouveau SCF que nous avons schématisé dans la Figure ci-dessous. La mise en œuvre du principe de la comparabilité exige de l'entité, lors de la première application du SCF, le retraitement dit *rétrospectif* des soldes de certaines rubriques des états financiers de l'exercice 2009 et des exercices antérieurs tout en respectant un autre principe le rapport avantages/coûts. Ces retraitements rétrospectifs découlent des changements de méthodes comptables à l'occasion du passage du PCN vers le SCF et induisent forcément un impact positif ou négatif sur la situation financière, la performance et la situation de la trésorerie de l'entité.

Figure n°01 : les procédures à mettre en œuvre par l'entreprise dans le cadre de la première adoption du SCF



Source : fait par les auteurs sur la base de l'instruction n°2 du 29 Octobre 2009 portant première application du Système Comptable Financier 2010 du Ministre des Finances.

En résumé, l'année 2010 doit démarrer donc, avec un bilan d'ouverture plus ou moins conforme aux nouvelles dispositions du SCF et ce en

respect du principe de comparabilité. Un ensemble de retraitements obligatoires doivent être effectués afin d'y aboutir à un tel objectif qui peuvent se résumer en quatre étapes principales : inclure tous les actifs et passifs au sens du SCF (y compris ceux qui n'étaient pas comptabilisés selon le PCN) ; exclure tous les actifs et passifs comptabilisés en PCN mais non conformes au SCF, classer ces actifs et passifs conformément au SCF, et enfin évaluer ces actifs et passifs conformément aux disposions du SCF. L'impact (positif ou négatif) de ces travaux de retraitements est enregistré en capitaux propres. Toutefois, certains travaux purement comptables doivent être faits afin de concrétiser le passage : établir une table de correspondance entre comptes PCN et ceux du SCF et un plan de comptes propres à l'entreprise.

2. L'organisation de la mise en place du SCF au sein de l'EPB:

2.1. L'EPB : un bref historique

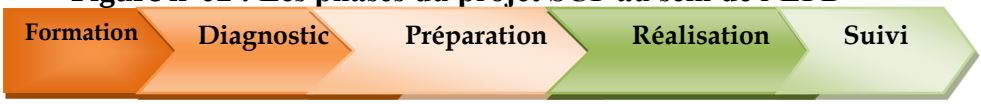
L'Entreprise Portuaire de Bejaia (EPB) a été créée par décret n°285-82 du 14 Août 1982 publié dans le journal officiel n°33. Elle fut érigée en entreprise socialiste à caractère économique ; conformément aux principes de la charte de l'organisation des entreprises, aux dispositions de l'ordonnance n°74-71 du 16 novembre 1971 relative à la gestion socialiste des entreprises et les textes pris pour son application à l'endroit des ports maritimes. Pour accomplir ses missions, l'entreprise substituée à l'Office National des Ports (ONP), à la Société Nationale de Manutention (SO.NA.MA) et pour partie à la Compagnie Nationale Algérienne de Navigation (CNAN). Elle hérita, dès lors, du patrimoine, des activités et des moyens détenus par l'ONP, la SO.NA.MA et de l'activité remorquage, précédemment dévolue à la CNAN, ainsi que des personnels liés à la gestion et aux fonctionnements de celles-ci. A la faveur de l'ouverture économique décidée par les pouvoirs publics, l'EPB, est transformée en Entreprise Publique Economique, Société Par Actions (EPE-SPA) depuis le 15 février 1989, son capital social fut fixé à dix millions (10 000 000) de dinars algériens. Il est actuellement augmenté à 1.700 000 000 millions de DA.

2.2. Le processus de mise en place du SCF dans l'EPB :

L'EPB s'est engagée dans une conduite du changement de type « Projet » pour mettre en place le SCF comme le fait témoigné son DFC : « *On a fait un projet d'implantation du SCF, il n'y a pas que la DFC qui est concernée mais toutes les directions, elles ont été convoquées pour leur expliquer qu'est-ce qu'il va changer, comment ils doivent se*

préparer et se former, comment l'information doit arriver à la DFC, j'ai fait un cahier de charges que j'ai envoyé à toutes les directions…j'étais le pilote du projet et l'effectif du projet était environ une dizaine, tous les directeurs, chacun avait une tache particulière ».
Pour accomplir cette transition vers le NSCF ; un plan d'action se déclinant en cinq phases clés a été mis en place.

Figure n°02 : Les phases du projet SCF au sein de l'EPB



Source : document interne à l'entreprise

Les entretiens réalisés avec le DFC de l'entreprise nous ont permis de décrire et synthétiser les différentes tâches effectuées dans chaque phase de ce projet dans le tableau suivant :

Tableau n°01 : Synthèse des tâches réalisées dans chaque phase du projet SCF

La phase formation	L'objectif primordial de cette phase est de sensibiliser le staff comptable au changement SCF. Dès 2009, une formation d'initiation a été assurée au personnel comptable de l'entreprise. Elle s'articulait autour d'une présentation générale du nouveau référentiel ; du cadre conceptuel SCF suivie d'une formation pratique correspondant à des exercices et corrigés par grandes catégories de comptes. Des supports magnétiques et papiers ont été remis aux personnes en fin de formation. L'EPB a sollicité des formateurs étrangers dans un premier temps ; il s'agit de formateurs français et tunisiens ; puis elle a fait référence à des formateurs algériens. Selon le pilote du projet (DFC), les français et tunisiens "n'ont pas apporté le plus qu'il fallait" vu leur méconnaissance du contexte algérien ainsi que du SCF.
La phase diagnostic	Cette deuxième phase a pour objectif d'adapter le nouveau référentiel aux besoins de l'EPB pour proposer une cible SCF. Deux grandes étapes sont identifiées : la Compréhension de l'organisation de la société par l'étude de l'existant ; la collecte des informations utiles sur la comptabilité générale et auxiliaire, analytique et budgétaire ; l'analyse critique de l'existant : activités, organisation, processus et système d'information ; synthèse de la situation comptable de la société notamment logique et spécificités du plan de comptes.

	Simulation et préparation de la cible SCF (mise en place d'un groupe et d'un comité de pilotage du projet par la SGP ; travail en collaboration avec l'ensemble des ports : entretiens, réunions de travail afin de définir la cible SCF ; table de passage PCN/cible SCF établie par le comité présidé par la SGP).
La phase préparation	L'objectif étant d'appréhender et de planifier l'ensemble du travail nécessaire au passage au SCF. Pour se faire, il fallait établir une feuille de route. Cette dernière reprend la cible SCF et décrit la liste des tâches à réaliser pour y parvenir, à savoir: la définition de la cible NSCA ; un projet de calendrier de transition ; la définition et le rôle de l'équipe projet et la répartition des tâches pour la transition.
La phase réalisation	Cette phase a pour objectif la réalisation d'une migration en douceur vers la Cible SCF et ce par la mise en œuvre de la feuille de route ; l'adaptation du système de comptabilisation en amont ; l'établissement des mini cahiers des charges ; l'adaptation des procédures comptables en cours par un comité DFC PORTS/SGP et la validation des adaptations et leur mise en production. Deux étapes principales sont à distinguer dans cette phase : la transition et la gestion de la transition. Pour la transition, elle a : - Réalisé des tests de rappel sur la formation initiale, notamment sur les principes IFRS ayant le plus d'impact - Encadré la formation spécifique du personnel comptable sur les nouvelles procédures comptables mises en place - Réalisé la migration des soldes comptables - Autorisé l'acquisition du logiciel comptable BIG FINANCES par la SGP en date du 14/07/2010. - Réalisé la migration des soldes PCN vers la Cible NSCA Tandis que la seconde étape a été réservée à la comptabilisation parallèle PCN/SCF

Source : les auteurs

2.3. Les travaux de concrétisation du passage

Afin de concrétiser l'opération de passage du PCN vers le SCF, l'entreprise a suivi les étapes suivantes :

- Confection d'un plan comptable sectoriel SCF
- Etablissement d'une table de correspondance chiffrée (PCN-SCF)
- Elaboration d'un journal de translation
- Reclassement des comptes :

Il consiste à l'éclatement de certains comptes en plusieurs autres ou au regroupement de plusieurs en un seul, et à reclasser certains postes d'actif, de passifs et de capitaux dans une autre catégorie. Les actifs et passifs ont dû être classés dans les catégories « courant » et « non courant ». Ainsi, les valeurs mobilières de placement, titres immobilisés en portefeuille ont étés reclassés dans les différentes catégories et actifs financiers (actifs détenus jusqu'à l'échéance, actifs détenus à des fins de transaction). Les principaux reclassements effectués par l'entreprise concernent : les actions SAIDAL d'un montant de 9.459.580,00 DA considérées comme des valeurs mobilières de placement alors qu'elle les considère comme des valeurs à long terme ; les obligations d'Air Algérie d'un montant de 100.000.000,00 DA, le compte 266000 SOGEPORTS d'un montant de 96.547,00DA pris au long terme alors que la créance est censée être encaissée en 2010 ; le compte 266200 BMT enregistre la totalité des apports à long terme, or la partie remboursable en 2010 (73.605.381,76 DA) doit être enregistrée en actif courant ; les comptes 266300 à 266600 ainsi que le compte 267000 (créances sur sociétés apparentées) à savoir Entreprise Portuaire (EP) Alger, EP Skikda, ACS, BMT et STH, enregistre des prestations ordinaires d'exploitations apparaissent en actif courant et la provision d'un montant de 4.492.540,00 DA concerne les titres SAIDAL (compte de 272100 de 9.459.580,00), et il y a lieu de la transférer au compte 296000.

Tableau n°02: les écritures comptables relatives aux différents reclassements

N° de compte		Libellé	Montant	
Débit	**Crédit**		**Débit**	**Crédit**
272100		Autres titres de placement (dont la provision = 4 492 540 da)	9 459 580,00	
	508800	Obligations		9 459 580,00

508800		Obligations	100 000	
	272100	autres titres de placement	000,00	100 000 000,00
455000		SOGEPORTS	96 547,00	
	266000	SOGEPORTS		96 547,00
467403		BMT	73 605	
	266200	BMT	381,76	73 605 381,76
467		Autres débiteurs	29 113	
	266300	EP Alger	404,45	111
	266400	EP Skikda		249,16
	266400	ACS		18 051,87
	266600	BMT		464
	267000	STH		065,78
				3 453
				907,08
				25 066
				130,53
296000		Pertes de valeurs sur autres immobilisations financières	4 492 540,00	4 492
	297000	Provision dépréciation des créances investissement		540,00

Source : fait par les auteurs sur la base de documents internes à l'entreprise

- **Retraitement des comptes de l'exercice 2009 :**

Afin d'assurer la comparabilité des informations relatives à l'exercice 2010 avec celles de l'exercice 2009, il a été procédé à tous les retraitements appropriés. L'impact est comptabilisé dans un compte « report à nouveau » comme un ajustement des résultats, tel que préconisé par l'instruction n°02. Les retraitements effectués concernent : une provision pour risque de change qui a été virée au résultat ; l'assainissement des comptes investissements ne répondant pas à la définition SCF des immobilisations (certains comptes investissement doivent être éliminés car ils ne répondent plus à la nouvelle définition d'une immobilisation fournie par le SCF). A ce titre, les comptes suivants ont été retraités : le dragage (compte 213170 et 281310 relatif à ses amortissements); l'aménagement de sites et parking et leurs amortissement (les comptes 213190 et 281310) ; les arrêts techniques de remorqueurs et grosses réparations (les comptes 218125 et 281800) ainsi que des immobilisations incorporelles (les frais préliminaires totalement résorbés, le compte 203000 et 280300). Le

solde du compte « 110900, reports résultant des retraitements est de : **– 387 649 077,02 DA.**

Donc, le passage au SCF au sein de l'EPB a eu un impact négatif sur ses capitaux propres de 387 649 077, 02 DA.

Tableau n°03 : L'impact négatif des retraitements sur les capitaux propres de l'EPB

Compte	**Débit**	**Crédit**	**Débit/ 110900**	**Crédit /110900**	**Solde /110900**
158200	24 780 672,62			24 780 672,62	-24 780 672,62
213170		375 106 274,23	375 106 274,23		375 106 274,23
281310	75 021 254,84			75 021 254,84	-75 021 254,84
213190		22 196 674,60	22 196 674,60		22 196 674,60
281310	3 354 849,54			3 354 849,54	-3 354 849,54
218125		175 180 263,47	175 180 263,47		175 180 263,47
281800	81 677 358,28			81 677 358,28	-81 677 358,28
203000		112 904 983,64	112 904 983,64		112 904 983,64
280300	112 904 983,64			112 904 983,64	-112 904 983,64
TOTAUX					**-387 649 077,02**

Source : réalisé par les auteurs sur la base de documents internes à l'entreprise

- Etablissement d'une balance d'ouverture SCF 2010 après retraitements
- Contrôle et vérification des travaux liés aux translations par le commissaire aux comptes
- Approbation du bilan d'ouverture :

De tous ce qui précède, le Conseil d'Administration arrête le bilan d'ouverture au 01 Janvier 2010 avec les montants suivants : un total bilan de 7.639.324.733,05 DA, un résultat bénéficiaire de 1.397.842.293,01DA.

3. Discussion et analyse des contraintes et problèmes de mise en œuvre du SCF au sein de l'EPB:

Les tableaux n° 4 et n°5 (en annexes) révèlent que l'application du SCF au sein de l'EPB est limitée. Seuls les éléments figurant en couleur grise dans le tableau 4 sont traités. Le tableau 5 quant à lui, témoigne d'une stabilité des choix comptables. Cette situation s'explique par de multiples facteurs. Le premier est celui de **la résistance au changement**, qui a touché plusieurs acteurs comptables et non comptables (ou péri-comptables). Les réactions du personnel face à ce changement qu'ils qualifient de « *radical* » sont assez diverses.

Certaines sont positives mais d'autres font en sorte qu'il est impossible de gérer le changement sans problèmes. Les équipes de la mise en place du SCF sont passées par différentes phases lors de l'introduction de la nouvelle organisation : le refus, le rejet, et la peur de la perte des acquis, tensions et stress pour enfin arriver à une certaine stabilité.

Un second facteur est lié à **la formation**. Le DFC a évoqué un certain nombre de problèmes sur ce volet. Tout d'abord, l'entreprise n'a pas beaucoup investi en formation, facteur primordial pour une implémentation efficace du SCF comme le témoigne ses propos : *« Le coût de mise en place du SCF n'est pas du tout élevé par rapport au port, on n'a pas vraiment investi beaucoup dans la formation ; même si on a été formé mais il y a un manque dans la formation ».* C'est d'ailleurs ce qui explique le recours de certains à se procurer des formations avec leurs propres moyens.

Ceux-ci éprouvaient le besoin d'apprendre et déclarent qu'ils n'ont pas reçu suffisamment de formation leur permettant de mieux affronter le changement. Elle a également centrée cette formation sur une population particulière « les comptables et financiers » or comme le précise (Kaddouri & Mimeche, 2009), il y a lieu de former « *en plus du personnel comptable et financier des entreprises, le personnel des fonctions périphériques ainsi que le personnel dirigeant appelé à véhiculer et coordonner le langage comptable et financier dans l'entreprise »*[8]. Dans ce sens, le DFC explique : *« le problème qui s'est posé au niveau de la formation c'est justement on a formé que les comptables et les financiers, on n'a pas formé les autres ; parce que si vous ne formez pas celui qui va vous donnez les composants d'une immobilisation, si vous ne formez pas celui qui va calculer la juste valeur, celui qui va vous donnez l'information, c'est très difficile. Elle a été purement spécifique à nous (comptables et financiers), ce qui a eu comme conséquences que les autres n'ont pas suivis facilement, ils*

n'ont pas suivi, c'est-à-dire il faut vraiment les pousser pour qu'ils travaillent. Ils n'ont pas vraiment adhéré dès le départ à ce système. A ce jour ce n'est pas encore le cas, il y a des gens qui ne maitrisent pas ce système au niveau de l'entreprise ».

A ce là s'ajoute le fait que la formation n'a pas été en mode « continu » tel qu'il a été précisé dans le discours ci-dessous: *« Quand on forme quelqu'un, on ne le forme pas uniquement la première année ; mais ici, on nous a formé pendant la mise en place, une fois le SCF est mis en place, on a oublié la formation. Voilà notre problème en Algérie, quand c'était une obligation ; la direction était obligée de former les gens ; elle l'a fait ; on l'a mis en place, ça marche alors on ne forme plus les gens, voilà le plus grand problème ».*

Le temps accordé aux entreprises pour se préparer a été jugé insuffisant. A cela s'ajoute le fait que les formateurs chargés d'assurer la tache de formation des comptables et financiers, cadres comptables étaient eux-mêmes insuffisamment formés. De plus, l'enseignement des normes IFRS ou du SCF au niveau des universités est parvenu tardivement et avec des enseignants peu compétents.

De nombreuses autres difficultés d'ordres organisationnel, technique et culturel sont également mises au point. S'agissant du **modèle de réévaluation des immobilisations**, ce dernier a été jugé par les personnes interrogées comme étant très difficile à mettre en œuvre en l'absence de marchés actifs, coûteux en termes financiers (le recours aux évaluateurs externes), en termes de temps et en matière de gestion des fichiers des immobilisations (en raison de la taille de l'entreprise). De plus, sur le plan fiscal, l'imposition de l'écart de réévaluation dégagé est contestée.

Concernant le modèle de la « juste valeur », l'entreprise n'a pas opté pour son utilisation. Il s'agit d'un problème majeur. Les répondants trouvent le principe de la juste valeur intéressant mais sont sceptiques quant à la possibilité de le mettre en pratique notamment dans le contexte algérien. Les personnes favorables posent des conditions parmi elles : que des marchés dynamiques des actifs existent, que des règles précises d'évaluation soient définies, et qu'elle soit suffisamment encadrée par des contrôles appropriés. La subjectivité des estimations de la juste valeur, leur manque de fiabilité et d'objectivité et l'absence des marchés dynamiques et efficients ont été également considérés comme des freins à l'application de la juste valeur dans d'autres entreprises algériennes (Tahri, 2014)[9].

L'approche par composants constitue également une difficulté majeure. Pour y arriver à la mettre en œuvre, une importante

collaboration avec les techniciens est exigée. Donc, l'entreprise a chargé son personnel technique de procéder à l'inventaire de ses équipements de production (tels que les Grues et les Remorqueurs) dans le but de : déterminer la liste et la nature des composants de chaque équipement de production ; déterminer la durée d'utilité de chaque composant (qui est laissée à l'appréciation du technique, qui peut la déterminer en fonction des éléments qui lui sont propres : durée de vie estimée, capacité de production,…etc.) et attribuer une valeur de pondération pour chaque composant (quelle est la valeur estimée du composant dans la valeur globale de l'équipement), si le détail n'est pas disponible dans la facture fournisseurs. Cette tentative a échoué en raison d'une **résistance aux changements**, **d'une expertise insuffisante** qui a pour conséquence une divergence des avis sur les composants pertinents et l'absence de marchés nationaux actifs de ses équipements, comme l'expliquent ces propos : « *quand on est arrivé à l'approche par composants, on a essayé de mettre les techniciens remorquage de Bejaia, d'Alger, des 10 ports ensemble (…) pour décomposer les remorqueurs, ils ne se sont pas mis en accord , ils étaient pas à la hauteur. Premièrement, ils ne pouvaient pas décomposer, en plus ; ils se sont pas mis d'accord ; chacun veut que ça se soit sa méthode qui passe ; ils n'ont pas accepté le changement, parce que pour eux (…) ce n'est pas leur problème de le décomposer et nous, on ne peut pas le faire à leur place, ce n'est notre boulot, ce n'est pas notre tâche. Donc, tout ça nous a fait trainer, on a essayé à chaque fois de les réconcilier, de leur dire voilà travaillez ensemble mais rien n'a abouti. L'année passée (2013), on a pris la décision de prendre un bureau d'études au niveau national pour le cas de la décomposition ».*

Les tests de dépréciations n'ont pas été pris en considération suite la difficulté d'estimation de la valeur recouvrable en l'absence de tout indices. De grandes difficultés ont été trouvées dans la détermination de la provision **d'Indemnité de Départ en Retraite (IDR)** notamment en matière d'estimation des taux d'évolution des salaires, des taux de rotation du personnel, le taux d'actualisation ainsi des taux de mortalité. Ce domaine est l'une des zones d'ombre, de flou et de manque de clarté qu'ont souligné les personnes interrogées. De surcroit, les textes SCF dans ce cas spécifique restent très discrets et moins détaillés.

Les propos du DFC illustre bien ce besoin : « *à propos de l'indemnité (…) si vous observez les textes d'application, comment il faut la calculer, vous avez beaucoup d'indices qu'on ne maitrise pas :*

le taux de mortalité ; le taux turnover ; vous avez la moyenne des salaires, le taux d'actualisation, d'où peut-on ramener ce taux d'actualisation ?». Donc, le problème n'est plus d'ordre comptable dans le sens de l'enregistrement ou de la retranscription dans les comptes de ces engagements. Il est plutôt d'ordre financier, voir actuariel. En effet, c'est le calcul de la dette qui pose un problème : il faut utiliser un taux d'actualisation (comment le choisir, comment le justifier ?) et des hypothèses sur la croissance des rémunérations (sur quelles bases se fonder ?), tout en maîtrisant des techniques de calcul actuariel. Là, on est loin des compétences normalement attendues des acteurs du domaine comptable.

Même si l'EPB est parvenue difficilement à dégager un montant pour cette provision, sa fiabilité est loin d'être garantie. Des doutes et des remises en cause ont été exprimés par le DCF lui-même :« *On l'a calculé comme ça, presque arbitrairement, on se réunit entre nous au niveau des ports, on dit voilà : pour le taux d'actualisation qu'est-ce qu'on prend ? On prend le taux des obligations au niveau des banques, le taux de mortalité : on prend des statistiques au niveau national mais ce sont des statistiques anciennes c'est pour ça, elle reste arbitraire, il n'y a pas vraiment une autorité comptable ou financière qui vous dit voilà les indices, voilà l'inflation, même notre taux d'inflation qui est donné par les autorités est faux par rapport à celui au niveau du marché, ce n'est pas le même. Donc, on travaille avec ça car il faut faire son travail c'est tout. »*

Conclusion :

La mise en place du nouveau SCF au sein de l'EPB s'est faite en phases successives et en suivant les procédures édictées par l'instruction n°2 du CNC. Néanmoins, sa mise en application a été difficile, problématique et partielle en raison de contraintes d'ordre organisationnel, technique, culturel et fiscal. De ce fait, les nouveautés conceptuelles véhiculées par ce référentiel surtout celles qui relèvent du principe *prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridiques et de la juste valeur* restent inexplorées ; impliquant une situation financière qui n'est pas forcément le reflet de la réalité. L'étude révèle également que :la publication tardive des notes de première mise en application du SCF, la résistances au changement, l'insuffisance en formation et éducation comptables, l'absence d'une période transitoire suffisamment longue, une familiarité insuffisante avec l'idéologie des normes comptables internationales (tels que la juste valeur, la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique), des problèmes avec certaines normes (approche par

composants, provision d'indemnité pour retraite) et le manque de comptables et auditeurs qui sont techniquement compétents dans la mise en œuvre des IFRS et/ou SCF, constituent des freins majeurs à la mise en œuvre du SCF. En outre, nous suggérons pour une bonne application du SCF: une coopération entre les autorités et les organisations professionnelles afin de réussir cette réforme comptable. De plus, la participation active des différentes parties prenantes (utilisateurs, préparateurs, auditeurs, commissaires aux comptes, bailleurs de fonds) et des autorités publiques à la fois en interne pour la production des états financiers, et en externe pour sensibiliser et éduquer, est primordiale. Une collaboration active entre acteurs comptables et acteurs non-comptables (DRH, contrôleur de gestion, informaticiens, techniciens, …etc) est très importante. La mise en place d'un mécanisme de formation continue ainsi que la modification et/ou amélioration des compétences normalement attribuées aux acteurs s'occupant de comptabilité dans les entreprises et l'émergence de pratiques cohérentes de mise en œuvre afin d'améliorer la comparabilité des états financiers.

Références

[1] Journal officiel n° 74, Loi n°07/11 du 25 novembre 2007 portant système comptable et financier.

[2] Kaddouri, A., & Mimeche, A. (2009). Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007. Alger: ENAG EDITIONS. P.9.

[3] Djafri, O. (2014). évaluation des actifs non-courant en normes IFRS entre cout historique et juste valeur le cas de l'Algérie. Thèse de doctorat: université Abou Bekr BELKAID. Tlemcen.Algérie. P237.

[4] Aoudjit, R. (2012). Le Système Comptable Financier : règles d'évaluation et de comptabilisation. Alger : ENAG EDITIONS. P9-P11.

[5] Tahri, E. (2015). le Système Comptable Financier, entre innovation managériale et/ou innovation comptable. *Revue des études humaines et sociales -A/ Sciences économique et droit*(13), 3-8.

[6] Instruction n°02 du 29 Octobre 2009 portant première application du Système Comptable Financier 2010 du Ministre des Finances.

[7] Note méthodologique du Conseil National de Comptabilité du 19 octobre 2010 portant modalités d'application de l'instruction n°2.

[8] (Kaddouri & Mimeche, 2009), op.cit. p14.

[9] Tahri, E. (2014). Enjeux d'utilité de la juste valeur: application aux entreprises publiques algériennes. *Revue Nouvelle Economie*, 45-56.

Annexes :

Tableau n° 4 :

Nature	Définition	Exigences pour l'EPB	Problématiques	Impact sur le SI	Services concernés	Décision de la direction
1- Module immobilisations						
Evaluation des immobilisations corporelles	Le SCF n'accepte plus qu'une immobilisation en exploitation qui génère des cash-flows futurs ait une valeur comptable nette (VNC) nulle ou proche de zéro. Le SCF permet de choisir entre deux méthodes d'évaluation à la clôture : L'évaluation au cout historique, qui constitue la méthode de référence ; L'évaluation à la juste valeur (montant réévalué), qui constitue l'autre traitement autorisé	Identification des familles d'immobilisations à évaluer par la juste valeur et détermination de la valeur de marché (expertise interne ou externe, …) pour ces immobilisations : Remorqueurs Grues Chariots à fort tonnage Pilotins Scanner Autres	Choisir entre : Méthode du coût amorti ou Méthode de la juste valeur	Recourir à une expertise interne et/ou externe Choix de l'expertise externe Harmoniser entre les ports	Directions opérationnelles	Méthode choisie : coût amorti (coût historique)
Détermination des durées d'amortissements	La durée de vie d'un actif est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entreprise et non plus sa durée de vie fiscale	Les services techniques doivent arrêter un plan d'amortissement qui tient compte du rythme de consommation des avantages économiques rattaché à chaque immobilisation (rattachement des charges aux produits).	Estimation de la durée de vie économique	Estimation par famille Révision de la durée Informer systématique--ment la DFC	Directions opérationnelles	Groupe de travail (EP) déterminera les durées de vie de chaque famille (acquisition 2010) pour l'exercice 2010 ;
Détermination des méthodes d'amortissements	Les méthodes d'amortissement doivent être en cohérence avec la durée d'utilité de l'immobilisation et refléter de manière fiable son mode de consommation	Les services techniques doivent arrêter la méthode d'amortissement (linéaire ou autre) et le mode (selon la durée de vie ou l'unité d'œuvre : nombre d'heures d'utilisation)	Choisir une méthode d'amortissement devant refléter de manière fiable son mode de consommation	Fixer un choix motivé : Linéaire ou Unité d'œuvre	DFC et directions opérationnelles	Méthode choisie : linéaire

Mise en œuvre de l'approche par composant	La nouvelle approche préconisée par le SCF est d'identifier les différents sous-ensembles ayant des caractéristiques et des durées de vie dissemblables et de les traiter séparément en fonction de leurs durées de vie respectives.	Les services techniques doivent réfléchir sur les catégories d'immobilisation pour lesquelles il serait opportun d'opérer par composant les dépenses d'arrêt techniques des remorqueurs étant été déjà identifiées en tant que première composante. Chaque élément doit être amorti sur sa durée de vie spécifique.	Immobilisations concernées Identifications des composantes	Statuer sur les anciennes immobilisations encore en exploitation Fixer des règles claires à chaque nouvelle acquisition Mise en place d'une procédure pour informer la DFC	Directions opérationnelles	Groupe de travail (EP) déterminera la méthode et la liste des composants pour l'exercice 2012
Traitement des coûts d'emprunt	Le nouveau SCF offre la possibilité d'incorporer les charges financières encourues au cours de la phase d'investissement au coût d'entrée de l'actif (traitement autorisé).	Chaque port choisi la méthode de capitalisation des charges d'emprunt, elle doit identifier pour chaque immobilisation financée par emprunt, les charges d'emprunt qui doivent être intégrées au coût des immobilisations.	Décider du choix	Assurer un suivi rigoureux des emprunts Exiger une information fiable des banques	DFC	Traitement en 2010
Révision de traitement de certaines dépenses d'entretien et de maintenance	Le SCF préconise que les dépenses qui interviennent après la mise en service du bien sont immobilisés si elles ont pour objet d'augmenter les performances de l'actif, par exemple en accroissant sa capacité, en améliorant la qualité des produits ou en permettant un nouveau procédé de fabrication.	La direction technique en collaboration avec la direction comptable devrait périodiquement convenir des dépenses qui pourraient être capitalisées eu égard des critères sus indiqués.	Identification de la nature des dépenses	Justifier l'incorporation des dépenses à travers des dossiers Formaliser des procédures de communication et de sauvegarde de l'information	Directions opérationnelles	Traitement en 2010
Evaluation des valeurs résiduelles	Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de la valeur résiduelle de l'actif lorsqu'elle est d'un montant significatif et peut être mesurée de façon fiable.	Le service technique doit estimer la valeur résiduelle de chaque immobilisation en tenant compte du caractère significatif.	Immobilisations concernées Référence du marché	Estimation par famille voir par marque Révision de la valeur Informer systématiquement la DFC	Directions opérationnelles	Avec l'application de la méthode de la juste valeur à partir de 2012

Dépréciation des immobilisations	Chaque port doit s'assurer que les actifs ne sont pas inscrits en comptabilité à un montant supérieur à leurs valeurs recouvrables, au risque de surévaluer indument ses actifs. La valeur recouvrable est le montant le plus élevé entre la juste valeur nette des coûts de cession et la valeur d'utilité.	Chaque port doit procéder à des « *impairment tests* » dès que des indices de dépréciation ont été identifiés. A ce titre, le contrôleur de gestion doit déterminer systématiquement des business plans à jour permettant d'identifier les cash-flows futurs par équipement et à défaut par UGT (unité génératrice de trésorerie, unité de remorquage/terres pleins/unité de maintenance et d'acconage).	Disposer d'indice que la valeur choisi risque de changer (internes et externes) Approcher la valeur recouvrable qui est le max entre : la juste valeur et la valeur d'utilité Pouvoir évaluer les cash-flows par immobilisation ou par UGT	Recourir à une expertise externe Choix par famille Inventaire et observation physique Choix des experts Mettre en place une unité de veille Mettre en place une comptabilité analytique avancée Choix des UGT Harmoniser les ports	Directions opérationnelles	Avec l'application de la méthode juste valeur à partir de 2012
Traitement des immobilisations de faible valeur	Le SCF permet de comptabiliser les immobilisations de faible valeur < ou = à 30 000 DA directement en charges				DFC	Traitement en 2010
Traitement des frais de développement	Une immobilisation incorporelle résultant du développement doit être comptabilisée à l'actif lorsque certaines conditions sont respectées.	Identification des dépenses de développement qui devraient être capitalisées	Identification de la nature des dépenses	Justifier leur capitalisation Formaliser des procédures de communication et de sauvegarde de l'information	DFC et directions opérationnelles	Traitement en 2010
2- Module Stocks						
Identification des pièces de rechange immobilisables	Les pièces de rechange principales d'entretien et de maintenance et les pièces de rechange spécifiques sont considérées comme immobilisations.	Les services techniques doivent identifier ses pièces et apprécier leur durée de vie et distinguer entre les pièces de rechange dont l'utilisation est prévisible et les pièces de rechange de sécurité	Identification de la nature des dépenses	Justifier leur capitalisation Formaliser des procédures de communication et de sauvegarde de l'information	Directions opérationnelles + gestion des stocks	Groupe de travail (EP) déterminera la pièce de rechange par famille pour l'exercice 2012

Evaluation en date de clôture	Selon le SCF la valeur des stocks à la date de clôture ne doit pas être supérieure à la valeur de réalisation nette (VRN)	Chaque port doit mettre en œuvre les procédures nécessaires permettant de calculer à la date de chaque clôture les VRN	Estimation de la VRN	Suivi du marché Mise en place de procédures nécessaires permettant de calculer à la date de chaque clôture les VRN	Achats et gestion des stocks	Traitement en 2010 (valeur d'acquisition)
1- **Autres modules**						
Opérations en monnaies étrangères	Lorsque les éléments monétaires (trésorerie et éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés pour des montants de liquidités fixes ou déterminables) libellés en monnaies étrangères subsistent au bilan à la date de clôture de l'exercice, leur enregistrement initial est corrigé sur la base du dernier cours de change à cette date.	Tous les éléments monétaires doivent être convertis au cours de clôture. Les pertes et les profits sont comptabilisés au compte de résultat. Actuellement seules les pertes sont constatées par le biais de provision pour risque et charges.	Choix du cours de conversion	Source du cours de change Harmoniser le choix du cours de change	**DFC**	**Traitement en 2010**
Traitements des impôts différés	L'imposition différée est une méthode comptable qui consiste à comptabiliser en charges la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.	Il convient d'identifier les opérations faisant ressortir des impôts différés actifs ou passifs (ex : décalage entre amortissement comptable et fiscal).	Identification des cas des impôts différés	Lister dans le manuel comptable	**DFC**	**Traitement en 2010**
Reconnaissances des revenus	Le SCF a insisté sur le principe de rattachement des charges aux produits	Les DFC en collaboration avec les services opérationnels concernés (budget/exploitation/achats) définissent des procédures claires pour l'évaluation des prestations de services qui chevauchent entre deux années successives rendus par chaque port et dont la facture n'a pas été établie	Respect du principe de rattachement des charges aux produits	Mise en place (entre DFC et les services opérationnels) des procédures claires pour l'évaluation des prestations de services qui chevauchent entre deux années successives rendus par chaque port et dont la facture n'a pas été établie	**DFC et directions opérationnelles**	**Traitement en 2010**

Reconnaissances des charges	Le SCF a insisté sur le principe de rattachement des charges aux produits	Les DFC en collaboration avec les services opérationnels concernés (budget /achats) définissent des procédures claires pour l'évaluation des prestations de services qui chevauchent entre deux années successives rendus à chaque port et dont les factures ne sont pas encore établies	Respect du principe de rattachement des charges aux produits	Mise en place (entre DFC et les services opérationnels) des procédures claires pour l'évaluation des prestations de services qui chevauchent entre deux années successives rendus par chaque port et dont la facture n'a pas été établie	**Achats/Budget /DFC**	**Traitement en 2010**
Indemnités de départ à la retraites (IDR)			Estimation de l'IDR et son actualisation		**DRH**	**Traitement en 2010**
Perte de valeur sur créances clients et autres			Définir la politique de provisionnement des actifs (immobilisations , stocks, créances et autres actifs)	Fluidifier les procédures d'identification des cas de pertes de valeur Améliorer les procédures entre la DFC et les différentes directions ou services concernés	**Contentieux et DFC**	**Traitement en 2010**
Reclassement Long Terme vers Court terme				Consigner ces opérations parmi les travaux de fin d'exercice	**DRH**	**Traitement en 2010**
Inventaire et suivi des engagements hors bilan	Les engagements hors bilan doivent être inventoriés et présentés parmi les annexes	Pour se conformer au SCF, il convient de présenter les engagements hors bilan (effets escomptés, intérêts non échus…)	Les engagements hors bilan doivent être inventoriés et présentés parmi les annexes	Pour se conformer au SCF, il convient de présenter les engagements hors bilan (effets escomptés, intérêts non échus…)	**DFC/juridique**	**Traitement en 2010**

Source : réalisé par les auteurs

Tableau n°05 : Les choix comptables opérés par l'EPB lors du passage au SCF

Elément	Les options et méthodes comptables			Remarques
	Option 1	Option 2	Option 3	
Evaluation ultérieure des immobilisations corporelles	Coût historique ☒	Juste valeur (valeur réévaluée) ☐		
Evaluation ultérieure des immobilisations incorporelles	Coût historique ☒	Juste valeur (valeur réévaluée) ☐		
Mode d'amortissement des immobilisations corporelles et incorporelles	Linéaire ☒	Dégressif ☐	Mode des unités de production ☐	
Evaluation ultérieure des immeubles de placement	Coût historique ☐	Juste valeur ☐		Non appliqué
Evaluation des actifs biologiques	Coût historique ☐	Juste valeur ☐		Non appliqué
Méthodes d'évaluation des coûts des stocks	Coûts réels ☐	Coûts standards ☒	Coût des actifs équivalent ou coût calculé sur le prix de vente et la marge ☐	
Méthode d'inventaire des stocks	Permanent ☒	Intermittent ☐		
Evaluation des sorties de stocks	Coût moyen pondéré ☒	FIFO ☐		
Evaluation du bien mis en location	Valeur actualisée des paiements minimaux prévus au contrat ☐	A défaut au taux d'intérêt d'endettement marginal du preneur ☐		Non appliqué
Traitement comptable des coûts d'emprunt	En charges financières de l'exercice ☐	Incorporés dans le coût d'un actif ☒		
Méthode d'évaluation des charges et des produits des contrats à long terme	Méthode à l'avancement ☐	Méthode à l'achèvement ☐		Non appliqué

Méthode de présentation des comptes de résultats	Par nature ☒	Par fonction ☐		
Méthode de présentation de tableau des flux de trésorerie	Méthode directe ☒	Méthode indirecte ☐		
Traitement comptable de l'impact de changement	Imputation sur le montant du poste « report à nouveau » de l'exercice en cours ☒	Imputation sur un compte de réserve correspondant à des résultats non distribués ☐		

Source : réalisé par les auteurs sur la base du projet n°6 du SCF et de documents internes à l'entreprise