

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
RÉPUBLIQUE ALGÉRIENNE DÉMOCRATIQUE ET POPULAIRE



المصنف الوطني للخبراء المحاسبين
 ٢٠٨٨٥٠ ٢٠٢٠١١٥٢١ | ٢٤٢٠٢٢٠٢٠ | ٤٢٠٥٥٤٤٤٤٤٤٤٤
Ordre National des Experts-Comptables

*La revue de
l'expert-comptable*

REVUE PERIODIQUE N°03

Novembre 2022

Editorial



Chères consœurs, chers confrères

Voilà que notre revue professionnelle réapparaît en son numéro 03, après une absence causée par le Covid 19, et ses dramatiques conséquences.

Elle est publiée à l'occasion de la tenue de l'Assemblée Générale Annuelle et du Congrès annuel du Conseil National de l'Ordre National des Experts-Comptables.

Les réflexions et écrits de nos consœurs et confrères portent sur des thèmes très diversifiés, et très enrichissants, et nous leur transmettons tous les remerciements et encouragements au nom du Conseil National de l'Ordre National des Experts Comptables et de tous les professionnels pour leur sensible contribution.

La valorisation du label expert-comptable passe inévitablement par la qualité de notre revue professionnelle et cela sera la meilleure marque d'excellence de notre profession.

Soutenons tous les efforts louables qui améliorent de jour en jour le label de notre profession.

Nos jeunes et brillants Experts comptables **MRS. MOHAMED AHMED MESSAOUD** et **SALIM MAGUENOUCHE** jeunes experts comptables diplômés, analysent certaines dispositions fiscales qui ont été annoncées dans le projet de loi de finances pour 2023, notamment leur contexte et ses arguments.

M. ZAATRI MOHAMED, Expert-comptable diplômé, notre frère aîné, et qui figure parmi les professionnels émérites. Il a tant contribué à la profession du chiffre, à travers ses écrits, ses séances d'enseignement, et de par ses interventions brillantes lors des séminaires et conférences.

La procédure d'alerte est-elle une immixtion dans la gestion ? Le commissaire aux comptes est-il Pompier, Arbitre ou Gardien de la paix.

M. ZAATRI nous prodigue les enseignements à suivre dans un contexte conflictuel en raison de conflits d'intérêts. Quelle est l'attitude à privilégier, au regard de l'éthique, de la déontologie, et d'un souci de bon déroulement de notre mission de contrôle.

M. EL BESSEGI MOURAD Commissaire aux comptes, Expert financier et Président de l'organisation des comptables agréés, «ONCA» nous enrichit d'une réflexion sur les nouvelles normes de qualité. Des normes de l'IFAC et notamment trois normes de gestion de la qualité.

* La norme ISQM1 «Gestion de la qualité par des cabinets qui réalisent des missions d'audit ou d'examen limitées ou d'autres missions ou de services connexes»

* La norme ISQM2 «Revue de la qualité des missions»

* La norme ISA 220 révisée «Gestion de la qualité d'une mission»

M. MEHDIOUI STOFFA nous éclaire au sujet du guide "contrôle qualité" élaboré en 2020 par la commission contrôle qualité chargée de cette œuvre approuvée par le Ministère des finances.

La mise en œuvre du «contrôle qualité» des cabinets réalisant des missions d'audits, s'inscrit comme un impératif et le guide «contrôle qualité», constitue une démarche dynamique au service de la profession d'audit.

M. BOUBIR DJELLOUL Commissaire aux comptes nous enseigne les règles fondamentales et les conséquences comptables et fiscales de la réévaluation. Il appartiendra à nos professionnels de rapporter cette réflexion à la norme IAS 16 «Immobilisations Corporelles» et IAS 38 «Immobilisations incorporelles» et, aux dispositions du Système Comptable Financier, notamment les paragraphes 121.20 à 121.27 de «l'Arrêté du 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes», et de nous faire part de toutes les remarques pertinentes.

M. DJOUIMAA LAMRI Expert-comptable traite de toutes les modifications apportées à l'ordonnance n°75-59 du 26-09-1975 portant code de commerce. Cette ordonnance a été modifiée et complétée à plusieurs reprises par de nouveaux textes. Il nous renseigne ainsi sur la nature des textes nouveaux et leurs modalités d'application.

M^{ELLE} ZOULIKHA DJEZIRI Expert-comptable diplômée, «New Génération» nous fait part de sa réflexion sur les BRICS et des perspectives d'adhésion de l'Algérie à cette organisation.

En 2001, un économiste Goldman Sachs, Jim O'Neill, affirmait que les économies du Brésil, de la Russie, de l'Inde et de la Chine étaient appelées à connaître un développement rapide, ce qui a donné ainsi naissance le 16 juin 2009 à l'acronyme BRIC terme initial inventé en 2001 qui s'enrichira de la lettre (S) suite à l'adhésion de l'Afrique du Sud en 2011. Une organisation qui s'est constituée en s'inspirant de l'esprit de Bandung, voulant lutter contre un ordre mondial unipolaire, celui qui semblait s'être mis en place lors de l'effondrement de l'ex- Union Soviétique.

S'agissant des perspectives d'adhésion de notre pays aux BRICS, nous pouvons retenir qu'avec la fin de la montée en cadence du complexe sidérurgique de Bellara (Jijel) qui atteindra en début d'année prochaine, les cinq millions tonnes, la production de l'usine turque d'Arzew-Oran de l'ordre déjà de 3 millions de tonnes, la production d'une dizaine de petites et moyennes entreprises privées déjà opérationnelles et la remise en production du complexe d'Annaba à ses capacités nominales, la production totale d'acier de notre pays passerait à quelques 12 millions de tonnes. Les réserves prouvées de l'Algérie en uranium avoisinent les 29.000 tonnes, l'option du gaz de schiste, l'Algérie possédant le troisième réservoir mondial, environ 19500 milliards de mètres cubes gazeux, et, avec plus de 3 000 heures d'ensoleillement par an, l'Algérie a tout ce qu'il faut pour développer l'utilisation de l'énergie solaire. La position géographique stratégique de notre pays tout au nord du continent Africain, et bien d'autres atouts valorisants dont dispose notre pays et qui seront repris par notre jeune et brillante consœur Zoulikha DJEZIRI.

M. BOULAHDOUR YASSINE Expert-comptable diplômé nous transporte dans le nouveau monde du développement durable et les changements profonds et les enjeux majeurs qui s'annoncent, et surtout, en ce qui concerne notre profession, en commençant par la création d'un nouveau Board à savoir l'ISSB «*International Sustainability Board*».

La structure de l'IFRS Foundation est désormais constituée de deux organes de normalisation, l'International Accounting Standards Board soutenu par son comité technique l'IFRS Interpretations Committee, et l'International Sustainability Standards Board/ISSB (créé le 3

novembre 2021).

L'IASB est responsable de l'élaboration d'un ensemble de normes comptables (appelées «*normes comptables IFRS*») et l'ISSB est responsable de l'élaboration d'un ensemble de normes de reporting de développement durable (appelées «*normes IFRS de reporting de développement durable*»).

Les professionnels du chiffre sont-ils préparés à entreprendre de pair avec les pouvoirs publics, les nouveaux chantiers d'information et d'audit de l'information sur la durabilité dans les institutions nationales et les organisations locales des secteurs privé et public.

Yassine BOULAHDOUR

Expert comptable

Commissaire aux comptes

Membre élu du Conseil National

de l'Ordre National des Experts-Comptables

«Les articles sont rédigés sous la responsabilité de leurs auteurs».

PROJET DE LOI DE FINANCES POUR 2023

PRINCIPALES DISPOSITIONS FISCALES

Par : Mohamed AHMED MESSAOUD, Expert-comptable, Commissaire aux comptes
Mohamed Salim MAGDENOUCHE, Expert-comptable, Commissaire aux comptes
Yassine BOULAHDOUR, Expert-comptable, Commissaire aux comptes



Le PLF 2023 (Projet de Loi de Finances pour 2023) comporte une série de dispositions fiscales intéressant l'entreprise.

Première disposition :

Elle porte sur la modification des conditions de déduction, au plan fiscal, des amortissements par l'harmonisation des durées de l'amortissement fiscal qui seront désormais fixées par arrêté du ministre chargé des finances.

En l'état actuel de la législation fiscale, il est prévu que les montants de l'amortissement admis en déduction pour la détermination du résultat fiscal imposable, doivent être calculés dans la limite de ceux qui sont généralement admis d'après les usages de chaque nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation.

La référence aux usages entraîne une divergence dans la détermination de l'amortissement fiscal, d'une entreprise à une autre, et pour la même catégorie de biens amortissables.

Cette disposition vise à harmoniser les durées de l'amortissement fiscal, qui seront fixées par arrêté du Ministre chargé des finances et d'éviter, ainsi, toute divergence en la matière susceptible de générer des redressements fiscaux et des contentieux.

Deuxième disposition :

Elle porte sur la modification des règles relatives à l'obligation de réinvestissement d'une proportion des avantages fiscaux accordés durant la phase d'exploitation dans le cadre des dispositifs de soutien à l'investissement.

Cette disposition vise à :

- Modifier l'obligation de réinvestir 30% des bénéfices correspondants à des exonérations ou réductions par l'obligation de réinvestissement de 30% du montant des avantages fiscaux accordés durant la phase d'exploitation, dans le cadre des dispositifs de soutien à l'investissement ;
- Se conformer aux dispositions de la Loi n° 22-18 du 24 juillet 2022, relative à l'investissement, qui prévoit une période d'exonération pouvant s'étaler de 03 ans à 10 ans, selon les régimes d'incitation prévus par cette loi ;

La mesure proposée a également pour objet :

- De définir la notion et les formes de réinvestissement ;
- D'apporter des modifications se rapportant aux conditions et modalités de réinvestissement, notamment pour ce qui concerne le décompte du délai de réinvestissement .

Le réinvestissement des avantages accordés au titre d'un exercice dont l'entreprise a bénéficié du régime préférentiel, doit être réalisé dans un délai de quatre (04) ans à compter de la date de sa clôture, étant précisé que l'accomplissement de l'acte de réinvestissement doit être réalisé au titre d'un seul exercice ou échelonné sur plusieurs exercices, dans la limite du délai de quatre (04) années fixé par cet article.

Troisième disposition :

Elle porte sur la modification des règles relatives à la déductibilité en matière de résultat fiscal des charges payées en espèces et sur le relèvement du seuil de leur déductibilité à un million DA.

Cette disposition vise à :

- Harmoniser le seuil de déductibilité des charges payées en espèces, avec celui prévu par l'article 30 du code des taxes sur le chiffre d'affaires, en matière d'exercice du droit à déduction de la TVA et de fixer un nouveau seuil de 1.000.000 DA, et ce, par référence à celui prévu par les dispositions des articles 2 et 3 du décret exécutif n° 15-153 du 16 juin 2015, fixant le seuil applicable aux paiements devant être effectués par les moyens de paiements scripturaux à travers les circuits bancaires et financiers.
- Admettre la déduction des charges dont le paiement s'effectue par versements en espèce dans un compte bancaire ou postal, et ce, sans aucune limitation.

Le décret exécutif n° 15-153 du 16 juin 2015, est pris en application des dispositions de l'article 6 de la loi n° 15-01 du 06 Février 2005, modifiée et complétée, relative à la prévention et à la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, aux termes desquels « tout paiement d'un

montant supérieur à un seuil fixé par voie réglementaire doit être effectué par les moyens de paiement à travers les circuits bancaires et financiers».

Cette mesure a pour objectifs de :

- Favoriser l'inclusion financière et fiscale par la bancarisation de l'argent qui circule en dehors du circuit bancaire;
- Permettre de réduire le risque d'utilisation des faux billets d'argent et de contribuer à l'absorption des billets d'argents usés;
- Offrir des garanties en termes de traçabilité des flux financiers, ce qui permettra de mieux appréhender l'assiette fiscale ;
- Renforcer les efforts de l'administration en matière de lutte contre le blanchiment d'argent.

Quatrième disposition :

Elle porte sur la modification des conditions de déduction du bénéfice imposable, des dépenses engagées dans le cadre de la recherche et développement au sein de l'entreprise et dans l'innovation ouverte et le relèvement du montant de la réduction de l'IBS (impôts sur les Bénéfices des Sociétés) des montants dépenses à 30% et du seuil à 200 millions DA.

Cette disposition vise à :

- Encourager les entreprises à investir dans la recherche et développement, ce qui leur permettrait de gagner en compétitivité en investissant sur le développement de produits plus innovants et concurrentiels, avec des taux d'intégration plus importants.
- À simplifier la procédure en limitant le nombre d'intervenants administratifs pour les entreprises souhaitant investir dans la recherche et développement.

- Élargir l'octroi de cet avantage aux entreprises qui externalisent leurs travaux de recherche et développement dans le cadre de l'innovation ouverte (open innovation) au profit des startups ou des incubateurs.

Cinquième disposition :

Elle porte sur l'amortissement calculé sur une période égale à la durée du contrat d'Ijara.

Dans le cadre de l'encouragement des produits bancaires issus de la finance islamique, il est proposé de compléter le dernier alinéa du paragraphe 3 de l'article 141, en précisant que l'amortissement des biens acquis, dans le cadre d'un contrat d'Ijara est calculé sur une période égale à la durée du contrat d'Ijara, et ce, à l'instar de ce qui est prévu pour les contrats de crédit-bail.

Sixième disposition :

Elle porte sur la modification des règles relatives à la déductibilité en matière de TVA des factures réglées en espèces et sur le relèvement du seuil de leur déductibilité à un million DA.

Le décret exécutif n°15-153 du 16 juin 2015, cité ci-dessus est pris en application des dispositions de l'article 6 de la loi n° 15-01 du 06 Février 2005, modifiée et complétée, relative à la prévention et à la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme, aux termes desquels « tout paiement d'un montant supérieur à un seuil fixé par voie réglementaire doit être effectué par les moyens de paiement à travers les circuits bancaires et financiers » ;

Cette disposition vise à :

- De relever de 100.000 DA à 1.000.000 DA, le seuil relatif à l'exercice du droit à déduction de la TVA afférente à une opération taxable, lorsque le montant de la facture est effectué en espèces ;

- Admettre l'exercice du droit à déduction de la TVA, lorsque le paiement s'effectue par versements en espèce dans un compte bancaire ou postal, sans aucune limitation.

Cette mesure a pour objectifs de :

- Favoriser l'inclusion financière et fiscale par la bancarisation de l'argent qui circule en dehors du circuit bancaire;
- Permettre de réduire le risque d'utilisation des faux billets d'argent et de contribuer à l'absorption des billets d'argents usés;
- Offrir des garanties en termes de traçabilité des flux financiers, ce qui permettra de mieux appréhender l'assiette fiscale ;
- Renforcer les efforts de l'administration en matière de lutte contre le blanchiment d'argent.

Septième disposition :

Elle porte sur l'imposition libératoire des revenus locatifs à un niveau de loyers plus élevé, par le rehaussement dudit seuil à 1.800.000 DA

La loi de finances pour 2022, avait modifié le mode d'imposition, au titre de l'IRG, des revenus provenant de la location à titre civil des propriétés bâties et non bâties, en soumettant ces revenus à:

- Une imposition libératoire d'impôt, aux taux proportionnels, payable au lieu de situation du bien loué, lorsque le montant du loyer est inférieur ou égal à 600.000 DA ;
- Une imposition provisoire (lieu de situation du bien loué), qui s'impute sur l'imposition définitive du revenu global (lieu du domicile fiscal du contribuable), pour les loyers excédant les 600.000 DA.

Le faible montant de ce seuil, a eu pour conséquence un accroissement de l'assiette fiscale soumise à une imposition provisoire, en inadéquation avec les moyens nécessaires pour la gestion efficace de l'assiette imposable en termes de recoupement de l'information et de recouvrement des droits dus.

Huitième disposition :

Elle porte sur l'exclusion du bénéfice de l'exemption, des actes portant vente de locaux à usage commercial ou professionnel se rattachant aux opérations de promotion immobilière.

En l'état actuel de la législation fiscale, les actes portant vente d'immeubles ou fractions d'immeubles à usage principal d'habitation réalisés au titre d'opérations de promotion immobilière, suivant les conditions définies par la réglementation relative à cette activité sont exemptés du droit de mutation prévu à l'article 252 du code de l'enregistrement.

Aucune disposition ne prévoyait expressément, l'exclusion du bénéfice de l'exemption de ce droit au profit des actes de vente de locaux à usage commercial et professionnel, se rattachant aux immeubles ou fractions d'immeubles à usage principal d'habitation, réalisés dans le cadre des opérations suscitées.

Neuvième disposition :

Elle porte sur la fixation des seuils de compétence du Chef du Centre des Impôts (CDI), et du Chef du Centre de Proximité des Impôts (CPI).

Le pouvoir du chef du centre des impôts s'exerce pour prononcer des décisions contentieuses portant sur des affaires dont le montant est inférieur ou égal à soixante-dix millions de Dinars Algériens (70.000.000 DA).

Le pouvoir du chef du centre de proximité des impôts s'exerce pour prononcer des décisions contentieuses portant sur des affaires dont le montant est inférieur ou égal à trente millions de Dinars Algériens (30.000.000 DA).

Dixième disposition :

Elle porte sur la fixation des seuils de compétence de l'administration centrale, sur saisine du directeur des impôts de wilaya, à l'égard de toute réclamation contentieuse dont le montant excède trois cents millions de Dinars Algériens (300.000.000 DA).

En l'état actuel de la législation fiscale en vigueur, le directeur des impôts de wilaya est compétent pour le traitement des recours contentieux, portant sur des montants de droits, amendes et pénalités d'assiette inférieurs ou égaux à 200.000.000 DA.

Dans le cadre de la poursuite du processus de déconcentration des décisions contentieuses, pour lesquelles l'administration centrale est compétente, et eu égard à la dépréciation de la valeur de la monnaie nationale, il est proposé le relèvement du seuil à partir duquel elle se prononce, par avis conforme, sur les recours contentieux, en le portant de 200.000.000 à 300.000.000 DA.

Onzième disposition :

Elle porte sur le relèvement du seuil de compétence à partir duquel le DGE, est tenu de requérir l'avis conforme de l'administration centrale, en le portant à six cents millions de dinars algériens (600.000.000 DA).

Les dispositions de l'article 172-5 et 7 du code des procédures fiscales, telles qu'elles sont actuellement rédigées prévoient que le directeur des grandes entreprises, est compétent pour statuer sur les recours contentieux portant sur des montants de droits, amendes et pénalités d'assiette inférieurs ou égaux à 400.000.000 DA.

LE COMMISSARIAT AUX COMPTES EN MILIEU CONFLICTUEL

Par : Mohamed ZAATRI, Expert-comptable, Commissaire aux comptes



La mission du commissaire aux comptes n'est pas une partie de plaisir ou de façade comme peuvent le penser certains. Outre les diligences et les moyens qu'elles nécessitent,

pour lui permettre d'exprimer une opinion sur les états financiers, le commissaire aux comptes est parfois (pour certains souvent) interpellé ou sollicité pour intervenir dans des situations conflictuelles.

La présente contribution essaie de mettre la lumière sur les limites à ne pas franchir au risque d'être accusé de partial ou d'immixtion dans la gestion.

Lorsqu'on sait que le commissaire aux comptes est appelé à agir vite dans certaines circonstances prévues bien évidemment par le législateur, la limite de l'immixtion dans la gestion n'est pas aisée à définir, on ne peut que lui conseiller de la prudence et de ne pas confondre vitesse et précipitation. L'adage dit «*hâtez-vous lentement*», d'où la nécessité de faire vite ce qui ne presse pas pour pouvoir faire lentement ce qui presse.

Cependant ceci ne doit pas se faire au détriment d'une bonne gestion de chaque situation. Car comme disait Jules Renard «*avec la prudence, on peut faire toutes espèces d'imprudences*».

La création d'une entreprise en grande pompe

La lune de miel entre les actionnaires ou les associés, entre les nouveaux administrateurs et les dirigeants des sociétés n'est qu'éphémère. Leur grand amour apparent lors de la constitution de la société ou la première rencontre s'évapore au fur et à mesure que les

affaires prospèrent ou traverse des périodes de turbulences. C'est dans ces situations que les responsabilités doivent être prises pour éviter tout blocage de l'activité dont les préjudices sont souvent désastreux. La même scène se répète souvent un peu partout dans les entités quelque soit leur importance, il n'y a que le décor qui change.

Le commissaire aux comptes nommé par l'assemblée constitutive bien que neutre et indépendant assiste à la fête et parfois est invité pour célébrer la naissance du nouveau née. Il lui arrive aussi d'assister à son enterrement lorsque ces mêmes actionnaires ou associés, administrateurs et dirigeants décident de la liquidation de cette même société.

Le parcours est parfois long mais parfois court tel un rêve. Ce n'est peut être pas le même commissaire aux comptes qui a assisté à la naissance mais peu importe, c'est toujours un commissaire aux comptes qui assiste au déroulement des événements avant, au cours ou à la fin de la vie de la société. Ceci découle bien sûr du fait que le législateur rend obligatoire pour certains types de sociétés sa nomination par l'assemblée générale des actionnaires.

Une responsabilité personnelle

Nommé pour vérifier la régularité et la sincérité des états financiers, le commissaire aux comptes assume plusieurs responsabilités en même temps. Il assume une responsabilité civile (quant aux relations contractuelles), une responsabilité disciplinaire (quant à l'honorabilité prévu par le code de déontologie de la profession) et une responsabilité pénale (quant aux infractions et délits punis par la loi). Toutes ses responsabilités sont précisées par le législateur et demeurent comme une

épée de Damoclès sur la tête du commissaire aux comptes. Il doit y faire face sans relâche et dans certains il peut être poursuivi même après la fin de son mandat.

L'on constate qu'outre la formation technique qu'il doit maîtriser lors de l'examen des comptes, le commissaire aux comptes ne peut ignorer les aspects de l'environnement juridique qui le cite nommément.

Nous pensons qu'il serait utile de les rappeler pour être plus précis.

La loi 10.01 cite la responsabilité dans plusieurs dispositions l'article 12 stipule que « *L'expert-comptable, **le commissaire aux comptes** et le comptable agréé disposent chacun d'un bureau unique qu'ils gèrent pour leur propre compte et **sous leur responsabilité** ou sous la forme d'une société ou d'un groupement* »

Dans l'article 22 va dans le même sens « *Est commissaire aux comptes, au sens de la présente loi, toute personne qui, en **son nom propre et sous sa propre responsabilité**, a pour mission habituelle de certifier la sincérité, la régularité et l'image fidèle des comptes des sociétés et des organismes, en vertu des dispositions de la législation en vigueur* ».

Nous citons également l'article 57 de cette même loi qui stipule que « *Les travaux des experts-comptables, des commissaires aux comptes et des comptables agréés sont effectués **sous leur nom patronymique propre et sous leur responsabilité personnelle**, même s'ils sont constitués en société, et ne doivent revêtir aucun pseudonyme* ».

La responsabilité peut parfois découler d'un simple fait, qui entraîne d'autres faits et la suite n'est pas prévisible. « *Dans une avalanche, aucun flocon ne se sent jamais responsable* » disait Stanislaw Jerzy Lec

Certains articles de la loi 10.01 qualifient la responsabilité de manière claire. Nous reprenons quelques unes à titre d'illustration.

Ainsi la **responsabilité civile** est prévue par l'article 59 qui stipule que « *Le commissaire aux comptes a **une responsabilité générale de diligence et une obligation de moyens et non de résultats*** ».

Ce qui est aussi prévu par l'article 61 « ***Le commissaire aux comptes est responsable envers l'entité contrôlée des fautes commises par lui dans l'accomplissement de ses fonctions. Il répond solidairement, tant envers l'entité qu'envers les tiers, de tout dommage résultant d'infraction aux dispositions de la présente loi...*** ».

La **responsabilité pénale** est prévue dans l'article 62 qui stipule que « ***La responsabilité pénale de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée pour tout manquement à une obligation légale*** ».

Le code de commerce l'évoque dans de nombreux articles. Ainsi l'article 715 bis 13 stipule que « les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale les irrégularités et inexactitudes relevées par eux, au cours de l'accomplissement de leur mission. En outre, ils révèlent au procureur de la république les faits délictueux dont ils ont eu connaissance.

Il est même puni dans le cas contraire. L'article 830 cité ci-après est très précis.

Enfin la **responsabilité disciplinaire** est prévue par l'article 63 qui stipule que « ***La responsabilité disciplinaire de l'expert-comptable, du commissaire aux comptes et du comptable agréé est engagée devant la commission de discipline du conseil national de la comptabilité, même après leur démission, pour toute infraction ou manquement***

aux règles professionnelles, techniques ou déontologiques commise pendant l'exercice de leur fonction».

Pompier, Arbitre ou Gardien de la paix

Les conflits d'intérêts, les intérêts des uns ou des autres sont à l'origine de nombreux litiges. Parfois par égoïsme (même si **prendre soin de soi, ce n'est pas égoïste**) certains oublient la mission noble dont sont mandatés les actionnaires et dirigeants de la société qui emploie plusieurs personnes lesquelles font vivre de nombreuses familles. Même si nous leur accordons qu'ils sont là pour leurs intérêts, leur gestion de ces intérêts doit prendre en compte les intérêts des autres parties prenantes qui sans elles, il n'y a point d'avancée dans les affaires. Ainsi est pour le moins que l'on puisse dire le comportement général de ou des initiateurs du projet d'une entité quelconque.

C'est une évidence nous dira-t-on. *«Cen'est pas de la bienveillance du boucher, du marchand ou du boulanger que nous attendons notre dîner, mais du soin qu'ils apportent à **leurs intérêts**. Nous nous adressons pas à leur humanité, mais à leur **égoïsme** » Adam Smith.* Cependant il n'est pas inopportun d'accorder de la considération à ceux qui contribuent à la création de la richesse de la société. Henry Ford disait que *« lorsque j'examine mon bilan, je constate qu'il y a deux choses qui manquent : la valeur de mes marques et la valeur de mes hommes ; et pourtant ils sont la source de ma richesse ».*

On assiste parfois à des batailles juridiques entre les dirigeants et les actionnaires, entre les administrateurs et les dirigeants et même entre les actionnaires eux mêmes.

Ceci conduit parfois à une vacance des organes de gestions qui menace la continuité de l'activité de la société.

L'intervention du commissaire aux comptes dans ces conflits qui lui sont imposés, doit être à temps au bon moment et selon les dispositions prévu par le législateur. Le législateur lui a défini sa mission pour agir selon les dispositions légales. Ni pompier, ni arbitre, ni gardien de la paix et pourtant d'une manière ou d'une autre il doit agir dans le cadre réglementaire qui lui est défini.

Il veille à l'égalité des actionnaires. Ce qui permet d'apaiser les tensions et remettre les pendules à l'heure à quiconque voudrait abuser de son pouvoir au détriment d'un autre actionnaire.

Le code de commerce stipule dans son article 712 relatif à la réduction du capital décidé par l'Assemblée générale extraordinaire *«qu'en aucun cas, elle ne peut porter atteinte à l'égalité des actionnaires».*

Dans ses missions le législateur lui confie la mission de s'assurer que l'égalité de traitement des actionnaires est respectée quelque soit le sujet qui les concerne (égalité du droit à l'information, respect de l'égalité en cas de partage des avantages...). Ainsi l'article 715 bis 4 du code de commerce stipule que *«les commissaires aux comptes s'assurent que l'égalité a été respectée entre les actionnaires».*

Ainsi aucun traitement de faveur ne doit être réservé à un actionnaire au détriment d'un autre et ce dans le respect des lois et des statuts de la société.

Le législateur a prévu les sanctions en cas du non respect d'un tel droit des actionnaires.

L'article 827 du code de commerce stipule que *«seront punis d'une amende de 20.000 DA à 200.000 DA, le président ou les administrateurs d'une société par actions qui, sciemment, auront procédé à une réduction du capital social : sans respecter l'égalité des actionnaires».*

Il a puni également le commissaire aux comptes qui n'aurait pas révélé les faits délictueux dont il prend connaissance au procureur de la république.

C'est ce qui est prévu par l'article 830 qui stipule que « sera puni d'un emprisonnement d'un an à cinq ans et d'une amende de 20.000 DA à 500.000 DA, ou de l'une de ces deux peines seulement, tout commissaire aux comptes qui aura, sciemment, donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société ou qui n'aura pas révélé au procureur de la république, les faits délictueux dont il aura eu connaissance ».

L'avenir de la société est parfois lié à la vigilance du Commissaire aux comptes dans le traitement de l'information. A titre d'illustration les professionnels très au fait des normes comptables savent que « La rapidité répond au besoin de rendre l'information accessible aux décideurs à temps pour qu'elle ait la capacité d'influencer leurs décisions. De manière générale,

plus l'information date et moins elle est utile ». Cadre conceptuel des IAS/IFRS (QC29).

Et pour cause *Bill Gates* disait que « Les gagnants seront ceux qui restructurent la manière dont l'information circule dans leur entreprise ».

La procédure d'alerte est-elle une immixtion dans la gestion ?

Contrairement à ce que peuvent penser les dirigeants des sociétés, le commissaire aux comptes peut intervenir s'ils ne le font pas

lorsque la continuité de l'exploitation de la société est menacée. C'est son appréciation des faits, son sentiment du danger qui le conduit à agir au bon moment. Il est vrai que les fausses alertes mettent en jeu sa propre crédibilité. Et puis même si les fausses alarmes amoindrissent en général le sentiment du danger, mais vaut mieux une fausse alerte qu'une alerte non déclenchée lorsqu'il le fallait.

Le législateur n'a pas posé de contraintes majeures au professionnel dans l'exercice de sa mission, comme pourraient le penser par ignorance certains dirigeants de sociétés.

L'article 715 bis 11 du code de commerce est précis. Il stipule que « le commissaire aux comptes **«peut»** demander des explications au président du conseil d'administration ou au

directoire qui est tenu de répondre sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, qu'il a relevés à l'occasion de l'exercice de sa mission ».

Le mot «**Peut**» est important.

Certains l'ont interprété autrement en abondant dans le sens de «**doit**» dans le but de limiter son action et garder leur influence sur le cours des événements et le devenir de la société. Le législateur ne l'oblige pas, il lui laisse le choix en utilisant le mot «**peut**». Ceci afin de lui laisser le jugement approprié de la situation et de l'action à entreprendre en cas d'urgence. Ainsi l'article 715 bis 11 stipule que « le commissaire aux comptes établit un rapport spécial qui est présenté à la plus prochaine assemblée générale **ou**



en cas d'urgence à une assemblée générale extraordinaire qu'il convoque lui-même pour lui soumettre ses conclusions».

La jurisprudence a admis qu'en cas d'urgence, il y a lieu de saisir le commissaire aux comptes par l'intermédiaire des organes de gestion.

حيث أنه مادام الطالبة تقرر بحالة الاستعجال،
عليها مراسلة مندوب الحسابات

(Extrait d'un jugement rendu par le tribunal)

L'arrêté du 24 juin 2013 stipule que «- Lorsque les faits et événements analysés par le commissaire aux comptes lui font confirmer, **par son jugement personnel, l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation,** il met en œuvre la procédure d'alerte prévue, notamment par les dispositions de l'article 715 bis 11 du code de commerce». §8.6

Ceci montre qu'outre la responsabilité mise en évidence par le législateur, celui-ci lui confère certaines prérogatives pour agir. Il n'y a donc aucune disposition qui a mis des contraintes, ni des doutes sur l'objectivité du commissaire aux comptes pour agir dans l'intérêt de la société.

Quand peut-on parler d'immixtion dans la gestion

L'immixtion dans la gestion est interdite au commissaire aux comptes au sens de l'article 715 bis 4 du code de commerce qui stipule que «l'assemblée générale ordinaire des actionnaires désigne, pour trois (03) exercices, un ou plusieurs commissaires aux comptes choisis parmi les professionnels inscrits sur le tableau de l'ordre national. Ils ont pour mission permanente, à **l'exclusion de toute immixtion** dans la gestion, de vérifier les livres et les valeurs de la société et de contrôler la régularité et la sincérité des comptes sociaux...De même qu'ils peuvent convoquer l'assemblée générale en cas d'urgence».

Le législateur n'a pas défini l'immixtion dans la gestion, ce qui laisse le professionnel en état de vigilance permanente au cours de son intervention.

L'immixtion est qualifiée souvent d'ingérence directe ou indirecte dans la gestion. Elle doit être faite de manière influente dans les affaires de la société. Au regard de sa mission permanente, il ne doit en aucun cas s'ingérer dans la gestion. C'est pourquoi le commissaire aux comptes doit s'abstenir même, de donner des conseils pouvant amener certains membres de l'entité à les prendre (argent comptant) en considération dans leurs actions voire les exécuter. La forme écrite ou verbale importe peu. Les conséquences préjudiciables peuvent lui être reprochées d'immixtion dans la gestion en cas de preuve. Ce qui est formellement interdit par les dispositions précitées.

Tout d'abord parce que sa mission est définie par le législateur (voir l'article 715 bis 4 ci-dessus), ensuite la loi a confié la mission de **conseil** à un autre professionnel par l'article 19 de la loi 10.01 qui stipule que «L'expert-comptable est seul habilité à procéder à l'audit financier et comptable des sociétés et organismes. **Il est habilité à prodiguer des conseils aux sociétés et organismes en matière financière, sociale et économique**».

Pour protéger également le commissaire aux comptes et éviter toute immixtion dans la gestion, le législateur a prévu parmi les cas d'incompatibilité entre autres ce qui suit «En vue de permettre l'exercice de la profession d'expert-comptable, la profession de commissaire aux comptes et la profession de comptable agréé en toute indépendance intellectuelle et morale, sont incompatibles avec lesdites professions au sens de la présente loi :

L'exercice cumulé de la profession d'expert-comptable et de commissaire aux comptes

auprès d'une même société ou organisme», article 64 de la loi 10.01

Cette séparation elle ne peut être plus claire montre que le commissaire aux comptes ne peut prodiguer des conseils de quelque forme que ce soit. Outre les incompatibilités prévues par le législateur, être juge et partie n'est point dans l'intérêt de l'entité contrôlée ni dans celle du commissaire aux comptes.

Le législateur a défini la mission des trois corps professionnels qui peuvent intervenir de manière séparée et pourquoi pas de manière simultanée dans la réussite de la vie économique des entreprises qui leur font appel. Ils peuvent intervenir tous les trois chacun dans son domaine tel que défini dans la loi. Et pour rire *Coluche* disait «*Mesdames, un conseil. Si vous cherchez un homme beau, riche et intelligent... prenez en trois*». Le compte est bon pour nos professionnels (Nous nous sommes abstenus volontairement de citer les trois corps professionnels dans un ordre ou dans l'autre pour éviter toute interprétation). Ils demeurent tous des confrères et leur intervention est toujours profitable à l'entité.

Il ressort clairement que les «recommandations» du commissaire aux comptes, sous entendu par certains comme «**conseils**» et pourquoi pas «**directives**» doivent être précises et limitées à sa mission essentielle qui est «de vérifier les livres et les valeurs de la société et de contrôler la régularité et la sincérité des comptes sociaux.

Ceci ne remet point en cause ses qualifications voir ses compétences, mais c'est les circonstances de son intervention en qualité de commissaire aux comptes qui lui interdisent d'outre passer sa mission principale.

L'accomplissement de sa mission principale qui est largement présente dans les normes d'exercice de la profession de commissaire aux comptes et édictée par les diverses dispositions législatives paraît suffisante pour assumer les responsabilités citées précédemment.

Les qualificatifs erronés à notre avis d'accompagnateur, de partenaire et de conseiller de l'entité, utilisés à tort par certains organes et dirigeants de société méritent d'être remis dans leur contexte.

La procédure d'alerte est un acte de gestion par excellence confié au commissaire aux comptes en cas de menace de continuité d'exploitation pour protéger les intérêts de l'ensemble constituant l'entité économique, ne doit pas être interprété comme un blanc seing pour agir selon le bon vouloir du commissaire aux comptes dans la vie de la société contrôlée.

Carence ou absence des organes de gestion et autres cas

Outre les cas de menace sur la continuité cités par l'arrêté du 23 juin 2013, certains conflits conduisent parfois à la vacance des organes de gestion, soit par démission ou absence de quorum.

La menace sur la continuité de l'exploitation de l'entité doit être le seul motif qui conduit le commissaire aux comptes à convoquer les actionnaires en vue de remédier à une telle situation.

En l'absence des organes de gestion prévu par l'article 715 bis 11, le commissaire aux comptes est seul compétent pour convoquer les actionnaires en assemblée générale.

Le commissaire aux comptes peut être informé, s'il ne l'a pas déjà, par les dirigeants en activité ou les actionnaires s'ils ne

peuvent obtenir le quorum prévu par les textes législatifs pour convoquer l'assemblée générale. Cependant son analyse des faits peut suffire pour agir conformément à la loi en cas d'urgence.

La loi lui confère la possibilité de convoquer les actionnaires en assemblée générale dans d'autres cas et en cas d'urgence pour leur présenter son rapport sur la menace qui pèse sur la continuité d'exploitation. Il s'agit d'un rapport spécial dont le contenu est prévu par l'arrêté du 23 juin 2013 fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes.

Il nous a paru utile de rappeler les cas prévus cet arrêté :

« **8.3-** *Le commissaire aux comptes analyse, dans le cadre de sa mission, certains faits ou événements qui, pris en compte ensemble ou isolément, constituent des indicateurs conduisant à s'interroger sur la continuité d'exploitation et notamment :*

1/ Indicateurs de nature financière :

- *Capitaux propres négatifs ;*
- *Incapacité à payer les créanciers à échéance ;*
- *Emprunts à terme fixe venant à échéance sans perspective réaliste de reconduction ou de possibilité de remboursement ;*
- *Recours excessif à des crédits à court terme pour financer des actifs à long terme ;*
- *Indications de retrait du soutien financier par les prêteurs ou les créanciers ;*
- *Capacité d'autofinancement insuffisante et persistante ;*
- *Ratios financiers clés défavorables ;*
- *Pertes d'exploitation récurrentes ou détérioration importante de la valeur des actifs d'exploitation ;*
- *Arrêt de la politique de distribution de dividendes ;*

- *Incapacité à obtenir du financement pour le développement de nouveaux produits ou pour d'autres investissements vitaux.*

2/ Indicateurs de nature opérationnelle :

- **Départ du personnel clé sans remplacement** ;
- *Perte d'un marché important, d'une franchise, d'une licence ou d'un fournisseur principal ;*
- **Conflits sociaux graves** ;
- *Pénuries durables de matières premières indispensables.*

3/ Autres indicateurs :

- *Non-respect des obligations relatives au capital social ou d'autres obligations statutaires ;*
- **Procédures judiciaires en cours à l'encontre de l'entité** pouvant avoir des conséquences financières auxquelles l'entité ne pourra pas faire face.

8.4- *Le commissaire aux comptes s'informe auprès de la direction de faits ou d'événements, dont elle aurait eu connaissance, pouvant intervenir postérieurement à la période couverte par son évaluation et susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation.*

8.5- *Lorsque des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation ont été identifiés, le commissaire aux comptes :*

- *Examine les plans d'actions de la direction pour faire face aux problèmes relevés dans le but de poursuivre l'exploitation ;*
- *Rassemble des éléments probants suffisants et appropriés pour confirmer ou infirmer l'existence d'une incertitude significative sur la continuité d'exploitation ;*
- *Obtient une déclaration écrite de la direction concernant ses plans d'action pour l'avenir.*

8.6- Lorsque les faits et événements analysés par le commissaire aux comptes lui font confirmer, **par son jugement personnel**, l'incertitude significative sur la continuité d'exploitation, **il met en œuvre la procédure d'alerte** prévue, notamment par les dispositions de l'article 715 bis 11 du code de commerce.

8.7- Lorsque le commissaire aux comptes constate un retard important et inhabituel dans l'arrêté des comptes annuels, et notamment lorsqu'il est fait application des dispositions de l'article 676 du code de commerce, prévoyant une demande à la juridiction compétente statuant sur requête, un report de délai pour la tenue, de la réunion de l'assemblée générale ordinaire et de l'organe délibérant habilité, il s'enquiert des raisons l'ayant motivé».

Après présentation de son rapport, c'est aux actionnaires de prendre le contrôle du déroulement de l'assemblée générale convoquée en prenant les résolutions

qu'ils jugent appropriées selon les diverses situations présentées par le commissaire aux comptes (souvent par la désignation de nouveaux administrateurs ou remédier à la situation qui a conduit à leur convocation) pour assurer la continuité de l'exploitation normale de l'entité.

L'assemblée générale des actionnaires est souveraine et en aucun cas le commissaire aux comptes ne peut s'immiscer dans le déroulement des travaux de celle-ci. Il s'agit de l'organe en mesure de prendre les décisions dans l'intérêt des actionnaires.

«Se réunir est un début, rester ensemble est un progrès, travailler ensemble est la réussite», disait (Henry Ford, industriel).

Mohamed ZAATRI
Expert-comptable
Commissaire aux comptes



NORMES DE L'IFAC RELATIVES À LA QUALITÉ : LE GRAND CHAMBOULEMENT

Par : Mourad ELBESSEGH, Commissaire aux comptes, Comptable agréé



Une grande réforme a été engagée par l'AASB (International Auditing and Assurance Standards Board) relevant de l'IFAC (International Federation

of Accountants) en ce qui concerne la gestion de la qualité des travaux d'audit.

Ce grand chamboulement considère aussi bien le contrôle de qualité à déployer au sein du cabinet d'audit mais évidemment avec des implications sur le contrôle qualité institutionnel ou ordinal.

1. Les principaux changements

Ces changements concernent la qualité des travaux d'audit. Désormais il y a trois normes de gestion de la qualité (ISQM1, ISQM2 dont l'ancêtre est IASQC 1 et ISA 220 révisée). L'I.A.A.S.B avait identifié depuis plusieurs années la nécessité de réformes, suite à des échanges avec les utilisateurs et aux critiques qu'elle a recueillies. L'I.A.A.S.B avait ressenti le besoin de développer et de réviser ces normes dès 2013, mais ce n'est qu'en septembre 2020 qu'elle a approuvé ces révisions donnant lieu à leur publication qui est intervenue en décembre 2020 après validation du «due process». Ces normes entrent en vigueur en décembre 2022 avec évidemment et comme d'habitude, une invitation vivement souhaitée à les appliquer par anticipation.

Concrètement les systèmes de gestion de la qualité des cabinets vont devoir être conçus et être prêts à fonctionner à compter de cette date pour les missions d'audit et les contrôles de qualité. Les missions devront être réalisées en application des nouvelles normes pour les exercices qui commencent à compter du 15

décembre 2022. Pour permettre cette entrée en vigueur de ce triptyque de normes qualité, l'IAASB a aussi prévu de développer des documents de mise en œuvre qui sont d'ores et déjà publiés.

Lors de ces échanges avec les utilisateurs et autres parties intéressées, l'IAASB avait constaté un certain nombre de besoins importants comme par exemple la nécessité d'accorder de l'intérêt à la «gouvernance et leadership» et également de donner à la culture de l'exemple qui vient du sommet du cabinet et qu'on appelle communément «tone at the top», toute l'importance requise.

On avait constaté aussi, l'émergence de nouvelles tendances par exemple sur la façon dont les cabinets communiquent avec leurs parties prenantes, mais aussi la nécessité de traiter de la problématique des cabinets qui s'appuient parfois à tort et à travers, sur ce qu'ils obtiennent et qui provient de leurs réseaux.

On avait recensé aussi des difficultés rencontrées par des petits cabinets pour mettre en œuvre des normes disproportionnées mais que l'on doit tenir compte dans une revue de la qualité des audits.

L'IAASB s'est attelé à conforter le rôle de l'associé responsable de la mission et enfin consolider certains aspects sur les contrôles de qualité de la mission.

Dans ces trois nouvelles normes que l'IAASB a publiées, les exigences en matière de gestion de la qualité ont été renforcées, ce qui devrait conduire à renforcer la confiance et répondre aux difficultés qui ont été relevées par les parties prenantes.

Ces normes révisées prennent en compte aussi les tendances émergentes et les nouvelles technologies avec un centre d'intérêt renforcé

sur l'efficacité de la gestion de la qualité par les cabinets et par les responsables associés en charge de la mission.

2. La trilogie des normes qualité

Ces normes de gestion de la qualité sont composées de trois normes indissociables.

- **La norme ISQM1 «Gestion de la qualité par des cabinets qui réalisent des missions d'audit ou d'examens limités ou d'autres missions ou de services connexes»**

Cette norme ISQM1 remplace en partie la précédente norme IASCQ1 qui était déjà consacrée au contrôle de la qualité. Elle traite de la responsabilité du cabinet en matière de qualité qui est appréciée grâce à un système de gestion de la qualité. Ce système est nécessaire car c'est le mécanisme qui crée un environnement qui permet et qui assiste les équipes d'audit dans la réalisation des missions.

La norme ISQM1 est très importante parce qu'elle s'applique à tous les cabinets qui réalisent des missions en application des normes de l'IAASB. Cela inclut donc bien sûr les cabinets qui réalisent des audits et des examens limités de compte mais également les cabinets qu'ils font d'autres missions d'assurance en application des normes ISRE (international Standard on Review Engagements).

- **La norme ISQM2 «Revue de la qualité des missions»**

Cette norme traite des contrôles de qualité de la mission et bien qu'il s'agisse d'une nouvelle norme de nombreux éléments proviennent également de la norme IASCQ1. Cette norme d'audit qui s'applique aux audits de compte, traite de la façon dont la qualité est gérée dans une mission d'audit par le responsable en charge de la mission et comment il va appliquer le système évoqué plus haut.

- **La norme ISA 220 «Gestion de la qualité d'une mission»**

Cette norme qui a été révisée à la lumière des deux précédentes normes, traite des responsabilités des dirigeants dans la promotion et la diffusion de la qualité, du choix des personnes et de la documentation à confectionner et à préserver.

3. Les principales modifications

Il y a eu des modifications de fond très importantes qui ont été réalisées parmi lesquelles celle du passage de la notion de contrôle à une notion de gestion de la qualité. C'est une évolution majeure qui est fondée sur une approche fondée sur les risques, autrement dit sur la gestion des risques en matière de qualité. Par ailleurs, la norme s'inscrit dans une démarche proactive qui s'attache aux flux d'informations au sein du système afin qu'il puisse y avoir des mesures correctives appropriées et une amélioration permanente.

Cette approche qui est fondée sur les risques va aussi faciliter un système sur mesure et adaptable puisque les réponses aux risques vont cibler les zones d'achoppement potentielles d'une part et tenir compte de la nature et des circonstances du cabinet dans les missions que le cabinet réalise.



Diagramme développé par l'IFAC.org

Ce système a donc été conçu pour pouvoir être utilisé dans des cabinets de toutes tailles et comme illustré dans le diagramme, on constate que le système comprend dix composantes.

Toutefois, il y a une différence fondamentale et on le perçoit grâce à l'interconnexion de ses composantes. La nouvelle norme conduit à un système plus itératif et intégrée de la gestion de la qualité ou le cabinet approche la qualité de façon globale et s'adapte à ce qui est nécessaire et à tous les éléments en même temps plutôt que de s'attacher à un élément pris isolément. En conséquence, pour atteindre cet objectif la norme a été développée pour montrer les relations qui existent entre les différentes composantes et comment elles interagissent entre elles.

A l'instar du mécanisme d'une horloge ou les pièces sont imbriquées et assemblées les unes aux autres pour donner un mouvement d'ensemble harmonieux et pour entraîner les aiguilles dans un déplacement coordonné, la qualité doit être revue et contrôlée au sein même du cabinet et la gouvernance et le leadership, convaincus de ses bienfaits sur les travaux qu'ils produisent, doivent jouer un rôle de premier plan.

4. La mise en œuvre au sein des cabinets

L'IAASB est convaincu que la combinaison des modifications de la norme va engendrer des transformations de fonds dans les cabinets et il est probable que ces normes vont avoir des conséquences non seulement sur les équipes qui sont impliquées directement dans la réalisation des missions mais également sur des structures du cabinet qui évidemment ne sont pas intégrés directement dans les missions comme par exemple le département informatique ou département des ressources humaines.

En conséquence, au moment de la préparation de la mise en œuvre des nouvelles normes, les cabinets vont devoir prendre en compte avec attention la façon dont ils vont gérer cette transition plus que pour toute autre norme de l'IAASB.

- Réfléchir à la nécessité de réorganiser le cabinet ;
- Se poser la question sur la façon dont la direction du cabinet va être impliquée ;
- Penser sur la manière de diffuser l'information sur ces évolutions au sein du cabinet ;
- Songer aux investissements nécessaires à engager.

Les grands cabinets se sont déjà investis lourdement dans les implémentations de ces changements au sein de leurs structures. Une campagne de sensibilisation a été engagé avec des travaux de fond.

Ceci est parfaitement valable en Algérie, si on devait adopter ces normes. La perception de la qualité, son fonctionnement et son management sont à reconsidérer totalement.

5. Les composantes du système de gestion de la qualité

La composante qui est au cœur du diagramme (ci-dessus présenté), considéré comme le support principal de tout le système c'est la *gouvernance et le leadership* du cabinet. En effet, si la gouvernance et le leadership ne sont pas impliqués dans la qualité et ne prennent pas des mesures pour favoriser l'épanouissement d'une culture de qualité dans l'ensemble du cabinet, l'effet est nul car l'environnement serait instable pour le système.

La nouvelle norme va traiter de façon plus approfondie des rôles et des responsabilités du leadership tout en situant de manière précise

qui est le responsable de façon ultime du système de gestion de la qualité. Elle clarifiera autant les rôles des autres personnes qui ont des positions importantes dans le système. La norme précisera également les compétences appropriées pour assumer ces rôles y compris le fait que ces personnes doivent avoir un niveau d'autorité et d'influence suffisant dans le cabinet.

Il est question aussi de s'assurer qu'il existe des modalités de communication entre les personnes qui ont la responsabilité ultime du système de gestion de la qualité et enfin des actions à prendre, des comportements que le leadership doit adopter et des engagements sans faille en matière de qualité

Ainsi, dans la norme il est expressément évoqué de nouvelles exigences en matière de prise de responsabilité du leadership, comme par exemple celle de procéder à une évaluation périodique du rôle du leadership dans l'instauration au sein du cabinet d'une culture orientée vers la qualité.

Les personnes qui ont la responsabilité ultime du système de gestion de la qualité, tel que le dirigeant du cabinet, doivent évaluer annuellement l'efficacité du système de gestion de la qualité pour s'assurer que la culture diffusée au sein du cabinet soit axée sur la qualité et par voie de conséquence que le service rendu par le cabinet soit homogène.

Un système de gestion de la qualité ne peut pas fonctionner de façon déconnecté des activités opérationnelles du cabinet. Afin que le système fonctionne correctement, il doit être intégrée dans des décisions opérationnelles et des processus opérants et être un élément essentiel des prises de décision y compris des décisions en matière de stratégie du cabinet.

La norme traite dans la partie sur la gouvernance et le leadership des sujets

comme la planification des ressources y compris des ressources financières, en raison du fait que la qualité est vraiment indispensable et se hisser en premier lieu des préoccupations et en priorité en matière de ressources.

La composante *évaluation des risques*, fondée par excellence sur une approche par les risques, est clairement confirmée. Elle a été incluse pour soutenir une gestion proactive de la qualité. Ceci est parfaitement perceptible dans cette composante, tout en se déclinant implicitement en trois étapes qui sont l'établissement des objectifs (autrement dit le niveau de qualité voulue), l'identification des risques (grâce à une cartographie) et enfin leur évaluation pour aboutir à une conception des réponses à ces risques qualité de manière opérationnelle de telle sorte qu'il y ait une mise en œuvre cohérente.

En conséquence les objectifs de qualité vont représenter l'essentiel des exigences de la norme IASQM1, mais d'un cabinet à un autre il peut y avoir des différences et ceci va conduire les cabinets à établir des procédures spécifiques ou complémentaires selon les circonstances, les caractéristiques des missions et les conditions et les événements qui pourraient déteindre sur la qualité. Par exemple obtenir des déclarations d'indépendance de la part du personnel.

La composante *ressources* a évolué dans son acception par rapport à l'ancienne norme puisque ce sont toutes les ressources nécessaires qui sont considérées. En dehors des ressources humaines qui intègrent le temps de travail des personnes intérieures (associés, responsable du cabinet, employés, ...) ou extérieures au cabinet (par exemple les contrôleurs de la gestion de la qualité que le cabinet sollicite pour faire un audit de la qualité, les prestataires de services externes dans le domaine technologique,...),

un éventail plus large de ressources est pris en considération.

Ainsi, la nouvelle norme traite également des ressources technologiques comme par exemple les outils d'audit ou les applications informatiques utilisés par le cabinet, les ressources intellectuelles par exemple les spécialistes en méthodologie qui élaborent les procédures, les guides, les formulaires, les outils, les ressources financières et autres moyens matériels mobilisables pour réaliser les missions, etc..

La composante sur *l'information et la communication* a une place de choix dans le système. Ces deux volets existent dans l'ancienne norme mais ne sont pas suffisamment développées. Cette composante s'intéresse aux flux continus d'informations et de communication qui traversent le cabinet et qui sont vitaux dans le fonctionnement d'un système de qualité.

Le flux d'information est de par sa nature continue et sans rupture. Il participe dans une large mesure à l'instauration d'une culture de cabinet. C'est pourquoi, il est généralement mené directement par le leadership à travers tout le cabinet.

Il est donc évident que le cabinet doit concevoir un système d'information avec un processus pour identifier, capturer, transmettre, conserver et protéger l'information.

La norme traite évidemment de la communication interne mais également de la communication externe.

Dans la communication interne, il est mis en évidence les flux d'information qui circulent de bas en haut dans le cabinet et inversement. Ce sont ces allers et retours d'informations qui permettent une amélioration et une homogénéité dans le travail.

La communication externe découle d'une exigence d'intérêt général puisqu'elle vient encourager les cabinets à communiquer de façon transparente avec les parties prenantes sur le système de gestion de la qualité, en l'occurrence quand l'entreprise est cotée en bourse ou lorsque l'entité fait appel à l'épargne publique.

Il est tout à fait acceptable que les cabinets peuvent communiquer de différentes façons (étendue, périodicité, mode) ce qui suscitera l'innovation permanente.

La composante *acceptation et maintien* de relations clients et de missions spécifiques, concerne les conditions que le cabinet doit se fixer pour accepter ou maintenir une mission en fonction des informations qu'il aurait obtenu du client et en particulier de ses valeurs éthiques, de la capacité de réaliser la mission conformément aux normes professionnelles et aux textes législatifs et réglementaires, *du niveau des honoraires demandés qui doivent être en adéquation avec les exigences de la mission.*

La composante *suivie et prises de mesures correctives* qui est une composante capitale en particulier de l'attention accordée sur les activités de surveillance élargie à l'ensemble du système afin que la surveillance soit plus adaptée à la nature, les circonstances et l'étendue des missions.

Par exemple, les résultats que l'on a déjà obtenu des activités de surveillance précédente et où des inspections extérieures constituent une référence appréciable qui permet d'économiser de l'énergie et du temps.

Les inspections sur les missions achevées sont sélectionnées sur une base cyclique afin que les zones à risque soient précisées et les déficiences soient identifiées avec leur caractère répétitif.

La synthétisation des informations va aider à concevoir les mesures correctrices et éventuellement pousser l'investigation vers les causes profondes ou majeures pour que les réponses puissent être mieux adaptées.

Ceci inclut la responsabilité du leadership pour s'assurer que les mesures correctives sont bien été mises en œuvre et fonctionnent correctement.

La norme ne considère pas que les éléments en provenance des réseaux soient toujours fiables et ne peuvent exempter le cabinet de faire des vérifications sur le caractère approprié d'une méthodologie, d'une application, d'un outil ou d'une procédure sans se soucier si ces éléments sont compatibles avec les objectifs du cabinet. Pour le normalisateur, les cabinets sont seuls responsables de ces systèmes et le réseau n'est garant de la qualité. En conséquence, le cabinet doit comprendre ce qui lui provient du réseau et apprécier l'effet sur la qualité de l'utilisation de ces éléments sur son système qualité.

En revanche, on peut comprendre que le but recherché en dernière instance, c'est vraisemblablement l'effet induit sur les réseaux puisque les cabinets vont être amenés à poser des conditions et questions au réseau lorsqu'ils voudront comprendre certains points sur les éléments qui proviennent de chez eux et inciteront de fait ces réseaux à cadrer davantage avec les exigences de la nouvelle norme ISQM1.

La conformité aux *règles de déontologie pertinentes*, au nombre de six (compétence, indépendance, conscience, confidentialité, intégrité objectivité), présuppose que le cabinet doit se fixer les objectifs en matière de compréhension de ces règles en relation avec les missions qu'il réalise afin de les respecter, y compris les parties concernées (réseau, auditeurs externes, fournisseurs de services, ...).

La composante *réalisation des missions* est mentionnée dans le système pour confirmer et appuyer les exigences en matière d'esprit critique et de jugement professionnel. En conséquence, les cabinets sont tenus de développer des procédures et des règles d'éthique qui s'appliquent à ces personnes qu'ils soient membres du cabinet ou externes.

6. Le contenu de la norme ISQM2

Cette norme traite des contrôles de qualité de la mission qui interagit avec la norme ISMQ1 qui englobe un processus d'évaluation des risques en application duquel le cabinet va établir des objectifs de qualité qui sert à évaluer les risques de qualité et préparer des réponses spécifiques.

Parmi ces réponses, figure en premier lieu, le fait que le cabinet développe des règles et des procédures pour identifier les missions qui nécessitent un contrôle de qualité.

L'accent est mis sur la sélection des missions qui vont être soumises à un contrôle de qualité en fonction du niveau du risque, du degré de complexité de la mission, des difficultés rencontrées, ou lorsque des entités sont d'intérêt public. Ceci s'intègre parfaitement dans la nouvelle approche fondée par les risques donc il est nécessaire d'avoir un contrôle de qualité de la mission pour les audits d'entités côtés mais également pour les cas où cela est requis par la loi et la réglementation.

Comment sélectionner les personnes qui vont réaliser les contrôles de qualité de la mission ?

De quelle manière ces contrôles vont être réalisés et comment sont-ils documentés ?

Il se peut que dans certains cabinets, il n'y ait aucune mission à soumettre à un contrôle de la qualité de la mission et dans ce cas la norme ne s'applique pas à de tels cabinets.

Toutefois il faut souligner que compte tenu de la nouvelle approche qui a été retenue dans la norme ISQM1, il est tout à fait concevable que des réponses conçues et mises en place par le cabinet soient retenues pour traiter des risques sur les missions qui méritent une attention particulière.

Un des aspects sur lequel la norme insiste est celui du choix de la ou des personnes qui réalisent ces missions, sur leur état d'esprit et leur objectivité pour s'assurer de sa capacité à apprécier les jugements et les conclusions de l'équipe d'audit.

En conséquence, il a été introduit une nouvelle exigence, celle d'une période de viduité, durée nécessaire pour ce qu'on appelle le refroidissement (dite de cooking), qui est de deux ans, pour qu'un responsable de mission puisse se voir confier le rôle de contrôle de qualité de la mission. On estime que ce délai va permettre au contrôleur de se détacher et donner un avis objectif et indépendant.

La personne en charge du contrôle de qualité de la mission doit être objective, compétente, pragmatique et être disponible pour réaliser ce contrôle. Il peut se faire aider par d'autres membres du cabinet ou des personnes externes au cabinet si le personnel interne n'est pas approprié.

Le contrôle de la qualité doit s'appuyer sur les périodes antérieures et des analyses rétrospectives en tenant compte que les contrôleurs de qualité de la mission soient impliqués à des moments appropriés tout au long des missions, comme il doit ne pas se limiter dans son audit à se conformer à des procédures et des règles du cabinet, mais faire preuve de nouveauté et d'imagination.

7. La norme ISA 220 «Gestion de la qualité d'un audit d'états financiers»

La norme isa 220 révisée s'applique aux audits de comptes. Elle aborde les principes de qualité qui figurent dans les normes ISQM 1 et ISQM 2.

Elle fixe davantage les prérogatives et les responsabilités sur le chef de la mission et sur le fait que le dirigeant du cabinet porte la responsabilité d'ensemble de la gestion de la qualité de la mission. Ce dernier doit créer un environnement dans lequel il place la qualité au centre de ses priorités et ainsi diffuser au sein du cabinet une culture qui favorise des comportements précis de la part des membres de l'équipe d'audit.

La norme couvre un vaste étendue de ressources y compris humaine, que le responsable de la mission doit mobiliser et alerter en cas où elles venaient à être insuffisantes ou indisponibles.

L'associé en charge de la mission est responsable de la direction et de la supervision de l'ensemble de l'équipe d'audit et de la revue de leurs travaux. Ces derniers doivent être adaptées à la nature et aux circonstances de l'audit et aux ressources en présence.

Il doit également s'impliquer dans les communications écrites formelle qui ont été faites à la direction, au gouvernement d'entreprise et aux autorités de tutelle.

La norme ISA 220 révisée mentionne également l'analyse rétrospective que l'associé en charge de la mission doit effectuer avant de prendre la responsabilité d'ensemble de la gestion de la mission en relation avec la qualité.

8. Qu'est que cela implique pour la gestion de la qualité dans le contexte Algérien si ces normes devraient être adoptées ou adaptées ?

Indéniablement de profonds changements dans la perception de la qualité des travaux d'audit sont à entrevoir.

La qualité n'est plus une problématique d'une quelconque instance mais du cabinet avant tout.

Il y a donc une sérieuse réflexion qui doit être engagée au sein des cabinets en commençant entre autres, par la mise en place de procédures qualité, de réponses spécifiées aux risques, de désignation d'un monsieur qualité au sein du cabinet, de mise en œuvre des revues, de l'organisation de la documentation, sans oublier une forte dose

de sensibilisation de tout le personnel affecté aux missions, qui doit s'approprier le système qualité afin de faire de la qualité des travaux un centre d'intérêt et de préoccupation majeure. L'entrée éventuelle de la profession dans les organisations internationales passe obligatoirement par la mise à niveau qui ne sera possible que lorsque la qualité des travaux du professionnel répond et obéit à des standards universels.

Mourad ELBESSEGH
Commissaire aux comptes
Comptable agréé



INTRODUCTION À LA MISSION DE CONTRÔLE QUALITÉ DES CABINETS D'AUDITS

UN PROCESSUS DE VALORISATION AU SERVICE DES CABINETS D'AUDITS

Par : Stoph MEHDIOUI , Expert-comptable, Commissaire aux comptes

PRÉAMBULE



Il est de nature qu'avec l'édition du guide «contrôle qualité» élaboré en 2020 par la commission contrôle qualité chargée de cette œuvre, approuvée par

le Ministère des finances, de présenter une description de ce nouveau dispositif, qui puisse aider à mieux comprendre ses bases intrinsèques. L'application du «contrôle qualité» des cabinets réalisant des missions d'audits, s'inscrit comme un impératif qui ne fait que stimuler l'initiative et lui apporter tout le soutien que cela implique. L'élaboration du guide «contrôle qualité», constitue une démarche dynamique au service de la profession de l'audit légal.

Définition succincte du contrôle qualité

Le contrôle qualité des cabinets d'audits est un moyen dont l'objectif principal est de s'assurer que la réalisation des audits est en adéquation avec les textes applicables et les normes de l'exercice professionnel. Les règles de déontologie et d'éthique sont également partie prenante dans l'évolution du processus de contrôle qualité.

Le contrôle qualité se définit comme :

- Une valeur sûre d'encadrement,
- Un gage essentiel de sécurité,
- Un moyen valorisant la fonction d'audit,
- Un vecteur d'optimisation et de progrès de la qualité de l'audit.

Le contrôle qualité, en tant que mécanisme d'évaluation et d'assistance des cabinets dans leurs pratiques d'audits :

- Contribue au fonctionnement optimal des missions d'audits,
- Participe à l'amélioration de l'intégrité de l'information financière.
- Vise à optimiser la performance,
- Apporte un concours matériel justifié, qui assure que la qualité du travail des cabinets d'audits fait partie des préoccupations majeures.

Le contrôle qualité est perçu comme un outil déterminant au service de la profession et un moyen de stimulation des professionnels dans leur démarche d'accomplissement des missions d'audits.

Les procédures de contrôle qualité font l'objet du manuel approuvé par le Ministère des finances, à travers lequel sont énumérées les lignes directrices de l'exercice de la mission de contrôle assignée.

Ces lignes, portent, à l'échelle de la notion de contrôle :

Sur les modalités de fonctionnement du contrôle qualité, tel qu'exprimé à travers le manuel élaboré par la commission contrôle qualité du CNC.

A l'échelle des cabinets d'audits, sur :

- L'indépendance, l'intégrité et l'éthique,
- Le principe de déontologie,
- L'application stricte des normes comptables,
- Les compétences et capacités professionnelles,
- Le soutien à la formation continue et la vulgarisation des éléments d'informations liés à la profession,
- La tenue et la préservation des documents de base inhérents à la mission d'audit,
- La sincérité des informations ayant conduit à l'opinion sur les comptes.

PERSPECTIVES D'APPLICATION DU CONTRÔLE QUALITÉ

Le guide «contrôle qualité» est centré, essentiellement, sur les modalités d'approche opérationnelle et les différentes étapes qui en résultent. L'autre volet s'oriente vers la pertinence des obligations et exigences professionnelles liées aux missions d'audits, dans le cadre des diligences ponctuelles.

La mise en place et l'application intrinsèque des procédures de contrôle qualité, ainsi que l'obligation de formation à dispenser à tous les acteurs, renforce l'idée :

- De se doter d'un processus de contrôle capable de rehausser le niveau de performance des audits,
- De garantir la qualité individuelle et collective des travaux réalisés par les experts comptables.
- De promouvoir les capacités des professionnels en exercice,
- De contribuer à l'amélioration des procédures par des idées innovantes, en guise de perfectionnement des pratiques d'audit en place,

Le contrôle qualité revêt un caractère de veille et de jugement notamment sur les principes déterminants :

- Du cadre structurel et organisationnel du cabinet, principaux indicateurs de la performance,
- De cohérence des audits avec les normes,
- De bonne conduite des missions d'audits,
- De méthodologie centrée sur les facteurs de risques,
- D'intégrité, de déontologie, d'éthique,
- D'objectivité,
- D'indépendance,
- De secret professionnel, de respect des règles d'exercice professionnel,

- De compétence élargie, d'expérience reconnue,
- De capacités, de maîtrise et de performance des auditeurs.

La mise en place du processus de contrôle qualité, s'inscrit en tant que mécanisme absolument indispensable et décisif dans l'appréciation de la qualité des audits.

Le contrôle qualité est mené selon les étapes suivantes :

- Une programmation est définie selon les principes fixés dans le manuel,
- Désignation des contrôleurs, ou chargés de missions,
- Prise de contact,
- Collecte d'informations préalables,
- Plan d'approche du contrôle,
- Exécution des contrôles sur place,
- Éventuelle concertation entre contrôleurs et collaborateurs du cabinet,
- Rédaction d'un rapport pré-final,
- Organisation d'une procédure contradictoire,
- Rédaction du rapport final.

LES TEXTES

Au vu des textes se référant au contrôle qualité, promulgués, notamment en Europe, notre démarche s'aligne de fait sur ces modèles, par référence aux normes comptables IAS IFRS.

Dans cette perspective, La norme ISQC 1 (International Standard on Quality Control) constitue, avec l'appui du guide H3C, le référentiel de base dans l'élaboration du manuel, avec toutefois, la prise en compte des spécificités adaptées à notre contexte professionnel.

La norme ISA 220 fait également partie des référentiels d'inspiration de *l'élaboration du guide contrôle qualité*.

RAPPEL DU PROCESSUS DE REFORME DE NOTRE SYSTÈME COMPTABLE

- La loi 07-11 du 25/11/2007 portant système comptable financier mis en application à partir du 01/01/2010, exprime l'introduction du système comptable et financier (SCF) inspirée des normes IAS/IFRS.
- La loi 10-01 du 29/06/2010 est venue actualiser l'exercice des experts comptables, commissaires aux comptes et comptables agréés, en harmonie avec le SCF.
- Et en bref, le reste des textes subséquents, entres autres : Décret exécutif n°11-32 du 27 janvier 2011 relatif à la désignation des commissaires aux comptes - Décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier - arrêté du 26 Juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes.
- Le Décret exécutif n°11-24 du 27/01/2011 fixant la composition, l'organisation et les règles de fonctionnement du conseil national de la comptabilité (CNC) est venu couronner le dispositif réglementaire, par la mise en place d'une instance de surveillance et d'accompagnement qui veille sur l'application des règles et procédures comptables.

En outre, la commission contrôle qualité, issue de cette instance, lors de son premier mandat, s'est attelée à la confection d'un guide contrôle qualité, en voie de parution.

En perspective d'un travail complet en la mise en place d'un dispositif réglementaire capable de couvrir l'ensemble des segments fondamentaux de la profession d'audit, il devient indispensable de finaliser la norme

NAA 220, en tant que cadre normatif du contrôle qualité. L'essentiel est de répondre à une exigence forte d'amélioration des capacités de contrôle et de veiller au respect de l'application systématique des règles et normes comptables.

APPROCHE ORGANISATIONNELLE

Le contrôle qualité est à mettre en place selon les conditions requises prescrites dans le manuel officiellement approuvé par le Ministère des finances et la norme NAA 220, éventuellement, en voie d'achèvement.

La taille de la mission est définie en fonction de l'exigence du contrôle qualité que requiert le dossier de l'audit.

Une mission simple ne peut recourir à un contrôle qualité dans les mêmes formes qu'une mission de grande importance. Ce principe est lié à des considérations d'objectivité et de coût.

L'accomplissement des contrôles fait appel à des outils standards, permettant de faciliter :

- La préparation,
- La réalisation,
- Et la restitution des contrôles, en conformité avec les objectifs.

Dans un premier temps, le cabinet inscrit au programme annuel de contrôle, sera informé par courrier dans le but de recueillir son avis sur la démarche de contrôle retenue.

Un délai de réponse ne dépassant pas quinze (15) jours, à compter de la date de réception, lui est accordé.

D'autres principes à caractère fondamental, peuvent concourir au bon fonctionnement du contrôle qualité, dont essentiellement :

- La communication, laquelle doit être organisée de façon optimale,

- La vulgarisation des directives et toutes autres informations à même de contribuer à la bonne prestation des contrôles qualité,
- La formation continue, en tant qu'appui objectif dans la maîtrise du processus,
- La programmation qui ne doit souffrir d'aucune incertitude ni forme aléatoire risquant de discréditer l'image de la mission de contrôle,
- Une expérience suffisante et appropriée, permettant aux professionnels investis d'être à même d'identifier et de comprendre les problèmes liés au contrôle qualité et de développer en conséquence des politiques et procédures judicieuses,
- La compétence est à considérer comme élément central de toute l'organisation sur laquelle sera basée l'appréciation qui ressort du contrôle qualité,
- La moralité exemplaire, l'intégrité et la probité de l'ensemble des personnes constituant l'organisation interne demeure la clé de la notoriété du cabinet.
- La structuration du processus en termes de: formation, programmation, déontologie de la profession, compétence, savoir faire, et autres principe d'intégrité, etc.

FINALITÉ ET OBJECTIFS

Les principaux objectifs de la politique de contrôle qualité visent en général, à répondre aux attentes, liées :

- Aux principes fondamentaux de comportement, en matière notamment d'intégrité, d'impartialité, d'indépendance, de secret professionnel et de respect des règles et principes.
- Aux aptitudes requises que nécessitent les différents travaux confiés aux collaborateurs et personnel rattachés au cabinet.

- A l'assurance raisonnable permettant d'attester que les missions effectuées ne dérogent pas aux normes d'exercice professionnel en vigueur.
- A l'engagement envers les missions accomplies en termes de compétences, de potentialités disponibles et de capacités réelles permettant de satisfaire aux exigences des travaux pris en charge par le cabinet.
- Ceci, renvoie à la nécessité d'une évaluation périodique permettant d'apprécier le niveau du cabinet sur le plan de la maîtrise des procédures, le choix des méthodes, et les compétences requises.
- A l'intérêt et au soutien qu'accorde le cabinet à l'adéquation et l'efficacité des politiques et procédures mises en place.
- A la conformité de la structure et organisation des cabinets avec les principes en vigueur.
- A la vulgarisation par le cabinet des politiques et procédures du contrôle qualité au personnel en poste ainsi qu'aux intervenants, en s'assurant de la fidélité de compréhension et de l'application sincère de celles-ci, en terme pratique.

RESPONSABILITÉS ET ENGAGEMENTS

Les chefs de mission auront à leur charge, dans le cadre du suivi du déroulement et de la supervision des travaux, l'exercice suprême des fonctions suivantes :

- Le suivi régulier des missions de contrôle,
- L'évaluation des travaux et missions en terme de conformité avec les procédures définies,
- En cas de besoin absolu, de se rapprocher de compétences externes au cabinet pour l'exécution d'un travail spécifique donné.

- Pour chaque intervention, le professionnel ayant la mission de direction, doit veiller à l'application stricte des procédures de contrôle qualité en fonction des spécificités de chaque mission.
- Lorsqu'une délégation s'avère nécessaire, il est impératif de s'assurer que les personnes collaboratrices disposent des compétences professionnelles requises.
- Les collaborateurs auxquels des travaux sont délégués doivent s'engager solennellement à les assurer dans le strict respect des règles professionnelles admises.
- Ces derniers doivent être informés des responsabilités auxquels ils sont astreints et les objectifs attendus.
- Leur information est de rigueur sur toutes spécificités ou problèmes liés à la nature intrinsèque de la mission.
- Recours à des consultations élargies en cas de divergences de vues entre collaborateurs sur des questions spécifiques et significatives pouvant traduire un cas d'espèce digne de cette notion,
- Focaliser leur savoir sur les problèmes comptables cruciaux et complexes en prenant soin de les traiter conformément aux règles édictées, et, le cas échéant, évaluer l'impact qu'elles traduisent sur le déroulement des programmes, pour en tirer les conclusions de leur incidence ou, le cas échéant, en considérer l'exemple et le porter devant la compétence du CNC en vue de son examen et traitement éventuel.
- Exercer, en cas de nécessité absolue, le contrôle réciproque sur les travaux des collaborateurs par des collaborateurs justifiant de compétences au moins similaires en plus du plein droit de l'intervention du chef de mission pour se rendre compte, notamment :

- De leur réalisation conforme au programme défini,
- Des données qui ont servi d'appréciations ayant déterminées les conclusions finales, en procédant à leur recoupement, si nécessaire,
- De toutes les difficultés traversées au cours des missions et la manière avec laquelle elles ont été traitées avec les appréciations et le niveau d'atteinte des objectifs,

Sur un autre plan, si cela permet de faire émerger des conclusions ou des enseignements significatifs, à même de contribuer à l'amélioration et au réajustement de certaines dispositions sur les missions futures de contrôle qualité, il serait opportun de prendre les mesures adéquates tendant à renforcer la :

- Nécessité de revue, en temps utile, de certains aspects du contrôle qualité, en termes :
 - De plan de mission,
 - De programme de travail,
 - D'évaluation des performances,
 - De perfectionnement des procédures et méthodes,
 - D'évaluation du risque,
 - D'approfondissement, si nécessaire, du contenu des documents de base (questionnaires), servant aux investigations et à la définition des conclusions.
- Les missions d'ampleur importante et complexe peuvent faire l'objet de participation de personnels externes pour renforcer les capacités d'intervention en vue de finaliser la mission dans les délais prescrits et selon les principes et règles requis.

CONCLUSION

La conclusion qui s'impose est de faire en sorte, comme indiqué plus haut, que les fondements du système de contrôle qualité soient profondément ancrés sur les principes généraux, en l'occurrence :

- L'indépendance, l'intégrité et l'objectivité,
- Le suivi du niveau de compétence professionnelle,
- Le professionnalisme des diligences et de la qualité du travail,
- Le respect des normes et règles d'exercice professionnel et leur adéquation aux méthodes de base que régit la fonction d'audit.
- La faisabilité et la pertinence,
- Le soutien permanent à la formation et au perfectionnement à dispenser aux membres du cabinet.

Aussi, le système de contrôle qualité s'inscrit comme un dispositif de surveillance et d'appréciation, spécifiquement conçu pour que les normes professionnelles et les exigences légales et réglementaires soient parfaitement respectées, autant que la clarté des éléments significatifs sur lesquels est fondée l'opinion générale sur les comptes de l'entité contrôlée.

Il est recommandé aux cabinets d'audits de s'appuyer, d'ores et déjà, sur le guide d'auto contrôle, préconisé par la commission contrôle qualité, édition approuvée par le Ministère des finances, en vue d'affronter le nouveau contexte, en toute sérénité.

A l'évidence, une avancée majeure sera au cœur de l'application de cette option de contrôle, avec comme optique dominante, le renforcement de l'essor de la performance des audits.

Stopha MEHDIOUI

Expert-comptable
Commissaire aux comptes



* Sources :

- Conseil des normes internationales d'audit et d'assurance (International Auditing and Assurance Standards BOARD, IAASB).
- International Standard Quality Control – ISQC1

DE LA RÉÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES ET INCORPORELLES

Par Djelloul BOUBIR, Commissaire aux comptes, Comptable agréé



Ce document se compose de 2 chapitres : le 1er définit les règles principales régissant la réévaluation comptable de ces immobilisations, le 2ème traite d'un cas pratique.

A : RÈGLES FONDAMENTALES

Des discussions que j'ai eues avec des professionnels de la comptabilité et en parcourant les forums traitant du SCF en Algérie, il ressort que la problématique de la comptabilité et de la fiscalité de la réévaluation des immobilisations amortissables et non amortissables se pose de façon récurrente, chacun allant de son explication. Aussi m'a-t-il paru opportun de livrer mon point de vue sur l'ensemble de cette problématique que je réitère depuis l'application du SCF en 2010 du reste.

La réévaluation consiste à conférer une nouvelle valeur comptable à un élément d'actif ou de passif. Dans le cas de notre problématique, cela consiste à donner à ces immobilisations une valeur déterminée aux dires d'experts supérieure ou inférieure à la valeur qui aurait été constatée en l'absence de réévaluation.

La réévaluation, dans le référentiel SCF, est un acte de gestion des organes des entités commerciales habilités. Elle doit faire néanmoins l'objet d'une approbation par les organes sociaux conformément à l'article 717 du code de commerce relatif aux changements de méthodes. Mais elle demeure libre au sens où il n'y a pas de dispositions législatives spécifiques préalables, comme au temps du PCN75, à son

application. Elle doit être réalisée à une date proche de la date de clôture et toucher toute la catégorie d'immobilisations de laquelle relève l'immobilisation à réévaluer.

La réévaluation d'une immobilisation amortissable ou non constitue un changement de méthode, pas au sens d'IAS 08, mais au sens d'IAS 16 (immobilisations corporelles) et d'IAS 38 (immobilisations incorporelles). Elle n'implique donc pas le recours au proforma en respect du principe de comparabilité.

A1. Conséquence comptable dans la SCF général

On n'utilise pas le report à nouveau ou les réserves pour constater l'écart de réévaluation positif ou négatif mais le compte 105, sous réserve que la réévaluation négative¹ éventuelle vienne en compensation d'une réévaluation positive² antérieure. En effet, lorsque l'écart de réévaluation antérieur est épuisé, le surplus éventuel de perte de valeur est constaté en résultat.

La différence entre les amortissements sur la valeur d'origine et ceux induits par la valeur réévaluée peuvent être virés directement aux capitaux propres (report à nouveau ou écart d'évaluation) sur la durée d'utilité résiduelle par le débit du compte 105 sans transiter par le résultat (cf. IAS 16, § 41). Le SCF est muet sur la question. Le compte 105 peut aussi dans sa totalité être viré aux comptes 106 ou 11, in fine, lors de la sortie de l'actif selon le SCF.

A2 ; Conséquence fiscale et incidence sur la comptabilité

Le SCF n'aborde pas la fiscalité différée d'un changement de méthode ou de correction

¹ Valeur réévaluée ou juste valeur < valeur comptable

² Valeur comptable ou juste valeur < valeur réévaluée

d'erreur ou d'omission³. Idem pour la réévaluation. Un «avis» du CNC, publié en 2014, traite bien de la fiscalité différée liée à un écart de réévaluation mais de façon très limitative car se réduisant au traitement de l'écart hérité du PCN75 dont il étend le dispositif aux écarts nouveaux (cf. titre II, § 2).

A2-1 : Pour une immobilisation amortissable

- Lors de la constatation de la réévaluation positive : débit du compte 105 à crédit du compte 134 calculé selon le taux d'IBS applicable à la clôture.
- Lors de l'intégration des amortissements additionnels : débit du 134 par le crédit du compte 693 (charges d'impôts différés : ici, charges bien sûr négatives ou produits).
- L'écart de réévaluation positif est rapporté au résultat au rythme des amortissements additionnels induits par la réévaluation jusqu'à son épuisement (cf. article 186 du CIDTA). Il y a un impôt différé passif, IDP, à comptabiliser (cf. § 2, infra) en contrepartie du compte 105. La charge constatée lors d'une réévaluation nette négative (excédant l'écart positif antérieurement constaté) est une perte de valeur non déductible fiscalement (seules les pertes de valeurs sur stocks et créances sont déductibles).

A2-2 : Pour une immobilisation corporelle ou incorporelle non amortissable

La réévaluation positive n'est pas imposable tant que l'actif est dans le bilan de l'entité. Le CIDTA est resté muet sur la question jusqu'à la loi de Finances de 2019 qui a ajouté l'article 186 bis lequel exclu l'écart de ces immobilisations

3 Lorsque l'arrêté du ministre des Finances édicte à la page 47, partie droite, que «à chaque fin d'exercice, les IDA et IDP, sont enregistrés en contrepartie des mêmes comptes», il ne vise pas notamment la réévaluation qui est un changement particulier de méthode mais les autres opérations affectant les charges et produits induisant un décalage temporel imposable ou déductible entre la comptabilité et la fiscalité.

du champs d'application de l'IBS. Elle le deviendra lors de la cession ultérieure⁴ de l'actif selon SIC 21⁵ (§ 5) interprétant la norme comptable internationale IAS 12 «impôts sur le résultat» qui fonde l'approche du SCF en matière d'impôts différés. Dans ce cas, on constate un IDP déterminé sur la base du taux de l'IBS applicable à la clôture et du taux de plus-value à court ou long terme selon le cas, soit si l'IBS est de 23% et l'immobilisation est à céder dans 4 ans, pour un taux de 23% x 35% (taux de plus-value à long terme)=8,05%. Pour rappel son article 186 ter interdit toute distribution de cet écart .

- Lors de la constatation d'une réévaluation positive : même écriture initiale que ci-dessus : compte 105 à 134.
- Lors de la clôture) : 134 à 693 (au taux de 8,05% dans l'hypothèse de la fixité des taux initiaux d'IBS et de la plus-value long terme et d'une cession dépassant l'horizon de 3 ans).

A signaler qu'avant la loi susvisée, la pratique et la doctrine en Algérie, en formation à cette époque, soumettait anormalement à l'IBS l'ensemble de ces écarts sur l'IBS de l'année même de leur réalisation.

La réévaluation nette négative est une perte de valeur non déductible que l'immobilisation soit ou non amortissable.

A2-3 : Réévaluation d'un immeuble de placement

Un immeuble de placement est une immobilisation corporelle particulière comptabilisée à la date de clôture selon la méthode (préférentielle) de la juste valeur. Aucune disposition fiscale particulière ne traite de cette problématique. Il est à rappeler

4 N'oublions que la comptabilité financière est aussi une comptabilité d'intentions.

5 Impôts sur le résultat : recouvrement des actifs non amortissables réévalués.

que la réévaluation négative ou positive de l'immeuble de placement impacte le résultat et non les capitaux propres. Ces actifs classés comme tels ne sont pas amortissables.

En matière fiscale, les pertes et les produits sur juste valeur d'une telle immobilisation sont respectivement réintégrées ou déduits fiscalement, à la clôture. Mais pas d'imposition différée, car la réintégration et la déduction ont un caractère permanent.

Le SCF n'étant qu'un succédané non abouti du référentiel international IAS-IFRS, le recours à ces dernières est indispensable et ce en respect par ailleurs de la réglementation en vigueur⁶ qui oblige le CNC à recourir aux référentiels internationaux de comptabilité et d'audit.

Ci-après je propose un exercice complet sur une problématique de réévaluation d'un actif amortissable subissant des réévaluations négatives et positives avec incidence de la fiscalité. Suivez-moi dans ce chemin sinueux et caillouteux.



B : EXERCICE D'APPLICATION

Réévaluation négative et positive d'une immobilisation corporelles amortissable avec prise en compte de la fiscalité

Énoncé

Le 01/01/N, l'entité khobza acquiert au comptant une machine pour 20000 KDA hors TVA. Sa durée d'utilité est de 5 ans et le mode d'amortissement comptable retenu est le mode linéaire. Conforme à la durée d'amortissement fiscale ; Khobza décide d'utiliser la méthode de la réévaluation aux dates de clôture. C'est ainsi que la juste valeur de la machine aux dires d'experts, a évolué de la manière suivante :

Au 31/12/N : 15000 KDA

Au 31/12/N+1 : 13000

Au 31/12/N+2 : 6000

Au 31/12/N+3 : 5500

Travail à faire :

Sachant que la valeur résiduelle n'est pas significative, que le taux de l'IBS est de 23%, que la durée d'utilité initiale n'a pas changé durant les 5 ans et que la machine fut cédée au dinar symbolique à la fin de sa durée d'utilité, passez toutes les écritures relatives à la machine.

Prix d'acquisition	20 000
--------------------	--------

Durée d'utilité, 5 ans	5
------------------------	---



⁶ Décret n°11-24 du 27/01/2011, relatif au CNC, article 18, 5ème alinéa et article 20, 6ème alinéa du décret susvisé.

Solution

Au 01/01/N	Base de calcul	Débit	Crédit
Compte 21, Machine		20 000	
Compte 512 Banque			20 000
Achat de la machine			
Au 31/12/N	Base de calcul	Débit	Crédit
Base comptable = base fiscale d'amortissement	20 000		
Dotation comptable = dotation fiscale aux amortissements = (20000/5)	4 000		
Compte 681 Dotation aux amortissements		4 000	
Compte 281 Amortissement machine			4 000
Cette dotation est déductible fiscalement,			
Récapitulatif			
Total amortissement	4 000		
Valeur comptable (20000-4000)	16 000		
Valeur réévaluée à fin N (c'est une donnée)	15 000		
Perte de valeur (16000-15000)	1 000		
Compte 681 Dotation aux amortissements et perte de valeur		1 000	
Compte 291 Perte de valeur			1 000
Cette perte latente n'est pas déductible fiscalement			
AU 31/12/N+1	Base de calcul	Débit	Crédit
Base comptable amortissable (valeur réévaluée en N ou valeur origine - cumul amortis - cumul perte valeur)	15 000		
Dotation comptable aux amortissements au N+1 (durée résiduelle = 4 ans)	3 750		
Compte 681 Dotation aux amortissements et perte de valeur		3 750	
Compte 281 Amortissement machine			3 750
Base fiscale amortissable (valeur d'origine)	20 000		
Dotation fiscale aux amortissements : 20000/5=	4 000		
Gains d'IBS sur dotations aux amortissements : (4000-3750)x23% taux IBS	58		
Total amortissement comptable (4000+3750)	7 750		
Valeur comptable de la machine (valeur réévaluée - dotation amort)	11 250		
ou bien valeur d'origine - cumul amortissement - cumul perte valeur	11 250		
Valeur réévaluée à fin N+1 (c'est une donnée)	13 000		
Écart brut de réévaluation positif (13000-11250)	1 750		
Perte de valeur antérieure à résorber (totalité de la perte car inférieure à l'écart de réévaluation)	1 000		

AU 31/12/N+1 (suite)	Base de calcul	Débit	Crédit
291 Perte de valeur		1 000	
78 Reprise de perte de valeur			1 000
Ce produit est rapporté au résultat fiscal de N+1			
Écart net à affecter après résorption de la perte de valeur (1750-1000)	750		
Valeur comptable après reprise perte valeur (11250+1000)	12 250		
Écart net de réévaluation	750		
Coefficient net de réévaluation (750/12250)	6,12%		
Compte 21 Machine (valeur origine x coefficient de 6,12%)		1 224	
Compte 281 Amortissement machine (cumul amortis x coefficient) =7750x6,12%			474
Compte 105 Écart net de réévaluation			750
Nouvelle valeur comptable après affectation de l'écart net (=valeur réévaluée N+1)	13 000		
ou bien valeur origine + écart de réévaluation - cumul amort - cumul perte de valeur	13 000		
Compte 105 Écart de réévaluation : 750x23%, taux IBS		173	
Compte 134 Impôt différé passif sur écart de réévaluation			173
Ce passif sera résorbé au fur et à mesure des réintégrations ultérieures des dotations aux amortissements additionnelles en application de l'article 186 du CIDTA.			
AU 31/12/N+2	Base de calcul	Débit	Crédit
Base comptable amortissable (=valeur réévalué à fin N+1)	13 000		
Dotation comptable aux amortissements N+2 (durée résiduelle de 3 ans) : 13000/3	4 333		
Compte 681 Dotation aux amortissements		4 333	
Compte 281 Amortissement			4 333
Base fiscale amortissable	4 000		
Réintégration fiscale sur dotation aux amortissements : 4333-4000	333		
Impact négatif sur IBS : 333x23%	77		
On réduit l'impôt différé passif de N+1 (qui est de 173) de 77 pour assurer la neutralité fiscale par un produit,	77		
Compte 134 Impôt différé passif		77	
Compte 693 Charges d'impôt différé (charge déductive ou produit)			77
Valeur comptable de la machine (13000 - 4333)	8 667		
Valeur réévalué N+2 (c'est une donnée)	6 000		
Perte de valeur (8667 - 6000)	2 667		
Écart de réévaluation à résorber (en totalité car plus faible que la perte de valeur)	578		
Coefficient de réévaluation négative (578/8667).	6,66%		

AU 31/12/N+2 (suite)	Base de calcul	Débit	Crédit
Cumul des amortissements	12 558		
Compte 21 Machine (valeur origine+écart réévaluation déjà incorporé) /12558-8667	21 224		
Le compte 105, les amortissements et le compte 21 (valeur origine+ écart réévaluation incorporé) doivent être corrigés			
Compte 105 Écart de réévaluation		578	
Compte 281 Amortissement (12558 x coefficient de 6.66%)		837	
Compte 21 Machine (21224 x coefficient de 6,66%)			1 414
Le reste de la perte de valeur non imputée au compte 105 (2667 - 578) est constaté en charge			
Compte 681 Dotation aux amortissements et perte de valeur		2 089	
Compte 291 Perte de valeur			2 089

Récapitulatif au 31.12.N+2 après réévaluation	
Valeur comptable de la machine (=valeur réévaluée à fin N+2)	6000
Cumul des amortissements	11721
Compte 134 : 173-77	96
Écart de réévaluation	0,00
Perte de valeur	2089

AU 31/12/N+3	Base de calcul	Débit	Crédit
Base comptable amortissable (=valeur réévaluée en N+2)	6000		
Dotation comptable aux amortissements N+3 (durée résiduelle de 2 ans) : 5500/2	3000		
Compte 681 Dotation aux amortissements		3 000	
Compte 281 Amortissement			3 000
Base fiscale amortissable : 20000/5	4 000		
Gain sur IBS : (4000-2750)x23%	230		
On réduit les impôts différés passif (solde a fin N+3)	96		
Compte 134		96	
Compte 693			96
On constate un impôt différé passif pour le différentiel : 230-96 pour constater la neutralité fiscale	134		
Compte 134		134	
Compte 693			134
Nouvelle valeur comptable de la machine (6000-3000)	3 000		96
Valeur réévaluée à fin N+3 (c'est une donnée)	5 500		
Plus-value (5500 - 3000)	2 500		
Cette plus-value va d'abord absorber la perte de valeur antérieure qui est de 2089			
Compte 291 Perte de valeur		2 089	
Compte 78 Reprise de perte de valeur			2 089

AU 31/12/N+3 (Suite)	Base de calcul	Débit	Crédit
Le reste (2500 - 2089) sera un écart de réévaluation net à comptabiliser	411		
Valeur comptable après reprise perte valeur (3000 + 2089)	5 089		
Coefficient de réévaluation nette (411/5089)	8,07%		
Valeur brute de la machine	19 810		
Compte 21 Machine : 19810 x8,07%		1 599	
Compte 28 Amortissement : 14721x8,07%			1 188
Compte 105 Écart de réévaluation			411
Compte 105 Écart de réévaluation : 411x23%		94	
Compte 134 Impôt différé passif			94
AU 31/12/N+4 (fin de la durée d'utilité)	Base de calcul	Débit	Crédit
Base comptable amortissable (valeur réévalué fin N+3)	5 500		
Dotation aux amortissements (durée résiduelle 1 an)	5 500		
Compte 681 Dotation aux amortissements		5 500	
Compte 281 Amortissement			5 500
Base fiscale amortissable : 20000/5	4 000		
Perte sur IBS (en extra comptable) : (5500-4000)x23%	345		
Compte 693, Charges d'impôt différé		40	
Compte 134, Passif d'impôt différé pour solde : 77+96+134-173-94			40

Grand livre des comptes à fin N+4	Débit	Crédit	Soldes
Compte 105	672	1 161	-489
Compte 134	307	307	0
Compte 21	22 823	1 414	21 409
Compte 28	837	22 246	-21 409
Compte 29	3 089	3 089	0
Valeur comptable du compte 21 (solde du 21 - solde du 28 -solde du 29)	-1		-1
Total	26 749	26 750	-1



Le solde du 105 peut être viré in fine au compte de réserves 106 conformément au SCF ;

Dans cet exercice on a supposé que le 105 n'a pas été viré annuellement à un compte de réserve (comptes 106 ou 11) selon le rythme des amortissements additionnels induits par la réévaluation comme le permet IAS 16 et IAS 38 (le SCF est muet sur le sujet).

Djelloul BOUBIR
Commissaire aux comptes
Comptable agréé



LES SOCIÉTÉS COMMERCIALES

Par : Lamri DJOUIMAA, Expert-comptable, Commissaire aux comptes

INTRODUCTION



Le code de commerce algérien est contenu dans l'ordonnance n° 75-59 du 26-09-1975 portant code de commerce.

Cette ordonnance a été modifiée et complétée à 7 reprises par les textes suivants :

1. Loi n° 87-20 portant loi de finances pour 1988
2. Décret législatif n° 93-08 du 25-04-1993
3. Ordonnance n° 96-23 du 09-07-1996
4. Ordonnance n° 96-27 du 09-12-1996
5. Loi n° 05-02 du 06-02-2005
6. Loi n° 15-20 du 30-12-2015
7. Loi n° 22-09 du 05-05-2022

Le contenu des modifications apportée par les **5 premiers textes** cités ci-dessus, ont fait l'objet de détail dans mon article cité ci-dessous : « Historique du commissariat aux comptes en Algérie » publié dans la revue de la CNCC n°2.

La Loi n°15-20 du 30-12-2015 a introduit les nouveautés suivantes :

- Possibilité pour les associés de fixer librement le montant du capital social dont le montant minimal était de 100 000.00 DA (article **566** du code de commerce)
- Possibilité de libérer les apports en numéraires à raison d'un cinquième (1/5) et libération du surplus en une ou plusieurs fois sur décision du gérant, dans un délai qui ne peut excéder cinq (5) ans, à compter de l'immatriculation de la société au registre du commerce (Article **567** du code de commerce)

- Possibilité pour un associé d'effectuer un **apport en industrie** (article **567 bis** du code de commerce)
- Possibilité pour tout associé de demander au notaire la **restitution du montant de son apport** si la société n'est pas constituée dans un **délai de six (6) mois** à compter du dépôt des fonds, (article **567 bis 1** du code de commerce)
- Possibilité pour la société d'avoir un nombre d'associés ne dépassant pas cinquante (50) au lieu de 20 auparavant, (article **590** du code de commerce).

La loi n° 22-09 du 05-05-2022 a introduit une nouvelle forme de société commerciale : la société par actions simplifiée (SAS)

Cette loi a procédé à la création de la **section 12** intitulée «**Société par actions simplifiée**» comprenant les articles 715 bis 133, 715 bis 134, 715 bis 135, 715 bis 136, 715 bis 137, 715 bis 138, 715 bis 139, 715 bis 140, 715 bis 141, 715 bis 142 et 715 bis 143, dans le chapitre III du titre I du livre V de l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975.

La société par actions simplifiée :

- Est instituée par une ou plusieurs personnes physiques et/ou morales.
- Est dénommée «société par actions simplifiée unipersonnelle» lorsqu'elle ne comporte qu'une seule personne
- Est instituée exclusivement par des sociétés ayant été certifiées «**start-up**».
- Peut émettre des actions inaliénables résultant d'apports en industrie

SOMMAIRE GÉNÉRAL DU CODE DE COMMERCE

Le code de commerce est fractionné en 5 livres :

- Livre 1- DU COMMERCE EN GÉNÉRAL
- Livre 2- DU FONDS DE COMMERCE
- Livre 3- DES FAILLITES ET RÈGLEMENTS JUDICIAIRE DE LA RÉHABILITATION ET DE LA BANQUEROUTE ET AUTRES INFRACTIONS EN MATIÈRE DE FAILLITE
- Livre 4- DES EFFETS DE COMMERCE
- **Livre 5- DES SOCIÉTÉS COMMERCIALES**

Le livre 5 intitulé «des sociétés commerciales» est subdivisé en 2 titres (articles 544 à 840) :

- Le titre 1 : règles de fonctionnement des diverses sociétés commerciales (articles 551 à 799 bis 4)
- Le titre 2 : dispositions pénales (articles 800 à 840)

Ces deux titres sont précédées d'un **chapitre préliminaire** comprenant les dispositions générales réparties sur les articles 544 à 550.

PREMIÈREMENT : RÈGLES DE FONCTIONNEMENT DES DIVERSES SOCIÉTÉS COMMERCIALES

Ce titre est composé de 5 chapitres.

Le chapitre 1 traite de la société en nom collectif (SNC) et comprend les articles 551 à 563. Ce chapitre est suivi d'un **chapitre 1 bis** se rapportant à la société en commandite simple (563 bis à 563 bis 10), ajouté par le décret législatif n° 93-08 du 25-04-1993.

Le chapitre 2 (articles 564 à 591) est consacré à la société à responsabilité limitée (SARL) et à l'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL).

Le chapitre 3 (articles 592 à 715 BIS 132) est consacré à la société par actions (SPA). Ce chapitre est suivi d'un **chapitre 3 bis** se

rapportant à la société en commandite par actions (715 ter à 715 ter 10)

Le chapitre 4 (articles 716 à 795) traite des dispositions communes aux sociétés commerciales dotées de la personnalité morale. Ce chapitre est suivi d'un **chapitre 4 bis** consacré aux sociétés en participation (795 bis 1 à 795 bis 5)

Le chapitre 5 (articles 796 à 799 BIS 4) se rapporte aux groupements .

DEUXIÈMEMENT : DISPOSITIONS PÉNALES

Ce titre comprend 3 chapitres :

- Chapitre 1 – Infractions concernant les SARL
- Chapitre 2 - Infractions concernant les sociétés par actions
 - Section 1 - Infractions relatives à la constitution des sociétés par action
 - Section 2 - Infractions relatives à la direction et à l'administration des sociétés par actions
 - Section 3 - Infractions relatives aux assemblées d'actionnaires des sociétés par actions
 - Section 4 - Infractions relatives aux modifications du capital social
 - Section 5 - Infractions relatives au contrôle des sociétés par actions
 - Section 6 - Infractions relatives à la dissolution des sociétés par actions
 - Section 7 - Infractions spécifiques aux sociétés par actions
 - Section 8 - Infractions relatives aux actions
- Chapitre 3 - Infractions communes aux diverses formes de sociétés commerciales
 - Section 1 - Infractions relatives aux filiales et participations
 - Section 2 - Infractions relatives à la liquidation.

TROISIÈMEMENT : STATISTIQUES DES PERSONNES MORALES (selon l'ONS)

Répartition des personnes morales au 30/06/2020 par région & par forme juridique

Régions	Forme Juridique							TOTAL
	EURL	SARL	SNC	SPA	EAC	COOP ART	AUTRES*	
Centre	29 829	58 646	7 108	1 984	1 762	3 565	2 995	105 889
Est	16 240	21 200	5 256	698	965	2 671	1 530	48 560
Ouest	9 572	16 128	1 516	534	618	1 512	1 077	30 957
Sud	2 887	4 781	430	153	89	455	366	9 161
Total	58 528	100 755	14 310	3 369	3 434	8 203	5 968	194 567

Répartition des personnes morales au 30/06/2020 par région & par secteur juridique

Région	Secteurs Juridiques						TOTAL	%
	Privé National	Privé Etranger	Ste Mixte	Public Etranger	EPE Nationale	Autre Public**		
Centre	103 990	434	45	7	228	1 185	105 889	54,42
Est	47 369	96	10	5	176	904	48 560	24,96
Ouest	30 028	59	18	7	149	696	30 957	15,91
Sud	8 849	42	10	-	22	238	9 161	4,71
Total	190 236	631	83	19	575	3 023	194 567	100

REMARQUES :

- Les SARL et les EURL totalisent 159 283 personnes morales sur un total de 194 567 soit 82%. Le nombre de celles qui ne sont pas sous contrôle légal (CAC) n'est pas connu faute de statistiques officielles. Un effort important doit être déployé par les autorités et les instances ordinales pour assurer une bonne prise en charge de leurs préoccupations
- Le nombre de SPA s'élève à 3 369.
- Plus de la moitié des personnes morales sont localisées au centre du pays.
- Les personnes morales du secteur privé national totalisent 190 236 soit 98 %

Ces chiffres sont suffisamment éloquentes pour permettre de concentrer les efforts des pouvoirs publics et des professionnels du chiffre dans le sens de leur maîtrise.

La législation relatives aux SARL et EURL qui sont en fait des SARL à associé unique doit subir un aménagement.

A titre d'exemple le statut fiscal de l'EURL

peut faire l'objet de révision en lui donnant la possibilité d'opter pour l'IRG et ce, pour atténuer l'effet de la double imposition en matière d'IBS et d'IRG. Cette option est applicable en France.

La rédaction de l'article 12 de la LFC pour 2005, modifié par l'article 44 de la loi de finances pour 2010 et l'article 66 de la loi de finances pour 2011 de la loi de finances pour doit faire l'objet de « correction » pour faire entrer les EURL d'une manière claire et nette dans le champ du commissariat aux comptes.

Ce point a largement été abordé dans mon article publié dans la revue n°6 de la CNCC et cité ci-dessous.

Mes autres articles publiés

- L'auditeur n°2, octobre 2014, page 13: *Historique du commissariat aux comptes en Algérie*
- L'auditeur n°6, octobre 2016, page 39 : *Audit légal des SARL : Agissons avant qu'il ne soit trop tard.*

- Revue algérienne d'audit et de comptabilité n°8, novembre 2017, page 12 : *Le rapport général d'expression d'opinion du commissaire aux comptes.*
 - Revue algérienne d'audit et de comptabilité n°10, novembre 2018, page 33 : *Le rapport d'interim du commissaire aux comptes.*
 - Revue algérienne d'audit et de comptabilité n°11, novembre 2019, page 22 : *Pourquoi l'exercice de la profession comptable est-il évité par les professionnels ?*
 - Revue EL MOUHASSIB n°2, octobre 2018, page 32 : *Les spécificités comptables et fiscales des entreprises du BTP (bâtiments et travaux publics).*
 - Revue EL MOUHASSIB n°3, novembre 2018, page 18 : *La relation dialectique économie-comptabilité (communication colloque ONCA).*
 - Revue périodique n°1 de l'ONEC, janvier 2020, page 18 : *Historique de la profession d'expert-comptable en Algérie*
- Lamri DJOUIMAA**
 Expert-comptable
 Commissaire aux comptes



BRICS, MOTEUR DE LA CROISSANCE ÉCONOMIQUE

Par : Zoulikha DJEZIRI , Expert-comptable, Commissaire aux comptes



Depuis que Jim O'Neill a lancé en 2001 le terme «BRIC» (transformé en «BRICS» avec l'adhésion de l'Afrique du Sud en 2010), le paysage géopolitique du monde se modifie au fur et à mesure que le modèle de coopération de ces pays émergents évolue avec des actions communes substantielles, dont notamment la création de la Banque du développement des BRICS en 2014.

Le BRICS est alors devenu une Plate-forme importante de coopération entre les marchés émergents et les pays en développement, les BRICS ont approfondi leur coopération pratique au cours des 16 dernières années, apportant une contribution importante à l'économie et à la stabilité financière mondiales.

Aujourd'hui, les pays du BRICS représentent 25% de la production économique mondiale, 18% du volume des échanges et 25% du montant des investissements étrangers.

Le grand espoir est que dans l'ère post-épidémique, les pays de BRICS renforceront la coopération entre les entreprises afin de stimuler la dynamique du développement industriel, de sorte que les entreprises et les populations des uns et des autres puissent en bénéficier davantage.

Considéré comme les nouveaux moteurs de la reprise et de la croissance robuste de l'économie mondiale Les pays de BRICS contribuent à plus de 50% de la croissance économique mondiale, soit beaucoup plus que les économies développées telles que le G7, qui, Selon les données de la Banque mondiale, les échanges commerciaux entre

les pays des BRICS ont progressé de 10.4 milliards de dollars en 2006 à 39.42 millions de dollars en 2019.

En 2021, les cinq pays des BRICS ont réalisé une croissance économique positive, apportant une contribution importante à la reprise économique mondiale. La Chine a enregistré une croissance annuelle de 8,1% en 2021, se classant au premier rang des grandes économies mondiales Ce qui a apporté des bénéfices concrets aux populations locales.

L'Afrique du Sud représente une des principales destinations des investissements chinois en Afrique. Selon le bilan établi fin 2021, les investissements chinois dans ce pays se sont élevés à 25 milliards de dollars. Plus de 200 entreprises chinoises y ont créé plus de 400.000 emplois.

Les entreprises chinoises ont lancé de nombreux projet en Afrique du Sud, ce qui offre de nombreux emplois aux jeunes sud-africains et stimule la croissance de l'économie locale. *«Les relations étroites entre l'Afrique du Sud et la Chine est un modèle de coopération entre les pays des BRICS, et le futur de coopération économique et commerciale est très prometteur».*

«Les pays des BRICS constituent une force importante dans l'économie mondiale», a l'avenir, les pays des BRICS doivent approfondir leur coopération pratique dans des domaines clés tels que l'éradication et la réduction de la pauvreté et l'innovation technologique.

En outre, il a appelé à renforcer le mécanisme de coopération «BRICS Plus», afin de créer une nouvelle plate-forme de coopération pratique entre les pays en développement et de renforcer l'influence des pays en développement dans l'économie mondiale.

L'Algérie a annoncé, le 7 novembre courant, l'introduction de sa demande d'adhésion au groupe des BRICS (Brésil, Russie, Inde, Chine et Afrique du Sud). Aussitôt confirmée, l'information a suscité une multitude de réactions dans le pays.

Il y a eu de tout : de l'euphorie de certains, aux grincements des dents chez d'autres, sans oublier les interrogations sur l'intérêt d'une telle démarche, soulevée par des parties à l'intérieur du pays.

Les experts réagissent plutôt à chaud. Ils ont été surpris par une telle décision. L'idée n'a été évoquée, plus comme un souhait, par notre président de la République, *Abdelmadjid Tebboune*, qu'en juillet dernier.

Et c'est une première depuis l'indépendance du pays qu'un haut responsable affiche un tel vœu d'intégrer un ensemble économique international, en dehors des coalitions régionales et locales habituelles, dont les résultats sont peu convaincants.

Le souhait du chef de l'Etat algérien prend vite la forme d'un «projet géostratégique». Et les autorités algériennes ont accéléré le processus en déposant officiellement une demande d'intégration à cet ensemble qui pourrait s'appeler, probablement dans un avenir proche, «BRICSA», dont le «A» reviendra à l'Algérie.

Plus plausible, d'autant que deux chefs de file de ce club restreint, en l'occurrence la Russie et la Chine, se sont déjà montrés favorables à cette adhésion. En attendant de connaître le sort qui sera réservé à la demande de l'Algérie, la démarche continue de susciter un débat animé parmi les experts algériens. Les économistes sont partagés, tout en partant de la même problématique : L'Algérie est-elle prête économiquement à intégrer cet ensemble ? Qu'a-t-elle à gagner ?

Selon les données de la Banque mondiale pour 2019, les cinq membres actuels des BRICS représentent 42% de la population mondiale, 24% du PIB mondial et plus de 16% du commerce mondial. Entre 2009 et aujourd'hui, les BRICS ont réussi à augmenter leur couverture du PIB mondial à un peu plus de 25%. Tout cela va évidemment augmenter à mesure que d'autres pays deviendront membres.

Le Président de la République, M. *Tebboune* a déclaré que son gouvernement était déterminé à exporter pour 7 milliards de dollars de produits hors hydrocarbures d'ici à la fin 2022. Cela intervient alors que la Banque mondiale a déclaré début octobre que les pays exportateurs de pétrole en développement, comme l'Algérie, devraient connaître une croissance économique moyenne de 4,1% cette année et de 2,7% en 2023.

Pour sa part, le FMI a prévu que le taux de croissance du PIB de l'Algérie atteindrait 4,7% à la fin de 2022, soit l'un des taux de croissance les plus élevés au monde. Le FMI a publié une carte interactive qui répartit les taux de croissance en cinq catégories descendantes, des plus rapides aux plus lentes. L'Algérie a été placée dans la deuxième catégorie, en tête des régions du Maghreb et de la Méditerranée occidentale, et a également été considérée comme l'une des croissances les plus rapides du monde arabe.

Au Maghreb, le FMI prévoyait que le Maroc atteindrait 0,8%, la Tunisie 2,2%, la Libye -18,5% et la Mauritanie 4%. Dans toute la région de la Méditerranée occidentale, l'Algérie a également dépassé les 3,2% de l'Italie, les 2,5% de la France et les 4,3% de l'Espagne. L'Algérie a été placée par le FMI parmi les six économies arabes qui enregistrent les taux de croissance les plus élevés au cours de la période mentionnée. Selon les Perspectives de l'économie mondiale du FMI, l'Algérie

En rejoignant les BRICS, l'Algérie renforcera encore son économie en ayant davantage de possibilités de s'engager dans le commerce avec les deux pays les plus peuplés du monde, l'Inde et la Chine, ainsi qu'avec d'autres acteurs économiques importants comme la Russie, le Brésil et l'Afrique du Sud, et peut-être même d'autres futurs États membres, comme l'Égypte, l'Arabie saoudite, la Turquie, l'Iran et l'Argentine.

Zoulikha DJEZIRI
Expert-comptable
Commissaire aux compte



LES DÉBUTS DE L'INTERNATIONAL SUSTAINABILITY STANDARDS BOARD (ISSB)

Par : Yacine BOULAHDOUR, Expert-comptable, Commissaire aux comptes



À la COP26 de Glasgow, en novembre 2021, l'IFRS Foundation, Organisation mondiale de supervision des normes comptables, annonce la création de l'ISSB pour établir des normes mondiales d'information uniformes sur les questions de durabilité. Elle révèle qu'il y aura un centre de l'ISSB à Montréal, Francfort accueillera le siège du Conseil, et un troisième bureau est prévu en Asie-Océanie.

«Réputée pour son expertise en durabilité et son orientation résolument internationale, Montréal sera, avec Francfort, un point névralgique pour l'ISSB...» Erkki Liikanen, président du conseil de gouvernance, IFRS Foundation

«Je suis ravi que les administrateurs aient choisi Montréal comme l'un des centres clés de l'ISSB. Elle est dotée d'un riche écosystème en matière de durabilité sur lequel établir nos travaux» – Emmanuel Faber, président, ISSB

«Le centre de Montréal saura asseoir l'influence du Canada dans l'écosystème mondial de l'information d'entreprise. CPA Canada et la profession canadienne sont au premier plan de l'établissement d'un nouveau processus de normalisation» – Pamela Steer, FCPA, FCA, CFA, présidente et chef de la direction, CPA Canada

La Convention-cadre des Nations unies sur les changements climatiques (CCNUCC) a été créée en 1992 lors du Sommet de la Terre sur l'environnement et le développement organisé à Rio, et, la Conférence des pays parties (Conference of Parties « Cop ») a été adoptée lors des travaux du Sommet de la

Terre par une centaine de pays, la 1ère Cop avait été organisée en 1995 à Berlin.

L'engagement international est désormais en faveur de l'élaboration d'une base de normes mondiales d'information sur la durabilité, et des normes internationales d'information sur la durabilité uniformes et comparables permettront aux entités de présenter des informations de meilleure qualité, d'optimiser leurs décisions, et de perfectionner la gestion des questions environnementales, sociales et de gouvernance (ESG).

De plus en plus, des investisseurs internationaux et d'autres parties prenantes demandent aux entités de rendre compte de leur performance en matière de durabilité en fournissant des informations de grande qualité qui soient transparentes, fiables et comparables. Nombreux sont les pays et organisations de la planète qui prennent des engagements de carboneutralité, et ils réalisent que celle-ci ne sera pas atteinte sans une communication efficace et normalisée de l'information relative aux changements climatiques.

Par le passé, pour la communication de ces informations, les entités se sont appuyées sur divers cadres et normes d'application volontaire, mais sans assurance de fiabilité, d'utilité et de comparabilité des informations.

En juin 2017, la Commission européenne avait publié ses lignes directrices pour aider les entreprises à divulguer des informations environnementales et sociales. Ces lignes directrices ne sont pas obligatoires et les entreprises peuvent décider d'utiliser des lignes directrices internationales, européennes ou nationales en fonction de leurs propres caractéristiques ou de leur environnement commercial.

En juin 2019, la Commission européenne a publié des lignes directrices sur la communication d'informations liées au climat, qui consistent en pratique en un nouveau complément aux lignes directrices existantes sur la communication d'informations non financières, qui restent applicables.

En 2020, l'IFRS Foundation avait publié un document de consultation (en anglais) à propos de l'information relative à la durabilité et de la pertinence d'établir un ensemble de normes internationales en la matière. Les réponses obtenues ont confirmé une demande croissante et urgente pour un référentiel mondial unique ainsi qu'un soutien à l'égard d'une participation de l'IFRS Foundation à son élaboration.

À la réunion des ministres des Finances du G7 en juin 2021, il a été convenu de penser à rendre obligatoire la communication par les entreprises des informations sur les risques liés au climat pour protéger le système financier contre les chocs climatiques. Des initiatives à l'échelle internationale ont été ainsi lancées pour améliorer l'information sur la durabilité et favoriser la convergence mondiale, et cela a abouti à la création de l'ISSB par l'International Financial Reporting Standards (IFRS) Foundation et l'élaboration de normes IFRS d'information sur la durabilité.

Lors de la conférence des Nations Unies sur les changements climatiques (COP26) en novembre 2021, les administrateurs de l'IFRS Foundation avait annoncé la création de l'ISSB, un nouveau conseil de normalisation faisant partie de l'IFRS Foundation. L'ISSB travaillera à la publication de normes qui constitueront une base de référence mondiale pour les intervenants des marchés financiers concernant les informations financières à fournir en lien avec la durabilité.

La mission du Conseil des normes internationales d'information sur la durabilité

est d'établir un référentiel commun et universel de communication de l'information en matière de durabilité. Ces normes apporteront cohérence et transparence sur les pratiques environnementales, sociales et de gouvernance des organisations. Une approche longuement attendue qui créera un environnement d'affaires plus sain et qui aura un impact à long terme sur l'actif le plus précieux : la planète.

L'ISSB n'a pas tardé à s'atteler à la tâche. En mars sont sortis deux exposés-sondages, soit Obligations générales en matière d'informations financières liées à la durabilité et Informations à fournir en lien avec les changements climatiques.

Exposé-sondage sur les obligations générales

L'entité serait tenue de fournir les informations significatives sur l'ensemble de ses possibilités et risques importants liés à la durabilité. Ces informations auraient à être fournies dans le cadre de l'information à usage général de l'entité. Elles devront renseigner sur la gouvernance, la stratégie et la gestion des risques, ainsi que sur les indicateurs et objectifs connexes, qui permettent à l'entité d'assurer l'évaluation, le suivi et la gestion des possibilités et risques importants liés à la durabilité.

Les normes IFRS de comptabilité s'appliquent à la préparation des états financiers. Les pays, ou territoires qui exigent l'application des normes IFRS de comptabilité devront déterminer si les entités qui relèvent de leur autorité auront aussi à se conformer aux normes IFRS d'information sur la durabilité.

Selon les obligations d'information générales proposées dans l'exposé-sondage, l'entité serait tenue d'inclure une déclaration distincte confirmant qu'elle a respecté toutes les dispositions pertinentes des normes IFRS d'information sur la durabilité.

Exposé-sondage sur les changements climatiques

L'entité qui applique les dispositions proposées dans l'exposé-sondage sur les obligations générales appliquerait celles du deuxième exposé-sondage de l'ISSB pour communiquer des informations significatives sur ses possibilités et risques importants liés aux changements climatiques. L'entité

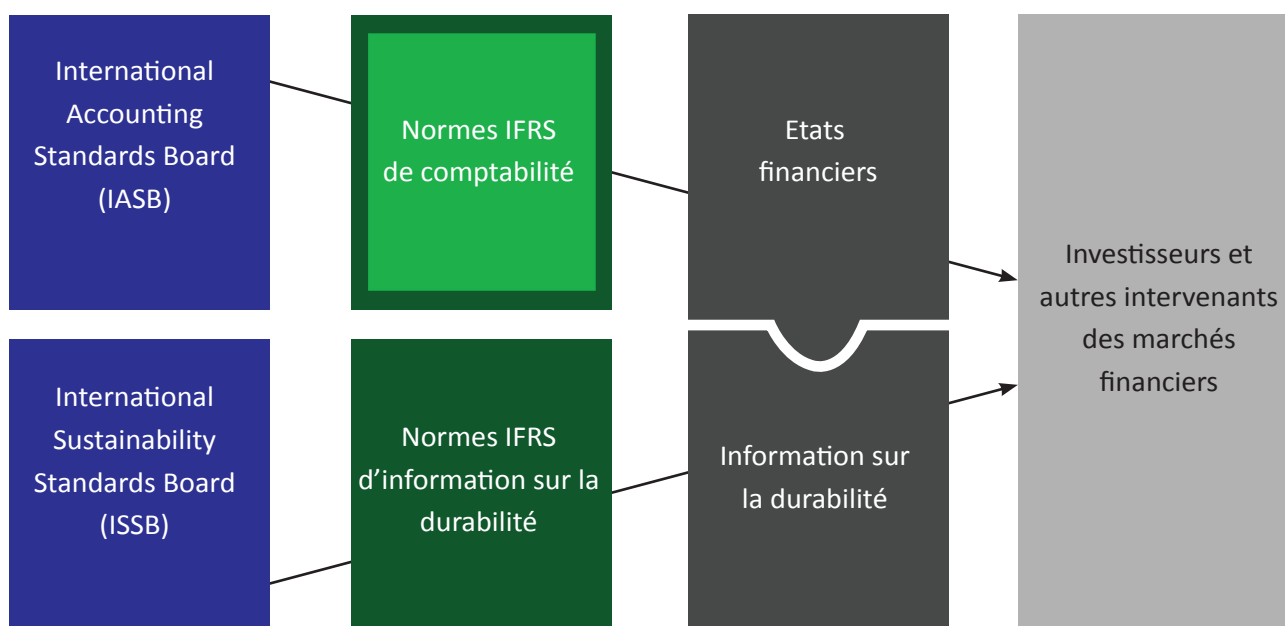
serait tenue de fournir les informations qui permettraient à un investisseur d'évaluer les incidences des possibilités et risques liés aux changements climatiques sur l'entité. Elle devra mettre en lumière la gouvernance, la stratégie et la gestion des risques, ainsi que les indicateurs et objectifs, qui lui servent à assurer l'évaluation, le suivi et la gestion de ses possibilités et risques importants liés aux changements climatiques.

Normes IFRS d'information sur la durabilité	IAS 1 Présentation des états financiers comprend la définition d'un jeu complet d'états financiers, tandis qu' IAS.8 Méthodes comptables fournit des indications sur l'établissement et la mise en œuvre des méthodes comptables.
IFRS S1 (en projet)	L'exposé-sondage sur les obligations générales est conçu pour être l'équivalent de ces normes, mais pour l'information sur la durabilité.
IFRS S2 (en projet) Autres normes IFRS d'information sur la durabilité, obligations d'information sectorielles, etc.	Un jeu complet d'informations financières à fournir en lieu avec la durabilité donne une image fidèle des possibilités et risques liés à la durabilité qui se présentent à l'entité et qui touchent sa valeur d'entreprise. Des indications sont fournies pour permettre à l'entité de présenter des informations sur l'ensemble des possibilités et risques importants liés à la durabilité. La question des changements climatiques est abordée en profondeur dans une norme IFRS d'information sur la durabilité.

L'ISSB, conformément à la procédure officielle rigoureuse de l'IFRS Foundation, examinera toutes les réponses qu'il recevra. Il vise à publier la version définitive des deux premières normes IFRS d'information sur la durabilité d'ici la fin de 2022. Lors de ses délibérations, l'ISSB déterminera les dates d'entrée en vigueur des normes.

L'ISSB prévoit d'élaborer d'autres normes IFRS d'information sur la durabilité. Pour cette année, l'ISSB mène des consultations sur ses priorités en matière de normalisation. Ces consultations lui permettront notamment de recueillir des commentaires sur les autres possibilités et risques liés à la durabilité qui influent sur la valeur d'entreprise et sur les autres obligations sectorielles qu'il conviendrait d'élaborer en s'appuyant sur les normes du SASB.

Le nouveau conseil mènera ses activités parallèlement à l'International Accounting Standards Board (IASB).



Présence de l'ISSB dans le monde : Toutes les régions (Amériques, Asie-Océanie et Europe, Moyen-Orient et Afrique) seront couvertes. Les centres de Francfort et de Montréal seront chargés de fonctions clés pour soutenir l'ISSB. Des précisions sur un nouveau bureau en Asie-Océanie seront communiquées ultérieurement. Des bureaux à San Francisco et à Londres fourniront du soutien technique ainsi que des plateformes d'interaction locale et de collaboration régionale.

Créé en 2001, l'IFRS Foundation est un organisme indépendant, à but non lucratif, enregistré dans l'Etat du Delaware (États-Unis), et qui, en avril 2001, a pris la suite de l'International Accounting Standards Committee (IASC) fondé en 1973 par 10 organismes professionnels comptables, Il est supervisé par le Monitoring Board.

La structure de l'IFRS Foundation est organisée en 3 niveaux :

- Un organe de supervision : le Monitoring Board ;
- Un organe de gouvernance : les Trustees de l'IFRS Foundation ;
- Deux organes de normalisation : l'International Accounting Standards

Board soutenu par son comité technique l'IFRS Interpretations Committee, et l'International Sustainability Standards Board/ISSB (créé le 3 novembre 2021).

L'IASB est responsable de l'élaboration d'un ensemble de normes comptables (appelées «normes comptables IFRS») et l'ISSB est responsable de l'élaboration d'un ensemble de normes de reporting de développement durable (appelées «normes IFRS de reporting de développement durable»). Ces deux ensembles complémentaires de normes IFRS visent ainsi à fournir des informations de haute qualité, transparentes et comparables dans les états financiers et dans le reporting sur le développement durable, à usage général, de haute qualité, compréhensibles, à vocation contraignante et acceptées à l'échelle mondiale, sur la base de principes clairement énoncés, qui sont utiles aux investisseurs et aux autres participants des marchés financiers mondiaux dans leur prise de décisions économiques.

En 2022, plus de 165 pays ont adopté les IFRS, partiellement ou totalement. Environ 85% de ces pays imposent les normes IFRS essentiellement aux sociétés cotées et institutions financières nationales.

Plus spécifiquement, concernant les pays du G20 (Afrique du Sud, Allemagne, Arabie saoudite, Argentine, Australie, Brésil, Canada, Chine, États-Unis, France, Inde, Indonésie, Italie, Japon, Mexique, Russie, Turquie, République de Corée, Royaume-Uni, plus les autres pays de l'Union européenne), les constats sont les suivants :

1. Engagement pour un jeu unique de normes comptables : Toutes les juridictions du G20 se sont publiquement engagées en faveur d'un jeu unique de normes comptables de grande qualité.
2. Engagement en faveur des IFRS : Pour chacun des pays du G20, l'organisme ayant autorité pour se prononcer en la matière s'est publiquement engagé en faveur des IFRS comme jeu unique de normes comptables.
3. Adoption des IFRS : 15 des pays du G20 ont adopté les IFRS pour toutes ou la plupart des sociétés cotées. Parmi les 5 autres pays :
 - 1 (le Japon) autorise l'application volontaire des IFRS pour les sociétés émettrices nationales ou étrangères ;
 - 3 (la Chine, l'Inde et l'Indonésie) ont adopté des normes nationales qui sont en substance conformes aux normes IFRS, mais n'ont pas annoncé de plan ou d'échéancier pour une adoption complète ;
 - 1 (les États-Unis) permettent, depuis 2007, aux émetteurs de titres étrangers d'utiliser les normes IFRS publiées par l'IASB.

Parmi les 15 juridictions du G20 qui ont adopté les IFRS :

- 12 les imposent à toutes les sociétés cotées ;
- 2 (Mexique et Argentine) les imposent pour les sociétés cotées autres que les institutions financières ;

- 1 (Canada) impose les IFRS à toutes les sociétés cotées mais autorise les normes américaines (US GAAP) pour les sociétés publiant également leurs comptes aux États-Unis.

Les 15 juridictions qui ont adopté les IFRS pour toutes ou la plupart des sociétés cotées autorisent également l'application des IFRS pour toutes ou la plupart des sociétés non cotées.

Rapport des auditeurs : 10 juridictions du G20 exigent que le rapport des auditeurs se réfère à la conformité aux IFRS ; 5 juridictions se réfèrent à la conformité aux normes IFRS telles qu'adoptées dans l'Union européenne.

Contexte de la crise

Nombre de sombres perspectives qui découlent du dérèglement climatique ont jeté le désarroi dans les esprits, et devant l'intensification des changements climatiques, le statu quo n'était plus envisageable. Il était dès lors, devenu urgent de bâtir une économie vigoureuse, inclusive, qui laissera aux générations à venir une planète en bonne santé. Autrement dit, une économie verte.

Lors de la COP 26 à Glasgow, plus de 200 pays, Plus de 120 chefs d'état et de gouvernement, se sont engagés solennellement à maintenir en vie l'objectif le plus ambitieux de l'accord de Paris, traité fondamental conclu en 2015, à savoir contenir le réchauffement à 1,5°C par rapport à l'ère préindustrielle, période où les humains ont commencé à brûler à grande échelle les énergies fossiles (charbon, pétrole, gaz) qui émettent les gaz à effet de serre responsables du réchauffement.

Même si tous les pays tenaient leurs promesses, le monde serait sur une trajectoire de réchauffement de 2,4°C, d'ici la fin du siècle. Avec les politiques actuelles c'est un catastrophique +2,8°C qui se profile

«Pitoyablement à la hauteur » avait fustigé le secrétaire général des Nations unies.

Actuellement, les impacts catastrophiques se multiplient comme le montre l'année 2022, à l'exemple des terribles inondations au Pakistan avec un tiers du pays sous les eaux, causant des dommages de plus de 30 milliards de dollars, rajoutés à cela, les canicules et sécheresses.

«Toutes les crises sont importantes, mais aucune n'a autant d'impact» que le réchauffement climatique, dont les effets dévastateurs «ne vont qu'empirer», a martelé lors de l'ouverture formelle de la COP27, Simon Stiell, le patron de l'ONU-Climat.

Les changements climatiques et leurs conséquences sur les écosystèmes sont prouvés, identifiés et mesurés. Les émissions de gaz à effet de serre doivent baisser de 45% d'ici 2030 pour avoir une chance de limiter le réchauffement à 1,5°C par rapport à l'ère pré-industrielle, objectif le plus ambitieux de l'accord de Paris, pierre angulaire de la lutte contre le réchauffement.

Paris a montré ce qu'il fallait faire. Glasgow a montré comment faire. A Sharm El Sheikh il sera question de le faire.

La technologie au secours du développement durable :

Depuis des décennies, les scientifiques tirent la sonnette d'alarme : agissons avec rapidité et fermeté pour éviter une crise mondiale, disent-ils. L'humanité a dès lors, pris conscience qu'il lui faudra fournir beaucoup plus d'efforts pour surmonter la crise climatique en favorisant des percées scientifiques et technologiques parmi les plus importantes du XXIe siècle.

On peut comparer la capture du carbone à un genre d'arbre industriel, explique des scientifiques. Les feuillus absorbent le CO2.

C'est leur rôle dans le cycle du carbone, mais ils ne peuvent soutenir le rythme auquel les êtres humains émettent ce gaz dans l'atmosphère. «La technologie élimine le carbone de l'air par capture atmosphérique directe "CAD". On peut ensuite l'emprisonner dans des réservoirs souterrains, ou l'utiliser pour produire des carburants non polluants.»

Les réseaux électriques traditionnels sont tributaires d'un carburant fiable, mais l'énergie renouvelable est essentiellement intermittente. Le soleil ne brille pas la nuit, les éoliennes fonctionnent au bon gré du vent, et ainsi de suite. Quant aux piles aux ions de lithium, elles sont coûteuses et pas assez durables pour être intégrées aux réseaux. Mais si ceux-ci pouvaient stocker l'énergie de manière sûre et abordable, le passage aux énergies renouvelables deviendrait alors réalisable, alors même que le coût des énergies renouvelables chute.

L'autre révolution technologique est le stockage d'énergie en remplaçant le lithium par le zinc, plus sûr, plus abordable, plus durable et recyclable.

Les processus de fabrication actuels exigent la combustion pour créer des températures élevées. Ceux qui mettent au point les principales technologies de l'acier à faible intensité de carbone considèrent l'hydrogène comme le carburant de choix. L'hydrogène brûle à 2.000° Celsius, ce qui le rend potentiellement bien adapté à la production de ciment, de verre, ou d'acier.

D'ici une dizaine d'années, dans de nombreux pays, tous les véhicules neufs, camions compris, devront être carboneutres, sachant que le secteur des transports compte pour le quart des émissions totales de gaz à effet de serre. La fin du moteur à combustion interne approche.

Les ventes de véhicules électriques vont connaître une hausse fulgurante. Une bonne nouvelle pour l'environnement, mais qui entraîne toutefois un dilemme : Les voitures électriques ont une empreinte environnementale, mais les coupables, ce sont les batteries. On pense aux émissions en cours de fabrication et à l'extraction minière, nécessaire pour se procurer le lithium. Par ailleurs, si la voiture à essence est en voie de disparition, il en va de même de la taxe sur les carburants.

La technologie des batteries classiques convient aux véhicules légers, mais dans le cas des véhicules lourds (transport industriel, notamment), l'hydrogène a son rôle à jouer. La production d'hydrogène «gris», dérivé du gaz naturel, est source de gaz à effet de serre (GES), et la capture du carbone le transforme en hydrogène «bleu», plus écologique.

Une course qui mérite toute l'attention est celle qui se joue entre des combustibles liquides plus verts et des options tout-électriques. Chaque solution a ses avantages, et des questions difficiles se posent au sujet de ce qui constitue un avantage - et au bénéfice de qui.

La technologie fait ses preuves, il reste à la mettre en œuvre à grande échelle. La demande dépend en partie de politiques publiques favorables aux technologies propres. La viabilité commerciale de la CAD dans un territoire donné devra être soutenue par des politiques climatiques de tarification des émissions de CO₂ ou d'incitation à sa capture, à l'exemple de la norme californienne sur les carburants à faible teneur en carbone qui accorde désormais des crédits pour chaque tonne métrique de CO₂ éliminée et emprisonnée de manière permanente. Cette norme et le programme américain de crédit d'impôt 45Q ont favorisé l'expansion de «Carbon Engineering» aux États-Unis.

D'un hémisphère à l'autre, les pouvoirs publics tarifient le carbone pour réduire les émissions de GES.

À la COP26 de novembre 2021, il a été convenu d'accélérer la lutte contre le réchauffement planétaire en créant un marché du carbone. Un virage s'amorce : pour les géants du numérique, impossible de se soustraire à l'impôt, et pour les émetteurs de GES, impossible de sévir impunément. On ne peut plus polluer sans payer.

Des analystes laissent entendre que concrétiser le principe de la tarification du carbone (principe défendu depuis 2005 par l'UE) pourrait faire chuter les émissions et éponger une partie des coûts de la transition. Particuliers, entrepreneurs, administrations publiques, tous seraient incités à réduire leurs émissions et à adopter des énergies propres.

L'industrie pétrogazière s'adaptera-t-elle à un avenir à faible empreinte carbone?

L'industrie de l'énergie participe aux ¾ des émissions de gaz à effets de serre dans le monde, et le secteur des hydrocarbures vit une crise existentielle. Une vérité qui a éclaté au grand jour en mai 2022, quand l'Agence internationale de l'énergie a dévoilé sa feuille de route vers la carboneutralité, objectif à réaliser d'ici 2050 (Net Zero by 2050). On y énonce des centaines d'étapes, et on y préconise l'arrêt des investissements dans de nouveaux projets d'extraction des combustibles fossiles.

Les mauvaises nouvelles pleuvent. Un tribunal néerlandais a exhorté Shell à réduire ses émissions de 45% d'ici 2030, et à la surprise générale, trois défenseurs de l'environnement sont entrés au conseil d'ExxonMobil. Aux exigences gouvernementales s'ajoute la sensibilité des actionnaires et des assureurs aux enjeux climatiques, si bien que les pétrolières ne sont pas au bout de leurs peines.

Les eaux usées des puits de pétrole et de gaz inactifs permettront d'en extraire du lithium (destiné aux batteries lithium-ion). L'extraction d'énergie géothermique est également à l'étude.

«Grâce à sa structure internationale, le secteur énergétique, où évolue un personnel hautement qualifié, peut amorcer de grands virages»,

Le renforcement des infrastructures est nécessaire, le transport de l'hydrogène dans les gazoducs exigera des réaménagements.

Lors de la COP27, 27ème Conférence annuelle des Nations Unies sur les changements climatiques, qui s'est tenu le 6 novembre 2022, les gouvernements étaient venus avec la ferme intention d'adopter la recommandation particulière d'éliminer rapidement toute utilisation et production de combustibles fossiles.

Il existe un consensus croissant, notamment au sein de l'Agence internationale de l'énergie (AIE) et du Groupe intergouvernemental d'experts sur l'évolution du climat (GIEC), selon lequel pour que les gouvernements atteignent les objectifs qu'ils se sont fixés en matière de lutte contre les changements climatiques à l'échelle mondiale, il ne peut y avoir de nouveaux développements des activités du pétrole, du gaz ou du charbon.

Les gouvernements participant à la COP27 devaient s'engager à n'autoriser aucun nouveau projet relatif aux combustibles fossiles. En outre, ils devaient mettre fin à toutes les formes de soutien, y compris aux subventions et aux financements internationaux pour les projets relatifs au pétrole, au gaz et au charbon, afin de réduire rapidement les émissions de gaz à effet de serre et de limiter les impacts environnementaux.

Le Groupe Sonatrach compte lancer deux projets pilotes de production d'hydrogène vert au sud du pays en 2023 et 2024, cela a été annoncé au Salon ERA, et une Direction centrale des ressources nouvelles vient d'être instaurée.

«Ces projets pilotes auront pour objectif principal le développement d'une expertise et la maîtrise technologique sur l'ensemble de la chaîne de valeur de l'hydrogène vert depuis la production, le stockage, le transport, jusqu'aux applications», a-t-on expliqué, dans une déclaration à l'APS, en marge du Salon des énergies renouvelables, des énergies propres et du développement durable (ERA), qui s'est tenu en octobre 2022 au Centre des conventions d'Oran.

«L'hydrogène vert connaît ces dernières années un engouement certain au niveau mondial», et Sonatrach, avec ces projets pilotes, vise à tester les différentes technologies d'électrolyseurs, de stockage et de transport.

Chacun des deux projets pilotes apportera un apprentissage spécifique et les deux ont été conçus de manière complémentaire, est-il encore expliqué.

«La maîtrise de la chaîne hydrogène, de la production jusqu'au transport, permettra à Sonatrach d'envisager un projet de production d'hydrogène vert à moyen terme». Le groupe Sonatrach est engagé dans la transition énergétique en diversifiant ses sources d'énergie, en réduisant son empreinte carbone dans ses principales activités et aussi à travers la réalisation de projets d'énergies renouvelables.

L'aide aux pays en développement

La Convention, le Protocole de Kyoto et l'Accord de Paris « Conférence de Paris sur le changement climatique en 2015 » ont appelé

à une aide financière des Parties disposant de plus de ressources financières à celles qui sont moins dotées et plus vulnérables, conformément au principe de «*responsabilité commune mais différenciée et des capacités respectives*» énoncé dans la Convention.

Les pays développés de plus en plus touchés s'étaient engagés, par le biais des accords de Cancún en 2010, à porter à 100 milliards de dollars par an leurs financements en direction des pays en développement pour les aider à baisser les émissions et à s'adapter aux effets du changement climatique. Le montant a plafonné à 83,3 milliards de dollars en 2020 selon l'OCDE. L'objectif devrait être atteint en 2023. Trop tard ou trop peu ont répondu les pays en développement quasiment pas responsables du réchauffement, mais situés sur la ligne de front de ses effets dévastateurs.

Contexte National

L'Algérie est engagée sur des réformes dont celle de la numérique et transition énergétique, Le développement des énergies renouvelables devant mobiliser au minimum entre 2022/2030, 70 milliards de dollars pour atteindre les objectifs en combinant le thermique et le photovoltaïque dont le coût de production mondiale a diminué de plus de 50% et il le sera plus à l'avenir. Avec plus de 3.000 heures d'ensoleillement par an, l'Algérie a tout ce qu'il faut pour développer l'utilisation de l'énergie solaire, ou presque. Le soleil tout seul ne suffit pas. Il faut la technologie et les équipements pour transformer ce don du ciel en énergie électrique.

Les réserves prouvées de l'Algérie en uranium avoisinent les 29.000 tonnes, de quoi faire fonctionner deux centrales nucléaires d'une capacité de 1.000 mégawatts chacune pour une durée de 60 ans. L'option du gaz de schiste, l'Algérie possédant le troisième réservoir mondial, environ 19500 milliards de mètres

cubes gazeux, nécessite, outre un consensus social interne, de lourds investissements, la maîtrise des nouvelles technologies qui protègent l'environnement, nécessitant des partenariats avec des firmes de renom

L'Algérie étant un pays semi-aride, le problème de l'eau étant un enjeu stratégique au niveau méditerranéen et africain, et il doit être opéré un arbitrage pour la consommation d'eau douce, les nouvelles techniques peu consommatrices d'eau n'étant pas encore mises au point.

L'Algérie a été parmi les premiers pays à remettre son rapport de la Contribution déterminée national (CDN) aux Nations unies. Elle l'a fait en 2019 en présentant une CPDN, une Contribution provisoire déterminée au niveau national.

Opportunités et Perspectives

Une économie moderne, efficace dans l'utilisation des ressources et compétitive, garantissant la fin des émissions nettes de gaz à effet de serre d'ici à 2050 et une croissance économique dissociée de l'utilisation des ressources, ***Un air pur, une eau propre, des sols sains et la biodiversité.*** Bien des pays s'engagent à apporter des changements radicaux. Les grandes puissances ont établi des cibles pour atteindre la carboneutralité d'ici 2050 et injecté des milliards dans les mesures de relance verte post-COVID.

De nombreux pays s'emploient à tirer parti du passage à l'économie verte, source de retombées évaluées à 26.000 G\$ US, un immense potentiel. Aux débouchés à l'exportation qui s'ouvriront aux chefs de file en développement et en fabrication de technologies propres, s'ajoutent les millions d'emplois qui seront créés sur leur propre territoire. Les besoins en produits et services écologiques et éthiques augmenteront sans cesse.

Les États-Unis (premier pays pollueur avec la Chine) entendent réduire leurs émissions de 50 % d'ici 2030 (par rapport aux niveaux de 2005) et ne produire que de l'électricité propre, un système énergétique sans pollution carbone, d'ici 2035, des transports publics urbains sans émission et des milliards en R-D sur les technologies propres. L'Etat fédéral devant programmer notamment l'installation de 500 000 bornes de recharge publiques sur le territoire et instaurer une prime à la conversion. Le premier budget de l'administration Biden, présenté en mai 2021, a prévu 800 G\$ US pour accélérer le déploiement des technologies propres dans les dix années à venir. Bien que le nouveau président dit ne pas vouloir interdire le développement du pétrole/gaz de schiste dont les USA sont le premier producteur mondial, s'engageant avec les nouvelles techniques à améliorer les effets de la fracturation hydraulique, le programme de Joe Biden prévoit 2000 milliards de dollars sur les 20/30 prochaines années, soit 10% du PIB 2019, pour le développement des énergies renouvelables, les industries écologiques et l'efficacité énergétique. A Sharm El Sheikh, c'est le chiffre de 370 000 milliards de dollars qui a été annoncé pour les 10 prochaines années.

Le Canada, lui, s'engage à réduire ses émissions de GES de 40 à 45% d'ici 2030 et à réaliser la carboneutralité d'ici 2050. Le budget fédéral d'avril 2021 affecte 17 G\$ à l'action climatique, et le plan climatique de décembre 2020 propose de légiférer pour fixer les cibles de carboneutralité.

Aux termes du pacte vert, les 27 États membres de l'Union européenne se sont engagés à réduire leurs émissions d'au moins 55% d'ici à 2030, par rapport aux niveaux de 1990. La mise en œuvre du Pacte Vert Européen «Green Deal européen» a

été annoncée en juillet 2021, à savoir, une économie bleue durable, et un plan d'action «zéro pollution». La Commission européenne a fixé, avec le règlement d'exécution 2020/1294 du 15 septembre 2020, les règles du nouveau mécanisme de financement des énergies renouvelables. Chaque État membre doit contribuer à l'objectif européen de 32% d'énergies renouvelables en 2030. Une trajectoire indicative est fixée pour chacun d'entre eux, pour la période 2021-2030, avec des points de référence à atteindre entre 2025 et 2027, devant mobiliser au moins 1 000 milliards d'euros d'investissements durables dans les dix années à venir avec des incitations pour attirer les financements privés, grâce notamment au rôle essentiel que jouera la Banque européenne d'investissement.

Comme le font valoir les auteurs du rapport Net Zero by 2025 publié en 2021 par l'Agence internationale de l'énergie, la carboneutralité reste envisageable. Les États seront appelés à renforcer leurs engagements climatiques pour provoquer les transformations recherchées, et les investissements annuels mondiaux affectés à l'énergie propre devront à tout le moins tripler d'ici 2030, à environ 4 000 G\$ US.

La Chine et l'Inde ont un fort engagement pour la transition énergétique. Par exemple, selon le rapport de Global Wind Energy Council de 2019, la Chine et l'Inde font partie des cinq pays regroupant 73% de l'ensemble des capacités éoliennes mondiales installées.

La Chine pour tenter de réduire la pollution atmosphérique due à cet usage incontrôlé du charbon, investit massivement dans les énergies renouvelables : pays leader, qui prévoit d'investir d'ici 2030 375/400/ milliards de dollars. Quant à l'Inde, elle s'est engagée à fortement développer les énergies renouvelables, en disposant en particulier de 100 GW de capacités solaires et de 60

GW éoliens d'ici à fin 2022 (contre 16,6 GW solaires et 32,7 GW éoliens à fin novembre 2017), devant mobiliser pour cette période près de 190 milliards de dollars selon les estimations de la Climate Policy Initiative (CPI).

Immeubles, ponts, lignes de transport d'électricité, routes et autoroutes, les infrastructures, omniprésentes, font partie intégrante de l'équation. **Des Bâtiments rénovés et économes en énergie : 35 millions** de bâtiments pourraient être rénovés d'ici 2030. 160 000 emplois verts supplémentaires pourraient être créés dans le secteur de la construction d'ici à 2030. 72,2 milliards d'euros sur 7 ans pour financer la rénovation des bâtiments en Europe, ainsi que l'accès à une mobilité à émissions nulles et à faibles émissions, voire une aide au revenu.

Outre les habitations, les bâtiments publics doivent également être rénovés, pour utiliser davantage d'énergies renouvelables et être plus économes en énergie, des aliments sains et abordables, des services de transport public plus nombreux, une énergie plus propre et des innovations technologiques propres de pointe.

En résumé, le monde entier devrait connaître dans les prochaines années un profond bouleversement de la carte énergétique et donc du pouvoir économique mondial.

Actifs Naturels – Capital Naturel

Le système économique et financier a puisé sans ménagement dans la nature, vue comme une entité indépendante des humains, pour en extraire des trésors sans vraiment tenir compte, dans les modèles décisionnels, des dommages irréversibles ainsi causés.

Plus qu'une prescription morale, la lutte contre les changements climatiques est devenue un impératif économique. Les points de vue des

institutions financières internationales et des marchés financiers convergent, et c'est une nette avancée. Il est temps de remodeler le système économique et financier.

Parler de saine gestion à long terme, c'est parler de développement durable aujourd'hui.

En 2020, Larry Fink, PDG de BlackRock, premier gestionnaire d'actifs du monde (l'actif sous gestion frôle les 9 000 G\$ US), expliquait dans sa lettre aux chefs d'entreprise que le risque climatique serait désormais pris en considération dans les décisions du géant : « [...] *la prise de conscience progresse rapidement, et je suis convaincu que nous sommes à la veille d'une transformation fondamentale du secteur financier. Les preuves des risques climatiques ont conduit les investisseurs à réévaluer les principes fondamentaux de la finance d'aujourd'hui* ».

De nombreuses entreprises citoyennes sont déterminées à résoudre cette crise. Débordante d'innovations et en plein essor, l'économie verte a fait croître des sociétés aux objectifs ambitieux et aux moyens techniques nécessaires pour les réaliser. 78 % des PME Canadiennes affirment que la pandémie et les inégalités sociales ont renforcé leur engagement à agir sur les plans social et environnemental.

Plus que jamais, il en va d'enjeux incontournables, et le virage vert s'impose de manière irréversible.

De nouveaux termes circulent : « capital naturel », « actifs naturels », « infrastructures vertes ». Les sociétés industrialisées, désormais attentives à l'économie verte, tentent de repenser le progrès socio-économique pour y incorporer des considérations environnementales, compte tenu de la valeur sous-jacente de la nature, socle du bien-être collectif.

De grandes entreprises du monde entier adoptent des référentiels d'information intégrée, ce qui est déterminant. L'International Integrated Reporting Council (IIRC) propose cette définition dans son guide Cadre de référence international portant sur le reporting intégré : « Capital environnemental – L'ensemble des ressources et processus environnementaux renouvelables et non renouvelables qui fournissent des biens ou services soutenant la prospérité passée, actuelle ou future de l'organisation. » On reste dans une logique d'exploitation des ressources, mais on s'intéresse dorénavant au capital naturel.

Publié au Royaume-Uni, le rapport The Economics of Biodiversity: The Dasgupta Review plaide pour l'intégration des facteurs environnementaux dans les systèmes comptables qui motivent les décisions d'ordre financier, entre autres, et a attiré l'attention. Plus que jamais, les administrations publiques et les entreprises devront identifier, mesurer et évaluer les interdépendances sur le plan du capital naturel, grâce à des outils comme le Natural Capital Protocol.

S'inspirant des travaux du Groupe de travail sur *l'information financière relative aux changements climatiques* (GIFCC), le nouveau groupe de travail international sur l'information financière relative à la nature (Taskforce on Nature-related Financial Disclosures – TNFD) s'emploie à élaborer un cadre pour amener les organisations à faire état des risques à l'égard de la nature et à agir. On entend ainsi diriger les capitaux vers des interventions aux retombées environnementales favorables.

Le Conseil sur la comptabilité dans le secteur public (CCSP), qui constate que le dialogue sur la comptabilité des actifs naturels s'intensifie, a retenu des initiatives de comptabilité et de présentation des informations d'ordre

prospectif, intégrées à un plan stratégique préliminaire. Planter des arbres, voilà une forme d'investissement substantiel, source de plus-value, pour stocker le CO₂, protéger les sols, filtrer l'air, absorber l'excédent d'eau pluviale et éviter les inondations, et rafraîchir les centres-villes en pleine canicule. Des incidences moins tangibles, plus difficiles à chiffrer que la valeur commerciale, mais non moins primordiales.

La publication des normes d'information sur les facteurs environnementaux, sociaux et de gouvernance (ESG) est particulièrement importante, et c'est grâce à ces normes internationales, que les intéressés disposeront d'informations enrichies pour évaluer ces engagements et les progrès réalisés pour les tenir.

Audit légal.

Les investisseurs internationaux jugent importante la certification indépendante des critères ESG. Le Parlement européen a estimé que les informations non financières publiées par les entreprises en vertu de la NFRD ***devraient faire l'objet d'un audit obligatoire***, le cas échéant, exprimer un avis sur la base d'une ***mission d'assurance limitée en ce qui concerne la conformité du rapport de développement durable*** avec les exigences d'une directive.

Il a été ainsi retenu, une proposition de directive qui modifierait quatre textes législatifs existants.

- En premier lieu, elle modifierait la directive comptable, en révisant certaines dispositions existantes et en ajoutant certaines nouvelles dispositions concernant les rapports sur la durabilité.
- En outre, elle modifierait la directive sur l'audit et le règlement sur l'audit afin de couvrir l'audit des informations sur la durabilité.

- Enfin, elle modifierait la directive sur la transparence afin d'étendre le champ d'application des exigences en matière de rapports de développement durable aux sociétés dont les titres sont cotés sur des marchés réglementés et de clarifier le régime de surveillance des rapports de développement durable par ces sociétés.

Et, une Proposition de directive sur le reporting développement durable des entreprises (CSRD)

- Étend le champ d'application à toutes les grandes entreprises et à toutes les entreprises cotées sur des marchés réglementés (hors TPE cotées)
- ***Exige l'audit (assurance) des informations communiquées***
- Introduit des exigences de rapport plus détaillées et une obligation de rapport selon les normes obligatoires de rapport de développement durable de l'UE.
- Oblige les entreprises à «étiqueter» numériquement les informations déclarées, afin qu'elles soient lisibles par machine et qu'elles alimentent le point d'accès unique européen envisagé dans le plan d'action de l'union des marchés des capitaux.

La profession comptable

Les effets cumulatifs à long terme du développement économique, à l'égard des changements climatiques, de la biodiversité, du bien-être et de la santé, sont d'intérêt public. Durabilité oblige, la prospérité au détriment de la santé de la Terre et des êtres vivants est désormais irrecevable.

La profession comptable peut contribuer fortement à jeter les fondations d'un avenir où prospérité et durabilité iront de pair. ***À l'appui d'une nouvelle économie verte, les***

professionnels de la comptabilité apprendront à scruter évaluer, et comptabiliser le capital naturel.

La carboneutralité concerne toutes les entreprises de tous les secteurs dans toutes les régions du monde.

Les entreprises se fixeront des objectifs ambitieux pour réduire leurs impacts environnementaux, mettront à exécution des plans concrets et remanieront leur modèle d'affaires, et c'est à la comptabilité d'orienter les décisions. Comment chiffrer la valeur des ressources naturelles et orienter les décisions. La profession comptable peut ici jouer un rôle déterminant.

Le comportement des entreprises dans l'ensemble des secteurs économiques est essentiel pour réussir la transition vers une économie verte et neutre sur le plan climatique, pour atteindre les objectifs de développement durable. Les entreprises opèrent dans un environnement complexe et s'appuient, en particulier les grandes entreprises, sur des chaînes de valeur mondiales.

Les entreprises vont mettre en œuvre des processus complets visant à atténuer les incidences négatives sur l'environnement dans leurs chaînes de valeur, intégrer la durabilité dans leurs systèmes de gouvernance et de gestion d'entreprise, et élaborer leurs décisions commerciales au regard des incidences sur le climat et l'environnement, ainsi qu'au regard de la résilience de l'entreprise sur le long terme. Ces processus, peuvent leur procurer un avantage concurrentiel, et leur permettent également de répondre à la pression croissante qui sera exercée par le marché pour qu'elles agissent de manière durable, car ils les aident à éviter des risques indésirables pour leur réputation vis-à-vis de consommateurs et d'investisseurs

de plus en plus conscients des aspects liés à la durabilité.

La concertation efficace des instances ordinales, Ordre national des Experts-comptables, Chambre Nationale des commissaires aux Comptes et Organisation Nationale des Comptables Agréés, devrait mener à la création d'une coalition de professionnels du chiffre qui œuvrera de pair avec les pouvoirs publics, à l'adaptation du contexte national, à l'adoption des normes d'information sur la durabilité et à leur application dans les institutions nationales et les organisations locales des secteurs privé et public. Egalement, à l'adoption de diligences de certification en rapport avec les nouvelles exigences «ESG».

L'importance d'une information uniforme et exacte, et surtout certifiée, est cruciale. En innovant pour intégrer la valeur de la nature aux décisions, eu égard aux stratégies, aux risques et aux nouvelles approches de la réussite, notre profession indiquera la meilleure voie à suivre aux dirigeants des institutions et des organisations des secteurs privé et public, et rassurera les détenteurs de capitaux.

Voilà un nouveau défi qui s'annonce à nous, qui hissera notre profession à un niveau élevé d'intervention et de forte implication à raison de nouvelles exigences de compétences.

Yassine BOULAHDOUR

*Expert-comptable
Commissaire aux compte*



LES DIVERGENCES FISCALES ET LEUR IMPACT SUR LE RÉSULTAT COMPTABLE

Par : Rachid AMOURA, Commissaire aux comptes



INTRODUCTION

L Algérie a mis en œuvre depuis l'année 2010 un nouveau référentiel comptable dénommé

Système Comptable Financier (SCF), inspiré des normes internationales IAS/IFRS. La mise en œuvre de ce nouveau référentiel répond aux enjeux de la globalisation et s'inscrit dans le vaste processus de normalisation comptable à l'échelle internationale.

Il a introduit plusieurs innovations en matière d'évaluation et de comptabilisation qui permettent l'établissement des états financiers reflétant l'image fidèle. Il constitue un véritable outil de gestion dans l'entreprise, qui fournit une information pertinente dans le cadre de la prise de décision.

Mais son application reste encore loin des objectifs fixés, suite aux difficultés rencontrées lors de sa mise en œuvre. Toutes ces contraintes sont principalement liées à l'insuffisance de son assimilation en raison de sa complexité technique, et aux nombreuses divergences fiscales qu'il a engendrées.

C'est pour cela, que sa pratique actuelle, se limite presque à un simple changement de nomenclature comptable, dans de nombreuses entreprises, où les règles fiscales restent encore privilégiées, contrairement aux exigences des normes comptables internationales.

Cette situation, risque de remettre en cause la fiabilité de l'information financière et exige des mesures urgentes, à l'effet de lever toutes ces contraintes d'application, afin de permettre aux entreprises d'établir des états financiers reflétant l'image fidèle, et ce, conformément au nouveau référentiel comptable SCF.

C'est dans ce cadre que cette étude est élaborée, à l'effet d'analyser d'abord les principales divergences fiscales, sans prétendre les cerner de manière exhaustive, et indiquer ensuite une méthodologie pour leur traitement, avec un exemple d'application d'un passage d'un résultat comptable à un résultat fiscal,.

ANALYSE DES DIVERGENCES ENTRE LES NORMES COMPTABLES ET LES RÈGLES FISCALES

La comptabilité et la fiscalité présente actuellement beaucoup de divergences, notamment depuis l'adoption des normes comptables internationales qui prônent leur déconnexion totale de la fiscalité ; elles se situent principalement dans différence entre la source du droit comptable et la source du droit fiscal, ainsi des objectifs différents que chacune d'elle s'est fixés

La source du droit comptable :

Le nouveau référentiel comptable SCF qui a introduit la notion de contrôle, a une approche typiquement économique et financière. Il a pour principal objectif la présentation des états financiers reflétant l'image fidèle, et puise principalement sa source dans la réglementation régissant la comptabilité à savoir :

- La loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant sur le SCF ;
- Le décret exécutif n°08-156 du 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant sur le SCF ;
- Le décret exécutif n°09-110 du 07 avril 2009 fixant les conditions et modalités de la tenue comptabilité au moyen de systèmes informatiques ;

- L'arrêté du 26 juillet 2008 (JO n°19) fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes ;
- Les instructions MF et notes du CNC.

La source de la fiscalité

La liasse fiscale est établie selon une approche juridique et sur la base du respect des règles fiscales en vigueur. La législation fiscale prône le principe d'autonomie du **droit fiscal**, et puise sa source principalement sur les différents codes fiscaux et les dispositions des lois de finance.

Divergence entre contrôle et propriété des immobilisations :

- **Au plan comptable** : On a introduit la notion de contrôle ;
- **Au plan fiscal** : C'est le principe de propriété (acte juridique) qui demeure.

Évaluation initiale des immobilisations

- **En comptabilité** : L'évaluation initiale (coût d'entrée) est le prix d'acquisition, + L'ensemble des frais attribuables ;
- **Au plan fiscal** : L'évaluation est effectuée au prix d'acquisition + les frais d'approche.

Évaluation ultérieure des immobilisations :

- **En comptabilité** : elle est constituée de la Valeur Nette Comptable qui est égale à : La Valeur Origine – les amortissements – les pertes de valeur ; avec possibilité d'appliquer deux méthodes : *le coût amorti* ou *la méthode de réévaluation*.
- **Au plan fiscal** : la Valeur Nette Comptable = Valeur d'Origine – Amortissements. (*La réévaluation libre n'est pas prévue*).

La réévaluation en fiscalité donne lieu à une réintégration des dotations supplémentaires

Immeubles de placement :

- **En comptabilité** : On applique la juste valeur, ou le coût amorti ;
- **En fiscalité** : l'application du coût historique qui est préconisée.

Immobilisations acquises en crédit bail ou leasing :

- **En comptabilité** : On adopte l'approche économique et on inscrit ces immobilisations et leurs amortissements chez le preneur ;
- **Au plan fiscal** : C'est la démarche juridique qui est appliquée, c'est-à-dire le bien et ses amortissements sont enregistrés chez le bailleur.

Durée des amortissements des immobilisations :

- **En comptabilité** : Les amortissements sont déterminés sur la durée d'utilité du bien alors que ;
- **Sur le plan fiscal** : C'est durée d'usage qui est indiquée.
- Les frais de démantèlement ne sont pas compris dans la base d'amortissement fiscale.

Base des amortissements des immobilisations :

- **Au plan comptable** : On applique la valeur amortissable = (Valeur d'origine – Valeur Résiduelle) ;
- **Au plan fiscal** : On retient la Valeur d'origine.

La base d'amortissement de véhicules de tourisme est actuellement plafonnée à 3.000.000 DA TTC.

Mode d'amortissement :

- **En comptabilité** : Le SCF a introduit plusieurs types d'amortissements, dégressif, progressif et unités de production, dont le mode linéaire reste le dernier recours ;
- **Au plan fiscal** : l'amortissement linéaire est la règle générale, l'amortissement dégressif ou progressif reste des options.

Révision du plan d'amortissement :

- **En comptabilité** : Le plan est révisable à chaque clôture s'il y a changement de condition d'utilisation ;
- **En fiscalité** : le plan d'amortissement reste figé.

Plus-value de cession (PVC) :

- **En comptabilité** : (La PVC = Prix de Vente – VNC) est enregistrée en produits ou en charges selon le cas (Compte 752 ou compte 652) ;
- **Au plan fiscal** : La moins-value est déductible, mais les plus-values bénéficient d'abattements (Court terme : 30%, long terme: 65%), avec déduction en extra comptable, et les plus-values réinvesties sont exonérées.

Pertes de valeurs sur immobilisations :

- **Dans les normes comptables** : Elles doivent être appliquées en cas d'indice de perte de valeur, si la valeur nette comptable est supérieure à la valeur recouvrable ;
- **Au plan fiscal** : La perte de valeur sur immobilisation n'est pas admise.

Approche par composant :

- **En comptabilité** : Elle s'applique obligatoirement si les durées d'utilités sont différentes ;

- **Au plan fiscal** : Cette approche est acceptée mais la décomposition pose un problème sur l'écart d'annuité d'amortissement

Notion de faible valeur :

- **En comptabilité** : Le montant admis en charge, est fixé par décision interne ;
- **Au plan fiscal** : Le seuil est fixé depuis l'exercice 2022 à 60.000 DA.

Actualisation :

- **En normes comptables** : L'actualisation doit être effectuée si effet est significatif ;
- **Au plan fiscal** : On retient seulement le coût historique ou la valeur nominale.

Provisions :

- **En normes comptables** : les provisions doivent être constituées pour faire à des pertes probables ;
- **Sur le plan fiscal** : Les provisions ne sont généralement pas admises puisqu'elles ne correspondent pas à la définition d'un passif.

Instruments financiers :

- **En comptabilité** : On distingue quatre catégories d'instruments financiers avec différentes évaluations :
 - Actifs détenus à des fins de transaction (juste valeur, imputation des écarts en résultat) ;
 - Actifs détenus jusqu'à l'échéance (évaluation au coût amorti) ;
 - Prêts et créances émis par l'entreprise (évaluation au coût amorti) ;
 - Actifs disponibles à la vente (juste valeur, imputation des écarts en capitaux propres).
- **Sur le plan fiscal** : Application du principe du coût historique, avec constatation éventuelle de provision.

Changement de méthode comptable :

- **En Normes comptables** : Tous les ajustements résultant d'un changement de méthode doivent obligatoirement être imputés sur les capitaux propres, sauf dispositions contraires prévues ;
- **En fiscalité** : Pour être déductible, une charge doit être constatée en résultat et toute opération qui augmente la situation nette est imposable.

Avantages accordés au Personnel

- **Normes comptables** : Comptabilisation de tous avantages au personnel : avantages à court terme, long terme, indemnités de fin de contrat ;
- **En fiscalité** : En général, les provisions des engagements de retraite et autres avantages postérieurs à l'emploi ne sont pas déductibles.

Impôts différés :

Les impôts différés permettent d'obtenir une vision plus économique de l'impôt sur le résultat, qui correspond dans les comptes consolidés au cumul de l'impôt exigible et de l'impôt différé en venant corriger les distorsions nées des règles fiscales nationales.

Il s'agit de décalages entre l'enregistrement comptable des produits imposables ou de charges déductibles et leurs prises en compte par l'administration fiscale au cours d'un exercice ultérieur. Déficit fiscal ou crédits d'impôts reportables.

On distingue :

- **Des passifs d'impôt différé** (montants d'impôt payables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles imposables) ;
- **Des actifs d'impôt différé** (impôts recouvrables au cours d'exercices futurs.

- **En comptabilité** : L'impôt exigible et les impôts différés doivent être compris dans le résultat net de l'exercice
- **En fiscalité** : Ces impôts ne sont pas déductibles et n'ont pas d'incidence sur le résultat fiscal.

MÉTHODOLOGIE DU TRAITEMENT COMPTABLE DES DIVERGENCES FISCALES

Les approches différentes entre la comptabilité et la fiscalité ont induit plusieurs divergences qui doivent être traitées de manière extra comptable avec enregistrement d'impôts différés s'il y a lieu.

Il est important de rappeler que les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt (art LFC 09).

Méthodologie de passage :

Le passage du bilan comptable au bilan fiscal nécessite des retraitements de certains postes comptables, pour la détermination du résultat fiscal, base sur lequel l'impôt IBS est liquidé.

Pour cela, il faut établir un manuel de passage et adopter la démarche suivante :

- **Réintégrations** : Art 141, 168 et 169 du CID :

Il faut rechercher toutes les charges non admises et procéder à leur réintégration partielle ou totale, selon l'admission autorisée par l'administration fiscale.

Le tableau A9- de la liasse fiscale est destiné à la détermination du résultat fiscal.

(Résultat Fiscal = Résultat Comptable Net + Réintégrations-Déductions - Déficit).

Impôt sur le résultat :

A la fin de chaque exercice, l'entité bénéficiaire verse à l'administration fiscale un impôt calculé sur son résultat fiscal selon les taux en vigueur.

Cet impôt est enregistré à la fin de l'exercice comme suit :

695 Impôt sur les bénéfices à 444 Etat, impôts sur les résultats .

Enregistrement des différences entre comptabilité et fiscalité :

Différences définitives : La constatation s'effectue de manière extra comptable sur Tableau 9 de la liasse fiscale (réintégrations et déductions) ;

Différences temporelles : Il y a lieu de constater d'abord un impôt Différé et établir un retraitement extra comptable (charge non déductible fiscalement en N et produit non imposable fiscalement en N).

Les impôts différés sont Comptabilisés :

133 à 692 Impôts différés actif recouvrables au cours des exercices futurs ;

693 à 134 Impôts différés passif payables au cours des exercices.

En fiscalité : L'impôt exigible sur le résultat et les impôts différés ne sont pas reconnus, doivent être traités de manière extra comptable et réintégrés dans le tableau 9 de la Liasse Fiscale.

Exemple d'application :

L'entreprise MICRO FIVE a réalisé un bénéfice net comptable de 800.000 DA au cours de l'année N.

Durant l'année N-1, elle avait subi une perte de 60.000 DA dont un IDA a été constituée.

Elle a comptabilisé une provision IDR de 250.000 DA et un impôt différé actif.

Elle doit réintégrer fiscalement un complément de dotation aux amortissements de 200.000 DA; pratiqué sur un véhicule de tourisme.

Elle a payé une pénalité de 25.000 DA.

Elle a réglé une Charge de 60.000 DA d'un immeuble non affecté à son exploitation.

Par ailleurs, elle a comptabilisé au cours de l'année N une charge de 30.000 DA qui sera déduite fiscalement en l'année N+1.

Elle a enregistré un produit de 14.000 DA au cours de l'année N qui sera imposable fiscalement sur l'année N+1.

Reconstituer les écritures comptables des ID et IBS et effectuer les retraitements nécessaires.

Déterminer le résultat fiscal de cette entreprise, sachant qu'elle est soumise au taux d'IBS de 19%.

Solution :

Reconstitution des écritures comptables des impôts différés et de l'impôt exigible :



Compte	Libellé	Montant débité	Montant crédité
Annulation de l'impôt différé actif constitué au cours de N-1 sur déficit 692	60 000 X 19% = 11 400 Imposition différée actif	11 400	
133	Impôt différé d'actif		11 400
Impôt différé IDR = 250.000	X 19% = 47 500		
133	Impôt différé d'actif	47 500	
692	Imposition différée actif		47 500

Compte	Libellé	Montant débité	Montant crédité
	Charge comptabilisée déductible sur N+1= 19% de 30.000		
133	Impôt différé d'actif	5 700	
692	Imposition différé d'actif		5 700
	Produit comptabilisé mais imposable dans l'exercice N+1= 19% de 14000		
693	Imposition différé de passif	2 660	
134	Impôt différé passif		2 660
695	Impôt exigible	293 640	
444	Etat impôts et taxes		293 640

Il a été comptabilisé pour l'année N :

- L'annulation de l'IDA enregistré sur le déficit de l'exercice N-1 : 60 000 x 19% = 11 400
- Un impôt IDA sur l'IDR de l'exercice N : 250 000 x 19% = 47 500
- Un impôt IDA sur une charge 30 000 x 19% = 5 700
- Un impôt IDP sur un produit 14 000 x 19% = 2 660

Dans le tableau 9 de la liasse fiscale : **On réintègre :**

- 60 000 de charges d'immeuble non lié à l'exploitation (Sans impôt différé)
- 250 000 D'IDR avec impôt IDA de : - 47 500
- 200 000 de dotation amortissement sur véhicule de tourisme sans impôt différé
- 30 000 de charge avec IDA de : - 5 700
- 25 000 de pénalités sans impôt différé

On déduit :

- 60 000 de déficit N-1 avec annulation de l'impôt différé constitué en N-1 de : 11 400
- 14 000 de produit avec constitution impôt IDP de : 2 660

VARIATION IMPÔTS DIFFÉRÉS - 39 140

IMPÔT EXIGIBLE CALCULÉ SUR RÉSULTAT FISCAL : 1 545 500 x 19% = 293 640

Impôt exigible qui se vérifie de la manière suivante :

Résultat comptable : 800 000 x 19% = 152 000

Différence des réintégrations : (819 500 – 74 000) x 19% = + 141 600

Impôt exigible sur le résultat = 293 640

9/ Tableau de détermination du résultat fiscal

I. Résultat net de l'exercice (Compte de résultat)	Bénéfice	800 000
	Perte	
II. Réintégrations		
Charges des immeubles non affectés directement à l'exploitation		60 000
Quote-part des cadeaux publicitaires non déductibles		
Quote-part du sponsoring et parrainage non déductibles		
Frais de réception non déductibles		
Cotisations et dons non déductibles		
Impôts et taxes non déductibles		
Provisions non déductibles		250 000
Amortissements non déductibles		200 000
Quote-part des frais de recherche développement non déductibles		
Amortissements non déductibles liés aux opérations de crédit-bail (Preneur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Loyers hors produits financiers (Bailleur) (cf.art 27 de LFC 2010)		
Impôts sur les bénéfices des sociétés	Impôts exigible sur le résultat	293 640
	Impôts différé (variation)	- 39 140
Pertes de valeurs non déductibles		
Amendes et pénalités		25 000
Autres réintégrations (*) <i>charges non déductible</i>		30 000
Total des réintégrations		819 500
III. Déductions		
Plus value sur cession d'élément d'actif immobilisés (cf. art 173 du CIDTA)		
Les produits et les plus values de cession des actions et titres assimilés ainsi que ceux des actions ou part d'OPCVM cotées en bourse		
Les revenus provenant de distribution des bénéfices ayant été soumis à l'impôt sur les bénéfices des sociétés ou expressément exonérés (cf.art. 147 bis du CIDTA)		
Amortissements liés aux opérations de crédit bail (Bailleur) (cf. art 27 du LFC 2010)		
Loyers hors charges financières (Preneur) (cf.art 27 du LFC 2010)		
Compléments d'amortissements		
Autres déductions (*) <i>autre produit</i>		14 000
Total des déductions		14 000
IV. Déficits antérieurs à déduire (cf. art 147 du CIDTA)		60 000
Total des déficits à déduire		60 000
Résultat fiscal (I + II - III - IV)	Bénéfice	1 545 500
	Déficit	1

(*) A détailler sur état annexe à joindre

CONCLUSION

Cette étude montre, qu'il existe plusieurs divergences entre la comptabilité et la fiscalité induites par le passage du Plan Comptable National (PCN) au nouveau référentiel (SCF), qui peuvent impacter considérablement le résultat comptable et engendrer le paiement d'un Impôt sur les Bénéfices des Sociétés (I.B.S) conséquent.

Le traitement de ces divergences fiscales est une opération fastidieuse qui demande une attention particulière et exige une démarche cohérente, pour éviter tout risque d'erreurs ou d'anomalies significatives, qui pourrait impacter considérablement le résultat comptable.

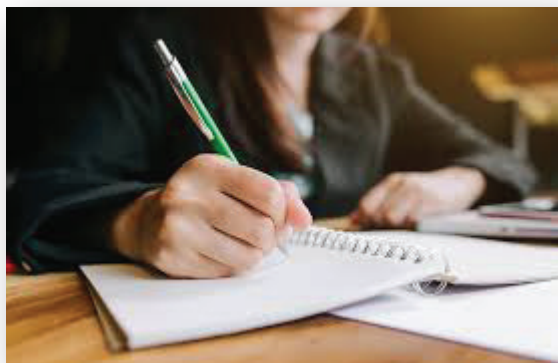
Il nécessite donc la mise en œuvre d'une méthodologie organisée pour l'enregistrement des impôts différés et le passage du bilan comptable à la liasse fiscale.

Pour permettre une meilleure convergence entre les normes comptables et les règles fiscales.

Il serait souhaitable que ces divergences soient limitées seulement à la réintégration des charges non admises en fiscalité, et que la liasse fiscale soit plus adaptée aux états financiers du nouveau référentiel comptable.

Rachid AMOURA

*Experts-comptables
Commissaires aux comptes*



L'APPLICATION DES IPSAS EN ALGÉRIE UN GRAND CHANTIER NON ENCORE AMORCÉ

Par Loffi Bey, Expert-comptable, Commissaire aux comptes



De nos jours, la modernisation des pratiques des établissements publics connaît une dynamique extraordinaire face à des transformations majeures de

l'environnement et des nouvelles approches du management public. Ces approches s'orientent de plus en plus vers l'amélioration de la performance et la qualité des services publics. La bonne gouvernance des affaires publiques constitue un enjeu majeur pour tous les gouvernements.

Ainsi, en plus de l'introduction de nouvelles techniques de gestion, l'adaptation des établissements publics aux nouvelles exigences de bonne gouvernance, de productivité, du rendement et de performance dans le contexte actuel de la mondialisation, dépend de la place qui y est accordée au système d'information.

Depuis quelques années, le secteur public est touché par d'importantes réformes issues du nouveau management public (NMP), notamment en faveur de la comptabilité en partie double. Face à la diversité dans les systèmes d'information financière publique, une harmonisation est devenue nécessaire, ce qui s'est traduit par l'élaboration des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS). Malgré leur importance, on sait peu de choses sur le processus d'adoption des IPSAS.

Les IPSAS sont devenues la référence internationale pour le développement des systèmes de comptabilité du secteur public partout dans le monde. C'est la raison pour laquelle les IPSAS méritent notre attention et celle des décideurs dans le domaine

comptable.

Il est évident que le passage aux IPSAS nécessite une longue période de mise en œuvre, dans le cadre de laquelle la réglementation locale, basée sur la comptabilité d'entreprise, empêche les pays d'appliquer les normes internationales. Nos observations aideront le législateur à concevoir et mettre au point les réformes en matière d'informations financières.

L'avènement de la nouvelle constitution, le programme gouvernemental actuel ont donné une nouvelle impulsion et un appui politique fort à la réforme de la comptabilité de l'État, comme levier fondamental de modernisation. Ce dispositif à mettre en place s'inscrit dans le mouvement de convergence de l'information comptable publique avec les règles applicables au secteur privé.

L'élément central dans la réforme des systèmes d'information financière concerne l'introduction de la comptabilité en partie double dans le secteur public, aux dépens des systèmes classiques de comptabilité de caisse. Plusieurs pouvoirs publics ont adopté et mis en œuvre des systèmes de comptabilité en partie double telle que définie et introduite dans les réformes du NMP, apporte des informations plus nombreuses et plus précises sur la solvabilité de l'État, les biens patrimoniaux et les coûts des services publics.

Pendant longtemps, la comptabilité prévisionnelle a été le système d'information financière et comptable le plus répandu dans le secteur public. Le gouvernement a besoin, du point de vue conceptuel, de la comptabilité prévisionnelle pour gérer les allocations budgétaires, c'est-à-dire dans le contexte de l'examen et de l'approbation annuels de leurs budgets, ainsi que de leur suivi.

Les normes IPSAS visent à améliorer la comparabilité à différents niveaux au gouvernement. Faut-il préciser, si ces normes exigent l'établissement des états financiers au nombre de cinq - Un état de situation financière, l'état de la performance financière ; Un tableau de variation des flux de trésorerie ; Un tableau de variation de la situation nette et les notes ou annexes- ; ces états ne remplacent nullement le principe classique du contrôle par le budget mais s'inscrivent dans un contexte plus vaste qui est celui de contrôle financier de l'État et des organismes publics.

Même votée par les deux chambres haute et basse, la simple conformité avec le budget ne serait plus une preuve d'efficacité et c'est à ce niveau qu'il convient d'évaluer l'apport d'une comptabilité d'exercice dans le développement des établissements publics notamment administratifs en Algérie, à l'aune de nouvelle réforme de la loi organique relative à la loi de finance (LOLF), et dans le contexte d'un nouveau management public.

L'enjeu de cette transition peut se traduire simplement par l'intégration de l'environnement comptable Algérien dans l'environnement international.

Le chantier s'annonce grand et certaines étapes doivent s'inscrire dans un laps de temps plus ou moins long, dans la mesure où l'introduction de nouvelles règles comptables dans un environnement humain souvent réfractaire aux changements et confortablement installé dans la pratique actuelle même désuète.

Dans l'introduction de la comptabilité sous forme IPSAS, on peut distinguer plusieurs étapes :

- L'inventaire et la valorisation des actifs de l'état : cette phase bien que très coûteuse va permettre de valoriser les actifs publics acquis ou non par l'état : Cette

étape bien qu'elle se doit d'être exhaustive, la valorisation de certains actifs publics tels que les monuments historiques, stocks militaires ...etc. peut être impossible ou très aléatoire.

- Choix du partenaire technique : une transition réussie ne peut se faire sans partenaire technique performant, une solution informatique doit être développée, cette dernière doit être simple, efficace et surtout globale.

- Classification des recettes de l'état : cette classification doit se baser sur la contrepartie du produit :

- Un produit sans contrepartie est un produit systématique tel que la taxe foncière.
- Un produit avec contrepartie implique l'exécution d'un service public en contrepartie ; à titre d'exemple la redevance pour la délivrance des documents d'identité.

- Le choix du personnel qualifié et la formation : ce volet s'avère être le plus important et le plus onéreux dans la réussite du passage. Une sélection multicritère et rigoureuse des fonctionnaires doit se faire en parallèle à une formation complète d'un réseau national et régional de formateurs.

- Élaborer un manuel de consolidation national, régional et sectoriel pour l'exploitation des états financiers élaborés sous forme IPSAS de façon optimale.

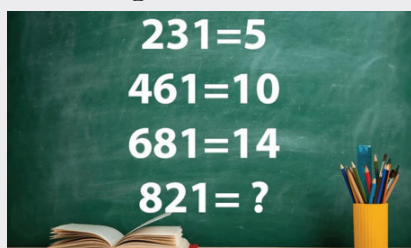
Ce passage bien que primordial nécessite, une prise en charge sérieuse dans un avenir proche pour assurer la transition tant attendue vers une comptabilité publique d'engagement, dite dans le jargon des IPSAS, comptabilité d'exercice.

Lotfi BEY
*Expert-comptable
Commissaire aux comptes*

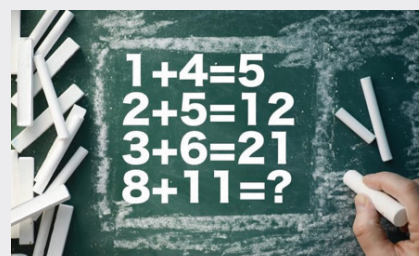
Sourire



01) - Un Génie et un QI élevé pour résoudre ce petit calcul :



02) - Un Génie et un QI très élevé pour résoudre ce petit calcul :



SOLUTION n°01

Cela peut être déduit du fait que si on analyse les autres égalités, on remarquera que les nombres s'additionnent d'abord pour ensuite multiplier le résultat par 1.

En fait, on obtient ligne par ligne :

$$2+3 \times 1 = 5$$

$$4+6 \times 1 = 10$$

$$6+8 \times 1 = 14$$

• $2+3 \times 1 = 52 + 3 \times 1$ et finalement la solution du dernier sera donc : $8+2 \times 1 = 10$

La solution correcte est = 10

SOLUTION n°02

Méthode numéro 1

La première méthode consiste à additionner le résultat de la précédente opération à la suivante. On obtient ainsi :

$$1 + 4 = 5$$

$$5 + (2 + 5) = 12$$

$$12 + (3 + 6) = 21$$

Avec cette méthode, on aboutit alors à : $21 + (8 + 11) = 40$ donc ? = 40

Méthode numéro 2

Dans cette seconde méthode plus scientifique, on suggère qu'il faut rajouter une multiplication à l'opération. Plus exactement qu'il faut, en plus de l'addition, multiplier le second chiffre par le premier. On obtient ainsi :

$$1 + (4 \times 1) = 5$$

$$2 + (5 \times 2) = 12$$

$$3 + (6 \times 3) = 21$$

Avec cette méthode, on aboutit alors à : $8 + (11 \times 8) = 96$ donc ? = 96

On pourrait tout simplement qu'il y a deux bonnes réponses. Sauf que selon Randall Jones, il n'y en a qu'une seule. Donc laquelle est la bonne ?

Si on utilise la méthode 1

$$1 + 4 = 5$$

$$5 + (2 + 5) = 12$$

$$12 + (3 + 6) = 21$$

$$21 + (4 + 7) = 32$$

$$32 + (5 + 8) = 45$$

$$45 + (6 + 9) = 60$$

$$60 + (7 + 10) = 77$$

Si l'on calcule la dernière opération, on se retrouve avec : $77 + (8 + 11) = 96$ et non 40 comme au début.

Si on utilise la méthode 2

$$1 + (4 \times 1) = 5$$

$$2 + (5 \times 2) = 12$$

$$3 + (6 \times 3) = 21$$

$$4 + (7 \times 4) = 32$$

$$5 + (8 \times 5) = 45$$

$$6 + (9 \times 6) = 60$$

$$7 + (10 \times 7) = 77$$

La dernière opération, on trouve : $8 + (11 \times 8) = 96$

Donc : si les deux méthodes peuvent être considérées comme bonnes, **La seule bonne réponse est => 96**





www.cn-onec.dz



+213 021 241 692
+213 021 247 665



contact@cn-onec.dz



Cité 498 logts Bt 08 N°01
Hai El Djorf - Bab Ezzouar