



## La comptabilité en Syrie

Riad ABDULRAOUF

Doctorant

Université Paul Verlaine- Metz

ESM/IAE de Metz

3, place Edouard Branly 57 070 Metz

Tél.: 03 87 56 37 75

Fax : 03 87 56 37 79

riadraouf@hotmail.com

### Résumé

Plusieurs facteurs historiques ont ralenti l'organisation de la profession comptable en Syrie. De plus, le mode de régulation économique national par la planification centralisée a contribué à ce retard. Mais, actuellement une transition vers une économie de marché plus ouverte est enclenchée. Des entreprises et banques privées sont autorisées, et le marché financier va commencer ses activités à Damas à partir de 2006. Ces changements importants imposent un développement réel de la profession pour répondre aux nouveaux besoins des investisseurs. À ce titre, il semble également important de réformer les règlements, les institutions, et les normes nationales syrienne pour garantir la qualité des services comptables.

### Mots clés

comptabilité financière, audit, Syrie, normes comptables, profession comptable, réforme comptable

### Abstract

Many historical factors have undermined the accounting profession in Syria. The socialist economy with the public ownership of enterprises by the state has participated in this underdeveloped situation. However, Syria is moving now towards the market economy. It is due to open the stock exchange market in the first half of 2006. In addition, many private enterprises and banks have been licensed recently. This transition requires a deep reform to the accounting profession in order to meet its new role in the society and to satisfy the investors' needs.

### Keywords

Financial accounting, auditing, Syria, accounting standards, accounting profession, accounting reform

# La comptabilité en Syrie

## Introduction

L'économie syrienne est une économie planifiée et contrôlée par l'Etat. Toutes les grandes entreprises sont des entreprises publiques. La participation du secteur privé est modeste et il n'y a pas de bourse des valeurs mobilières. Par contre, le gouvernement a annoncé la mise en place d'une économie de marché plus ouverte à la fin de l'année 2005. Une commission de la bourse a été créée pour préparer et organiser l'environnement administratif, législatif et financier nécessaire au bon fonctionnement du futur marché des valeurs mobilières qui devrait commencer ses activités en 2006. À la fin de l'année 2004 la Syrie a paraphé l'accord d'association avec l'Union Européenne, mais pour des raisons politiques l'accord a été bloqué. Les mêmes raisons ont empêché la Syrie d'intégrer l'Organisation Mondiale du Commerce malgré qu'elle ait déposé une demande en 2001. La réforme du système fiscal, la libéralisation de certains secteurs économiques et l'acceptation de l'établissement des banques privées sont des mesures positives qui, pendant cette période de transition, anticipent les caractéristiques principales de la période prochaine.

Parce que la profession de la comptabilité n'est pas isolée de son milieu économique et social, l'analyse du contexte comptable syrien sera réalisée en prenant en compte le développement historique de la comptabilité et le marché actuel des services comptables. Ensuite, l'organisation de la profession, les normes, la formation et les responsabilités professionnelles seront présentées dans une vision plus détaillée de la profession comptable en Syrie. Pour conclure, des recommandations pour assurer la qualité des services comptables seront proposées.

## 1. LE CONTEXTE COMPTABLE SYRIEN

Le contexte comptable syrien est le résultat du développement historique de la comptabilité et intègre les caractéristiques sociales, politiques, économiques et culturelles de la société. De plus, l'interaction entre le développement historique et la situation actuelle détermine les caractéristiques de la future profession.

### 1.1. LE DEVELOPPEMENT HISTORIQUE DE LA COMPTABILITE EN SYRIE

On peut distinguer cinq périodes importants dans le développement historique de la comptabilité en Syrie : l'occupation ottomane (de 1516 à 1916), le mandat de la France (de 1920 à 1946), l'union avec l'Égypte (de 1958 à 1961), la rupture de cette union et la période des nationalisations (1961-1970), et finalement la période récente (1970-2005). Au cours des trois premières périodes l'impact des modèles extérieurs sur la profession comptable syrienne est déterminant. Pour les deux dernières périodes c'est l'impact de l'économie nationale sur la profession qui est essentiel.

La récession économique a considérablement affaibli la Syrie à l'époque de l'empire ottoman. Pendant cette période le contrôle des comptes avait pour mission d'assurer le recouvrement d'argent pour les gouverneurs ottomans. En 1850 le Code de Commerce Ottoman a été promulgué. Ce code était une traduction du Code de Commerce Français de

1807<sup>1</sup>. On ne trouve pas de traces d'une profession comptable organisée pendant cette époque en Syrie.

À l'issue de l'effondrement de l'empire ottoman, l'économie syrienne s'est considérablement développée. Beaucoup d'entreprises commerciales et industrielles ont été créées. La plupart de ces entreprises étaient des sociétés de personnes ou des associations, mais il y avait quelques sociétés par actions. Pendant la deuxième guerre mondiale les sociétés par actions ont augmenté afin de fournir à la France des productions locales, et produire pour le marché intérieur des matières telles que le ciment et le textile. Des commissaires aux comptes français venaient en Syrie, pendant la période du mandat de la France, pour certifier les comptes des sociétés par actions dont le statut nécessitait cette certification.

À la fin du mandat français, l'indépendance de Syrie a agrandi le marché national et multiplié les entreprises, et particulièrement les sociétés par actions. Le Code de Commerce Ottoman, qui était prédominant à cette époque en Syrie, a été remplacé par une loi commerciale syrienne en 1949. Celle-ci était aussi influencée par le Code de Commerce Français, et elle imposait aux sociétés par actions de désigner un commissaire aux comptes pour la certification de leurs comptes annuels. En comparaison avec d'autres pays arabes, la Syrie était en retard d'imposer le contrôle des comptes par des commissaires aux comptes. Au Maroc, par exemple, ce contrôle est inséré à partir du 1922<sup>2</sup>.

L'union de Syrie avec l'Égypte en 1958 a amélioré l'organisation de la profession comptable en Syrie car cette profession était plus avancée en Égypte dans sa structuration et sa régulation. L'Association Égyptienne des Comptables et des Commissaires aux Comptes avait été créée en 1946, et en 1955 une loi pour construire l'Ordre des Comptables et des Commissaires aux Comptes avait été promulguée<sup>3</sup>. Pendant cette union, l'arrêté républicain n° 1109 de 1958 a organisé la profession comptable en Syrie. Il a été modifié par l'arrêté républicain n° 144 en 1961. Par contre, les décrets de la nationalisation, partielle ou complète, des entreprises en 1961 a suspendu la croissance des sociétés par actions ce qui a affecté négativement le développement de la profession.

La séparation de la Syrie et de l'Égypte en 1961 a provoqué des perturbations politiques et économiques, et des décrets additionnels de nationalisation ont été promulgués en 1965. Une commission publique du secteur industriel a été créée et elle désigné des commissaires aux comptes pour certifier les comptes des entreprises nationalisées. Autrement dit, les professionnels sont retournés auditer les mêmes entités mais par l'intermédiaire d'une commission publique et avec le remplacement des propriétaires privés par l'Etat. Cette situation n'a duré que peu de temps car le Bureau Central du Contrôle Financier a été créé par le décret n° 93 en 19 juillet 1967 pour contrôler et certifier les comptes des établissements et des entreprises publiques. En conséquence, les commissaires aux comptes ont vu leurs missions se limiter aux cinquante deux sociétés privées.

---

<sup>1</sup> Simga-Mugan, C. (1995), "Accounting in Turkey", *The European Accounting Review*, vol.4, n° 2, pp. 351-371.

<sup>2</sup> El Omari S. et Saboly M. (2005), « Émergence d'une profession comptable libéral : le cas du Maroc », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro thématique, pp. 129-148.

<sup>3</sup> Abdulmoniem, M. A. et Abotabl, I. M. (1982), *L'audit : les principes scientifiques et pratiques*, publications de l'Université de Caire, Égypte. (en langue arabe).

La situation économique n'est pas restée stable au cours des années 1970, et le blocus économique imposé par les Etats-Unis envers la Syrie pendant les années 1980 a aggravé les difficultés économiques. Un Plan Comptable Général a été élaboré en 1974, adopté par les entreprises publiques<sup>4</sup>. Plus, plusieurs entreprises privées l'ont adopté aussi. Ce plan était influencé par le Plan Comptable Général Français mais il est resté longtemps sans être modernisé. Au cours des années 1990 plusieurs initiatives pour dynamiser l'économie syrienne, notamment la loi n° 10 en 1991 d'aide à l'investissement, ont été prises par le gouvernement mais aucune d'entre elles n'a représenté une réforme complète et sérieuse de l'économie. La profession comptable ne s'est donc pas développée pendant cette période bien qu'en août 1990 l'Association des Experts Comptables Syriens a publié la charte professionnelle et que plusieurs entreprises ont été créées bénéficiant de la loi n° 10.

## 1.2. LE MARCHÉ ACTUEL DES SERVICES COMPTABLES

Les décisions prises en 2005 relativement à la modernisation de l'économie syrienne exigent un développement et une réorganisation de la profession comptable. Celle-ci doit répondre aux nouveaux besoins de la nouvelle économie que le gouvernement syrien cherche à favoriser. De plus, elle devra servir de nouveaux acteurs notamment les établissements privés en cours de création et la bourse des valeurs mobilières dont les activités devront commencer en 2006.

La plupart des entreprises en Syrie sont des entreprises publiques. Mais ces entreprises ne sont pas forcément les plus efficaces. Ces entreprises sont auditées par deux organes de contrôle public : le Bureau Central du Contrôle Financier et la Commission Publique du Contrôle et de l'Inspection. Ensuite on a les entreprises privées familiales qui représentent l'essentiel du secteur privé en raison de leurs poids économique et du faible nombre des sociétés par actions. Toutes les sociétés par actions et les sociétés constituées selon la loi d'investissement n° 10 de 1991<sup>5</sup> sont obligées de présenter leurs états financiers certifiés par un commissaire aux comptes syrien. Et la loi n° 24 de 2003 exige l'audit des états financiers de certains types des entreprises (selon la valeur de leurs actifs ou leur chiffre d'affaires). De plus, il y a des filiales des entreprises étrangères (comme TOTAL E&P Syrie une filiale du groupe TOTAL S.A.) qui sont auditées par des grands cabinets internationaux. Dans l'industrie du pétrole si la filiale pétrolière étrangère trouve des réserves commerciales de pétrole elle doit signer un contrat (*production sharing contracts*) avec le gouvernement syrien et la Compagnie Syrienne du Pétrole<sup>6</sup> avant l'exploitation de ces réserves. Pour l'exécution de ce contrat une forme spéciale de coentreprise est créée. Ces entreprises<sup>7</sup> sont dirigées par les deux propriétaires (la filiale pétrolière étrangère et la Compagnie Syrienne du Pétrole) et leurs comptes doivent être certifiés par un commissaire aux comptes syrien. De plus, il y a des coentreprises entre le gouvernement syrien et d'autres pays. À titre d'exemple, on peut citer la

---

<sup>4</sup> Al-Saka, H. (1981), *Le Plan Comptable Général*, publications de l'Université de Damas, Syrie. (en langue arabe).

<sup>5</sup> Comme cette loi accorde beaucoup d'exonérations aux investisseurs, plusieurs entreprises se sont constituées sous ce régime (la plupart sont des entreprises familiales produisant des biens de consommation comme le chewing-gum).

<sup>6</sup> Compagnie publique constituée en 1974 par le décret législatif n° 9.

<sup>7</sup> Comme DEZPC (entre la Compagnie Syrienne du Pétrole et TOTAL E&P Syrie) et AFPC (entre la Compagnie Syrienne du Pétrole et deux filiales étrangères, elles sont actuellement Syria Shell Petroleum Company et Petro-Canada).

Compagnie Syrienne Saoudienne et la Compagnie Syrienne Jordanienne. En outre, d'autre type de coentreprises existe notamment celle qui ont créées conjointement par le gouvernement syrien et des investisseurs privés. Enfin, les banques et les compagnies d'assurance privées qui commencent récemment leurs activités en Syrie font partie des nouveaux consommateurs de services comptables.

On peut distinguer dans la profession deux modes d'exercice des services comptables en Syrie. Tout d'abord, l'exercice individuel est le mode le plus commun. Les services présentés par l'expert comptable varient entre l'audit, les consultations fiscales, la conception des systèmes d'information comptables et l'établissement des comptes annuels de leurs clients. Ces services sont réalisés par un professionnel seul ou assisté d'un ou de plusieurs collaborateurs. Les experts comptables en Syrie sont divisés entre deux catégories. La première (entre sept et dix experts comptables) monopolise la plupart du marché des services comptables. Dans ce cas les experts comptables exploitent leurs relations sociales et leur réputation pour conquérir de nouveaux clients. Par contre, la deuxième catégorie comprend le plus grand nombre de professionnels mais avec une part du marché peu significative par rapport aux premiers. Des universitaires intègrent la profession, principalement parce que leurs salaires sont modestes. Quand l'enseignement est considéré comme procurant une expérience acceptable, les universitaires peuvent prétendre au titre d'expert comptable même s'ils n'ont pas la connaissance réelle de la profession. À côté de cet exercice individuel de la profession, trois parmi les quatre grands cabinets internationaux de l'audit sont présents en Syrie<sup>8</sup>. Ces grands cabinets fournissent leurs services essentiellement aux filiales étrangères parce que ces dernières n'engagent pas d'experts comptables syriens. Ernest & Young est actuellement le leader sur ce marché.

Dans cette structure de la profession, les honoraires versés à l'auditeur ne correspondent pas à la valeur ajoutée aux états financiers. Pour les auditeurs individuels les honoraires d'une mission d'audit résultent de l'équilibre entre l'offre et le demande des services d'audit. Comme le nombre d'entreprises qui ont recours à leurs services est relativement faible, les honoraires versés sont généralement modestes. En outre, au niveau de l'environnement économique, l'audit n'ajoute pas beaucoup de valeur aux états financiers car il n'y a pas de bourse et la plupart des entreprises sont des entreprises familiales. En ce qui concerne les grands cabinets internationaux, leurs clients sont limités et sont obligés de les engager (les filiales des entreprises étrangères). De fait, leurs honoraires sont très élevés et la compétition entre eux est très forte. À cause de cette liberté de déterminer les honoraires professionnels dans le marché actuel, des cas extrêmes apparaissent. D'un côté, il y a des commissaires aux comptes qui acceptent des honoraires très bas. D'autre côté, les commissaires aux comptes qui monopolisent le marché imposent des honoraires très élevés. Dans d'autres pays arabes l'Etat intervient en fixant un barème des honoraires. En Tunisie, par exemple, l'Arrêté des ministres des finances et de l'économie nationale du 12 octobre 1984, modifié par l'arrêté du 24 septembre 2003, a fixé le barème des honoraires des experts-comptables et des commissaires aux comptes sur la base du total du bilan (brut), du chiffre d'affaires (brut) et de l'effectif total<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> Il s'agit de Deloitte & Touch, Ernst & Young, KPMG.

<sup>9</sup> Mercier A. Merle P. et Flahaut-Jasson C. (2004), *Audit et commissariat aux comptes 2005-2006 : Guide de l'auditeur et de l'audit*, Édition Francis Lefebvre, France.

## 2. LA PROFESSION COMPTABLE EN SYRIE

La profession comptable va être décrite sous quatre dimensions. Tout d'abord, l'organisation de la profession va être analysée en considérant les deux institutions concernées : l'Association des Experts Comptables Syriens, et la Commission de la Bourse des Valeurs Mobilières. Ensuite, les normes professionnelles seraient décrites, et plus précisément la question de l'adoption des normes internationales sera abordée. La formation des experts comptables et les responsabilités professionnelles seront enfin présentées successivement.

### 2.1. L'ORGANISATION DE LA PROFESSION

La profession est réglementée par le gouvernement, plus précisément par le ministère de l'économie et du commerce. Le rôle de l'organisme professionnel est très limité actuellement. L'intervention quasi-exclusive de l'État dans la réglementation de la profession limite sa modernisation. Conjugée à d'autres facteurs, cela affecte négativement le développement de la profession.

L'Association des Experts Comptables Syriens est créée en 1958 et elle regroupe les professionnels. Mais ces derniers ne sont pas obligés d'être membres de l'association ce qui limite ses pouvoirs et justifie l'intervention de l'État dans l'organisation de la profession. Cette intervention privilège la dimension légaliste de la comptabilité en Syrie sur la dimension associationniste. L'Association des Experts Comptables a pour mission de représenter les professionnels et de défendre leurs intérêts. Elle participe aussi, en collaboration avec les autres parties prenantes, à l'évaluation des candidats et à l'organisation de l'examen en vue de l'obtention du titre de commissaire aux comptes. Une liste de commissaires aux comptes, avec le nom, l'adresse et la région, est édictée par l'association. L'association est administrée par un conseil constitué de huit commissaires aux comptes et un président du conseil élu en assemblée générale pour une durée de deux ans. Son financement est assuré principalement par les cotisations versées par ses membres. La création de cette association était aussi en retard en comparaison avec les associations professionnelles d'autres pays arabes. L'Association Égyptienne des Comptables et des Commissaires aux Comptes est créée en 1946 et la Compagnie des experts-comptables du Maroc en 1950<sup>10</sup>. De plus, en Syrie il n'y a pas un ordre pour les professionnels comme l'Ordre des Comptables et des Commissaires aux Comptes en Egypte qui est créée en 1955 ou comme l'ordre des experts-comptables au Maroc qui est créée en 1993 ce qui explique partiellement le retard de cette profession en Syrie.

Bien que l'organisation professionnelle soit l'Association des Experts Comptables Syriens, la Commission de la Bourse des Valeurs Mobilières joue un rôle majeur dans la réglementation de la profession. Elle a été créée par la loi n° 22 du 19 juin 2005. La commission est rattachée au Premier ministre, avec une indépendance financière et administrative (art. 2)<sup>11</sup> et est gérée par un conseil de sept commissaires. Ses missions sont (art. 3) :

---

<sup>10</sup> El Omari et Saboly, op. cit.

<sup>11</sup> Loi n° 22 du 19 juin 2005

- L'organisation et le développement des marchés financiers ainsi que des activités relatives pour en assurer la justice, l'efficacité, la transparence et participer à la limitation des risques des opérations financières ;
- La protection des investisseurs contre les manipulations et les comportements frauduleux ;
- Le contrôle des activités d'épargne et d'investissement.

Le président du conseil, son adjoint et les autres membres de la commission sont nommés par un décret pour une durée de quatre ans renouvelable une fois pour le président et son adjoint. Quatre membres de la commission (le président, son adjoint et deux autres membres) doivent avoir une expérience professionnelle et les trois autres ont des positions publiques : l'assistant du ministre des finances, l'assistant du ministre de l'économie et du commerce et le sous-gouverneur de la banque centrale de la Syrie. Le conseil va préparer pendant six mois après la nomination de ses membres un projet de loi afin de constituer un marché financier. Les cabinets d'experts comptables, au même titre que les autres organismes concernés, devront se conformer à l'autorité de la commission (art. 6). Elle a pour mission d'autoriser les normes comptables, les normes de vérification et de qualification des auditeurs. En outre, la certification des comptes si elle est manipulée ou non conforme aux normes comptables et aux normes de vérification est considérée comme un non respect de cette loi.

On constate que la loi n° 22 accorde un rôle majeur à la commission dans la réglementation de la profession. L'exercice rigoureux et efficace de ce rôle par la commission participe de façon décisive au développement de la comptabilité en Syrie. La coopération entre la commission et l'association des experts comptables est toutefois une condition nécessaire à l'atteinte de ce but.

## **2.2. LES NORMES PROFESSIONNELLES**

Pendant plusieurs années, la profession ne s'appuyait sur aucune norme comptable formellement identifiée. Ce n'est qu'en 2003 que l'Association des Experts Comptables Syriens a fait paraître des normes comptables nationales. En réalité, ces normes sont une traduction partielle des normes internationales. Par exemple, les normes concernant les stocks (*IAS 2*) et les immobilisations corporelles (*IAS 16*) sont présentées de façon ambiguë. Les enjeux du marché financier nécessitent des normes strictes, précises et claires. Mais la version actuelle des normes nationales ne tient pas compte de ces conditions. La question actuelle pour la profession comptable syrienne est : est-ce qu'on doit adopter les normes internationales ou non ?

La Syrie est parmi les derniers pays en transition vers l'économie du marché. Il peut bénéficier de l'expérience des pays de l'Europe de l'Est et d'autres pays ex-socialistes. Des exemples montrent que l'adoption rapide de la comptabilité des économies capitalistes par des économies en phase de transition a créé des difficultés et des situations paradoxales<sup>12</sup>. Dans

---

<sup>12</sup> Bailey D. (1995), "Accounting in transition in the transitional economy", *The European Accounting Review*, vol. 4, n° 4, pp. 595-623.

certain cas comme en Slovaquie, on adopte certaines normes internationales complètement (14 normes) et d'autres normes partiellement (8 normes). On refuse certaines normes (2 normes) et on trouve qu'il y a des normes non convenables pour les impliquer maintenant (3 normes)<sup>13</sup>. Les normes nationales en Slovénie sont conformes au cadre conceptuel des normes internationales et aux directives de la Commission Européenne, spécifiquement la quatrième et la septième directives<sup>14</sup>. La Roumanie a adopté le modèle français dans sa réforme comptable et elle bénéficie d'une aide technique importante proposée par les institutions françaises<sup>15</sup>. Les changements qu'elle a les intégrés à son plan comptable sont plus importants que ceux intégrés par la Russie. Cette dernière en effet a modifié son plan de comptes pour être plus cohérente avec l'économie de marché sans le changer radicalement<sup>16</sup>. En Tunisie le nouveau système comptable, qui est institué par la loi n° 96-112 du 30 décembre 1996, adopte des normes comptables en harmonie avec les normes internationales<sup>17</sup>. Nous pensons que la Syrie devrait développer ses normes comptables nationales en bénéficiant des normes internationales sans copier ces normes. Si après une période on trouve que les normes nationales sont très proches, ou dans certain cas identiques, des normes internationales la Syrie peut prendre en compte la question de l'adoption de ces normes en analysant les coûts et les bénéfices de cette adoption. Dans la situation actuelle, l'adoption des IFRS risque de produire beaucoup de volatilité sur un marché récent et sans expérience et d'affecter négativement la confiance publique dans la nouvelle économie. Par contre, le développement progressif des normes nationale en s'inspirant des normes internationales peut être plus prudent dans la situation actuelle.

Avec son code de déontologie, l'Association des Experts Comptables Syriens a fait paraître des normes de l'audit en 1990<sup>18</sup>. Il y a neuf normes, six d'entre elles sont traduites des normes américains (GAAS) et elles reprennent huit normes américaines. Ces normes concernent la formation et l'expérience, l'indépendance, l'évaluation du contrôle interne, le programme de l'audit et le rapport d'audit. Les trois autres normes concernent la précision que l'établissement des états financiers est de la responsabilité du client (l'audité), la présentation des cas d'infractions qui aboutissent à une responsabilité disciplinaire et la documentation des travaux. Deux normes américaines ne sont pas adoptées par l'Association des Experts Comptables Syriens : celle qui dit que l'auditeur doit accumuler et examiner des éléments probants et celle qui indique que l'auditeur doit exprimer son opinion sur l'ensemble des états financiers. D'autres pays arabes, comme la Tunisie adoptent les normes internationales de l'audit sans développer des normes nationales<sup>19</sup>.

---

<sup>13</sup> Daniel P. and Suranova Z. (2001), "Accounting in Europe", *The European Accounting Review*, vol. 10, n° 2, pp. 343-359.

<sup>14</sup> Garrod N. and Turk I. (1995), "The development of accounting regulation in Slovenia", *The European Accounting Review*, vol. 4, n° 4, pp. 749-764.

<sup>15</sup> Dutia T. (1995), "The restructuring of the system of accounting in Romania during the period of transition to the market economy", *The European Accounting Review*, vol. 4, n° 4, pp. 739-748.

<sup>16</sup> Richard J. (1995), "The evolution of the Romanian and Russian accounting charts after the collapse of the communist system", *The European Accounting Review*, vol. 4, n° 2, pp. 305-322.

<sup>17</sup> Chouchane B. (2005), « Evolution culturelle comptable ou acculturation ? Cas de la Tunisie », 4<sup>ème</sup> Journée : Gestion des Ressources Humaines et Contrôle de Gestion « Comptabilité, Contrôle et Audit Sociaux », Université de Rennes 1, Institut de Gestion de Rennes.

<sup>18</sup> Association des Experts Comptables Syriens, *le code de déontologie*, 1990, pp. 58-61.

<sup>19</sup> Mercier A. Merle P. et Flahaut-Jasson C., op.cit.

Pour les normes de l'audit nous pensons que l'association syrienne peut bénéficier, sans copier, des normes internationales (ISAs). Les différences environnementales et culturelles affectent négativement l'adoption des normes internationales de l'audit<sup>20</sup>. Mais une étude approfondie de chaque norme internationale semble utile pour identifier celles qu'on peut adopter pour améliorer les pratiques actuelles. Dans la même temps, les pratiques non cohérentes avec les spécificités culturelle, sociale ou professionnelle syrienne ne doivent pas être intégrées dans les normes nationales.

### 2.3. LA FORMATION DES EXPERTS COMPTABLES

Pour devenir expert comptable, il faut qu'une personne remplisse trois conditions. Tout d'abord, le candidat au titre d'expert comptable doit posséder une formation universitaire minimale (un diplôme universitaire de la faculté d'économie où il y a quatre spécialisations : la comptabilité, l'économie, la gestion des affaires et la statistique). Ensuite, il doit avoir une expérience jugée suffisante par le comité d'évaluation dans les domaines de la comptabilité et/ou de l'audit. La durée de cette expérience (entre trois et sept ans) varie selon la spécialisation universitaire (la comptabilité ou les autres spécialisations) et l'entreprise dans laquelle le candidat travaille (entreprise publique, cabinet de commissaire aux comptes, etc.). L'arrêté républicain n° 1109 du 1958 et sa modification par l'arrêté républicain n° 144 du 1961 ont identifiés les expériences nécessaires. Finalement, le candidat doit avoir réussi l'examen d'aptitude aux fonctions d'expert comptable. Cet examen est préparé et corrigé par un comité spécial (le comité d'évaluation) constitué de représentants de l'association des experts comptables, de la faculté d'économie, du ministère des finances et du ministère de l'économie et du commerce. Les matières de l'examen sont :

- L'audit légal ;
- La fiscalité ;
- Les normes de la comptabilité ;
- La comptabilité des sociétés par actions ;
- La comptabilité de gestion ;
- Le code de commerce et la loi n° 10 de 1991.

Les candidats doivent remplir successivement les conditions de formation universitaire et d'expérience professionnelle avant d'être autorisés à concourir. Cela est en contradiction avec les réglementations dans autres pays comme les Etats-Unis<sup>21</sup> où le candidat accumule une expérience après avoir réussi l'examen pour acquérir la qualification « CPA ».

En Syrie il n'y a pas de distinction entre l'expert comptable et le commissaire aux comptes. Après avoir réussi à l'examen d'expert comptable, on acquiert la qualification de « comptable public » et on est autorisé à offrir tous les services comptables dont l'audit légal sans qualification additionnelle.

---

<sup>20</sup> Bahloul M. (2004), *Internationalisation of auditing practices: a study of international standards and international accounting firms*, Thèse de doctorat, Manchester School of Accounting and Finance, U.K.

<sup>21</sup> Bédard J., Baker C.R. et Prat Dit Hauret C. (2002), « La réglementation de l'audit : une comparaison entre le Canada, les Etats-Unis et la France », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial, pp. 139-168.

## 2.4. LA RESPONSABILITE PROFESSIONNELLE

L'Association des Experts Comptables Syriens a édicté en 1990 dans son code de déontologie professionnelle un ensemble de règles que tous les experts comptables doivent respecter. Toute infraction à ces règles aboutit à une responsabilité disciplinaire<sup>22</sup>. La sanction est proposée par un comité constitué de représentants de l'association des experts comptables et du ministère d'économie et du commerce. Mais la décision finale en termes d'application est prise par le ministre de l'économie et du commerce ce qui donne un caractère gouvernemental de la responsabilité disciplinaire plus que professionnelle. Cette responsabilité varie entre l'avertissement, la suspension temporaire, et la radiation de la liste des commissaires aux comptes.

La responsabilité civile des commissaires aux comptes repose sur l'article 163 de la loi civile syrienne promulguée par le décret législatif n° 84 du 18 mai, 1949. Cet article énonce que « Toute faute, cause de préjudice à autrui, oblige son auteur à réparer le préjudice ». On peut en déduire que « l'autrui » dans cet article comprend le client du commissaire aux comptes, c'est-à-dire l'audité. Mais également les autres personnes qui vont utiliser les états financiers<sup>23</sup>. En conséquence, on distingue deux types de la responsabilité civile. Tout d'abord, il y a une responsabilité contractuelle liée à l'inexécution du contrat passé avec le client. Cette responsabilité découle de l'infraction aux conditions du contrat entre le commissaire aux comptes et son client. Ensuite, il y a une responsabilité délictuelle envers les tiers. Le commissaire aux comptes est responsable s'il cause, avec ou sans intention de nuire, un dommage aux autres personnes avec lesquelles il n'est lié pas par aucun rapport d'obligation préexistant (contrat).

La mise en œuvre de la responsabilité civile exige l'existence de trois conditions. Premièrement, la partie civile doit prouver l'existence d'un préjudice matériel ou moral. Deuxièmement, une faute commise par le commissaire aux comptes doit être prouvée. Enfin, le lien doit être clair entre la faute et le préjudice.

L'article 170 de la loi civile indique que « s'il y a plusieurs responsables à un préjudice, ceux-ci sont conjointement et solidairement responsables du montant total de la perte. Le dédommagement est divisé entre eux à parité sauf si le tribunal identifie la quote-part de chacun ». De plus, le Code de Commerce qui a été promulgué par le décret législatif n° 149 du 22 juin, 1949 énonce dans l'article n° 240 que « les commissaires aux comptes sont responsables individuellement ou solidairement de leurs fautes pendant l'exercice de la mission d'audit ».

La responsabilité pénale du commissaire aux comptes découle d'un délit pénal qu'il commet. Le ministère public est la partie qui introduit l'instance contre le commissaire aux comptes afin d'engager sa responsabilité qui est prévue par le Code Pénale promulgué par le décret législatif n° 148 du 22 juin, 1949. Le Code de Commerce se réfère au code pénal pour tous les délits commis par le commissaire aux comptes dans son article n° 278 qui énonce que « les

---

<sup>22</sup> Association des Experts Comptables Syriens, *le code de déontologie*, 1990, pp. 55-57.

<sup>23</sup> Alkadi, H. (1991), *L'audit financier*, publications de l'Université de Damas, Syrie. (en langue arabe).

*peines énoncées dans le code pénal pour les faits de fraude sont appliquées à toute personne ayant commis les infractions suivantes :*

- La divulgation d'information mensongère pour motiver le public à acheter des actions ou des obligations d'une société ;*
- L'établissement d'un faux bilan ou la communication d'information fausse dans ce bilan ou dans le rapport du commissaire aux comptes ;*
- La présentation des rapports mensongers pour cacher la situation actuelle avec une mauvaise intention. »*

De plus, l'article n° 241 du Code de commerce a interdit la violation du secret professionnel par les commissaires aux comptes. Et l'article n° 279 se réfère aux peines énoncées dans le code pénal pour toutes les infractions de l'article 241, i.e. pour toute violation du secret professionnel.

La réalisation de la responsabilité pénale nécessite trois conditions. Tout d'abord, chaque délit et chaque peine doivent être définis selon un texte juridique (une condition légale). Autrement dit, le juge ne peut pas accuser une personne et lui infliger une peine s'il n'y a pas un texte dans la loi indiquant que ce que la personne a fait est un délit, et que ce délit exige cette peine. Ensuite, on doit faire un acte (ou se refuser de faire un acte) qui cause un préjudice. Il ne peut y avoir d'infraction qui soit fondée sur la mauvaise intention (une condition matérielle). Finalement, la personne doit être consciente de son délit et de ses conséquences. Toute infraction suppose un minimum d'élément moral ou intentionnel (une condition morale).

La loi 22 du 19 juin 2005 qui a créé la Commission de Bourse des Valeurs Mobilières en Syrie a considéré la certification des comptes manipulés ou non conformes aux normes comptables et aux normes de vérification comme des dérogations à cette loi ce qui s'ajoute à la responsabilité des commissaires aux comptes. Il serait souhaitable que cette commission organise et renforce la responsabilité des professionnels pour assurer la qualité des services financiers et compenser la faiblesse actuelle de l'association des experts comptables.

## **Conclusion**

Il apparaît que les facteurs historiques ont généralement contribué au retard de la profession comptable en Syrie. Ensuite, la planification centralisée de l'économie a renforcé ce retard en réduisant l'utilité des services comptables. Cependant, l'économie syrienne est en période de transition depuis quelques années. Le secteur privé est de plus en plus favorisé par l'Etat. Plusieurs banques et établissements privés se créent et la bourse de valeurs mobilières est en train de commencer ses activités. En conséquence, la profession doit être reformée. Une révision complète des règlements, de la structure professionnelle et de la fonction des institutions concernées est impérative afin de répondre aux besoins des consommateurs des services comptables. À ce titre, la Syrie peut bénéficier de l'expérience des pays développés dans ce domaine et particulièrement de l'expérience de la France, car il y a beaucoup de similarités entre les deux pays en ce qui concerne les lois et la structure administrative de l'Etat.

Les réformes en cours en Syrie devraient redonner plus de pouvoir à l'Association des Experts Comptables. Dans le même temps, cette association professionnelle devrait prendre à sa charge la responsabilité d'organiser et de développer la profession en collaborant avec les parties prenantes. L'Association syrienne pouvait demander une aide technique au niveau international à d'autres organisations professionnelles plus développées.

Au niveau des normes comptables et de la vérification des comptes, il nous semble utile que la Syrie développe ses propres normes nationales. Ce développement peut bénéficier des normes internationales sans les adopter complètement car l'environnement en Syrie n'est pas préparé pour un basculement global. Par contre, avec le renforcement de l'économie de marché et après une expérience des marchés financiers, la question de l'adoption des normes internationales pourra être envisagée.

## Bibliographie

Alkadi, H. (1991), *L'audit financier*, publications de l'Université de Damas, Syrie. (en langue arabe).

Al-Saka, H. (1981), *Le Plan Comptable Général*, publications de l'Université de Damas, Syrie. (en langue arabe).

Abdulmoniem, M. A. et Abotabl, I. M. (1982), *L'audit : les principes scientifiques et pratiques*, publications de l'Université de Caire, Égypte. (en langue arabe).

Association des Experts Comptables Syriens, *le code de déontologie*, 1990, pp. 55-57.

Bahloul, M. (2004), *Internationalisation of auditing practices: a study of international standards and international accounting firms*, Thèse de doctorat, Manchester School of Accounting and Finance, U.K.

Bailey, D. (1995), "Accounting in transition in the transitional economy", *The European Accounting Review*, vol. 4, n° 4, pp. 595-623.

Bédard J., Baker C.R. et Prat Dit Hauret C. (2002), « La réglementation de l'audit : une comparaison entre le Canada, les Etats-Unis et la France », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro spécial, pp. 139-168.

Chouchane B. (2005), « Evolution culturelle comptable ou acculturation ? Cas de la Tunisie », 4<sup>ème</sup> Journée : Gestion des Ressources Humaines et Contrôle de Gestion « Comptabilité, Contrôle et Audit Sociaux », Université de Rennes 1, Institut de Gestion de Rennes.

Daniel P. and Suranova, Z. (2001), "Accounting in Europe", *The European Accounting Review*, vol. 10, n° 2, pp. 343-359.

Dutia, T. (1995), "The restructuring of the system of accounting in Romania during the period of transition to the market economy", *The European Accounting Review*, vol. 4, n° 4, pp. 739-748.

El Omari S. et Saboly M. (2005), « Émergence d'une profession comptable libéral : le cas du Maroc », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, numéro thématique, pp. 129-148.

Garrod, N. and Turk, I. (1995), "The development of accounting regulation in Slovenia", *The European Accounting Review*, vol. 4, n° 4, pp. 749-764.

Loi n° 22 du 19 juin 2005

Mercier A. Merle P. et Flahaut-Jasson C. (2004), *Audit et commissariat aux comptes 2005-2006 : Guide de l'auditeur et de l'audit*, Édition Francis Lefebvre, France.

Richard, J. (1995), "The evolution of the Romanian and Russian accounting charts after the collapse of the communist system", *The European Accounting Review*, vol. 4, n° 2, pp. 305-322.

Simga-Mugan, C. (1995), "Accounting in Turkey", *The European Accounting Review*, vol.4, n° 2, pp. 351-371.