

LA RÉFORME DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE ALGÉRIENNE : ÉPIPHÉNOMÈNE TECHNIQUE OU MÉTAMORPHOSE PARADIGMATIQUE ?

Nabil CHEURFA*

Received: 19/03/2022 / Accepted: 01/06/2022 / Published: 06/07/2022

Corresponding authors : nabilcheurfa@hotmail.fr

RÉSUMÉ

Le 01 Janvier 2023 sera certainement une date mémorable pour les finances publiques algériennes dont les règles du jeu seront radicalement transformées, non seulement en matière budgétaire mais également dans le domaine comptable. Cette double transformation institutionnelle simultanée, à nulle autre pareille, inscrira indéniablement l'Algérie dans le club très restreint des pays adoptant un budget axé sur les résultats appuyé par un système comptable en droits constatés avec au surplus une certification des comptes de l'Etat par un auditeur externe, en l'occurrence, la Cour des comptes, comme le ferait un commissaire aux comptes à l'égard d'une entreprise du secteur privé.

Prenant appui sur les options théoriques et épistémologiques de l'isomorphisme institutionnel avec un focus particulier sur l'expérience française, le présent travail s'attèle à apporter des réponses, quand bien même balbutiantes, à l'identification des sources intellectuelles de cette double évolution institutionnelle, de sa temporalité, de sa consistance comme de ses entrepreneurs institutionnels et, chemin faisant, de ses pierres d'achoppement qui risquent d'en atténuer la portée et d'en dénaturer la philosophie.

MOTS CLÉS : Réforme comptable, comptabilité patrimoniale, isomorphisme, performance.

JEL CLASSIFICATION : H60, H61.

* Université Paris I Panthéon Sorbonne, nabilcheurfa@hotmail.fr

إصلاح المحاسبة العمومية الجزائرية: ظاهرة تقنية ثانوية أو تحول نهجي جوهري؟

ملخص

من المرتقب أن يرسخ الفاتح من يناير للعام 2023 كذ كرى عالقة في الأذهان في مجال المالية العمومية الجزائرية التي سوف تشهد تحولا جذريا في قواعد اللعبة على المستويين الميزانياتي والمحاسبي على حد سواء. من المؤكد أن هذا التحول المؤسساتي المزدوج، المتزامن وغير المسبوق، سوف يسمح حتما للجزائر بالولوج إلى كوكبة الدول التي تتبنى نظاما ميزانياتيا قائما على النتائج مصحوبا بنظام محاسبي على أساس الاستحقاق، تخضع من خلاله حسابات الدولة للمصادقة من قبل مدقق حسابات خارجي على شاكلة مجلس المحاسبة كما يفعله مراجع حسابات خارجي حيال مؤسسة من القطاع الخاص.

حيث يسعى هذا العمل، مسترشدا في ذلك بالأدوات النظرية والمعرفية لنظرية التماثل المؤسساتي في التحليل المقارن لعملية التحول المؤسساتي مع التركيز على التجربة الفرنسية، إلى إيجاد أجوبة ولو تمهيدية حول تحديد المصادر الفكرية لهذا التحول المؤسساتي المزدوج حول توقيتته، حول محتواه كما حول مهندسيه المؤسساتيين وكذا عقباته الكؤودة التي قد تؤدي إلى التخفيف من وقعه والنيل من فلسفته.

كلمات مفتاحية

إصلاح محاسبي، محاسبة الأصول، التماثلية، النجاعة.

تصنيف جال: H60, H61

THE REFORM OF ALGERIAN PUBLIC ACCOUNTING : TECHNICAL EPIPHENOMENON OR PARADIGMATIC METAMORPHOSIS ?

ABSTRACT

The January 01, 2023 will certainly be a memorable date for Algerian public finance which the rules will be radically transformed, not only in budgetary matters but also in the accounting field. This simultaneous double institutional transformation, like no other, will undeniably place Algeria in the very small club of countries adopting a results-oriented budget supported by an accrual-based accounting system with, in addition, a certification of the State's accounts by an external auditor, in this case, the Court of Auditors, as an auditor would do with regard to a private sector company.

Based on the theoretical and epistemological options of institutional isomorphism, with a special focus on the French experience, the present work seeks to provide answers to the identification of the intellectual sources of this double institutional evolution, its temporality, its consistency as well as its institutional entrepreneurs and finally, its stumbling blocks that risk mitigating its scope and distorting its philosophy.

KEY WORDS: Accounting reform, accrual accounting, isomorphism, performance.

JEL CLASSIFICATION : H60, H61.

INTRODUCTION

Le contexte international des finances publiques se caractérise par une effervescence réformiste sans précédent, centrée sur les concepts de performance et de transparence lesquels se voient érigés désormais en véritables paradigmes ayant favorisé l'essor d'un mouvement international de normalisation des comptes, des procédures et des cadres budgétaires nationaux.

Inspiré des orientations du *New Public Management* préconisant en substance le rapprochement entre la logique de gestion publique et la gestion privée des entreprises, ce processus de transformation est conduit, de par l'ampleur de son extension dans le temps et dans l'espace international, à s'ériger en véritable phénomène s'étalant, par contagion, à la surface du globe. Les finances publiques devenant ainsi véritablement un fait mondial.

S'étant d'abord déployées au sein des pays développés comme un moyen de riposte aux crises, la budgétisation axée sur les résultats et la comptabilité patrimoniale, sous l'instigation des institutions internationales gagnent les pays en développement comme une onde de choc qui s'étend progressivement (Bouvier, 2004). Ainsi que souligné par le professeur Esclassan (2012) « Cette internationalisation, s'agissant des cadres juridiques et institutionnels des finances publiques, ne s'y exprime pas en effet seulement sur le terrain des normes, mais de manière plus fondamentale par la montée de modèles et de standards nouveaux » lesquels sont relayés par un mouvement de prosélytisme particulièrement actif.

L'Algérie n'est pas évidemment en marge de ce mouvement international de normalisation des cadres budgétaires et comptables publics. En effet, à l'instar de nombreux pays à travers le monde, l'Algérie s'apprête à partir de l'année prochaine, à acter solennellement le passage de son système budgétaire d'un budget de moyens à un budget axé sur les résultats et de sa comptabilité publique d'une comptabilité de caisse à une comptabilité à trois dimensions.

Initiée à partir de 2001 sous l'égide de la Banque mondiale, la réforme budgétaire et comptable algérienne est conduite elle-même à s'insérer dans ce mouvement international de réforme. A l'évidence, cet effort de normalisation est encouragé voire implicitement imposé par le biais de divers instruments internationaux de normalisation¹.

¹ A l'issu du RONC budgétaire de l'Algérie réalisé en 2005 par les services du FMI, les recommandations reposaient sur trois volets essentiels : i) remaniement de la documentation budgétaire afin d'améliorer la qualité des informations fournies au Parlement et au public, ii) promulgation d'une loi organique régissant la législation budgétaire précisant notamment les rôles des différents intervenants dans le processus budgétaire et iii) la modernisation de la classification budgétaire, les

C'est sans doute pour cette raison que la loi organique relative aux lois de finances n° 18-15 du 2 septembre 2018 dite LOLF porte les relents d'un néolibéralisme à forte connotation anglo-saxonne.

Le schéma conceptuel de la réforme repose prosaïquement sur deux axes majeurs: le premier a trait aux changements intéressant la transparence budgétaire par l'adoption d'une nouvelle documentation budgétaire dans le cadre d'un nouveau calendrier et d'une nouvelle classification budgétaires, et par l'admission d'une comptabilité en droits constatés dans la perspective de la certification des comptes de l'Etat par la Cour des comptes. Le deuxième axe de la réforme procède du souci d'assurer une meilleure performance de la gestion publique par l'adoption d'une gestion budgétaire pluriannuelle et l'admission d'un nouveau principe de gestion, en l'occurrence, la performance publique axée sur la promotion d'une nouvelle catégorie de managers publics.

Ainsi, le projet de réforme s'accompagne d'une véritable réorientation de l'épistémologie de la gestion publique. La question se pose dès lors de savoir quelles sont les sources intellectuelles de cette réforme ? Dans le contexte algérien, quels en sont les acteurs, les pré-requis mais également les particularités intrinsèques par rapport au

contrôles et le cadre comptable. Pour plus de détail, Cf. Fonds Monétaire International, « *Algeria : report on the observance of standards and codes, fiscal transparency module* », rapport n° 05/68, février 2005.

La Banque mondiale et le FMI ont mis au point depuis les années 90, une enquête conjointe dite Evaluation et plan d'action (AAP) pour l'évaluation des pratiques budgétaires à travers le monde. L'Algérie a fait l'objet au courant de l'année 2007 de cette enquête. Les conclusions de l'enquête AAP de la Banque mondiale (Banque mondiale, *Une revue des dépenses publiques*, volume I, 15 août 2007, rapport n° 36270-dz, p. 54) sont sans appel. « L'enquête AAP montre que l'Algérie ne respecte que 5 des 16 principaux critères de référence. Le FMI et la Banque mondiale considèrent que le système de gestion budgétaire d'un pays a besoin d'être considérablement amélioré si moins de 7 des critères de référence sont remplis [...] la performance de l'Algérie est particulièrement mauvaise à toutes les différentes étapes de la formulation, de l'exécution du budget, de l'établissement de rapports et de la passation des marchés ». L'évaluation PEFA relevait quant à elle des déficiences en matière d'exhaustivité et de transparence (indicateurs PI. 5-10), et l'inadéquation du statut de la Cour des comptes aux normes internationales (indicateurs PI. 26-28). Cf. PEFA Algérie, *évaluation de la performance de la gestion des finances publiques*, 2010.

modèle originel préconisé par ses concepteurs? De cette question centrale, une autre interrogation en découle : Comment la comptabilité en droits constatés favorise-t-elle la budgétisation axée sur les résultats, c'est à dire la recherche de la performance des politiques publiques ?

Tels sont en substance les termes du problème que l'étude s'efforce de traiter. Reste à déterminer la méthode de la recherche et la structure de l'étude.

1- MÉTHODOLOGIE ET CADRE CONCEPTUEL

Une fois la méthodologie de la recherche mise en lumière (1), il sera procédé dans un deuxième temps à la définition des sources intellectuelles et pratiques de la réforme comptable algérienne (2).

1.1-Eléments de méthodologie

Telle qu'elle se présente, la problématique est appréhendée dans une approche théorique fondée sur l'analyse néo-institutionnaliste du choix rationnel, expliquant l'existence des institutions en tant que "règles du jeu" issues d'un calcul stratégique, dans le but de « corriger une faiblesse systémique et de créer un contexte optimal pour les acteurs » (Lecours, 2002).

Cette perspective d'analyse suggère que le champ d'investigation, qui est celui de l'institutionnalisation de la comptabilité en droits constatés, s'apprête idéalement à l'analyse du nouvel institutionnalisme des choix rationnels. Cependant, bien qu'ayant nourri notre réflexion, la littérature prévalant en matière de changement institutionnel présente le défaut de s'attacher aux effets sans se soucier des processus du changement notamment celui prévalant en matière budgétaire et singulièrement comptable. Il s'agit donc d'analyser le processus de désinstitutionnalisation du budget de moyen, et par un procédé d'empilement, de la ré-institutionnalisation de la budgétisation axée sur les résultats et la comptabilité en droits constatés, c'est-à-dire le processus dialectique de l'instituant et de l'institué (Castoradis, 1975).

Tout en se démarquant du déterminisme scientifique du management qui prône « la validité absolue des mêmes méthodes indépendamment des configurations institutionnelles » (Douzans, 2008), notre approche est fondée sur les dynamiques endogènes mais également exogènes et les configurations des acteurs qui donnent forme et sens à la réforme de la comptabilité publique.

L'approche analytique sera interrogée et complétée par l'approche systémique en raison du caractère extrêmement complexe du système financier public. Une telle vision ne peut être entrevue que dans une optique systémique, considérée par ailleurs, « le propre de la démarche scientifique » (Bouvier et al., 2022). A ce titre, l'approche fondée sur l'interaction dynamique des sous-systèmes fonctionnels (Proulx, 2008), conduit à considérer les finances publiques comme « fait social total² » dans le cadre d'un système qui n'est à son tour qu'un sous-système d'un autre système. Ainsi que souligné par A. De Romanet (2009), « [...] les finances publiques étaient bien un système, et pas seulement une branche du droit public ».

1.2-Aux sources intellectuelles et pratiques de la réforme algérienne

La réforme actuelle des finances publiques procède de cette logique éternelle de déconstruction et de construction de l'Etat (Bouvier et al., 2022) mais cette fois-ci la réforme est inspirée de la logique de gestion du secteur privé, logique prônée par le Nouveau Management Public par instillation progressive du privé au public. Ce courant de pensée est alimenté par la crise de l'Etat providence ou ce que C. Eyraud (2013) nomme la crise de légitimité de l'Etat, renforcée à la faveur d'une crise tridimensionnelle : une crise financière, critique de la bureaucratie et crise d'efficacité.

L'Etat, pas moins que l'entreprise privée « a subi les réprimandes du marché, les clientèles exigeant mieux, plus vite et moins cher ce qu'elles attendent, demandent, exigent » (Mazouz et Tardif, 2008). A

² Forcée en réalité par Marcel MAUSS (*Essai sur le don. Forme et raison de l'échange dans les sociétés archaïques*, p. 130), la notion de « fait social total » a été introduite en finances publiques pour la première fois par le professeur Bouvier (*Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, 1^{ère} édition, L.G.D.J, 1992).

l'instar de toute production, celle de l'État doit être mesurée et évaluée (Hertzog, 2006). Il s'agit là d'un changement de paradigme qui sonne une ère post-bureaucratique et qui s'exprime par « un processus d'interpénétration de deux cultures, d'une part celle du secteur public traditionnel, d'autre part celle de l'entreprise. [...]» (Bouvier, 2022).

Cette nouvelle culture de résultats gagne la gestion publique par le biais du droit budgétaire et comptable qui manifestement devient un levier d'un authentique management public en s'appuyant désormais sur un processus qui fait valoir en début de cycle, une matrice d'objectifs et en mesurant les résultats obtenus en fin de cycle à l'aide d'une batterie d'indicateurs. Plus qu'une simple technique de gestion, le passage de l'Etat à la comptabilité patrimoniale sonne une ère nouvelle : l'Etat entre dans l'économie monétaire, passage qui lui permet d'entrevoir de mettre en place son propre compte de capital à l'instar de l'entreprise capitaliste (Eyraud, 2013).

La comptabilité en droits constatés est élevée sinon au rang d'une exigence internationale, du moins au rang d'une norme universelle à laquelle les Etats sont invités à se conformer à travers la réforme de leurs cadres comptables par l'entremise d'un processus d'harmonisation comptable qui s'observe à trois niveaux : i) une harmonisation verticale, entre différents niveaux de gouvernements à l'intérieur d'un même pays; ii) une harmonisation horizontale entre administrations publiques et entreprises privées, et iii) une harmonisation internationale entre différents pays (Caperchione et Mori, 2013).

La Banque mondiale, le Fonds monétaire international mais aussi l'Organisation de coopération et de développement économique (OCDE) multiplient les initiatives de promotion et de vulgarisation de ce nouveau cadre budgétaire et comptable au moyen notamment de l'adoption de codes de bonne conduite et de cadre de mesure de la performance en matière de gestion des finances publiques.

Le cadre conceptuelle de la réforme repose communément sur le schéma suivant : d'abord, les modes de préparation, de présentation et de discussion du budget se transforment en entraînant une

évolution substantielle du principe de spécialité. La préparation du budget s'éloigne de l'annualité budgétaire dans laquelle elle a été longtemps cantonnée pour s'inscrire dans une vision stratégique de moyen terme voire parfois de long terme.

En exécution, la réforme porte sur l'organisation des responsabilités et le dialogue de gestion au sein de chaque ministère ou institution publique et la promotion d'une nouvelle catégorie de managers publics jouissant d'une certaine autonomie de gestion. L'adoption d'une comptabilité patrimoniale sur le modèle de l'entreprise s'avère incontournable dans le pilotage du dispositif de performance qui accompagne le cycle budgétaire. Les états financiers qui y sont produits sont soumis à un processus de certification externe.

En matière de contrôle, l'ensemble des dispositifs qu'ils soient administratifs, juridictionnels ou politiques se trouvent impactés par les nouvelles exigences de performance d'où découle un effort d'adaptation considérable des modes de contrôles classiques. Ainsi, sans disparaître, la régularité cède le pas au contrôle de performance. L'autonomie de gestion qui doit être accordée aux responsables des programmes s'accompagnant en aval par une spécialisation des crédits moins contraignante et un recentrage des contrôles *a priori*. Le système financier public aspire ainsi à s'inscrire dans une culture de contrôle *a posteriori*.

Les expériences observées sur le plan international renseignent enfin que le passage d'une budgétisation de moyen à une budgétisation axée sur les résultats appuyée par un système comptable en droits constatés, entraîne des prolongements institutionnels de la réforme. Les Parlements retrouvent un rôle à jouer au stade de la préparation du budget. Le renforcement de leur rôle au stade du contrôle *a posteriori* s'exprime dans l'appropriation d'un rôle grandissant en matière d'évaluation des politiques publiques. Une forme de coopération plus étroite est observée entre les Parlements et les institutions supérieures de contrôle des comptes publics.

Les processus de transposition de cette nouvelle norme de gouvernance s'appuient sur les options théoriques et épistémologiques d'une abondante littérature dont notamment celle

se revendiquant du cadre théorique de l'isomorphisme institutionnel. Etant entendu que le changement institutionnel isomorphique renvoie à la dynamique d'homogénéisation des structures, de standardisation des règles et de normalisation des modes d'action par trois sortes de pressions institutionnelles : normatives, coercitives et mimétiques (DiMaggio et Powell, 1983).

Dans cet ordre d'idées, en s'intéressant à la question de la transposition de la réforme de la gestion publique entre différents pays et contextes, C. Pollitt (1997) fait observer « qu'une technique ou une structure organisationnelle qui porte ses fruits dans un endroit peut s'avérer un échec dans un autre. [...], il n'existe pas de jeu d'outils généraux pouvant être transféré d'une administration à une autre à travers le monde avec la certitude qu'ils fonctionneront bien à chaque fois ».

Pour sa part, le professeur Bouvier (2012) en est plus catégorique lorsqu'il recommande de s'éloigner des solutions managériales « prêt-à-porter » tant que tout contexte national est particulier car il n'existe pas une telle chose qu'une politique budgétaire désincarnée (Cliche, 2009). J.-M. Douzans (1997), abonde dans le même sens en affirmant, qu'en matière de transfert des modèles managériaux, il n'existe guère d'exemples de mimétisme absolu sur le modèle de la copie conforme.

Les expériences observées sur le plan international, prouvent qu'il n'existe pas de modèle unique en comptabilité publique et qu'en définitive chaque pays a son propre modèle (Lienert, 2004). L'explication en est qu'en fonction des contextes institutionnels de réception et des acteurs qui les mettent en œuvre (entrepreneurs institutionnels), « apparaissent des formes de bricolage et de réinterprétation des éléments institutionnels importés, qui en changent à des degrés divers la nature ou la portée » (Beses et Le Lidec, 2010). Un transfert d'une politique publique consiste toujours en un processus dialectique entre une logique globale avec tous ses instruments qui vient impacter une certaine configuration locale, qui elle-même, « digère en quelque sorte la première » (Douzans, 1997).

Ce cheminement logique explique l'appropriation différenciée de la comptabilité en droits constatés d'un pays à l'autre.

Cependant, la recherche tend à démontrer, qu'au-delà des différences de contexte, il existe des défis invariants auxquels tout modèle de comptabilisation en droits constatés doit y apporter des réponses. A cet égard, le présent travail s'efforce de s'insérer dans l'optique des recherches qui considèrent que bien que des exceptions existent, il est rare qu'un modèle économique ou managérial ne soit pas transposable, moyennant certaines adaptations tenant compte des spécificités locales (Lamiri, 2013).

Prenant modèle sur la réforme budgétaire française, qui inscrit une addition de plusieurs réformes dans un même texte (Mordacq, 2011), la LOLF algérienne transcende également le simple fait budgétaire en ce qu'elle pose une réforme à la fois budgétaire, comptable et de gestion publique. Eu égard à ses configurations, la réforme algérienne s'insère dans ce mouvement international de réforme par l'entremise d'une pression isomorphe internationale de type normative.

Dans sa dimension comptable, la LOLF algérienne vise à produire des informations de qualité sur les opérations financières et leurs résultats. La production de telles informations est tributaire de la mise en place d'un préalable : la refonte du cadre comptable par l'admission d'une comptabilité patrimoniale et d'analyse des coûts (2) dont l'intégrité de l'information produite, doit être vérifiée par le biais d'un processus externe de certification adossé à la Cour des comptes(3).

2- VERS LA CONVERGENCE DE L'INFORMATION COMPTABLE PUBLIQUE A LA COMPTABILITE D'ENTREPRISE

La comptabilité publique algérienne est une comptabilité de caisse qui vise à assurer un contrôle rigoureux des flux financiers publics par la mise en œuvre de règles légales et de procédures réglementaires strictes susceptibles de réglementer les différentes phases de l'exécution du budget de l'Etat. Ceci, dans le but de garantir la régularité des opérations financières de l'Etat et de s'assurer que les dépenses publiques soient utilisées dans le respect des crédits qui leur sont affectés. Sur cette base, la nomenclature des comptes du Trésor a été

conçue d'une manière qui puisse permettre de retracer les incidences financières issues des opérations d'exécution du budget de l'Etat.

Bien que la comptabilité de caisse (budgétaire) permette une bonne maîtrise des flux de trésorerie, il n'en demeure pas moins qu'elle présente des limites liées au fait qu'elle ne permet pas de suivre des mouvements non liés à des paiements. Les limites d'une comptabilité de caisse devront toutefois s'estomper en ce que la LOLOF de 2018 inscrit dans le droit comptable algérien une comptabilité à trois dimensions (1) qui doit au surplus répondre à des exigences de qualité de rang organique(2).

2.1- Un nouveau cadre comptable à trois dimensions

L'article 65 de la LOLF de 2018 stipule que : « L'Etat tient une comptabilité budgétaire qui se décompose en comptabilité des engagements et en comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires fondée sur le principe de la comptabilité de caisse.

L'Etat tient également une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations, fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations.

Il met en œuvre une comptabilité d'analyse des coûts destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes ...».

Au côté de la comptabilité budgétaire fondée sur le principe de caisse, l'Etat doit tenir désormais une comptabilité d'exercice selon laquelle les opérations seront prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. « ...Et, en cela, les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises (plan comptable général des entreprises) qu'au regard aux spécificités de son action » (Bouvier et Barilari, 2009).

En outre, dans un souci de détermination des coûts des initiatives inscrites aux programmes, l'Etat doit tenir également une comptabilité d'analyse des coûts. Un tel système comptable marque le passage d'une simple comptabilité redditionnelle à une véritable comptabilité décisionnelle (Morin, 2009).

Il s'agit donc d'une comptabilité à trois dimensions qui répond à la fois à trois contraintes légales : être en mesure de rendre compte de l'exécution budgétaire dans un système de caisse, être en mesure de rendre compte de l'état du patrimoine et de la situation financière dans un système d'exercice et être enfin en mesure de produire une analyse des coûts (Milot, 2013).

Ces trois comptabilités ne sont pas indépendantes les unes des autres. Des passerelles sont prévues et des articulations pratiques sont conçues dans le cadre du nouveau cadre comptable faisant l'objet de la sous-composante n° 04 du projet MSB (restructuration du processus d'exécution de la dépense publique) et de la composante n°2 relative à l'informatique et systèmes d'information.

Les expériences observées sur le plan international en matière de transition vers la comptabilité d'exercice permettent d'affirmer que ce passage n'a pas toujours été accompagné par un abandon de la comptabilité de caisse. En ce sens, (Johan et *al.*, 2010) relèvent que certains pouvoirs publics continuent à tenir une comptabilité de caisse et que seule une minorité applique les normes comptables internationales pour le secteur public³, ci-après *IPSAS*, car préférant sans doute transférer leurs propres règles de comptabilité des entreprises.

Cependant, si la comptabilité en droits constatés est porteuse d'enjeux indéniables pour la transparence et la performance de la gestion publique (1), il faut bien relever que son indexation sur des normes comptables internationales risque d'entraîner des problématiques nouvelles au premier chef desquelles, le degré de légitimité politique de telles normes(2).

³ Les *IPSAS* sont une transposition adaptée des normes comptables internationales *IAS* qui s'appliquent aux entreprises.

2.1.1. Les enjeux de la comptabilité patrimoniale

La comptabilité patrimoniale favorise autant qu'elle repose sur la sincérité (i) et représente un levier robuste de réforme de l'Etat (ii) :

i. Vecteur de transparence et de sincérité

L'objectif premier assigné à la comptabilisation en droits constatés est de pallier aux limites intrinsèques d'une comptabilité de caisse notamment en matière de sincérité des informations produites. La comptabilité d'exercice vient ainsi compléter la comptabilité budgétaire tant celle-ci, en se limitant aux seules opérations budgétaires, ne permet pas de retracer d'une manière fidèle les actes financiers de l'Etat (Adam *et al.*, 2010). A titre d'illustration, la cession d'un actif sera retracée en comptabilité de caisse comme recette alors qu'en comptabilité d'exercice cette opération ne donne pas lieu à variation au niveau du bilan. Tous les encaissements sont considérés comme des recettes qu'ils aient pour origine le prélèvement de l'impôt ou un emprunt (Eyraud, 2013) alors qu'en comptabilité d'entreprise, le premier est comptabilisé comme un produit et le second comme une dette qui sera inscrite au passif du bilan.

Jean-Paul Milot, (2013) estime qu'en étant principalement défini à partir des opérations budgétaires, le périmètre de la comptabilité de caisse ne se réfère donc pas à un patrimoine « ce qui suppose une personne, mais à des opérations, sans que le champ de ces opérations soit défini autrement que par une liste annuelle déterminée par le budget ». Pour illustrer cette idée C. Eyraud, (2013) faisait observer qu'en comptabilité budgétaire : « Le résultat de l'exercice correspond à la variation de la caisse. C'est un peu comme si l'on retraçait ses comptes à travers le seul relevé de compte de son compte courant ».

Allen Schick (1998) relève les carences d'une comptabilité de caisse laquelle fournit maintes occasions de rendre compte de manière inexacte des actes financiers réels de l'Etat : « l'Etat peut vendre des actifs et enregistrer le produit de la vente dans les recettes courantes; il peut isoler certaines dépenses dans des comptes extrabudgétaires, et ainsi de suite [...] les possibilités sont aussi illimitées que l'imagination des candidats à l'évasion budgétaire ».

J-B Mattret (2013) abonde dans le même sens en relevant les discordances constatées en 2011, en France, dans l'information financière publique résultant des écarts entre la comptabilité de caisse et les autres systèmes d'information comptable en droits constatés. « Le déficit en comptabilité nationale, tel qu'il a été notifié à la Commission européenne était de 121,1 Md€ alors que le déficit budgétaire était de 148,8 Md€ », Soit un écart considérable de 27.7 Md€ qui risque d'entamer la fiabilité même de l'information comptable. Seule une comptabilité d'exercice permet de dégager un résultat qui s'approche le plus de la réalité (Bouvier, 2012).

Mais en plus de pallier aux carences intrinsèques d'une comptabilité de caisse et en répondant à des exigences communes coordonnées par l'IFAC (*International Federation of Accountants*), la comptabilité en droits constatés permet de produire des comptes sur une base homogène donnant la certitude que ces normes soient indépendantes et ne souffrent d'aucune suspicion de manipulation indépendamment des contingences humaines (Saidi, 2017; Rouina, 2019 ; Reguieg, 2020 ; Bouabbana, 2020). C'est à partir du droit et de la standardisation comptable que l'on peut prévenir le « risque de fabrication politique des chiffres » (Salais, 2010) ou de s'en servir « dans toutes sortes de stratégies et de manipulations » (Ogien, 2010).

ii. Un levier de pilotage de la démarche de performance

Si la comptabilisation en droits constatés vise à promouvoir la transparence et la certification des comptes, elle sert au premier chef, le renforcement du management par la performance car dans un environnement où les gestionnaires ne font plus l'objet de contrôles *a priori* et du moment que ces gestionnaires s'engagent désormais sur des résultats à atteindre, il devient nécessaire de pouvoir suivre les comptes.

Le fait saillant observé sur le plan international permet de relever que du point de vue de la temporalité, le passage à la comptabilité patrimoniale a toujours été initié en accompagnement d'une réforme budgétaire. Ce caractère de concomitance ne relève pas d'un fait fortuit mais plutôt d'un séquençage d'une réforme de plus grande

ampleur dont la comptabilité patrimoniale ne constituerait que l'un des outils préalables. En privilégiant une présentation budgétaire nouvelle assise sur des programmes, déclinés en sous-programmes et actions et assortis d'objectifs et d'indicateurs, la future architecture budgétaire rend en toile de fond l'action publique évaluable.

Ainsi, tandis que l'article 6 de la LOLF de 2018 stipule que « La loi de finances de l'année prévoit et autorise, pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat destinées à la réalisation des programmes de l'Etat conformément aux objectifs définis et aux résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation », l'article 88 souligne que l'Etat doit tenir désormais une comptabilité à trois dimensions: budgétaire, en droits constatés et d'analyse des coûts.

Les systèmes budgétaires axés sur les résultats favorisent l'institutionnalisation et le foisonnement des systèmes d'évaluation en ce que la logique de la loi de finances se trouve inversée: « il ne s'agit pas seulement d'autoriser la dépense, et donc de la contrôler, il s'agit de définir les moyens mis en regard des priorités de l'action publique, donc d'évaluer celle-ci » (Camby, 2011).

A ce titre, outre qu'elle permettra une meilleure gestion des actifs de l'Etat et qu'elle constituera un levier de rationalisation des choix publics, la comptabilité en droits constatés s'érige en outil indispensable à l'évaluation des politiques publiques. En s'inscrivant dans une évolution globale de la gestion publique à laquelle elle fournit le référentiel de coûts indispensables à la mesure de la performance, la comptabilité en droits constatés ne saurait se réduire à une simple réforme technique tant qu'elle pourrait constituer un formidable outil d'amélioration de la visibilité et de la transparence des deniers publics.

2.1.2. Les problématiques techniques et politiques soulevées

La mise en relief de certaines expériences relatives au passage vers une comptabilité en droits constatés permet d'affirmer que ce passage soulève de multiples obstacles de mise en œuvre allant de la difficulté de déterminer et de valoriser certains actifs publics, au choix de la

méthode d'évaluation de ces actifs à des questions plus techniques d'adaptation des normes comptables au secteur public.

D'abord, il faut souligner que certains actifs publics sont insusceptibles d'une évaluation objective. En France, certains en sont portés au bilan pour un montant symbolique à l'image du Musée du Louvre. D'autres, au premier rang desquelles, la souveraineté nationale et la capacité à lever l'impôt, en sont carrément exclus, ce qui conduisait logiquement à une situation nette négative, où le passif excédait l'actif de l'État (Litvan, 2013).

Ensuite, il est essentiel de savoir qui fixe les normes comptables, dans la mesure où la méthode des droits constatés nécessite un certain nombre de décisions à prendre (Blondel, 2002). L'expérience montre que la mise en œuvre d'une comptabilité en droits constatés nécessite la mise en place d'un référentiel comptable composé essentiellement du cadre conceptuel de la nouvelle comptabilité, du recueil des normes comptables, du plan de comptes et des modalités de leur fonctionnement en convergence avec la comptabilité des entreprises et des normes comptables internationales. Elle nécessite également la fiabilisation complète du système de contrôle interne (Casala, 2009).

La convergence avec la comptabilité des entreprises doit conduire à tenir compte des spécificités de l'Etat. Celles-ci résident notamment dans l'actif incorporel très particulier de l'Etat qui porte sur la souveraineté et son corollaire, la capacité à lever l'impôt. Elles font référence également à ce que l'Etat ne produit pas de résultat, en conséquence, c'est la notion de solde des opérations de l'exercice qui doit être retenue plutôt que celle de résultat. De plus, l'Etat n'est pas tenu à présenter de capital initial. Ces spécificités conduisent à retenir des états financiers adaptés.

Ainsi, même si la LOLF Française de 2001 prévoit la possibilité pour l'Etat d'adapter sa comptabilité en raison des spécificités de son action, cette faculté ne doit pas amener à la considérer comme instituant un régime dérogatoire exclusivement spécifique à l'Etat. Pour preuve, les entreprises privées jouissent du même régime dérogatoire conféré par le code de commerce et qui leur donne la

faculté de déroger au régime de droit commun à l'instar du régime dérogatoire qu'institue la LOLF à l'égard de l'Etat.

A rebours de la LOLF Française, la LOLF algérienne de 2018 ne consacre pas en droit positif une telle référence aux entreprises privées comme elle n'énonce explicitement de dérogations par rapport à la comptabilité en droit constatés telles qu'elles peuvent résulter de la comptabilité des entreprises. En vérité, c'est les normes comptables internationales qui imposent que la comptabilité de l'Etat soit assise sur celle des entreprises et c'est aussi ces mêmes normes qui confèrent à l'Etat la possibilité de s'en écarter en tant que de besoin.

Cependant, la convergence avec les normes internationales soulève des problématiques de légitimité mais aussi de crédibilité d'autant plus que l'établissement d'un référentiel comptable international est confié à une organisation privée, l'IFAC qui élabore les normes IPSAS via l'IPSAS Board. Pour le Professeur Bouvier (2022), les normes financières publiques internationales sont produites depuis plusieurs années par des organismes internationaux indépendants, qui sont extérieurs aux États comme aux Parlements nationaux. Il en résulte une forme de reconstruction de l'ensemble des branches du droit public financier : droit budgétaire, droit de la comptabilité publique, droit fiscal, lesquels « épousent la rationalité d'une logique nourrie de normes produites par des experts appartenant à des institutions internationales » (*Ibid.*).

Indépendamment des problématiques techniques et politiques ainsi exposées, le nouveau cadre comptable de l'Etat devra répondre au surplus à une exigence de qualité comptable basée elle-même sur un triptyque de principes organiques.

2.2- Les exigences organiques de la qualité comptable

Dans le cadre de la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice, la loi organique relative aux lois de finances introduit des principes novateurs de régularité, de sincérité et de fidélité des comptes de l'Etat « Les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et refléter de manière fidèle son patrimoine et sa situation financière ». En cela,

la LOLF consacre véritablement, comme en France, un « *big-bang* comptable » (Litvan, 2013).

Cet alinéa est une exacte réplique du troisième alinéa de l'article 27 de la LOLF française qui n'est à son tour qu'une réplique de l'article L.123-14 du code de commerce inscrit en 1983 pour la première fois dans le droit commercial français par la loi n° 83-353 du 30 avril 1983. Les exigences d'une qualité comptable pour l'ensemble des administrations publiques a connu, depuis la révision constitutionnelle de 2008, une consécration constitutionnelle : « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

La qualité de l'information comptable constitue la condition même d'un contrôle parlementaire de qualité (Lambert, 2012). Les exigences d'une qualité comptable renforcée sont confortées par les institutions internationales suite aux difficultés auxquelles ont été confrontés certains Etats. Ces exigences s'entraperçoivent au travers du triptyque : régularité–sincérité–fidélité, qui détermine la qualité comptable.

2.2.1. Les comptes de l'Etat doivent être réguliers

La régularité porte sur le respect des règles et des normes comptables formant le droit de la comptabilité.

2.2.2. Les comptes de l'Etat doivent être sincères

A travers son article 65, dernier alinéa, la LOLF s'inscrit pleinement dans le mouvement international contemporain qui tend à élever la sincérité au rang d'un grand principe du droit budgétaire et comptable. La sincérité comptable, à la différence de la sincérité budgétaire, s'entend de l'exactitude des comptes laquelle apparaît sans conteste comme la sincérité première (Esclassan, 2012). Pour le professeur L. Saidj (2012), la sincérité comptable est consubstantielle à tout compte rétrospectif, la moins controversée et est commune au secteur public et privé.

La sincérité des comptes publics s'entend « d'une application correcte et de bonne foi des règles comptables, l'absence d'intention

coupable de fausser l'information, ainsi qu'une préférence à la réalité économique » (Thébault, 2013). C'est à ce titre qu'elle a été assimilée à un principe révolutionnaire au moins aussi important que l'exigence de régularité. En ce sens, elle ne se différencie pas de la conception que peut revêtir la notion de sincérité en matière de comptes privés : si la sincérité financière publique et la sincérité financière privée procèdent de sources juridiques distinctes, « les sources intellectuelles sont très largement communes » (Esclassan, 2012).

2.2.3. Les comptes de l'Etat doivent refléter d'une manière fidèle son patrimoine et sa situation financière

Selon l'avant-projet de recueil des normes comptables de l'Etat, le patrimoine est défini comme étant « l'ensemble des droits et obligations relatifs à l'Etat » alors que la situation financière se définit comme « la traduction financière et comptable de la notion de patrimoine ». A rebours des principes fondamentaux de régularité et de sincérité qui, s'entendant d'une contrainte légale de rang organique ou constitutionnel, sont en tant que telle sujets à une appréciation objective, l'image fidèle ne s'entend pas d'un principe de droit mais plutôt d'un objectif vers lequel tend toute comptabilité (Thébault, 2013).

Pourtant, l'image fidèle soulève même en droit français, tel que relevé par G. Mondino (2009), de multiples interrogations quant à quoi être fidèle? Ou à qui ? Et comment peut-on être fidèle ? Ainsi, des réponses doivent être prévues pour ce genre d'interrogations à l'image de la mise en place de normes comptables publiques, assises sur des normes internationales reconnues, pour répondre à la question de fidèle à quoi ? Ou se situe l'Algérie par rapport à de telles interrogations ? Existe-t-il un référentiel national pour les normes comptables de l'Etat ?

En écho au principe qui postule que le producteur des comptes ne peut être le normalisateur (Adhemar, 2009), le Conseil national de la comptabilité algérien s'est attelé à produire un avant-projet de recueil des normes comptables de l'Etat. Dévoilé pour la première fois en juillet 2014, cet avant-projet de recueil de près de 240 pages se compose de deux parties : la première présente le cadre conceptuel

qui énonce les règles d'élaboration des états financiers et les règles de comptabilisation. La seconde présente les 17 normes comptables applicables aux comptes de l'Etat.

Les états financiers de l'Etat qui y sont mentionnés comprennent : i) un bilan décrivant les éléments de l'actif et les éléments du passif, ii) un état de la performance financière décliné en trois parties : un état des charges nettes, un état des produits régaliens nets et un état de détermination du solde des opérations de l'exercice, iii) un tableau de flux de trésorerie et iv) une annexe contenant des informations utiles à la compréhension et l'interprétation des états financiers.

A la question de fidèle à qui, il y a lieu de désigner les autorités à qui s'adressent les états comptables de l'Etat pouvant se résumer, ainsi que souligné par le conseil des normes comptables internationales du secteur public (*IPSASB*), dans l'exécutif, le Parlement, la Cour des Comptes, les instances internationales voire tout simplement le citoyen contribuable.

Quant à la question de savoir comment peut-on être fidèle, celle-ci renvoie au processus de la comptabilisation, c'est-à-dire aux opérations de traitement de l'information financière publique ainsi qu'à l'identification des états financiers qui doivent être élaborés selon des normes nationales et internationales bien définies et tenues en bonne foi.

La comptabilité en droits constatés est probablement la technique la plus reconnue transposée au secteur public telle qu'elle est appliquée au niveau des entreprises. L'Etat passe ainsi d'une comptabilité publique spécifique à une comptabilité privée d'entreprise et c'est vraisemblablement la raison pour laquelle il a été observé que « ...la réforme de la comptabilité dans tous les Etats concernés repose sur une orientation globalement identique » (Esclassan 2012).

S'insérant dans cette même ligne de conduite, la LOLF algérienne adosse la responsabilité de faire observer les exigences organiques de la qualité comptable à la Cour des comptes qui doit apprécier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat par le biais

d'un rapport de certification. Celle-ci est délivrée au Parlement qui est chargé en dernier ressort de l'approbation des comptes.

3- LA CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ETAT A L'EPREUVE DES PROLONGEMENTS INSTITUTIONNELS DE LA REFORME COMPTABLE

La certification des comptes est une mission d'audit externe des comptes qui doit conduire à formuler une opinion écrite et motivée. Elle est définie par la Cour des comptes française (2015) comme étant un processus qui « consiste à collecter les éléments nécessaires à l'obtention d'une assurance raisonnable sur la conformité des comptes de l'État [...] aux règles et principes comptables qui lui sont applicables. Cette opinion ne se limite pas à la régularité des comptes, elle conduit à se prononcer également sur leur sincérité, ce qui la distingue de la vérification ».

Ainsi, la certification des comptes de l'Etat, vise à l'instar de la certification des comptes des entreprises, à apporter une garantie à l'usage des citoyens et des parlementaires notamment sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes. Opinion fondée par sondage de certains comptes et par la mesure des écarts par rapport au référentiel comptable. Par voie de conséquence, la sincérité des comptes publics et celle des comptes du secteur privé se rapprochent-elles d'autant plus que les deux secteurs utilisent des méthodes de contrôle de sincérité rapprochées. « La seule véritable différence entre les deux secteurs tient à la nature de l'organe externe chargé de procéder à cette certification, la Cour des comptes pour les comptes publics, des organismes d'audit privés pour le secteur privé » (Esclassan, 2012).

Pour autant, au vu des tendances observées sur le plan international, trois obstacles majeurs à une certification des comptes publics risquent de se poser dans le contexte algérien. *Primo*, la certification entraîne des problématiques nouvelles d'ordre juridique et politique(1). *Secundo*, elle doit s'accompagner d'un repositionnement institutionnel de la Cour des comptes au bénéfice du Parlement auprès duquel elle doit s'ériger en centre d'expertise par

excellence(2). *Tertio*, elle oblige à opérer un recentrage des contrôles administratifs *a priori* (3).

3.1- Les problématiques juridiques et politiques de la certification

Selon l'article 88 de la LOLF de 2018, le rapport de certification établi par la Cour des comptes doit accompagner annuellement le projet de loi portant règlement budgétaire. La Cour des comptes devra donc se prononcer par avis sur les comptes tenus par le Gouvernement en matière de degré de sincérité, de fidélité et d'image fidèle. A ce titre, plusieurs scénarios doivent être mis en avant : la Cour peut procéder à une certification pure et simple, elle peut procéder à une certification assortie de réserves substantielles ou non comme elle peut être amenée à refuser, purement et simplement, de donner sa certification.

Dans les deux derniers cas de figure, le Parlement sera en mesure du moins théoriquement de refuser le vote de la loi portant règlement budgétaire, sur le fondement de l'insincérité, entraînant la mise en cause de la responsabilité budgétaire du Gouvernement. Mieux encore, saisi d'une question de constitutionnalité de la loi portant règlement budgétaire, dont la certification a été préalablement refusée le Tribunal Constitutionnel serait également, en cette occurrence, lié par l'appréciation de la Cour. En l'espèce, le juge constitutionnel devrait donc déclarer inconstitutionnelle la loi portant règlement budgétaire, au risque dans le cas contraire, de discréditer l'action du certificateur (Boudet, 2022).

Ces hypothèses, qui renseignent sur la très forte dimension politique et constitutionnelle de la mission de certification adossée à la Cour des comptes, doivent trouver des réponses qu'il conviendrait d'imaginer et de réglementer notamment en matière des relations fonctionnelles que devra entretenir la Cour des comptes vis-à-vis du Tribunal Constitutionnel et du Parlement.

3.2- La certification favorise le repositionnement institutionnel de la Cour des comptes

La Cour des comptes est l'institution supérieure de contrôle administratif et juridictionnel *a posteriori* des finances publiques. Aux antipodes du contrôle administratif conduit généralement par les services relevant du ministère des Finances, le contrôle de la Cour des comptes est un contrôle externe se caractérisant en principe par un degré d'autonomie appréciable.

Cependant, certifier les comptes de l'Etat par un certificateur externe est une ambition qui risque de s'avérer réductrice tant qu'elle ne trouvera pas des prolongements en direction des autres secteurs des finances publiques à l'image des hôpitaux, des universités et des collectivités territoriales et ce, dans la perspective, de certifier à terme dans une approche intégrée, l'ensemble des comptes consolidés des administrations publiques au sens de la comptabilité nationale. Les dépenses de l'Etat ne représentant qu'une partie des dépenses publiques.

Par ailleurs, le renforcement des moyens d'action du Parlement, dans le cadre de la modernisation des systèmes budgétaires, passe par un rapprochement avec la Cour des comptes lequel rapprochement est devenu presque naturel voire constituant la pierre angulaire des réformes budgétaires observées sur le plan international (Kristensen et *al.*, 2002 ; Jacquelot, 2005).

Les réformes constitutionnelles récentes renseignent sur une tendance commune : les institutions supérieures de contrôle (ISC)⁴ doivent assister les chambres parlementaires dans leur mission de contrôle budgétaire tout en affirmant leur indépendance. Tel était le cas en Allemagne où la réforme budgétaire de 1985 a rapproché institutionnellement la Cour des comptes fédérale du *Bundestag* et du *Bundesrat*. La même tendance est observée en Finlande où, la loi du 14 juillet 2000, a créé un Office d'audit d'État directement en relation avec le Parlement. Le même constat s'observe au Luxembourg en ce que la

⁴ Les institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC) sont également connues sous le nom d'auditeur général au Canada, Cour des comptes et Tribunal de comptes dans d'autres pays.

loi du 8 juin 1999 portant organisation de la Cour des comptes place celle-ci sous la sauvegarde de la chambre des députés (Jacquelot, 2005).

Au demeurant, le statut des institutions supérieures de contrôle varie en fonction des systèmes politiques. Elles peuvent être carrément sous l'emprise directe du Parlement comme c'est le cas en Grande Bretagne, aux USA, en Belgique et en Autriche comme elles peuvent être à équidistance du Parlement et du Gouvernement comme c'est le cas en Espagne, en Italie et en France où 50% des activités de la Cour des comptes sont dédiées à l'information des assemblées (Cours des comptes Française, 2010).

Si la Cour des comptes se trouve souvent à équidistance du Gouvernement et du Parlement, les évolutions récentes en revanche, sous l'influence des modèles anglo-saxons des institutions comparables, font d'elle le centre d'expertise par excellence des Parlements et ses contrôles deviennent de moins en moins juridictionnels et de plus en plus administratifs et informatifs (Waline et al., 2009).

En matière d'information, de diligence d'enquêtes ou de certification des comptes de l'Etat, les Parlements recourent de plus en plus à l'assistance des Cours des comptes si bien qu'elles s'érigent en véritable « semi- pouvoir public » (*Ibid.*), voire en un authentique contre-pouvoir (Albert et Lambert, 2017). Ainsi que le fait observer F-R. Cazala (2009) « l'expérience de la plus part des pays de l'Europe occidentale au cours de la période récente a témoigné d'un intérêt aigu des organes parlementaires pour les activités d'audit public externe ».

Plus encore, les principes de l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques, ci-après *INTOSAI*, considèrent l'accès du parlement aux travaux d'une ISC comme une des conditions essentielles de l'indépendance de celle-ci. Un tel cadre de coopération entre le Parlement et la Cour des comptes n'est pas totalement absent en Algérie tant il trouve des fondements juridiques dans la loi n° 95-20 du 17 juillet 1995 relative à la Cour des comptes, modifiée et complétée dont les articles 20 et 22 ouvrent le droit au Président de l'institution législative et aux présidents des

groupes parlementaires respectivement, de soumettre à la Cour, l'étude de dossiers d'importance nationale.

En tout état de cause, ce cadre de coopération doit être renforcé notamment par l'élargissement du champ de saisine de la Cour au Président de la commission des finances et aux rapporteurs car le resserrement des liaisons institutionnelles entre les commissions parlementaires des comptes publics et la Cour des comptes peut s'avérer déterminant pour l'efficacité du contrôle parlementaire du budget (Santiso, 2012).

Au demeurant, en raison d'un positionnement institutionnel trop contigu à l'exécutif, le statut de la Cour des comptes algérienne enregistrait plusieurs écarts par rapport aux normes internationales régissant les institutions supérieures de contrôle notamment celles adoptées par l'INTOSAI sur les normes constitutionnelles applicables aux contrôles externes et le niveau d'indépendance devant être accordé par la Constitution aux ISC.

Que ce soit en matière d'indépendance de la Cour, de nomination et de destitution de ses membres, de ses relations avec le Parlement ou des rapports annuels qu'elle produit, la constitution algérienne ne fournit aucune précision, et renvoie à la loi organique, la détermination de la composition et du fonctionnement de la Cour des comptes. Or, l'article 2 de la déclaration de Lima (1977) souligne très clairement que : « Les institutions supérieures de contrôle des finances publiques ne peuvent accomplir leurs tâches de manière objective et efficace que si elles sont indépendantes du service contrôlé et si elles sont soustraites aux influences extérieures ».

La Banque mondiale considère pour sa part que l'indépendance est fondamentale pour l'efficacité des ISC en tant qu'institutions clés de reddition des comptes. Sans indépendance, une ISC ne peut lutter efficacement contre la corruption ce qui a conduit la Banque mondiale à concevoir l'indice global d'indépendance des ISC 2021⁵.

⁵ Conçu en 2021 par la Banque mondiale en collaboration avec l'INTOSAI, l'indice d'indépendance des ISC présente les tendances mondiales et régionales des différentes dimensions de l'indépendance des ISC dans 118 pays à travers 10

A cet égard, la révision constitutionnelle adoptée par référendum du 1^{er} Novembre 2020, sans satisfaire exhaustivement aux normes internationales recommandées par l'INSTOSAI, stipule en vertu de son article 199 que « la Cour des comptes contribue au développement de la bonne gouvernance, à la transparence dans la gestion des finances publiques et à la reddition des comptes ». Si une telle reformulation constitutionnelle obéissait au souci des autorités de redynamiser les institutions constitutionnelles de contrôle, il faut bien préciser que telle que reformulée, la révision constitutionnelle de 2020 marque indéniablement une régression par rapport à sa devancière de 2016 dont l'article 192 proclamait explicitement et sans équivoques, l'indépendance de la Cour des comptes. C'est là une faiblesse systémique qui risque certainement d'entamer la crédibilité de tout le processus de certification en raison d'un statut de la Cour des comptes qui ne répond que partiellement aux exigences d'indépendance (Aouia, 2021 ; Moussaoui et Medahi, 2022).

Toutefois, il est permis d'espérer qu'une mise à niveau statutaire de la Cour puisse être opérée par la future loi organique à laquelle renvoie le dernier alinéa de l'article 199 de la constitution. D'autre part, la LOLF gagnerait à prévoir les modalités suivant lesquelles la Cour assiste le Parlement dans le contrôle des finances de l'Etat voire de toutes les finances publiques à l'image de l'article 58 de la LOLF française. La Cour y a tout intérêt car, comme le soulignait P. Seguin (2009), s'agissant du contexte Français : « c'est là une voie de valorisation de ses travaux et un puissant levier pour donner des suites à ses recommandations ».

3.3- La certification favorise le recentrage des contrôles a priori

Les expériences observées sur le plan international renseignent que l'adoption d'une budgétisation axée sur les résultats assortie d'une comptabilité en droits constatés entraîne une reconfiguration des contrôles financiers publics. Non seulement la logique des contrôles

indicateurs. Pour plus de détail, Cf. Banque mondiale, (2021), *Indice d'indépendance des ISC des finances publiques*, Rapport de synthèse globale 2021.

financiers se trouve transformée mais il s'agit fondamentalement d'une transformation des procédures de contrôle et des institutions qui leur sont dédiées (Esclassan, 2012). Qui plus est, la certification n'est autre chose que le contrôle des contrôles, c'est-à-dire « une simple expertise sur des dispositifs de contrôle interne et externe » (Boudet, 2022).

La mutation des contrôles administratifs et notamment *a priori* présuppose qu'il n'est pas question de les supprimer mais bien de « les transformer, les adapter et les simplifier » (Mordacq, 2011) car bien qu'elle n'empêche pas la permanence des errements et des irrégularités, l'existence des contrôles demeurent nécessaire. Les plus traditionnels d'entre eux à l'image du contrôle financier et du contrôle comptable se transforment sans pour autant disparaître (Thébault, 2011) alors que de nouveaux types de contrôle, ressortissant de la compétence des ministères gestionnaires, apparaissent, en témoigne, l'essor du contrôle interne, de l'audit interne et du contrôle de gestion qui répondent à une conception nouvelle de l'objet du contrôle : la maîtrise des risques et le pilotage de la performance sur le modèle anglo-saxon.

La nouvelle pyramide du contrôle devra comprendre les trois fonctions de contrôle : à sa base, le contrôle interne, au deuxième niveau, l'audit interne et au sommet de la pyramide se situe l'audit externe qui vise à certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes (Van Gils, 2008). Ces systèmes de contrôle interne doivent être complètement fiabilisés avant d'aspirer concevoir un système de comptabilité patrimoniale (Cazala, 2009). Tel que le soulignait la Fondation Internationale des Finances Publiques (Fondafip, 2012), « Qu'il s'agisse d'une entreprise ou de l'Etat, la certification des comptes implique et impose un contrôle interne et une fonction d'audit interne ».

Si la réforme algérienne s'abstient d'énoncer expressément la rénovation des dispositifs de contrôle, elle doit nécessairement entraîner dans son sillage, une mutation des contrôles classiques (contrôle financier et contrôle comptable), comme elle implique l'avènement de nouveaux dispositifs de contrôle (contrôle interne,

audit interne et contrôle de gestion). En ce sens, elle en est le moteur car les transformations qu'elle implique dépassent les seuls aspects budgétaires et comptables pour déborder sur les contrôles financiers qui doivent évoluer dans le sens de la logique d'ensemble instaurée par le nouveau cadre budgétaire et comptable.

S'étant érigé en véritable phénomène international, le recentrage des contrôles classiques est favorisé par l'essor des progiciels de gestion intégrés (PGI) qui accompagnent la réforme (SIGBUD⁶ et SIGB⁷). Ceux-ci sont d'un impact indéniable sur les pratiques budgétaires. Plus encore, ils peuvent représenter un bouleversement du droit public financier tant le circuit classique d'exécution du budget sera appelé à être profondément remanié sous l'effet de la dématérialisation de l'ordonnement notamment.

C'est pour cette raison sans doute que le Ministre des Finances (2022) soulignait très clairement, en marge de la deuxième réunion du Comité de pilotage du SIGB⁸ que cette solution constitue « un cadre dans lequel s'effectuera la rénovation de l'ensemble des instruments et des outils de gestion budgétaire et comptable » au regard des standards internationaux en matière de crédibilité et de transparence budgétaire. Pour le Gouvernement algérien, les PGI représenteraient la solution tant recherchée à l'une des plus grandes problématiques que soulève la gestion des finances publiques en Algérie, celle liée à la reddition des comptes dans les délais constitutionnels d'une année.

Les contrôles sont des éléments fondamentaux des PGI budgétaire et comptable. D'ailleurs, leur rôle dans pareille entreprise était tel que

⁶ Les prévisions budgétaires de tous les ministères seront saisies dans le système intégré gouvernemental de budgétisation (SIGBUD) en fonction de la structure de programme nouvellement créé. Le consultant CRG SOGEMA estime qu'environ 50 000 à 60 000 activités gouvernementales avec leurs estimations et projets d'investissement seront saisies dans le système qui sera accessible par plus de 6000 fonctionnaires du budget lorsque la réforme sera pleinement implantée. Source : <http://sti.systems/realisations/>, consulté en date du 06 janvier 2022.

⁷ Le système intégré de gestion budgétaire (SIGB) devant relier 32 Administrations Centrales, 48 Wilayas, 1541 Communes et 8000 établissements publics administratifs. Source: PEFA Algérie, 2010, p. 13. Avec la dernière réorganisation territoriale, ces chiffres seront certainement portés à la hausse.

⁸ Cette réunion a été tenue le jeudi 10 Mars 2022 au niveau du Ministère des Finances.

l'OCDE les considère comme la véritable réussite en matière de contrôle (Ruffnu et Sevilla, 2000).

Les nouvelles technologies de l'information jouant un rôle de facilitateur dans l'évolution des contrôles du fait des automatismes qu'ils entraînent sur les tâches assurées par le contrôle *a priori* traditionnel. Ils permettent de prendre en charge une part indéniable des opérations de contrôle de régularité à travers deux facettes principales : d'une part, « la dématérialisation conduit nécessairement à modifier la chaîne de traitement par la réingénierie des processus » et l'effacement des frontières entre les administrations (Mordacq, 2009). D'autre part, le système d'information accomplit lui-même sous forme automatisée, certaines tâches dévolues traditionnellement au contrôle préalable⁹ rendant, chemin faisant, largement obsolète les contrôles de régularité *a priori* en les intégrant dans le circuit automatisé de la chaîne de la dépense.

Il faut dire également que dans un contexte où les structures informelles tendent à systématiquement contourner les normes formelles prescrites, les automatismes qu'offrent les Progiciels intégrés peuvent s'avérer particulièrement déterminants dans le respect de ces normes. Autrement dit, le contrôle automatisé transcende les faiblesses humaines, fait abstraction des subjectivités et est de nature à neutraliser les formes d'arrangements implicites qui peuvent s'observer entre le contrôlé et le contrôleur dans le but de contourner les normes formelles.

Les organisations s'appuient de plus en plus sur les outils informatiques à travers lesquels, elles gèrent les ressources humaines, les ressources financières, tiennent la comptabilité et conservent les données nécessaires à la traçabilité des différentes opérations. Se borner à sauvegarder les contrôles classiques *a priori* sous l'ère de

⁹ Ainsi en va-t-il du contrôle préalable portant sur la qualité de l'ordonnateur ou de l'inscription de l'objet de la dépense. Pareillement, le système d'information permet de vérifier, par rapport aux paramètres de référence, la disponibilité des crédits, l'imputation régulière de la dépense et de s'assurer de la mise en œuvre des procédures réglementaires de réalisation suivant les montants mis en jeu et conformément à la réglementation des marchés publics.

l'administration électronique, revient à méconnaître tout simplement les apports des progrès techniques dans les nouvelles configurations des organisations.

CONCLUSION

Entrainant dans son sillage une véritable réorientation de l'épistémologie de la gestion publique, une réforme d'une telle ampleur ne saurait évidemment se réduire à un simple épiphénomène technique tant qu'elle est susceptible d'entraîner un changement profond des conceptions de l'État et de son rôle dans le cadre d'un projet de réforme global et cohérent.

Si la réforme est appelée à être mise en œuvre à partir du 1^{er} Janvier prochain, cette date ne sera certainement pas le couronnement d'un mouvement amorcé depuis plus de vingt ans déjà, mais bien le point de départ d'un changement institutionnel majeur car l'expérience prouve qu'une réforme d'une telle envergure peut s'étendre sur plusieurs années, voire sur des décennies en entraînant une formidable dynamique de changement.

Le train de réforme qui a accompagné ou qui a résulté de la mise en œuvre de la LOLF française était tellement important que la question s'était posée d'ailleurs de savoir si l'Etat ne se réformerait-il pas trop vite ? Alors que De Romanet (2009), tout en reconnaissant que les finances publiques françaises ont été profondément modernisées en moins de dix ans (2000-2008), se réjouissait d'un tel délai qu'il considère très réduit, Mordacq (2010) pour sa part, relevait que le temps consacré en France à ces réformes de la gestion publique est d'environ 20 ans, soit l'équivalent d'une génération.

En sens inverse, les leçons de l'histoire montrent bien que les réformes dites « furtives » et « surprises » sont les moins réussies puisque le plus souvent entreprises à la hâte tandis que celles qui ont réussi sont celles qui se sont déroulées sur une longue période (Tompson et Price, 2010). Le chemin restant à parcourir paraît ainsi encore long car le processus d'harmonisation comptable risque de s'étaler sur des décennies avant qu'il ne soit pleinement mature.

En outre, la mise en place d'une comptabilité en droits constatés doit s'accompagner par des prolongements institutionnels. Pour ce faire, il y a lieu de s'autoriser à réfléchir au-delà des barrières normatives existantes et notamment les normes constitutionnelles car la certification des comptes publics par un auditeur externe qui manque d'indépendance risque de fortement entacher la crédibilité du processus de certification. Pareillement, sans renouveau des contrôles administratifs, qui puisse donner l'assurance raisonnable que les comptes de l'Etat soient réguliers, sincères et reflétant fidèlement sa situation financière, la comptabilité en droits constatés ne sera qu'un vœu pieux.

Sans approfondissements institutionnels, la réforme conservera sans nul doute un caractère inachevé qui contraste avec la philosophie et la cohérence d'ensemble du projet de réforme. Cet approfondissement est tributaire d'une volonté politique forte et durable car la volonté de rendre transparentes les finances publiques et sincères les comptes publics, devra s'inscrire dans le cadre d'un « [...] projet politique, et plus encore que d'un projet, d'une éthique politique » (Bouvier et al., 2022).

Références bibliographiques

Acha F., (2020). « La réforme comptable de l'Etat en Algérie et la nécessité de la mise en place du système d'information intégré », *revue des réformes économiques et intégration dans l'économie mondiale*, Vol.14, n°1, p.1-19.

Adhemar P., (2009). « Les normes comptables internationales », dans Michel BOUVIER (dir.), *La bonne gouvernance des finances publiques dans le monde*, actes de la IVe Université de printemps de Finances Publiques, Paris : L.G.D.J.

Albert J-L., & Lambert T., (2017), *La Cour des Comptes : un pouvoir rédempteur ?* LGDJ, 178 p.

Aouia M., (2021). « Le cadre conceptuel de la Cour des comptes et son rôle dans le contrôle financier » [en arabe], *revue des recherches juridiques et économiques*, vol. 04, n° 02, p. 266-282.

Banque mondiale, (2021). *Indice d'indépendance des ISC des finances publiques*, Rapport de synthèse globale 2021.

Baptiste J., (2021). « Le concept de transparence en droit public financier. Les propriétés du concept », *RFFP*, n° 156, p.132-141.

Belacel B., (2018), *La réforme de la comptabilité de l'Etat en Algérie*, thèse de doctorat, sous la direction de Michel Bouvier, paris 1 Panthéon Sorbonne.

Bezes P, & Le Lidec P., (2010). « L'hybridation du modèle territorial Français », *Revue Française d'administration publique*, n° 136, p. 919-942.

Blöndal J., (2002). « Questions soulevées par la budgétisation sur la base des droits constatées », *revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, volume 4, n°01.

Bouabbana F., (2020). « Project of modernizing the public accounting system in accordance with the IPSAS in Algeria, between reality and challenges", *journal of economic sciences institute*, vol. 23, n° 02, p. 1451-1469.

Boudet J-F., (2022). « *La certification des comptes de l'Etat. Pour quoi faire ? Question pour un débat démocratique* », disponible en ligne : <https://www.actu-juridique.fr>, consulté en date du 18 Mai 2022.

Boumedienne H., (2021). « Réforme de la comptabilité publique en Algérie », *Revue Algérienne de Finances publiques*, vol.11, n°01, p.165-174.

Bouvier M., (2010). « La sincérité budgétaire et comptable : un principe paradoxal ? » *RFFP*, n° 111.

Bouvier M., (2012). « Inventer un nouveau modèle financier public pour retrouver le sens du collectif », *RFFP* 2012, Editorial.

Bouvier M., (2022). « Experts ou politiques : quelle est la source des normes financières publiques ? », *RFFP* n°158, éditorial.

Bouvier M., Esclassan M-C., Lassale J-P., (2021-2022), *Finances Publiques*, 20^eédition, LGDJ, 1002 p.

Camby J-P., (2011). « La commission des finances : du contrôle à l'évaluation », *RFFP*, n° 113.

Camby J-P., (2022), « La Cour des comptes et l'assistance au parlement », *GFP* n°2, 60-66.

Caperchione E., & Mori E., (2013). « L'harmonisation comptable des administrations publiques : une analyse comparée internationale »,

Politiques et management public [En ligne], vol 30/3, consulté le 20 février 2022.

Castoriadis C., (1975). *L'institution imaginaire de la société*, Seuil.

Cazala F-R., (2009). « Structure et procédures pour le renforcement de la discipline et de la responsabilité financière », dans Michel BOUVIER (dir.), *La bonne gouvernance des finances publiques dans le monde*, actes de la IVe Université de printemps de Finances Publiques, Paris : L.G.D.J, p. 33-54.

Cotten M., & Trosa S., (2007). « Les réformes comptables dans les pays de l'OCDE et en France : des outils pour la performance et la transparence », *Revue française d'administration publique*, n° 123, p. 293-300.

Demilly L., & al., (2019). « Le changement institutionnel : processus et acteurs », *SociologieS* [En ligne].

Dimaggio P-J., et Powel W., (1983) "The Iron cage revisited rationality in organizational fields", *American Sociological review*, vol.48, p.147-160.

Esclassan M-C, (2008). « Un phénomène international : l'adaptation des contrôles financiers publics à la nouvelle gestion publique », *RFFP* n°101, p. 29-41.

Esclassan M-C., (2010). « Sincérité et gouvernance financière publique : y'a-t-il une sincérité financière publique spécifique? », *RFFP* n° 111, p. 41-44.

Frederic M., & al., (2006). « Les enjeux liés à l'adoption d'une comptabilité patrimoniale par les administrations centrales », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, Vol. 72.

Furubo J-E., (2009). « Pourquoi l'évaluation a-t-elle tant de mal à tenir ses promesses ? », dans Sylvie TROSA (dir.), *Evaluer les politiques publiques pour améliorer l'action publique, une perspective internationale*, Paris, Institut de la gestion publique et du développement économique, Comité pour l'histoire économique et financière de la France, p. 137-153.

Harmel K., (2019). « Le rôle de la Cour des comptes dans la protection des finances publiques » [en arabe], *revue la voix du droit*, vol. 06, n°02, p. 410-450.

Hertzog R., (2006). « La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) dans l'histoire des grands textes budgétaires : continuité et innovation », *RFFP* n°117.

Johan C., & al., (2010), « Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique: étude comparative», *Revue Internationale des Sciences Administratives*, Vol. 76, p. 563-581.

Litvan D., (2013). « La qualité des comptes publics : point d'étape sur la réforme comptable de l'Etat et perspectives », *RFFP* n° 122.

Mazouz B., & Tardif M., (2008). « L'à-propos des structures organisationnelles au-delà de l'organigramme : Questionnements des structures organisationnelles à l'ère de la gestion par les résultats », dans Denis PROULX (dir.), *Management des organisations publiques : Théorie et applications*, Presses de l'Université du Québec.

Milot J-P., (2013). « Réforme comptable et réforme des finances publiques », *politiques et management public* [en ligne], vol 30-3, consulté le 16 Mai 2022. URL :<http://journal.openedition.org/pmp/>

Ministère des Finances, Algérie, Conseil National de la Comptabilité, « Réforme de la comptabilité publique : normalisation comptable et passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité en droits constatés », note du 06 Janvier 2021.

Ministre des Finances (2022). SIGB, éléments clé de la modernisation des finances publiques, dépêche APS, publiée en date du 10 Mars 2002, consultée le 16 Mai 2022 à l'adresse : <https://www.aps.dz/economie/136900-gestion-budgetaire-le-sigb-element-cle-de-la-modernisation-des-finances-publiques>

Mondino J., & Honigman C., (2009). « La bonne fois dans le droit comptable : l'image fidèle », *Gazette du Palais*, n° 76.

Mordacq F, (2009). *La réforme de l'Etat par l'audit*, Paris : L.G.D.J, 203p.

Mordacq F, (2011). « Quelle réforme des contrôles financiers publics ? », *RFFP*, n° spécial Maroc, p. 151-153.

Moussaoui & Medahi. (2022)., « Participation de la Cour des comptes à la promotion de la bonne gouvernance au regard de la vision de l'INTOSAI à la lumière de la révision constitutionnelle de 2020 » [en arabe], *revue des études et recherches juridiques*, vol. 7, n°01, p. 388-408.

Ogien A., (2011). « La valeur sociale du chiffre, La quantification de l'action publique entre performance et démocratie », *Revue Française de Socio-Économie*, n° 5, p.19-40.

Organe National de Prévention et de Lutte contre la Corruption, Algérie (2021). Rapport analytique formulé en prévision de la tenue à Vienne de la 12^{ème} réunion intersessions du Groupe de travail intergouvernemental sur la prévision de la corruption du 14 au 18 Juin 2021.

Orsonie G., (2022). *Les finances publiques en question*, Bruylant, 284 p.

Pedro M., et al., (2007). « La juste valeur comptable pourrait-elle être utile, dans le cadre des modèles du NMP, aux utilisateurs d'informations financières ? », *Revue Internationale des Sciences Administratives*, Vol. 73, p. 521-551.

Reguig B., (2020). « L'importance du passage de la comptabilité publique basée sur les moyens vers la comptabilité orientée vers les résultats-cas de l'Algérie », *JBAES*, vol. 6, n°02, p.429-444.

Rouina A., (2019). « L'adoption des IPSAS en Algérie au vu du new public management, Etat des lieux », [en arabe] *revue du développement et d'économie appliquée*, vol.3, n°01, p. 303-316.

Ruffnu M., & Sevilla J., (2002). « Modernisation du secteur public : moderniser la responsabilité et le contrôle », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, volume 4, n°02, p. 141-166.

Saidi A-Y., (2017). « L'importance des IPSAS dans la transparence des états financiers de la comptabilité publique », [en arabe] *Revue d'économie et du développement humain*, vol. 8, n°1, p.335-348.

Salais R., (2010). « La donnée n'est pas un donné » Pour une analyse critique de l'évaluation chiffrée de la performance », *Revue française d'administration publique*, n° 135, p. 497-515.

Schick A., (2001). « La budgétisation a-t-elle un avenir ? », *Revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire*, vol.2, n°2.

Seguin P., (2009). « Les nouvelles fonctions de la Cour des comptes en France », dans Michel BOUVIER (dir.), *La bonne gouvernance des finances publiques dans le monde*, p. 209-212.

Thébault S., (2010). « À quoi sert la qualité comptable ? », *RFFP* n°112.