

## Le Système d'Information Comptable et Financière du Secteur Algérien des Postes et Télécommunications :

### Réalités et Perspectives

Abdelhafid BENNOUR\*

#### Résumé

Comme la plupart des pays à économie planifiée, l'Algérie s'est engagée dans l'économie de marché. L'évolution future de l'économie algérienne dépendra de la manière dont elle réagira au stade suivant du processus lorsqu'elle devra se doter d'institutions publiques et privées modernes et, notamment un secteur des PTT à la hauteur des exigences de la mondialisation.

Dans la nouvelle déréglementation, ce secteur se verra doter d'une personnalité morale qui lui assurera une autonomie de gestion, un pré requis pour la privatisation. L'évolution future de ce secteur dépendra du choix judicieux d'un système d'information comptable et financière. Pour ce faire, il faudrait procéder d'abord à identifier les éléments de comparaison des principes, des logiques et des objectifs aux modèles de la comptabilité publique et privée.

#### Mots Clefs :

Economie planifiée, économie de marché, institution, déréglementation, privatisation, poste et télécommunications, mondialisation, comptabilité publique, comptabilité privée, système d'information, personnalité morale, autonomie de gestion, normalisation.

#### Introduction

En management, diriger une entreprise, c'est connaître, prévoir et agir. Une importante part de l'information dont disposent les managers est de nature quantitative dont l'essentielle des données proviennent de la comptabilité.

Il existe en fait deux types de comptabilité : une comptabilité dite «générale» ou «financière» et une autre dite «analytique».

La comptabilité générale décrit le patrimoine global de la firme et s'intéresse à son enrichissement au cours du temps, tous produits et toutes activités confondues. Ce sont les résultats de cette comptabilité qui sont publiés, résultats que de nombreux tiers sont appelés à connaître.

La comptabilité analytique tente de déterminer les résultats obtenus par produit ou service et par secteur d'activité. Elle servira à orienter les politiques de production et de positionnement sur le marché de la firme.

---

\* Chargé de Cours à l'Ecole Supérieure de Commerce d'Alger

Qu'elle soit générale ou analytique, la comptabilité synthétise arithmétiquement les résultats économiques attribuables d'une part aux décisions et actions des dirigeants de l'entreprise et d'autre part à l'influence de forces extérieures.

La comptabilité est également prévisionnelle. Elle permet de faire des projections sur le futur en partant d'hypothèses de simulation d'un ensemble de décisions qui concernent l'évolution de l'environnement.

Les documents de synthèse élaborés par les services comptables de l'entreprise sont donc comparables aux données du tableau de bord à l'exemple de celui des pilotes d'avion. Pour permettre le pilotage de l'entreprise, la comptabilité générale met à la disposition du dirigeant les «documents de synthèses» : le bilan, le tableau des comptes et résultats et également le tableau de financement. En comptabilité analytique, ce sont les comptes de résultats par produit.

C'est dans cette perspective en tenant compte de la réforme que doit subir le secteur des PTT, que nous avons jugé fondamental de faire l'état des lieux comptable et financier de ce secteur. En effet, avant de moderniser ce secteur, n'est-il pas évident de déterminer tout d'abord les insuffisances du système d'information comptable et financière afin de l'améliorer pour tenter de le rendre comparable à celui des pays développés ?

Formulée ainsi, cette problématique, interpelle l'hypothèse suivante : l'analyse de la pratique comptable et financière de ce secteur est habilitée à démontrer qu'une réglementation budgétaire résolument tournée vers le budget de l'Etat impose des particularités comptables ayant pour effet systématique de réduire son autonomie de gestion, une contradiction aux exigences de l'économie de marché.

### **I. Comparaison des principes, des logiques et des objectifs de la comptabilité publique et de la comptabilité privée.**

On dénombre bon nombre de travaux de la comptabilité publique : Terny (1971), Montagnier (1975), Magnet (1978), Thietard (1979) et Muzzelec (1982).

L'inscription du système d'information comptable et financière du secteur des PTT dans une logique de l'économie de marché est une contrainte suffisante pour sa modernisation.

En effet, pour maintenir un rythme de croissance soutenu et être à la hauteur de la nouvelle économie (Economie-Net), ce secteur a besoin doit s'engager dans la bataille concurrentielle qui impose des décisions multicritères rapides, une grande flexibilité et un accroissement de la complexité des systèmes de production. Cette dynamique, générée au sein de ce secteur stratégique par l'économie de marché, ne peut être identifiée qu'à travers le contrôle de gestion d'un processus global basé sur le choix approprié d'un système d'information comptable et financière. A cet égard, seule une comparaison des comptabilités publique et privée peut mener le secteur à un choix judicieux en la matière.

En effet, la comparaison simple des écritures ou des états de synthèse n'a pas beaucoup de sens. En règle générale, une opération se traduit de la même façon dans les deux systèmes comptables. Ces deux dernières sont en partie double et utilisent les comptes du Plan Comptable National (PCN). Quant aux tableaux de synthèse, ils recouvrent des réalités économiques et juridiques tellement différentes qu'ils rendent impossible leur comparaison.

Plutôt que d'étayer leurs différences, nous voulons, à la lumière des connaissances de base en comptabilité, les rendre comparables.

En effet, il n'y a pas uniquement des différences entre comptabilité publique et comptabilité privée mais également au sein de chacune d'entre-elles. Par exemple, la comptabilité d'une université diffère de celle d'un hôpital, d'une commune ou d'un établissement public administratif. De même, la comptabilité d'un marché des fruits et légumes a peu de points communs avec celle d'un constructeur d'automobiles ou d'avions. Dans ces conditions, quelles comparaisons peut-on faire ?

Nous allons effectuer un bref rappel historique de la comptabilité qui montre que les deux systèmes comptables ne sont pas indépendants. Nous allons essayer de mettre en perspective cette interdépendance à la lumière des grands problèmes actuels de la discipline : la normalisation, la liaison objectifs et conventions, l'évaluation du patrimoine, la séparation des exercices, la différence entre charges et dépenses et enfin le contrôle qui donne une certaine légitimité à l'information comptable.

## 1. Historique de la comptabilité

L'histoire de la comptabilité se confond avec celle du chiffre (pas de chiffre, pas de comptabilité !). Sa fonction est de communiquer, mémoriser et authentifier une mesure. Pour cela, les méthodes ont été nombreuses que les supports : entaillés sur des os<sup>1</sup>, signes sur des tablettes d'argile, etc. Toutefois, quelle que soit la technique, le besoin d'une comptabilité fut ressenti tant par les détenteurs d'un pouvoir sur la collectivité que par ceux qui procédaient à des échanges commerciaux. Il fallait toujours quantifier puis communiquer, mémoriser et authentifier cette mesure.

La comptabilité publique actuelle repose sur des règles fort anciennes : par exemple, la séparation des comptables et des ordonnateurs existait déjà dans l'empire romain. La transparence est l'une des bases de la démocratie. Ainsi, l'article 15 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 stipule : «la société a le droit de demander compte à tout agent public de son

<sup>1</sup> Certains historiens estiment que des os entaillés vieux de 20 à 30 mille ans étaient le support d'une comptabilité de gibier abattu en période de chasse. Toutefois, tout le monde s'accorde pour considérer que la comptabilité moderne fut «inventée», au sens plein du terme, à la fin du moyen d'âge Fourastié (1976).

administration. » Au-delà de l'administration napoléonienne, les grandes étapes de la comptabilité publique en France furent le décret du 31 mai 1862, puis celui du 29 décembre 1962.

La comptabilité privée, avec des objectifs différents, a également connu un développement considérable accompagnant l'ouverture des échanges à partir de la Renaissance. La pratique de la partie double fut la première fois théorisée dans un ouvrage publiée par Luca Pacioli en 1494<sup>2</sup>. Le code du commerce en 1807 précise les obligations comptables des commerçants. La tenue d'une comptabilité est imposée aux commerçants par le code de commerce. En cas de litige, la comparaison de la comptabilité des parties est utilisée comme moyen de preuve.

Par la suite, la comptabilité s'adapte pour répondre aux exigences de l'industrialisation du XIX<sup>ème</sup> siècle et de la première moitié du XX<sup>ème</sup> siècle en donnant naissance à la comptabilité industrielle. Le marché des capitaux rend les besoins encore plus aigus voir l'ouvrage d'Emile Zola intitulé l'argent en matière d'information financière et entraîne la création du commissariat aux comptes avec la loi sur les sociétés de 1867. Il y a plusieurs ouvrages qui traite de ce problème du commissariat aux comptes tant pour le cas français Colinet et Ricol, les mémentos CFCG (1983) que pour le cas algérien Sadi et Mazouz (1993) et Thabet (2003).

La seconde guerre mondiale marque une étape importante de l'évolution de la comptabilité. En effet, sous l'occupation allemande, les pouvoirs publics étendent leur contrôle à toute l'activité économique et font usage pour la première fois en France d'un nouvel outil : la normalisation comptable. Ainsi est apparu le premier plan comptable en 1942-1943. A la fin e la seconde guerre mondiale, les besoins de la planification et la naissance d'une comptabilité nationale renforcent la nécessité de normaliser les comptes des entreprises pour pouvoir les agréger. L'idée d'un plan comptable survivra donc à la fin de la guerre et prend la forme de trois arrêtés en 1947, 1957 puis 1982.

Mais «bien que conçu au départ en fonction des besoins précis des entreprises à caractère industriel et commercial, le plan comptable général s'est révélé, au cours des études et d'expériences auxquelles il a été procédé, un excellent cadre normalisé pour la description des établissements publics à caractère administratif» (Instruction générale M9-1).

On peut également lire dans l'(instruction M12) que «la nomenclature du plan comptable général de 1957 facilite les totalisations qu'exige la comptabilité économique nationale et permet à la commune, en contact de plus en plus fréquent avec les entreprises privées, de s'adapter à leurs méthodes, de mieux les connaître par l'analyse de leurs résultats et de faire toutes les comparaisons utiles avec ses propres services.» Ces deux citations montrent pourquoi la comptabilité publique a

<sup>2</sup> En 1494, le premier ouvrage imprimé qui traite de la comptabilité intitulé «traité d'arithmétique, de géométrie, des proportions et des proportionnalités» de moine franciscain Fra Luca Di Borgo de son vrai nom Luca Pacioli a vu le jour.

adopté le plan comptable annuel général (PCG français). Il est évident que ce mode comptable s'appliquait à l'Algérie coloniale jusqu'à l'apparition du PCN.

## 2. Normalisation : uniformiser ou harmoniser ?

L'aspect le plus spectaculaire de la normalisation est la nomenclature des comptes. Le plan de comptes inclus dans le PCG donne la liste des intitulés des comptes avec leur codification. Les entreprises et les organisations publiques utilisent le même plan de comptes sous réserve de particularités liées à leurs activités. Il n'y a en effet pas plus de points communs entre une raffinerie de pétrole et une épicerie de détail qu'entre un hôpital et une commune. Aux plans comptables professionnels qui sont des adaptations du PCG ayant reçu un avis de conformité du Conseil national de la comptabilité correspondent les différentes instructions de la comptabilité publique. Par exemple, «le cadre comptable communal s'inspire du PCG, notamment sur les points suivants : séparation des sections d'investissement (ou d'équipement) et d'exploitation (ou de fonctionnement). Numérotation et intitulés des classes et des comptes, toutes les fois du moins que la nature des opérations publiques ne s'est pas révélée trop différente de celles des opérations du secteur privé : ainsi le classement adopté pour les recettes de fonctionnement s'écarte complètement de la classification commerciale parce que les recettes d'impôts, de subventions et de participations propres au secteur public y tiennent une place prépondérante.» (Instruction M12, p. 13). La nomenclature sert également à la présentation du budget dans la mesure où «les chapitres du budget correspondent, en règle générale, aux comptes divisionnaires à trois chiffres du cadre comptable, les articles aux sous-comptes à quatre chiffres, les paragraphes aux sous-comptes à cinq chiffres et plus.» (Instruction générale M9 -1, p. 21).

Le plan comptable ne se limite pas au plan de compte. L'essentiel est bien sûr la valeur associée à chaque opération, ce que l'on enregistre dans les comptes. Sur ce point, les différences entre la comptabilité privée et la comptabilité publique sont théoriquement quasi inexistantes. Dans les deux cas, «la méthode de base retenue par le PCG pour l'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est la méthode des coûts historiques. Elle est fondée sur le prix d'acquisition ou le coût de revient de ces éléments.» (Instruction générale M9 -1, tome 2, p. 17). Le contenu des comptes est également affecté par un certain nombre de conventions justifiées par les objectifs de l'utilisateur des comptes et sur lesquelles nous reviendrons ci-dessous dans le point 3.

La normalisation comptable s'inscrit aujourd'hui dans un cadre international. Si cela est évident pour la comptabilité privée, il ne faut pas oublier qu'un nombre croissant d'organisations publiques collectent des ressources sur le marché mondial des capitaux et doivent de ce fait présenter des informations financières conformes aux normes internationales. Désormais, de nos jours le secteur algérien de la poste et télécommunications ne peut plus se dérober à cette règle. L'organisme mondial de normalisation comptable pour les entreprises est l'International Accounting

Standards Committee (IASC), fondé en 1973. En ce qui concerne la comptabilité publique, le phénomène est plus récent puisqu'il aura fallu attendre que l'International Fédération of Accountants (IFAC), organisation fondée en 1977 et chargée notamment d'élaborer des normes d'audit, crée en 1987 le Public Sector Committee. La France y est représentée par un magistrat de la Cour des Comptes.

Une première norme concernant les entreprises nationalisées a été adoptée en juillet 1989. Elle exige la présentation de comptes annuels conformes aux normes applicables aux entreprises privées, complétés par une information spécifique adaptée aux objectifs particuliers de ce type d'entreprise. Une seconde norme relative à l'audit des entreprises nationalisées a été soumise à discussion en octobre 1989. Elle exigera que les comptes annuels soient audités conformément aux règles internationales (International Audit Guidelines). De plus, elle étendra la mission de l'auditeur au contrôle d'informations sur l'efficacité (économie de moyens) et l'efficacité (réalisation des objectifs, le cas échéant autres que financiers) de l'entreprise.

Enfin, il faut souligner que si la tendance en 1947 et 1957 était à l'uniformisation des comptabilités pour faciliter les regroupements à des fins statistiques et élaborer des comptes de la nation. Par contre, la priorité est aujourd'hui donnée à l'harmonisation permettant une meilleure interprétation des comptes. Les problèmes de la planification n'ont pas cessé de modifier la façon dont on utilise et conçoit la comptabilité

### **3. Variétés des objectifs, diversité des conventions**

La comptabilité privée à plusieurs objectifs dont découlent un certain nombre de conventions :

1. La connaissance de la composition du patrimoine suppose la non compensation (par exemple, un compte bancaire approvisionné de 100 et un découvert de 120 sur un autre compte ne donne pas un net de 20) ;
2. La connaissance de la valeur du patrimoine et de ces variations suppose la permanence des méthodes d'évaluation et, jusqu'à preuve du contraire, en faisant l'hypothèse de la continuité de l'exploitation ;
3. La protection des tiers est mieux assurée si l'on respecte la règle de prudence (non-comptabilisation des gains potentiels, prise en compte immédiate des pertes même non réalisées) et celle du nominalisme (on ne comptabilise pas les plus-values nominales c'est-à-dire liées à la dépréciation du pouvoir d'achat de la monnaie) ;
4. La mesure du résultat (performance de l'entreprise sur une période) n'est correcte que si l'on rend les exercices indépendants (cut-off) et si l'on associe à la production les seules consommations qu'elle a entraînées (matching) ;

5. Enfin, la qualité de l'information financière ne doit pas être diminuée par une priorité qui serait donnée à la forme juridique des opérations d'où la prééminence de la réalité sur l'apparence (substance over form) ou par une profusion de détails inutiles ou non significatifs (importance relative ou matériality). Notons au passage que le droit comptable français n'est pas toujours cohérent au regard de la convention sur la prééminence de la réalité sur l'apparence. Cette dernière est respectée par exemple en matière de clause de réserve de propriété mais ne l'est pas lorsqu'il s'agit de comptabiliser les opérations de crédit-bail. Sur ce dernier point, les règles sont d'ailleurs souvent différentes dans les comptes sociaux et dans les comptes consolidés.

Les différents objectifs ne peuvent pas toujours être tout atteints avec une seule et même comptabilité, si bien que les entreprises en tiennent en général au moins deux : une comptabilité générale (ou financière) donnant un maximum d'informations sur le patrimoine et une comptabilité analytique (ou de gestion) plus riche en matière de mesure du résultat.

Cette pluralité des systèmes comptables se retrouve dans la comptabilité publique. «La comptabilité comprend une comptabilité générale et, selon les besoins et les caractères propres à chaque établissement, une comptabilité analytique et une ou plusieurs comptabilités spéciales des matières, valeur et titres.» (Instruction générale M9-1, tome 1, p. 145). Toutefois, au-delà de cette ressemblance se cachent des différences considérables. «Conçue pour contrôler l'exécution du budget et l'exactitude de la caisse», (Instruction générale M9-1, tome 2, p.11) la comptabilité publique décrit essentiellement les encaissements et les décaissements. Les éléments du patrimoine autres qu'espèces et dépôts ne sont souvent que très partiellement évalués. Puisqu'il n'y a pas de risque d'insolvabilité, l'information des créanciers sur la composition et la valeur du patrimoine ne revêt pas la même importance. Quant au contrôle interne, il se satisfait d'une comptabilité de caisse et d'un simple inventaire physique (comptabilité des matières et inventaire des immobilisations). La mesure des performances ne se mesurant pas au résultat (le budget est limitatif), l'indépendance des exercices (ne pas confondre avec l'annualité budgétaire) n'a pas la même importance. Les comptes de régularisation, toujours délicats à établir en comptabilité privée, deviennent largement inutiles grâce à une prolongation conventionnelle de l'exercice au dernier jour de février de l'année suivante : La «journée complémentaire .... Qui dure deux mois ! Cela ne signifie pas que l'évaluation des performances est impossible. Mais elles se font soit a priori à l'occasion du vote du budget, soit, le cas échéant, au fur et à mesure dans le cadre d'une comptabilité de programme. Celle-ci «a pour objet de décrire l'exécution des engagements pluriannuels auxquels procède l'établissement afin de réaliser sa politique d'intervention. Elle renseigne à tout moment les responsables de l'établissement sur la situation de ces programmes avant et indépendamment de leur description en comptabilité générale à laquelle elle demeure liée.»(Instruction générale M9-1, p. 146).

En conclusion, les besoins déterminent la forme du système comptable et le «sur mesure» est la règle.

- Quelques exemples de différences de principes, logiques et objectifs entre comptabilité publique et comptabilité privée

#### 4.1. La comptabilité patrimoniale, l'évaluation du patrimoine.

Les personnes morales de droit public n'ont en principe pas pour vocation de réaliser un profit mesuré par l'accroissement de l'actif net. La valorisation des immobilisations et les stocks et la prise en compte de leur dépréciation par l'amortissement (dépréciation irréversible comme la baisse d'un cours) ne revêt donc pas la même importance que pour les entreprises. On en conclut logiquement que, par exemple, «pour les communes, la comptabilité patrimoniale est entièrement facultative» (Instruction M12, p. 179). Mais bien sûr, «les communes qui le désirent peuvent tenir (...) une comptabilité patrimoniale portant sur certains éléments ou tous les éléments du patrimoine.» (Instruction M12, p. 179). L'absence éventuelle de valorisation des immobilisations et stocks ne dispense pas d'en faire un inventaire physique, obligation qui pèse également sur les commerçants (article 8 du Code de commerce). Mais l'objectif n'est pas le même : il s'agit d'assurer le contrôle interne et non de mesurer l'enrichissement.

L'amortissement en comptabilité privée a un triple objectif :

1. Mesurer la dépréciation des immobilisations liées à l'usure ou à l'obsolescence pour connaître l'appauvrissement de l'entreprise (optique patrimoniale) ;
2. Faire passer dans les coûts de la production la « consommation » de l'outil de production (optique résultat) ;
3. Soustraire à la distribution (impôt et dividende) la part de la capacité d'autofinancement qui doit être réinvestie par l'entreprise pour maintenir la valeur brute de son outil de production, globalement et sans préjuger de sa composition (optique industrielle ou managériale). A ce sujet, on peut voir la notion de multiplicateur d'amortissement dans Burlaud A. et Cossu C. (1977).

Notons au passage que selon l'aspect que l'on souhaite privilégier, le rythme de l'amortissement, son étalement dans le temps, ne sera pas le même, bien que ce soit rarement explicité. D'ailleurs rien n'interdit de retenir des méthodes différentes en comptabilité analytique, en comptabilité générale et dans les comptes consolidés. En comptabilité publique, les trois objectifs énumérés ci-dessus peuvent se retrouver mais avec des nuances différentes. La mesure de la dépréciation donne une indication sur le volume des crédits qui doivent être votés dans la section d'investissement. Le calcul du coût des prestations permet un contrôle de l'efficacité d'une organisation publique. La notion d'autofinancement n'a évidemment pas beaucoup de sens sauf pour les organisations publiques qui vendent leurs prestations sur un marché. En revanche, le maintien de la capacité de production peut être assuré en comptabilisant le montant de l'amortissement en

dépense dans la section de fonctionnement et en le virant en recette dans la section d'investissement. On crée ainsi un « droit à l'investissement » égal au montant du virement effectué. Ces crédits sont limitatifs. Enfin, il faut noter que les écritures d'amortissement sont les mêmes en comptabilité publique et en comptabilité privée même si les logiques sous-jacentes et les conséquences économiques et juridiques sont différentes.

La comptabilité publique a également eu à traiter du problème spécifique des biens affectés. En effets, «les biens que les établissements publics utilisent de façon permanente ou durable ne constituent pas tous leur propriété». Sans doute, les établissements publics sont-ils propriétaires de biens qu'ils acquièrent sur leurs propres crédits budgétaires. Mais il est fréquent que des immeubles, des matériels ou des mobiliers soient «mis à la disposition des établissements» sous des formes et à des conditions diverses. Une transposition pure et simple des règles de la comptabilité privée aurait conduit à ne faire figurer au bilan que la valeur des biens dont l'établissement est indiscutablement propriétaire. En effet, le bilan des entreprises industrielles et commerciales revêt essentiellement une signification juridique. Il n'a pas paru expédient de retenir intégralement

Cette conception pour les établissements publics nationaux à caractère administratif. La priorité a été donnée au critère économique (analyse de la gestion) sur le «critère juridique» (Instruction générale M9 - 1, tome 2, p. 15). Nous avons ici une illustration de l'application de la convention selon laquelle la réalité économique prime sur l'apparence (qui, en l'occurrence, est la réalité juridique). Mais le caractère secondaire de l'évaluation du patrimoine dans le secteur public entraîne que «le principe de l'inscription des biens affectés au bilan sera (...) appliqué avec le maximum de souplesse : il correspond davantage à la définition de l'objectif vers lequel on doit tendre qu'à une règle d'application immédiate et brutale. Le souci de ne pas compliquer à l'excès la mise en œuvre d'une comptabilité patrimoniale, les difficultés d'évaluation de certains cas particuliers conduisent, dans la pratique, à apporter au principe posé des atténuations ou des aménagements dans la mesure où les circonstances le justifient. Tel est notamment le cas pour les bâtiments ayant plus de cent ans, les bâtiments classés, les collections, les œuvres d'art et de façon générale, tous les éléments d'actif dont la valeur économique se différencie mal de la valeur artistique.» (Instruction M9 -1, tome 2, p. 16).

La comptabilité patrimoniale inclut également les provisions. Elles prennent la forme d'une dépréciation de certains éléments du patrimoine (immobilisations, stocks, titres) ou d'une dette dont le montant est estimatif (provisions pour pertes et charges). La comptabilité publique autorise la constatation de ces différentes provisions mais la pratique les néglige souvent tant l'enjeu est minime. Par exemple, l'Etat est son propre assureur. Il faudrait donc théoriquement évaluer chaque année les risques pour les provisionner comme le font toutes les compagnies d'assurance. En réalité, la comptabilité publique enregistre plutôt

chaque année la dépense que constitue l'indemnisation des victimes des sinistres dont l'Etat est reconnu responsable.

#### **4.2. La séparation des exercices : contrôler les dépenses ou calculer le résultat ?**

Comme dans la plupart des entreprises, en comptabilité publique « l'exercice comptable comprend les 12 mois de l'année civile; il commence le 1<sup>er</sup> janvier et s'achève le 31 décembre. » (Instruction générale M9 – 1, tome 1, p. 19). Dans les deux cas se pose donc le problème de la séparation des exercices.

En comptabilité privée, les charges sont rattachées à la période de consommation et les produits à la période de production, que cette production soit vendue, stockée ou immobilisée. Le compte de résultat explique la formation du résultat par la comparaison de la valeur marchande de la production (évaluée avec prudence) et de la valeur des consommations correspondantes (matchnig principe). Mais le comptable, n'enregistrant dans le courant de l'exercice que des transactions (achats, ventes, etc.), ignore les dates réelles des consommations et productions. Peu importe, d'ailleurs, dans le compte de résultat arrêté au 31 décembre que l'achat ait eu lieu en juin et la consommation en septembre. Nous sommes toujours dans le même exercice. En revanche, le problème se pose lorsque les décalages chevauchent deux exercices. Pour rétablir la correspondance consommation – production qui garantit l'exactitude du résultat, il faut donc recourir à des comptes de régularisation qui corrigent la comptabilité des transactions sans la perturber. Les écritures de régularisation sont l'une des composantes de l'inventaire.

La logique de la comptabilité publique est différente : il s'agit essentiellement de s'assurer que le montant des dépenses engagées par l'ordonnateur au cours d'une année n'excède pas le montant des crédits inscrits aux chapitres budgétaires, lesquels sont limitatifs. Le critère de rattachement à un exercice est donc l'engagement et non la consommation lorsqu'il s'agit de dépenses. L'engagement étant en principe préalable à la dépense et à la consommation, il ne devrait pas y avoir besoin de comptes de régularisation. Il y a toutefois des exceptions, notamment pour la consommation de «fluides» (téléphone, électricité, etc.) que, bien évidemment, on ne peut engager préalablement. En théorie, il faudrait, dans ce cas, estimer les consommations entre le dernier relevé de compteur et le 31 décembre et comptabiliser cette somme dans un compte de régularisation. La solution de l'estimation permet à des entreprises privées de clôturer leurs comptes et de les publier, pour les plus rapides d'entre elles, dès la fin de la première semaine de janvier. Le temps n'ayant pas la même valeur dans les affaires et dans l'administration, la comptabilité publique a opté pour une autre solution : la « journée » complémentaire qui dure deux mois, du 1<sup>er</sup> janvier au dernier jour de février. Cela laisse à la facture de téléphone le temps de parvenir et d'être comptabilisée en janvier ou février sur les comptes de l'exercice précédent sans qu'il soit nécessaire d'enregistrer une régularisation. L'exemple des loyers illustre également et clairement la différence entre une logique de résultat (comptabilité

privée) et une logique de trésorerie (comptabilité publique). Ceux-ci doivent être comptabilisés le jour précédant l'échéance de chaque terme. Ainsi, le mandatement d'un terme échéant le 1<sup>er</sup> janvier 1980 doit être imputé à l'exercice 1979 tandis que si le terme échoit le 2 janvier 1980, le mandatement est imputé à l'exercice 1980. » (Instruction générale M9-1, p. 110)

### 4.3. La terminologie, reflet des préoccupations

Aux charges et produits de la comptabilité privée qui, en réalité, correspondent à des consommations et des productions s'opposent des dépenses et recettes de la comptabilité publique. La différence de terminologie traduit bien la différence des objectifs et des logiques. Toutefois, il ne faut pas en conclure que la comptabilité publique est une simple comptabilité de caisse. Les dépenses sont analysées par nature selon la même nomenclature que les charges des entreprises. Elle est tenue en partie double et inclut nécessairement des comptes de tiers. Elle peut devenir une comptabilité en partie multiple si l'on «greffe» une comptabilité analytique et/ou une comptabilité de programme. Sur le plan conceptuel, on ne peut donc parler de retard de la comptabilité publique sur la comptabilité privée mais uniquement de différences.

#### - La validation des comptes : les organes de contrôle

La définition et la mesure des performances dans les organisations publiques se heurtent à des difficultés bien plus grandes que dans les entreprises privées à cause de la multiplicité et de l'ambiguïté des objectifs, le contrôle de régularité tend à l'emporter sur le contrôle de l'opportunité de la décision. Celui là peut être assuré tant par l'organisation interne que par des contrôles externes.

Le contrôle interne est d'autant plus important pour les personnes morales de droit public que la distance entre le mandataire (ici, l'ordonnateur) et le mandant (ici le Parlement ou le conseil municipal, par exemple) est grande et la responsabilité de celui-ci, mal identifiée, pour reprendre la terminologie de la théorie de l'agence Jensen et Meckling (1976), Charreaux (1987, 1999).

Ainsi, la comptabilité publique est organisée autour du principe de la séparation de l'ordonnateur (qui décide et détient le pouvoir de gestion) et du comptable (qui enregistre et effectue des mouvements de fonds). De nombreuses entreprises privées ont adopté une séparation des fonctions analogues mais sans que cela soit une règle générale comme en comptabilité privée. Enfin, le public est responsable sur les mouvements qui lui sont confiés. Il n'y a pas d'équivalent dans le secteur privé. On peut également rapprocher certaines activités des différentes inspections des administrations centrales des missions des services d'audit interne que possèdent les sociétés mères des grands groupes.

Le contrôle externe des comptes des entreprises est effectué dans le cadre d'une mission légale par le ou les commissaires aux comptes, nommés par les actionnaires, rémunérés par l'entreprise selon un barème de temps fixé par un

décret. Ils sont tenus de révéler les faits délictueux dont ils auraient connaissance dans l'exercice de leurs fonctions au Procureur de la République. Si le commissaire aux comptes n'est pas un auxiliaire de justice, il est souvent perçu comme tel. Le contrôle externe des comptes des personnes morales de droit public est du ressort de la Cour des Comptes dont les magistrats n'ont pas une mission limitée à la vérification de la bonne application des règles comptables.<sup>5</sup> Ils peuvent, ex-post, critiquer une gestion, ce que les commissaires aux comptes ne peuvent faire.

Enfin, ayant cerné (dans cette première phase) les éléments de comparaison des principes, des logiques et des objectifs spécifiques à chacun des modèles de la comptabilité publique et privée permettant aux dirigeants de fonder leur choix en la matière, il nous reste plus qu'à procéder à l'autopsie de leurs système d'informations comptables et financières en essayant de répondre, dans une seconde phase, à la question suivante : comment ce secteur tient-il ses comptes dans le cadre de la comptabilité publique algérienne ?

En résumé, les méthodes traditionnelles de mesure dans l'entreprise utilisent pour l'essentiel trois démarches qui reposent sur des à priori différents.

La Comptabilité générale, structurée autour du patrimoine, est historiquement tournée vers des objectifs fiscaux: elle reste caractérisée par les points suivants :

Elle se construit en vue d'un exercice annuel pour estimer l'évolution des patrimoines au cours de cet intervalle trop long pour des actions d'entreprise, trop court pour éviter des décisions dommageables irréversibles. Son analyse est d'ordre photographique (statique), et non cinématographique (dynamique);

Elle fonctionne exclusivement suivant des règles fiscales et ignore les valeurs que les autres partenaires (chefs d'entreprise, partenaires internes et externes - privés et publics -, concurrence et clients) préconisent. Ne prenant en compte que les données concrètes (dépenses, estimation des biens meubles et immeubles), elle ignore les valeurs et coûts immatériels (Qualité Totale et entreprise fantôme) qui sont les clés de la productivité des prochaines décennies ;

Rigoureuse et garante d'une neutralité et d'une standardisation propres à faciliter directement les comparaisons et les motivations, elle enregistre autant les valeurs que les coûts.

De fait, souvent ésotérique, ses orientations sont partielles, partiales et ne correspondent pas à une réalité qui puisse être utilisable en interne par l'entreprise. Elle reste cependant, dans ses règles fondamentales de fonctionnement, l'outil indispensable de l'entreprise que chacun doit pouvoir utiliser pour son travail, sous réserve d'une réserve d'une adaptation vers la simplicité.

A noter que les petites entreprises n'utilisent que cet outil pour leur gestion interne. Dans les grandes entreprises, la comptabilité générale est affaire de spécialistes et est totalement coupée des salariés.

La Comptabilité Analytique fut construite en complément dans une optique d'analyse plus dynamique.

Calquée sur la comptabilité générale, elle reste également à ce jour étrangère aux nouveaux critères et aux priorités de l'entreprise moderne.

Elle est essentiellement orientée vers les coûts. Appelée aussi comptabilité industrielle, elle n'analyse que les coûts et en aucun cas les valeurs.

Elle reste limitée au patrimoine de l'entreprise et ne tient que marginalement compte des opérations externes à celui-ci, en particulier la sous-traitance et les contrats de partenariat. A ce titre, elle ne prétend gérer que le patrimoine existant et tangible et non les domaines d'action et d'influence de l'entreprise.

Elle ne gère que l'existant, c'est à dire le constat, et ne fait aucun lien avec les possibilités de l'entreprise (Qualité Totale) explicitées par ailleurs souvent de manière libre, avec les objectifs l'entreprise qui eux sont formulés par les budgets (chiffrages moins rigoureux mais rigides et souvent non incitatifs) ou avec les scénarios alternatifs qui restent partiels et isolés les uns des autres.

Cependant, contrairement à la comptabilité générale, elle est en principe totalement libre de son fonctionnement.

Les mesures parallèles (ratios et autres capteurs) sont diligentées sur l'initiative des services responsables et, de ce fait, restent partielles et partiales, elles sont à l'origine de chiffrages erronés en cascade.

Bien que très utiles pour les responsables puisque ces mesures soient «faites sur mesure», elles n'en restent pas moins ni cohérentes, ni fiables quand on les compare à celles des autres départements et aux comptabilités officielles.

La complexité toujours plus croissante qui règne dans l'entreprise, petite ou grande, nécessite une discipline stricte et une prise en compte des besoins individuels pour assurer les prises de responsabilité et d'initiative vitales pour l'entreprise. S'il faut encourager l'initiative personnelle pour analyser et régler en interne un problème, ces mesures sont à exclure dans le dialogue entre entités responsables. Une bonne comptabilité analytique doit pouvoir intégrer les initiatives individuelles en cohérence sans pour autant se complexifier : un pari difficile mais tenable si l'on veut bien remettre à plat les objectifs et les moyens de la mesure.

En d'autres termes, tout ou presque est orienté vers les coûts, à l'exception de la comptabilité générale. Ces différentes mesures se limitent au strict patrimoine de l'entreprise et génèrent, par leur carence d'analyse, des réseaux pirates d'informations qui se télescopent, nuisent à l'efficacité d'ensemble et entretiennent des frustrations.

Il convient, en référence aux principes exposés par ailleurs, de satisfaire aux grandes options qui doivent former le cadre d'une grande réforme interne de la mesure, cohérente avec la référence externe que constitue la comptabilité générale.

La démarche dynamique se tourne vers l'activité, le savoir et le pouvoir; l'analyse statique induit l'avoir, le patrimoine. Or depuis l'époque où l'on a contraint les Sociétés - non seulement dans la communication mais au sein de l'être intime - à une référence commune « les normes », l'histoire économique s'est confinée à l'acquit à travers la primauté de la comptabilité générale. Là aussi, il faut innover pour se doter d'outils propres à appréhender les enjeux modernes auxquels nous sommes confrontés. La prise en compte dynamique définit le concept de flux qui sera utilisé ultérieurement..

Reconcevoir une comptabilité qui couvre tous les aspects de l'activité de l'entreprise, souple, ouverte aux aspects immatériels et aux activités externes, c'est répondre aux défis de notre époque. Mettre à la disposition des responsables, quels qu'ils soient et dans les domaines les plus variés, un système d'alerte, de suivi à la carte et d'intervention précise et réactif, c'est s'orienter vers une gestion plus performante et équilibrée, tenant compte des nécessaires aspirations humaines, celles d'exister, de participer et de progresser au sein de collectivités mais en toute liberté individuelle : là se trouve le pari de cette recherche.

### **Conclusion**

Pour conclure cette étude, nous pouvons retenir que qu'elle que soit l'organisation, son statut (public ou privé) et son activité, et quel que soit l'environnement, le concept de «comptabilité» sera de moins en moins laissé au singulier. L'abaissement du coût de traitement de l'information, grâce au développement des Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication (NTIC), autorise le «sur mesure» et la multiplication d'applications spécifiques à tel ou tel utilisateur. Ainsi, ne voit-on pas coexister une comptabilité financière, de gestion sociale, etc., l'ensemble constituant un système d'informations. Tout comme dans le monde de la production, la normalisation devient une activité stratégique qui évolue vers l'harmonisation et non l'uniformisation. La mécanisation de la production des comptes permet de s'interroger plus sur leur interprétation, sur la congruence des conventions par rapport aux objectifs de l'utilisateur. En d'autres termes, le langage comptable n'est-il pas un instrument de pouvoir, de mise sous tension d'une organisation ? Ne tire-t-il pas sa légitimité du fait que les messages qu'il véhicule peuvent être authentifiés par un système de contrôle ?

Enfin, en prenant un peu de recul, la recherche de réponses à ces questions nous permettra de dresser l'autopsie du système d'informations comptables et financières actuelles du secteur algérien des postes et télécommunications ultérieurement et donc de découvrir, à travers une méthodologie commune à tous les systèmes d'informations dont la maîtrise se traduira entre autres par une meilleure compréhension des spécificités de ce dernier. Donc, une telle autopsie ne sera complète qu'à travers la quantification et l'analyse détaillée de l'activité de ce secteur tel est l'objet de notre troisième article.

## ANNEXE

Le Secteur des Postes et Télécommunications est régi par l'ordonnance n° 75-80 du 30 décembre 1975 portant code des Postes et Télécommunications. Ce code comporte une partie législative et une partie réglementaire. La partie législative traite, notamment, du service des Postes et Télécommunications, de la responsabilité de l'administration, des conditions d'exécution des services. C'est dans cette partie qu'il est stipulé que le service des P. T. T. est doté d'un budget annexe. Il faut à cet égard rappeler que la suppression éventuelle du budget annexe est du ressort de la loi de finances.

L'administration des P&T est le seul service à disposer d'un budget annexe. Son organisation ne s'intègre pas dans l'organisation administrative du pays.

En effet aux termes de l'article 143 de l'ordonnance n° 69-38 du 23 mai 1969 portant code de wilaya : " sont transférés au conseil exécutif de la wilaya les pouvoirs décision exercés par les chefs des services des administrations civiles de l'Etat au niveau de la wilaya, en application des dispositions réglementaires ou de délégations reçues directement des Ministres ".

L'organisation, centralisée et hiérarchisée, le fonctionnement des P&T, service public à caractère industriel et commercial, doté d'un budget annexe, ne pouvaient s'intégrer dans le schéma, qui a fait du Wali le responsable hiérarchique de tous les chefs de service des administrations de l'Etat au niveau de la wilaya. Aussi, des arrêtés interministériels organisaient de façon dérogatoire les directions de wilaya des P&T au sein du conseil exécutif :

Arrêté du 20.12.1973 relatif à la déconcentration des crédits de fonctionnement.

Arrêté du 7.7.1982 relatif à la gestion des crédits d'équipement et d'investissement qui faisaient du directeur de wilaya un ordonnateur du budget des P&T.

Cette situation a duré jusqu'en 1987 où un décret (87-125 du 12 mai 1987) a prévu une phase transitoire à la réorganisation du secteur des P.T.T. avec la création d'un service et d'une direction opérationnelle au niveau de chaque wilaya (cf. point 112 ci-dessus).

«A titre transitoire et jusqu'au 31 décembre 1989 les bureaux, centres et autres structures opérationnelles des P&T sont regroupées au niveau de chaque wilaya au sein d'un service dénommé direction opérationnelle» (Art. 1<sup>er</sup> du décret n° 87-125 du 12 mai 1987).

## Bibliographie

- Bertier J-F. (1990).** "Comment l'Etat tient ses Comptes", Editions Bordas, Paris.
- Charreaux G.(1987).** "La Théorie Positive de l'Agence : une Synthèse de la Littérature", in de nouvelles théories pour gérer l'entreprise, Editions Economica.
- Charreaux G.(1999).** "La Théorie Positive de l'Agence : Lecture et relectures", dans: De Nouvelles Théories pour Gérer l'Entreprise du XXI<sup>e</sup> siècle, chap. 2, pp. 61-141. Editions Economica.
- Colinet F. et Ricol R. (1983).** "Commissariat Aux Comptes : Statut, missions et diligences", dans la collection "Entreprise et Expertise comptable", les mémentos C.F.C.G Ed. Foucher. Paris.
- Fourastié J. (1976).** « La Comptabilité », dans la collection "Que sais-je ?" n°111, 14<sup>ème</sup> Edition, P.U.F. Paris.
- Jensen M. C and Meckling W.H (1976).** "Theory of the Firm : Managerial Behavior, Agency Cost and Capital Structure", Journal of Financial Economics, n°4 (October), pp. 305-360.
- Le Moigne J. L. (1973).** "Les systèmes d'information dans les organisations", PUF, p. 46.
- Magnet J. (1978).** "Comptabilité publique", Thémis, P.U.F.
- Mahiou A. (1984).** "Etudes de Droit Public Algérien", O.P.U. Alger.
- Montagnier G. (1975).** "Principe de comptabilité publique", Dalloz.
- Muzzelec R. (1982).** "Finances Publiques", Editions Sirey.
- Sadi N.E et Mazouz A. (1993).** "Pratique du Commissariat aux Comptes en Algérie", Edition S.N.C Alger,
- Terny G. (1971).** "Economie des Services Collectifs et de la Dépense Publique", Dunod.
- Burlaud A. et Cossu C. (1977).** "Multiplicateur d'amortissement et inflation" Economie et comptabilité, n° 118, juin, p. 3 - 27.
- Grenier C. (1984).** "La modélisation comptable : une approche par les systèmes d'information", Actes du Colloque de l'AFC, p. 291-329.
- Thabet M.N. (2003).** "Principes du Commissariat aux Comptes", Revue des Sciences Commerciales et de Gestion, n° 1, janvier, p. 59-72.
- Thietart R.A. (1979).** "Public Privé": une Guerre de Frontières », Revue Française de Gestion, n° 20.
- Articles (1993).** "Le Budget de l'Etat", Les Cahiers Français, n°261, mai-juin.

**Conseil National de la Comptabilité (1982).** "Plan Comptable Général", Arrêté du 27 avril, Imprimerie Nationale, 374p.

**Direction de la Comptabilité publique (1983).** "Instruction générale M9" – 1, 1981, plus mise à jour de 1983. 249 p. \* 454 p. (Réglementation comptable applicable aux établissements publics nationaux à caractère administratif).

**Ministère de l'Intérieur (1985).** "Instruction M 11", 1985, 181 p. (comptabilité des communes de moins de 10 000 habitants et des établissements publics locaux).

**Direction de la Comptabilité Publique (1965).** "Instruction M12", 1965, 266 p. (comptabilité des grandes communes).

**Commissaires aux Comptes International Federation of Accountants (1989).** (IFAC Financial Reporting by Government Business Enterprises, 1989, 5p. Représentation en France de l'IFAC : Compagnie nationale et Ordre des Experts-comptables).

**Ministère de l'Economie.** "Textes relatifs à la comptabilité publique", République Algérienne Démocratique et Populaire O.P.U. Alger.