

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mouloud MAMMERY de Tizi-Ouzou

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences Financières et Comptabilité



MEMOIRE DE FIN DE CYCLE

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences Financières et Comptabilité

Spécialité : Comptabilité et Audit

Sujet :

**La réforme de la comptabilité publique en Algérie : le passage
vers la comptabilité en droits et obligations constatés**

Illustration à travers une étude de cas au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Elaboré par :

DALI Dyhia

HAMADOUCHE Cécilia

Encadré par :

M. ANICHE Arezki

Soutenu publiquement le 11 juin 2025 devant le jury composé de :

Président de jury : M. GHEDDACHE Lyes, Professeur, UMMTO

Rapporteur : M. ANICHE Arezki, MAA, UMMTO

Examineur : M. SAHNOUNE Mohand, MAA, UMMTO

Première promotion : 2024 / 2025

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mouloud MAMMERY de Tizi-Ouzou

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences Financières et Comptabilité



MEMOIRE DE FIN DE CYCLE

En vue de l'obtention du diplôme de Master en Sciences Financières et Comptabilité

Spécialité : Comptabilité et Audit

Sujet :

**La réforme de la comptabilité publique en Algérie : le passage
vers la comptabilité en droits et obligations constatés**

Illustration à travers une étude de cas au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Elaboré par :

DALI Dyhia

HAMADOUCHE Cécilia

Encadré par :

M. ANICHE Arezki

Soutenu publiquement le 11 juin 2025 devant le jury composé de :

Président de jury : M. GHEDDACHE Lyes, Professeur, UMMTO

Rapporteur : M. ANICHE Arezki, MAA, UMMTO

Examineur : M. SAHNOUNE Mohand, MAA, UMMTO

Première promotion : 2024 / 2025

Dédicaces

Nous dédions ce mémoire à nos familles.

Dyhia et Cécilia

Remerciements

En préambule, nous remercions Allah, le Tout-Puissant, de nous avoir donné la force et la volonté de mener à terme ce modeste travail.

Nous tenons également à témoigner de notre grande reconnaissance à l'égard de notre éminent enseignant encadrant, Monsieur A. Aniche, pour son soutien académique qui a été essentiel à la réalisation de ce travail.

Nous souhaitons ensuite adresser nos remerciements aux responsables et au personnel de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou où nous avons réalisé notre étude de cas. Nous voudrions remercier de manière particulière Monsieur M. C. Bettache, chef du bureau du portefeuille et de la comptabilité, qui n'a jamais été avare de ses connaissances totalement mises à notre disposition.

Enfin, que tous ceux qui ont contribué, de près ou de loin, à ce travail, trouvent ici l'expression de notre reconnaissance et de nos remerciements les plus sincères.

Sommaire

Sommaire

Introduction générale 1

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

Introduction du chapitre I 7

Section 1 : Le domaine d'application de la comptabilité publique et la modernisation budgétaire 8

Section 2 : Les agents et les principes de la comptabilité publique..... 24

Section 3 : L'exécution et le contrôle des opérations de la comptabilité publique..... 39

Conclusion du chapitre I..... 48

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Introduction du chapitre II..... 50

Section 1 : Le contenu et les limites de la comptabilité de caisse 51

Section 2 : Le cadre de la réforme de la comptabilité publique en Algérie 56

Section 3 : Le passage vers la comptabilité en droits et obligations constatés en Algérie 66

Conclusion du chapitre II 91

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Introduction du chapitre III 94

Section 1 : La présentation du Trésor public et de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou 95

Section 2 : Les changements apportés par la réforme sur la comptabilité générale au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou 104

Section 3 : Les contraintes et les apports attendus de la mise en œuvre complète de la comptabilité en droits et obligations constatés 128

Conclusion du chapitre III..... 150

Conclusion générale..... 153

Liste des abréviations et acronymes

Liste des abréviations et acronymes

ACCT	Agent Comptable Central du Trésor
AE	Autorisations d'Engagement
CBMT	Cadrage Budgétaire à Moyen Terme
CCP	Compte Courant Postal
CCT	Compte Courant du Trésor
CDMT	Cadre de Dépenses à Moyen Terme
CHU	Centres Hospitalo-Universitaires
CNC	Conseil National de la Comptabilité
COP	Contrat d'Objectifs et de Performance
CP	Crédits de Paiement
CST	Comptes Spéciaux du Trésor
DGD	Direction Générale des Douanes
DGDN	Direction Générale du Domaine National
DGI	Direction Générale des Impôts
DGTC	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité
DRT	Directions Régionales du Trésor
EPA	Etablissements Publics Administratifs
EPS	Etablissements Publics de Santé
FMI	Fonds Monétaire International
GAR	Gestion Axée sur les Résultats
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards

Liste des abréviations et acronymes

IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
LOLF	Loi Organique relative aux Lois de Finances
MSB	Modernisation du Système Budgétaire
NCE	Normes Comptables de l'Etat
NCT	Nomenclature des Comptes du Trésor
PCE	Plan Comptable de l'Etat
RRF	Receveurs des Régies Financières
SCF	Système Comptable Financier
SIGB	Système Intégré de Gestion Budgétaire
SIT	Système d'Information du Trésor
TC	Trésorerie Centrale
TCs	Trésoreries Communales
Teps	Trésoreries des établissements publics de santé
TP	Trésorerie Principale
TR	Tableau Récapitulatif
TWs	Trésoreries de Wilayas

Liste des figures

Liste des figures

Numéro	Intitulé	Page
01	Le réseau des comptables publics	30
02	L'exécution des opérations budgétaires (de recettes et de dépenses)	44
03	Les trois types de comptabilité de l'Etat	63
04	La déclinaison des grands axes de la réforme de la comptabilité publique à travers le COP	64
05	Le réseau assurant la tenue de la nouvelle comptabilité de l'Etat	70
06	L'organigramme des services extérieurs du Trésor public	97
07	L'organigramme de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou	102
08	Le schéma illustratif du circuit Trésor - Banque d'Algérie	108
09	Le Système Intégré de Gestion Budgétaire et Comptable	110
10	Le circuit de la dépense publique au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou	111
11	La structure de la Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT)	117
12	La structure du Plan Comptable de l'Etat (PCE)	121

Liste des graphiques

Liste des graphiques

Numéro	Intitulé	Page
01	La répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon le domaine d'études	131
02	La répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon le poste occupé	132
03	La répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon le nombre d'années d'ancienneté	133
04	Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur le fait que dans le système comptable de caisse, les opérations ne sont enregistrées qu'au moment de l'entrée ou de la sortie de la trésorerie	135
05	Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur l'absence de prise en compte des immobilisations et de l'ensemble du patrimoine de l'Etat dans le système comptable de caisse	137
06	Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur l'ignorance des notions de créances et de dettes dans le système comptable de caisse	138
07	Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur la complexité des libellés des comptes de la NCT et l'absence de langage commun avec la comptabilité privée	140
08	La nature de la formation reçue par les répondants sur la comptabilité en droits et obligations constatés	142
09	Le niveau de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés selon l'existence éventuelle d'une expérience en comptabilité dans le secteur privé	143
10	Le niveau de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés en fonction de la formation reçue	144
11	Les obstacles liés à l'application de la comptabilité en droits et obligations constatés	146
12	La perception des répondants concernant l'efficacité de la comptabilité en droits et obligations constatés dans l'amélioration de la connaissance de la situation financière et patrimoniale	147
13	La perception des répondants concernant la capacité de la comptabilité en droits et obligations constatés à mesurer la performance	148

Liste des tableaux

Liste des tableaux

Numéro	Intitulé	Page
01	La distinction entre le système budgétaire classique et le système budgétaire moderne	17
02	Les personnes ayant la qualité d'ordonnateur principal	25
03	Les personnes ayant la qualité d'ordonnateur secondaire	26
04	Les personnes ayant la qualité de comptable public	27
05	Les personnes ayant la qualité de comptables principaux	29
06	Les personnes ayant la qualité de comptables secondaires du budget de l'Etat	30
07	Les opérations retracées par les ordonnateurs et les comptables publics dans la comptabilité budgétaire	61
08	La distinction entre la comptabilité de caisse et la comptabilité en droits et obligations constatés	71
09	La liste des Normes Comptables de l'Etat (NCE) en Algérie	73
10	Les principes comptables généraux	77
11	Les caractéristiques qualitatives	78
12	Le modèle de l'actif du bilan	79
13	Le modèle du passif du bilan	80
14	Le modèle de l'état de la performance financière	82
15	Le modèle du tableau des flux de trésorerie	83
16	Le modèle du tableau de variation de la situation nette financière	85
17	Le modèle de l'état annexe du bilan (actif & passif)	86
18	Le modèle de l'état annexe du compte de résultats (état de la performance financière)	89
19	L'évolution du cadre juridique et technique de la comptabilité générale du Trésor	106
20	L'interprétation des codes 0, 8 et 9 en deuxième position dans le PCE	122
21	L'interprétation des codes 0, 8 et 9 en troisième position dans le PCE	122
22	Les catégories des comptes de tiers dans le PCE	125
23	La répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon le domaine d'études	130
24	La répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon le poste occupé	131

25	La répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon le nombre d'années d'ancienneté	132
26	La répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon l'existence éventuelle d'une expérience en comptabilité dans le secteur privé	133
27	Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur le fait que dans le système comptable de caisse, les opérations ne sont enregistrées qu'au moment de l'entrée ou de la sortie de la trésorerie	134
28	Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur l'absence de prise en compte des immobilisations et de l'ensemble du patrimoine de l'Etat dans le système comptable de caisse	136
29	Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur l'ignorance des notions de créances et de dettes dans le système comptable de caisse	137
30	Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur la complexité des libellés des comptes de la NCT et l'absence de langage commun avec la comptabilité privée	139
31	La notoriété de la comptabilité en droits et obligations constatés chez les répondants	141
32	La nature de la formation reçue par les répondants sur la comptabilité en droits et obligations constatés	141
33	Le niveau de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés selon l'existence éventuelle d'une expérience en comptabilité dans le secteur privé	142
34	Le niveau de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés en fonction de la formation reçue	143
35	L'adoption du PCE	144
36	Les obstacles liés à l'application de la comptabilité en droits et obligations constatés	145
37	La perception des répondants concernant l'efficacité de la comptabilité en droits et obligations constatés dans l'amélioration de la connaissance de la situation financière et patrimoniale	147
38	La perception des répondants concernant la capacité de la comptabilité en droits et obligations constatés à mesurer la performance	148
39	La perception des répondants de l'impact du passage à la comptabilité en droits et obligations constatés sur la qualité de l'information comptable	149

Introduction générale

Introduction générale

Dans un contexte international caractérisé par un courant de réformes de la gestion des finances publiques¹, la recherche de la performance et de la transparence est devenue une priorité. Ce courant de réformes se traduit, dans de nombreux pays, par l'adoption d'un budget axé sur les résultats ainsi que par la mise en place d'une comptabilité générale inspirée de la comptabilité des entreprises.

Initialement mises en œuvre dans les pays développés, ces réformes se répandent progressivement dans les pays en développement, y compris en Algérie. Depuis le début des années 2000, l'Algérie s'est engagée dans une réforme des finances publiques à travers le lancement, en collaboration avec la Banque mondiale, d'un projet de Modernisation du Système Budgétaire (MSB), visant à améliorer la performance et la transparence dans l'emploi des ressources publiques.

Le projet de la MSB, communément appelé réforme budgétaire, est consacré par la nouvelle Loi Organique n° 18-15 relative aux Lois de Finances (LOLF). Cette dernière a introduit une approche budgétaire pluriannuelle déclinée en missions, programmes et actions et orientée vers les résultats. L'action clé de cette modernisation est le passage d'une gestion axée sur les moyens à une gestion axée sur les résultats. En d'autres termes, « *le gestionnaire des fonds n'est plus jugé sur l'emploi des ressources (a-t-il dépensé en conformité avec les règles ou dépassé son budget ?) mais sur la performance, (a-t-il fourni au public de manière efficace et efficiente en quantité et en qualité les services dont il est responsable ?)* » (P3A, 2013, p. 4).

La LOLF devrait ainsi permettre l'élaboration du budget de l'Etat selon des objectifs précis et chiffrés de « performance ». Pour atteindre cet objectif, la réforme budgétaire s'inspire des méthodes de gestion issues du secteur privé. Le modèle de gestion des entreprises est considéré comme une référence pour mesurer la performance sur la base du triptyque « économie², efficacité³ et efficience⁴ ». Cela reflète une volonté d'adapter le modèle de gestion de l'entreprise à la sphère publique.

¹ Les finances publiques recouvrent le droit budgétaire, le droit fiscal et la comptabilité publique.

² L'économie consiste à accorder « *plus d'attention à l'utilisation optimale des moyens, réduction des coûts, lutte contre le gaspillage ...* » (Hemissi, 2013, p. 2).

³ L'efficacité « *concerne le rapport entre le résultat obtenu et l'objectif fixé (ce qui suppose des objectifs bien identifiés et mesurables et des méthodes de mesure des résultats)* » (Hemissi, 2013, p. 2).

⁴ L'efficience « *concerne le rapport entre le résultat obtenu et les moyens engagés* » (Hemissi, 2013, p. 2).

Toutefois, en Algérie comme dans d'autres pays, toute réforme budgétaire nécessite en aval une réforme comptable, conformément aux normes comptables internationales du secteur public (IPSAS¹). En effet, les innovations introduites par la LOLF ont une incidence directe sur la comptabilité publique. Conscient de cet enjeu, l'Etat algérien a engagé une réforme comptable qui s'est concrétisée par la refonte du cadre légal régissant la comptabilité publique, institué par la loi n° 90-21 du 15 août 1990, modifiée et complétée, relative à la comptabilité publique. Cela a permis la promulgation de la loi n° 23-07 du 3 Dhou El Hidja 1444 correspondant au 21 juin 2023 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière.

La réforme de la comptabilité publique a entraîné une restructuration profonde de la comptabilité de l'Etat, également appelée comptabilité du Trésor. L'article 65 de la LOLF instaure trois types de comptabilité, à savoir la comptabilité budgétaire, la comptabilité générale et la comptabilité d'analyse des coûts. Alors que la comptabilité générale était auparavant tenue par les comptables publics selon le principe de la comptabilité de caisse, l'article 87 de la loi n° 23-07 dispose qu'elle doit désormais reposer sur le principe de la constatation des droits et obligations.

L'objectif de cette réforme est donc le passage progressif d'une comptabilité de caisse à une comptabilité en droits et obligations constatés inspirée de la comptabilité des entreprises. Elle a pour but de placer la comptabilité du Trésor dans une nouvelle perspective, en évoluant d'une simple technique d'enregistrement des recettes et des dépenses fondée sur le principe de la comptabilité de caisse vers un système d'organisation de l'information financière reposant sur le principe des droits et obligations constatés.

De nombreux chercheurs et praticiens estiment que la méthode de la comptabilité de caisse présente plusieurs limites et croient dans les avantages d'un rapprochement avec la comptabilité des entreprises. Adam et al. (2010)² soulignent que l'objectif principal assigné à la comptabilisation en droits et obligations constatés est de pallier les limites intrinsèques de la comptabilité de caisse. Dans cette perspective, Belacel souligne que l'ancienne comptabilité générale du Trésor « *pénalise la gestion publique et retarde les prises de décisions adéquates, elle est basée dans son ensemble sur la régularité et la rationalité des opérations financières, en ignorant les aspects de performance et de résultat* » (2018, p. 129). Dans le cadre de la

¹ IPSAS est l'acronyme de *International Public Sector Accounting Standards*.

² Cités dans (Cheurfà, 2022, p. 334).

réforme comptable, la comptabilité du Trésor devrait ainsi devenir « *un moyen de gestion publique, de mesure de la performance, de transparence et d'aide à la décision* » (Belacel, 2018, p. 552).

C'est dans ce contexte que s'inscrit notre travail de recherche, qui s'intéresse à la réforme de la comptabilité publique en Algérie, plus particulièrement au passage progressif de la comptabilité générale de caisse à la comptabilité générale en droits et obligations constatés. Il repose sur une étude de cas au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, service décentralisé du Trésor chargé de la tenue de la comptabilité générale de l'Etat au niveau local. Cependant, le passage effectif à une comptabilité en droits et obligations constatés reste un chantier complexe, dont la mise en œuvre sur le terrain n'en est qu'à ses débuts.

Problématique de recherche

Dans le cadre de la réforme de la comptabilité du Trésor, ce mémoire a pour but de répondre à la question principale suivante :

En quoi le passage vers la comptabilité en droits et obligations constatés permettrait-il de pallier les limites de la comptabilité de caisse appliquée au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou ?

En vue de cerner notre problématique, il convient de poser les questions secondaires suivantes :

- **Sous-question 1** : Quelles sont les principales limites de la comptabilité de caisse appliquée au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou ?
- **Sous-question 2** : Quels sont les changements concrets apportés par la réforme de la comptabilité de l'Etat au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou ?
- **Sous-question 3** : Quels sont les obstacles rencontrés dans cette première phase de mise en œuvre de la comptabilité en droits et obligations constatés au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou ?
- **Sous-question 4** : Quels sont les apports attendus de la mise en œuvre complète de la comptabilité en droits et obligations constatés au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou ?

Hypothèses de recherche

Afin de mieux cerner le champ de notre recherche, les hypothèses suivantes ont été formulées :

- **Hypothèse 1** : La comptabilité de caisse appliquée au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou présente des limites notamment en matière de traçabilité et d'exhaustivité de l'information comptable.
- **Hypothèse 2** : Le principal changement apporté par la réforme comptable au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou est le passage de la Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT) au Plan Comptable de l'Etat (PCE), marquant une étape importante vers l'adoption de la comptabilité en droits et obligations constatés.
- **Hypothèse 3** : La mise en œuvre de la comptabilité en droits et obligations constatés au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou est confrontée à plusieurs défis notamment l'absence d'un système d'information intégré de gestion, le manque de formation du personnel et la résistance au changement.
- **Hypothèse 4** : L'adoption de la comptabilité en droits et obligations constatés est perçue comme un levier d'amélioration de la qualité de l'information comptable, en offrant une vision plus précise et plus complète de la situation financière et patrimoniale de l'Etat.

Intérêt de la recherche et justification du choix du sujet

En tant que discipline, la comptabilité publique en Algérie n'a pas bénéficié davantage de recherches académiques. Elle n'a intégré que timidement le champ de l'enseignement et de la recherche, bien que son importance pratique au sein de l'administration publique soit considérable.

Aborder le passage de la comptabilité publique en Algérie du système de caisse vers celui des droits et obligations constatés constitue un sujet d'actualité et une problématique pertinente.

Ainsi, l'initiative qui a conduit à l'élaboration de ce mémoire provient d'une volonté d'explorer plus en détail la portée de la réforme de la comptabilité publique en Algérie ainsi que les apports attendus de l'introduction de la comptabilité en droits et obligations constatés dans le secteur public.

Méthodologie de recherche

Pour répondre à notre problématique, nous avons opté pour deux approches : une approche descriptive et une approche analytique.

L'approche descriptive est basée sur la recherche documentaire, à travers la consultation des ouvrages, des études antérieures, des revues et des textes réglementaires portant sur la réforme de la comptabilité publique.

Cette démarche est appuyée par une approche analytique, axée sur une enquête réalisée dans le cadre d'un stage pratique effectué au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou. Cette enquête comprend :

- un entretien semi-directif avec les responsables du bureau du portefeuille et de la comptabilité ;
- un questionnaire fermé adressé à 25 agents relevant du bureau du portefeuille et de la comptabilité.

Plan du mémoire

Afin de structurer notre mémoire, nous l'avons scindé en trois chapitres complémentaires.

Le premier chapitre présente le nouveau cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique qui constitue le socle sur lequel va reposer la comptabilité en droits et obligations constatés.

Le second chapitre est consacré à l'exploration de la portée de la réforme de la comptabilité publique en Algérie tout en mettant en exergue le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité en droits et obligations constatés.

Le troisième chapitre analyse la mise en œuvre progressive de la comptabilité en droits et obligations constatés en Algérie à travers une étude de cas au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou.

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

Section 1 : Le domaine d'application de la comptabilité publique et la modernisation budgétaire

Section 2 : Les agents et les principes de la comptabilité publique

Section 3 : L'exécution et le contrôle des opérations de la comptabilité publique

Introduction du chapitre I

L'adoption d'une comptabilité en droits et obligations constatés passe par la refonte du cadre conceptuel de la comptabilité publique. À cet effet, nous avons jugé pertinent d'intituler ce premier chapitre : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique.

En effet, la connaissance approfondie des éléments qui constituent la comptabilité publique permettra d'appréhender, dans les chapitres ultérieurs, les insuffisances de la comptabilité de caisse ainsi que la nécessité du passage vers une comptabilité en droits et obligations constatés.

Le présent chapitre s'articule autour de trois sections complémentaires :

- **La première section**, intitulée Le domaine d'application de la comptabilité publique et la modernisation budgétaire, commence par définir la comptabilité publique, puis précise son champ d'application, en soulignant, ensuite, le rôle central du budget, véritable clé de voûte.
- **La deuxième section**, portant sur Les agents et les principes de la comptabilité publique, aborde les définitions, les missions et les spécificités de chaque acteur ainsi que les principes qui régissent leur action.
- **La troisième section**, L'exécution et le contrôle des opérations de la comptabilité publique, s'intéresse à la mise en œuvre opérationnelle de la comptabilité publique en décrivant l'exécution des opérations financières publiques et en analysant le contrôle du processus.

En définitive, ce chapitre constitue le socle théorique indispensable à l'analyse des pratiques comptables et des réformes envisagées dans le secteur public.

Section 1 : Le domaine d'application de la comptabilité publique et la modernisation budgétaire

La comptabilité publique constitue une branche spécifique de la comptabilité, dotée d'une nature particulière qui sera analysée dans cette section.

Dans un premier temps, la notion de la comptabilité publique (1.1) sera présentée. Dans un second temps, son champ d'application (1.2) sera examiné. Enfin, dans un dernier temps, le budget, clé de voûte de la comptabilité publique (1.3) sera étudié avec une attention particulière.

1.1 La notion de la comptabilité publique

La comptabilité se définit, de manière générale, comme « *un outil de gestion qui relate l'ensemble des opérations liées à une activité d'une entité, pour une période donnée* » (Messaoudi, 2023, p. 24). Lorsqu'il s'agit d'une entité publique, la comptabilité propre à celle-ci est désignée sous l'appellation de comptabilité publique.

Avant de poursuivre avec la définition de la comptabilité publique, il convient de mettre en lumière les trois grandes familles de la comptabilité, à savoir la comptabilité nationale, la comptabilité privée et la comptabilité publique.

Primo, la comptabilité nationale est une approche macro-économique qui regroupe, dans un seul compte, les opérations de toutes les entreprises, les administrations publiques, les ménages, les institutions financières (Gas, 2020) ainsi que le reste du monde.

Secundo, la comptabilité privée, appliquée au sein des entreprises, se subdivise en trois types : la comptabilité générale, la comptabilité analytique et la comptabilité budgétaire. Parmi celles-ci, seule la comptabilité générale est légalement obligatoire :

- la comptabilité générale (ou financière) permet de donner une image fidèle de la santé financière de l'entreprise ;
- la comptabilité analytique fournit des informations détaillées sur les coûts et la rentabilité des divers segments de l'entreprise ;
- la comptabilité budgétaire est axée sur l'avenir et permet d'établir des budgets pour les exercices à venir en comparant les estimations et les réalisations (Gas, 2020).

Tertio, la comptabilité publique, pratiquée au sein des administrations publiques, joue un rôle central dans l'enregistrement des opérations financières. Afin de mieux comprendre ce concept, il convient d'examiner ses différentes définitions.

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

Il est difficile pour les chercheurs en comptabilité publique de proposer une définition unifiée, du fait qu'elle est liée à l'intervention de l'Etat dans les domaines de la vie publique. De plus, cette intervention varie d'un pays à l'autre et d'une époque à l'autre, ce qui engendre une multiplicité de définitions (Ben Ramadan, 2023).

Montagnier (1981), Magnet (2001) et Bissaad (2001) ont tous affirmé que la comptabilité publique ne disposait pas d'une définition officielle et expresse à leur époque, reconnaissant ainsi l'ambiguïté inhérente à cette notion.

Selon Montagnier (1981), les termes de comptabilité publique sont susceptibles d'acceptions différentes. Cette discipline s'articule autour de trois conceptions : une conception juridique, une conception technique et une conception juridico-technique.

Dans la conception juridique, la comptabilité publique correspond à l'ensemble des règles qui s'appliquent au vote, à l'exécution et au contrôle des budgets publics ou, de façon plus restreinte, à la détermination des obligations et des responsabilités des ordonnateurs et des comptables publics (Montagnier, 1981).

En revanche, dans la conception technique, la comptabilité publique est constituée par les règles de présentation des comptes publics. Elle a pour objet de constater les opérations qui se rattachent au recouvrement des recettes et au paiement des dépenses (Montagnier, 1981).

Enfin, en droit positif, une approche synthétique, qualifiée de juridico-technique, prévaut. La comptabilité publique ne signifie pas seulement la tenue d'écritures descriptives d'opérations de recettes et de dépenses, elle s'entend aussi à l'obligation de l'acte de rendre des comptes ainsi que de tout ce qui prépare, facilite et assure la reddition des comptes (Montagnier, 1981).

Magnet (2001) et Bissaad (2001) adhèrent à la définition de Montagnier (1981) en soutenant que la comptabilité publique résulte d'une combinaison de règles juridiques¹ et techniques.

¹ En Algérie, les règles juridiques appliquées dans ce cadre sont celles qui ont été définies par la loi n° 84-17 du 07 juillet 1984, modifiée et complétée, relative aux lois de finances ainsi que par la loi n° 90-21 du 15 août 1990, modifiée et complétée, relative à la comptabilité publique. Toutefois, ces lois sont aujourd'hui abrogées et remplacées respectivement par la loi organique n° 18-15 du 22 Dhou El Hidja 1439 correspondant au 2 septembre 2018 relative aux lois de finances et par la loi n° 23-07 du 3 Dhou El Hidja 1444 correspondant au 21 juin 2023 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière.

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

Aujourd'hui, la comptabilité publique bénéficie d'une définition plus explicite, consolidée par le biais de divers décrets et lois dans plusieurs pays, y compris en Algérie.

Bien que le législateur algérien n'ait pas fourni une définition juridique explicite de la comptabilité publique dans la loi n° 90-21 du 15 août 1990, modifiée et complétée, relative à la comptabilité publique, la nouvelle loi n° 23-07 du 3 Dhou El Hidja 1444 correspondant au 21 juin 2023 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière en offre une définition explicite à l'article 79 :

La comptabilité publique est un système d'organisation de l'information financière permettant :

- de saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères ;*
- de présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ;*
- de contribuer au calcul du coût des actions ou des services ainsi qu'à l'évaluation de leur performance.*

De cela, il apparaît que la définition établie par le législateur algérien s'est rapprochée du concept moderne de comptabilité en général et a évolué dans le même sens que la définition du Système Comptable Financier (SCF) pour la comptabilité financière, telle que stipulée à l'article 3 de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier :

La comptabilité financière est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, évaluer, enregistrer des données de base chiffrées, et présenter des états reflétant une image fidèle de la situation financière et patrimoniale, de la performance et de la trésorerie de l'entité, à la fin de l'exercice.

A ce stade, nous déduisons que la comptabilité publique a évolué d'une définition traditionnelle, fondée sur une simple combinaison de règles juridiques et techniques, vers une définition moderne qui converge avec celle de la comptabilité financière propre aux entreprises. Cette évolution témoigne de la volonté des pouvoirs publics de rapprocher la comptabilité publique de la comptabilité privée (commerciale).

1.2 Le champ d'application de la comptabilité publique

Le champ d'application de la comptabilité publique peut être saisi en prenant en compte deux aspects : d'une part, l'aspect organique qui définit les organismes soumis à la comptabilité publique, et d'autre part, l'aspect matériel qui englobe les opérations financières auxquelles s'applique la comptabilité publique.

1.2.1 Le volet organique de la comptabilité publique (les organismes publics)

Les organismes publics, sujets des règles de la comptabilité publique, sont énumérés à l'article 1^{er} de la loi n° 23-07 du 21 juin 2023 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière. Ils comprennent : l'Etat, les collectivités locales (commune et wilaya), les Etablissements Publics Administratifs (EPA) et les Etablissements Publics de Santé (EPS).

Cette énumération est globalement conforme à celle de l'article 1^{er} de la loi précédente (90-21), à l'exception de la mention de certains organismes par leur dénomination et non pas leur nature, notamment, le Conseil constitutionnel¹, l'Assemblée populaire nationale² et la Cour des comptes³ qui étaient considérés comme des EPA et sont devenus, selon les dispositions de la loi n° 23-07, comme des entités de l'Etat. Alors, qu'est-ce que l'Etat ?

L'Etat désigne la personne morale de droit public, qui sur le plan juridique, représente une collectivité, un peuple ou une nation, à l'intérieur ou à l'extérieur d'un territoire déterminé sur lequel elle exerce le pouvoir suprême, la souveraineté (Tourev, 2006).

Quant aux collectivités territoriales de l'Etat, appelées désormais collectivités locales à l'article 1^{er} de la nouvelle loi n° 23-07 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière, elles se composent de la commune et de la wilaya.

La commune constitue la collectivité territoriale de base de l'Etat. Créée par la loi, elle est dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière, conformément à l'article 1^{er} de la loi n° 11-10 du 20 Rajab 1432 correspondant au 22 juin 2011 relative à la commune.

La wilaya est également une collectivité territoriale de l'Etat. Elle est créée par la loi et elle est dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière, conformément à l'article

¹ Le Conseil constitutionnel est désormais remplacé par la Cour constitutionnelle. Cette dernière est définie comme une institution indépendante chargée d'assurer le respect de la Constitution (article 185 de la Constitution).

² L'assemblée populaire nationale est une chambre du parlement (article 114 de la Constitution).

³ La Cour des comptes est une institution supérieure de contrôle du patrimoine et des fonds publics. Elle est chargée du contrôle *a posteriori* des finances de l'Etat, des collectivités locales, des services publics ainsi que des capitaux marchands de l'Etat (article 199 de la constitution).

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

1^{er} de la loi n° 12-07 du 28 Rabie El Aouel 1433 correspondant au 21 février 2012 relative à la wilaya.

Après avoir défini l'Etat et ses collectivités territoriales, nous allons passer maintenant aux Etablissements Publics Administratifs (EPA) et aux Etablissements Publics de Santé (EPS). La nouvelle loi n° 23-07 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière a mentionné les EPS comme des entités indépendantes des EPA, c'est-à-dire, ils ne sont plus de la même nature comme c'était le cas dans l'ancienne loi n° 90-21 relative à la comptabilité publique.

De manière générale, un établissement public est une personne morale de droit public chargée de la gestion d'un service public (Broussolle, 2019). Il est distinct de l'Etat et des collectivités locales, mais il est rattaché à eux. « *Les établissements publics sont toujours rattachés à une personne morale administrative générale qui exerce la tutelle à leur égard selon les modalités prévues par leurs statuts.* » (Ministère des finances, 2007, p. 76)

A ce moment, il convient de s'interroger : quelle est la différence entre un EPA et un EPS ? Un EPA est considéré comme un type d'établissement public chargé de missions de service public. Il est doté d'une personnalité morale¹ et d'une autonomie financière², tout en restant sous la tutelle d'une autorité administrative. Parmi les EPA, on peut citer : les universités, les collèges, les lycées et les centres de formation (Ministère des finances, 2007).

En revanche, un EPS est défini comme un établissement public à gestion spécifique et à vocation sanitaire, doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Il a pour mission d'assurer, de développer et de promouvoir toutes les activités de santé, conformément à l'article 297 de la loi n° 18-11 du 18 Chaoual 1439 correspondant au 2 juillet 2018 relative à la santé. Les différents EPS, selon l'article 298 de la loi susvisée, sont :

- le centre hospitalo-universitaire ;
- l'établissement hospitalier spécialisé ;
- la circonscription sanitaire ;
- et l'établissement d'aide médicale d'urgence.

¹ La personne morale est une entité qui possède des organes propres (conseil d'administration, conseil d'orientation, etc.) ayant les pouvoirs nécessaires pour délibérer sur le budget de l'établissement, décider de toutes les mesures concernant son activité, un patrimoine propre (autonomie patrimoniale) et elles sont titulaires de droits et obligations, par exemple, le droit d'ester en justice (Ministère des finances, 2007).

² Conférer l'autonomie financière c'est retirer du budget général de l'Etat tout ou partie des recettes et dépenses de l'établissement public et conférer à cet établissement un pouvoir propre de gestion de ces recettes et dépenses (Ministère des finances, 2007).

Enfin, compte tenu de la loi n° 23-07, il est possible d'étendre le champ d'application de la comptabilité publique aux autres personnes morales chargées de l'exécution de tout ou partie d'un programme de l'Etat, au sens de la loi organique n° 18-15 du 2 septembre 2018, modifiée et complétée, relative aux lois de finances.

1.2.2 Le volet matériel de la comptabilité publique (les opérations financières)

Les opérations financières soumises aux règles de la comptabilité publique regroupent : les opérations budgétaires, les opérations de trésorerie et les opérations patrimoniales.

1.2.2.1 Les opérations budgétaires

Les opérations budgétaires sont des opérations programmées et autorisées au titre du budget de l'Etat et du budget des autres organismes publics. Elles comprennent l'ensemble des recettes et des dépenses¹.

Les recettes de l'Etat sont classées en huit catégories, conformément aux dispositions de l'article 15 de la loi organique n° 18-15 du 2 septembre 2018, modifiée et complétée, relative aux lois de finances :

- les recettes provenant des impositions de toute nature ainsi que le produit des amendes;
- les revenus des domaines de l'Etat ;
- les revenus des participations financières de l'Etat ainsi que ses autres actifs ;
- la rémunération de services rendus par l'Etat et les redevances ;
- les produits divers du budget ;
- les produits exceptionnels divers ;
- les fonds de concours, dons et legs ;
- les intérêts et produits provenant de prêts, avances et placements de l'Etat.

En parallèle, les dépenses de l'Etat sont classées, selon l'article 28 de la même loi, par activité (programmes et leurs subdivisions), par nature économique de dépenses² (titres de dépenses et leurs subdivisions), par grandes fonctions de l'Etat (désignation des secteurs ayant la charge de réaliser les objectifs par fonction) et par entités administratives ayant la charge de préparer et d'exécuter le budget (ventilation des crédits budgétaires par ministères ou

¹ Les ressources et les charges budgétaires de l'Etat sont prévues et retracées dans le budget sous forme de recettes et de dépenses (article 14 de la loi organique n°18-15 relative aux lois de finances).

² Les charges budgétaires (ou les dépenses) de l'Etat par nature économique comprennent les titres suivants : les dépenses de personnel, les dépenses de fonctionnement des services, les dépenses d'investissement, les dépenses de transfert, les charges de la dette publique, les dépenses d'opérations financières et les dépenses imprévues (article 29 de la loi organique n° 18-15).

institutions publiques). L'ensemble de ces classifications constitue ce que l'on appelle la nomenclature budgétaire.

1.2.2.2 Les opérations de trésorerie

Les opérations de trésorerie¹, selon l'article 59 de la loi organique n° 18-15 du 2 septembre 2018, modifiée et complétée, relative aux lois de finances, constituent les ressources et les charges de trésorerie de l'Etat résultant des opérations suivantes :

- le placement des disponibilités de l'Etat ;
- l'émission, la conversion et le remboursement des emprunts ;
- la gestion des fonds déposés par les correspondants du Trésor ;
- l'escompte et l'encaissement des effets de toute nature émis au profit de l'Etat.

Sont également incluses dans les opérations de trésorerie, les opérations de consignation et de garanties effectuées par le Trésor public et les opérations sur comptes spéciaux du Trésor² (articles 66 et 67 de la loi n° 23-07).

1.2.2.3 Les opérations patrimoniales

Les opérations patrimoniales ont été introduites par la loi n° 23-07 dans le cadre de la réforme de la comptabilité publique, qui vise le passage de la comptabilité de caisse, consacrée par la loi n° 90-21, vers la comptabilité en droits et obligations constatés, précisée à l'article 65 de la loi organique n° 18-15 et consacrée par les articles 2, 4, 74 et 75 de la loi n° 23-07.

Les opérations patrimoniales comprennent l'ensemble des actifs financiers et non financiers qui sont définis comme suit :

- le patrimoine financier est constitué de l'ensemble des actifs financiers disponibles, des dépôts de fonds à vue et à terme, des titres mobiliers et des créances sur les tiers (article 74, alinéa 2, de la loi n° 23-07). Il s'agit donc de biens que l'on ne peut pas toucher et qui revêtent un caractère monétaire ;
- le patrimoine non financier est constitué de l'ensemble des biens corporels et incorporels (article 74, alinéa 3, de la loi n° 23-07). Il s'agit de biens qui ne sont pas négociables sur les marchés financiers.

¹ Les opérations de trésorerie sont la contrepartie, dans la trésorerie de l'Etat, des décaissements et encaissements budgétaires (Kemche, 2022).

² Les comptes spéciaux du Trésor en l'occurrence comprennent : les comptes de commerce, les comptes d'affectation spéciale et les comptes de règlement avec les gouvernements étrangers.

1.3 Le budget comme clé de voûte de la comptabilité publique

Bouinot (1971) affirme que le budget constitue la clé de voûte de la comptabilité publique.

1.3.1 Le concept du budget en comptabilité publique

Le budget est souvent utilisé comme synonyme de loi de finances, bien que son sens soit en réalité plus restreint. Il retrace, exclusivement, les recettes et les dépenses de l'Etat et des autres organismes publics. Selon la Direction Générale du Budget (2023), le budget de l'Etat ne doit pas être confondu avec la loi de finances. Il est donc essentiel de distinguer entre ces deux notions.

La loi de finances est définie comme une loi ordinaire¹ qui détermine pour un exercice, la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat ainsi que l'équilibre budgétaire et financier qui en résulte, en tenant compte d'un équilibre économique défini, tel que stipulé à l'article 3, alinéa 1, de la loi organique n° 18-15 du 02 septembre 2018, modifiée et complétée, relative aux lois de finances.

Ont le caractère de loi de finances, au sens de l'article 4 de la loi susvisée :

- la loi de finances de l'année, qui 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 (article 6 de la loi organique n° 18-15) ;
- les lois de finances rectificatives, qui ont pour objet de modifier ou de compléter, en cours d'année, les dispositions de la loi de finances de l'année (article 7 de la loi organique n° 18-15) ;
- la loi portant règlement budgétaire, qui est l'acte par lequel il est rendu compte de l'exécution de la loi de finances de l'année et des lois de finances rectificatives relatives à la même année (article 8 de la loi organique n° 18-15).

Le budget, quant à lui, est défini comme un document prévisionnel qui traduit en termes financiers les recettes et les dépenses de l'Etat, des collectivités locales, des EPA et des EPS. Il se compose donc de deux parties : les recettes (ce qui sera encaissé) et les dépenses (ce qui sera dépensé).

¹ « La loi ordinaire est un acte législatif voté par le parlement selon la procédure législative établie par la Constitution. » (Benelmouffok, 2023, p. 637)

L'article 14, alinéa 2, de la Loi Organique n° 18-15 du 02 septembre 2018, modifiée et complétée, relative aux Lois de Finances (LOLF) stipule que l'ensemble des recettes garantit la mise en œuvre de l'ensemble des dépenses, et le dépôt de l'ensemble des recettes et des dépenses dans un compte unique qui constitue le budget de l'Etat.

1.3.2 La LOLF comme nouveau cadre budgétaire

Au-delà de la conformité juridique avec la Constitution (article 141), la révision de la loi n° 84-17 du 7 juillet 1984, modifiée et complétée, relative aux lois de finances s'est imposée en raison de l'évolution des systèmes politique et économique, de la réforme de l'Etat ainsi que de la nécessaire modernisation des finances publiques (Direction Générale du Budget, 2023).

A cet effet, la Loi Organique¹ n° 18-15 du 22 Dhou El Hidja 1439 correspondant au 2 septembre 2018 relative aux Lois de Finances, dite LOLF, vient abroger et remplacer la loi n° 84-17 susmentionnée. Cette nouvelle loi organique a pour objet de définir les règles relatives à la préparation des lois de finances, leur contenu, leur mode de présentation par le gouvernement et leur adoption par le parlement. Elle fixe aussi les principes et règles des finances publiques, des comptes de l'Etat et d'exécution et de contrôle de la mise en œuvre des lois de finances.

L'objectif principal de la LOLF est la réforme du cadre de la gestion des finances publiques en l'orientant vers la recherche de l'efficacité et des résultats ainsi que de la transparence des informations budgétaires. Cette réforme consiste en la modernisation des systèmes budgétaires, car les deux méthodes classiques d'évaluation des recettes et des dépenses, à savoir le système de la pénultième année² et le système de l'évaluation directe³, se sont avérées limitées par rapport à l'accroissement considérable du montant des dépenses publiques et aussi par rapport aux exigences de l'efficacité et de la transparence (Bissaad, 2014).

C'est dans ce contexte qu'a été instituée une nouvelle méthode de prévision, appelée Modernisation des Systèmes Budgétaires (MSB). Inspirée de l'expérience française, ce projet de modernisation a pour ambition d'orienter la gestion des dépenses de l'Etat en fonction de

¹ Une loi organique est définie comme une loi relative à l'organisation et au fonctionnement des pouvoirs publics. Votée par le parlement, elle précise ou complète les dispositions de la Constitution qui a fixé les principes généraux (Benelmouffok, 2023).

² Le système de la pénultième année est un mode d'évaluation des recettes qui consiste à inscrire comme produit probable du prochain exercice budgétaire les résultats effectifs du dernier budget exécuté (Bissaad, 2014).

³ Le système de l'évaluation directe, qui a remplacé le système de la pénultième année, est une méthode liée à la prévision économique fondée à la fois sur l'évaluation des recettes et sur l'évaluation des dépenses. Cette évaluation est effectuée à partir des résultats des douze mois connus et à l'aide des statistiques et des perspectives économiques (Bissaad, 2014).

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

résultats à atteindre, pour passer d'une logique de moyens à une logique de résultats (Boumediene, 2021).

Il est possible de distinguer le système budgétaire classique du système budgétaire moderne en fonction de plusieurs critères, notamment : la base juridique, la base constitutionnelle, les types de lois de finances, la nomenclature budgétaire, la périodicité, la classification, le mouvement des crédits, le rôle du contrôleur financier, le type de comptabilité exercée et la base économique que nous allons illustrer dans le tableau suivant :

Tableau 1 : La distinction entre le système budgétaire classique et le système budgétaire moderne

Critères	Système budgétaire classique	Système budgétaire moderne
Base juridique	Loi n° 84-17	Loi organique n° 18-15
Base constitutionnelle	<ul style="list-style-type: none"> - article 151 de la Constitution de 1976 ; - article 123 de la Constitution de 1996. 	Article 140 de la Constitution de 2020
Types de lois de finances	<ul style="list-style-type: none"> - loi de finances de l'année ; - lois de finances complémentaires ou modificatives ; - loi de règlement budgétaire. 	<ul style="list-style-type: none"> - loi de finances de l'année ; - lois de finances rectificatives ; - loi portant règlement budgétaire.
Nomenclature budgétaire	Titre – Chapitre – Article – Paragraphe – Sous-paragraphe (Oudai, 2022)	Titre – Programme ¹ – Sous-programme ² – Action ³ – Sous-action (Oudai, 2022)
Périodicité	Annuel (Article 3 de la loi 84-17)	Annuel et pluriannuel (CBMT) (Articles 3 et 5 de la loi organique n° 18-15)
Classification	Les charges permanentes de l'Etat comprennent : <ul style="list-style-type: none"> - les dépenses de fonctionnement ; - les dépenses d'investissement ; - les prêts et avances. (Article 23 de la loi n° 84-17)	Les charges budgétaires de l'Etat par nature économique comprennent les titres suivants : <ul style="list-style-type: none"> - les dépenses de personnel ; - les dépenses de fonctionnement des services ;

¹ Un programme regroupe l'ensemble des crédits concourant à la réalisation d'une mission spécifique relevant d'un ou de plusieurs services, d'un ou de plusieurs ministères ou institution publique et définie en fonction d'un ensemble cohérent d'objectifs précis (article 23, alinéa 5, de la loi organique n° 18-15).

² Un sous-programme représente un ensemble d'opérations homogènes d'actions finalisées dans le but de répondre à un besoin défini par le programme global dans des délais fixés et dans la limite d'une enveloppe budgétaire affectée (Hemissi, 2020).

³ L'action dans l'administration publique en général traduit l'ensemble des processus par lesquels un projet est réalisé ou un problème est résolu ou encore une démarche est engagée (Hemissi, 2020).

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

	<p>Les dépenses de fonctionnement sont groupées sous quatre titres :</p> <ul style="list-style-type: none"> - charges de la dette publique et dépenses en atténuation des recettes ; - dotations des pouvoirs publics ; - dépenses relatives aux moyens des services ; - interventions publiques. <p>(Article 24 de la loi n° 84-17)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - les dépenses d'investissement ; - les dépenses de transfert ; - les charges de la dette publique ; - les dépenses d'opérations financières ; - les dépenses imprévues. <p>(Article 29 de la loi organique n° 18-15)</p>
Mouvement des crédits	Transfert – Virement (Article 32 de la loi n° 84-17)	Transfert – Virement – Annulation – Ajustement – Avance (Articles 26 et 33 de la loi organique n° 18-15)
Rôle du contrôleur financier	Contrôle financier (<i>a priori</i>) (Cf. décret exécutif n° 92-414)	Contrôle budgétaire (avant, pendant et après) (Cf. instruction n° 9658)
Type de comptabilité exercée	Publique	Publique – analytique
Base économique	Budget moyens	Budget programme – Gestion axée sur les résultats – Objectifs précis (Article 2 de la loi organique n° 18-15)

Source : Adapté de « Modernisation du Système Budgétaire », par Zoubagh, R., 2024, pp. 6-7.

1.3.3 Du cycle budgétaire traditionnel au cycle budgétaire moderne

Dans le cadre de la modernisation budgétaire, le cycle budgétaire a évolué d'un modèle traditionnel vers un cadre modernisé.

1.3.3.1 Le cycle budgétaire traditionnel

Le cycle budgétaire traditionnel comprend quatre étapes essentielles : la préparation, l'adoption, l'exécution du budget et la reddition des comptes.

➤ *L'étape de préparation du budget*

L'étape de préparation s'effectue au cours de l'année qui précède la période concernée par le budget et consiste à rassembler toutes les informations nécessaires pour estimer les recettes et les dépenses de l'administration (Cliche, 2012).

➤ *L'étape d'adoption du budget*

Une fois le budget accepté par les autorités gouvernementales, il est soumis pour adoption aux instances législatives. Il donne alors lieu à un examen attentif de la part des parlementaires, suivi d'un vote autorisant son exécution (Cliche, 2012).

➤ *L'étape d'exécution du budget*

Dans l'étape d'exécution, l'enveloppe budgétaire sera mise à la disposition des diverses composantes de l'appareil de l'Etat de manière progressive, en fonction du rythme prévu de leurs dépenses et des besoins particuliers qui découlent de leurs projets (Cliche, 2012).

➤ *L'étape de reddition des comptes*

Dans l'étape de reddition des comptes, les données définitives sur les recettes et les dépenses sont rassemblées, vérifiées et consolidées afin de produire les comptes publics, qui sont ensuite soumis à une vérification externe par une instance publique indépendante mandatée à cette fin (Cliche, 2012).

Le cycle budgétaire s'étend donc sur trois années et concerne, à tout moment d'une année donnée, trois budgets différents : celui de l'année écoulée dont il faut rendre compte, celui de l'année en cours qu'il faut exécuter et celui de l'année suivante qu'il faut préparer (Cliche, 2012).

1.3.3.2 Le nouveau cycle budgétaire

Le nouveau cycle budgétaire est échelonné sur plusieurs années, composé de plusieurs phases et structuré de façon à optimiser l'élaboration du budget (Touitou & Bensaid, 2022). Il comprend les trois étapes suivantes : la planification et l'élaboration du cadrage, l'exécution et la répartition des crédits ainsi que le contrôle d'exécution du budget.

➤ *La planification et l'élaboration du cadrage*

La phase de planification et d'élaboration est caractérisée par un Cadrage Budgétaire à Moyen Terme (CBMT)¹, suivi par un Cadre de Dépenses à Moyen Terme (CDMT)², qui sera traduit par un plan d'engagement (Touitou & Bensaid, 2022).

A cet égard, Cheurfa souligne que « *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* » (2022, p. 329).

➤ *La phase d'exécution et de répartition des crédits*

Dans cette phase, l'unité d'exécution des crédits est le programme. Ce dernier est défini à l'article 23, alinéa 5, de la LOLF comme l'ensemble des crédits concourant à la réalisation d'une mission spécifique relevant d'un ou de plusieurs services, d'un ou de plusieurs ministères ou institution publique et définie en fonction d'un ensemble cohérent d'objectifs précis. Ainsi, dès la promulgation de la loi de finances, il est procédé, par décret, à la répartition détaillée des crédits votés.

➤ *La phase de contrôle d'exécution du budget*

Dans la phase de contrôle d'exécution du budget, plusieurs acteurs interviennent, notamment : les ministres et responsables des institutions publiques en tant qu'ordonnateurs principaux ainsi que les responsables financiers et gestionnaires des crédits à différents niveaux (Touitou & Bensaid, 2022).

1.3.4 Les principes budgétaires

Les principes budgétaires peuvent être classés en deux catégories : les principes budgétaires classiques et les nouveaux principes budgétaires.

1.3.4.1 Les principes budgétaires classiques

Il existe cinq principes budgétaires classiques, à savoir : le principe d'annualité, le principe d'équilibre budgétaire, le principe d'unité, le principe d'universalité et le principe de spécialité.

¹ Le CBMT constitue une programmation financière triennale des recettes, des dépenses et du solde du budget de l'Etat ainsi que, le cas échéant, de l'endettement de l'Etat (Touitou & Bensaid, 2022).

² Le CDMT détermine pour chaque portefeuille ministériel la programmation pluriannuelle des dépenses sur trois ans. Il est révisable annuellement à l'occasion de la préparation de l'avant-projet de lois de finances. Il doit s'inscrire dans le cadre des grandes orientations budgétaires, notamment la préservation de l'équilibre budgétaire (Touitou & Bensaid, 2022).

➤ *Le principe d'annualité*

Le principe d'annualité, l'un des plus anciens principes budgétaires, signifie que les recettes et les dépenses doivent être autorisées chaque année (Institut Supérieur de Gestion et de Planification, 2024).

En matière de recettes, il convient de signaler que la LOLF précise, dans son article 18, que seules les lois de finances prévoient des dispositions relatives à l'assiette, aux taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature ainsi qu'en matière d'exonération fiscale (Institut Supérieur de Gestion et de Planification, 2024).

En matière de dépenses, l'autorisation donnée prend la forme de Crédits de Paiement (CP)¹ et d'Autorisations d'Engagement (AE)² pour l'ensemble des dépenses, en remplacement des anciennes autorisations de programmes³, qui étaient données uniquement pour le budget d'équipement (Institut Supérieur de Gestion et de Planification, 2024).

➤ *Le principe d'équilibre budgétaire*

Le principe d'équilibre budgétaire signifie que le total des recettes doit être égal au total des dépenses. Par conséquent, le budget ne doit ni présenter un déficit ni un excédent.

Le principe d'équilibre possède en effet une dimension juridique. L'article 3, alinéa 1, de la LOLF dispose que « *la loi de finances détermine pour un exercice, la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat, ainsi que l'équilibre budgétaire et financier qui en résulte, en tenant compte d'un équilibre économique défini* ».

Il est à noter que le législateur algérien a introduit la notion d'équilibre budgétaire en vue de renforcer l'exigence d'équilibre.

➤ *Le principe d'unité*

Le principe d'unité exige que le budget soit présenté en un seul document (la loi de finances pour le budget de l'Etat). En d'autres termes, un seul document doit retracer l'ensemble des recettes et des dépenses (Catteau, 2016).

¹ Les CP constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être ordonnancées, mandatées ou payées pendant l'année pour la couverture des engagements contractés dans le cadre des autorisations d'engagement (article 28, alinéa 2, de la LOLF).

² Les AE constituent la limite supérieure des dépenses pouvant être engagées (article 30, alinéa 2, de la LOLF).

³ Les autorisations de programmes constituent la limite supérieure des dépenses que les ordonnateurs sont autorisés à engager pour l'exécution des investissements planifiés (Ministère des finances, 2007).

➤ *Le principe d'universalité*

Le principe d'universalité est le corollaire de la règle d'unité. Il impose une présentation détaillée de toutes les recettes et les dépenses dans le budget. Il implique que l'ensemble des recettes couvre l'ensemble des dépenses, sans qu'aucune compensation ou affectation ne soit faite (Catteau, 2016).

➤ *Le principe de spécialité*

Le principe de spécialité signifie que les crédits ouverts par la loi de finances, constitués d'AE et de CP, ne seront plus spécialisés par chapitre, mais par programme regroupant l'ensemble des crédits¹ concourant à la réalisation d'une mission spécifique. A ce titre, les virements et transferts de crédits ne s'opèrent plus inter-chapitres, mais inter-programmes du même ministère ou de ministères distincts (Institut Supérieur de Gestion et de Planification, 2024).

1.3.4.2 Les nouveaux principes budgétaires

Aux principes classiques, ont été ajoutés quatre nouveaux principes : le principe de sincérité, le principe de transparence, le principe de soutenabilité et le principe de performance.

➤ *Le principe de sincérité*

Le principe de sincérité, qui constitue la première clé de la MSB, est intervenu pour un meilleur encadrement du principe d'équilibre budgétaire (Institut Supérieur de Gestion et de Planification, 2024). Il est consacré par la LOLF dans son article 70, qui stipule que « *les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat. Leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent en découler.* »

➤ *Le principe de transparence*

Le principe de transparence constitue la seconde clé de la MSB. Il vise à rendre les informations budgétaires accessibles et au moment opportun (Institut Supérieur de Gestion et de Planification, 2024).

¹ Le crédit correspond à l'autorisation d'allocation de ressources pour la réalisation de programmes (Hemissi, 2020).

➤ *Le principe de soutenabilité*

Le principe de soutenabilité ou de stabilité vise à renforcer l'équilibre budgétaire sur l'horizon de moyen terme. Ce principe constitue la première clé de la réforme du système budgétaire de l'Etat. Dans le but d'améliorer la viabilité budgétaire, pour une meilleure maîtrise du déficit budgétaire et de la dette publique, le manuel sur la transparence des finances publiques du FMI¹ de 2007 propose la mise en place des CBMT et des CDMT (Institut Supérieur de Gestion et de Planification, 2024).

➤ *Le principe de performance*

Le principe de performance vise à privilégier la gouvernance des finances publiques par une logique axée sur les résultats. Ce principe constitue la seconde clé de la réforme du système budgétaire de l'Etat (Institut Supérieur de Gestion et de Planification, 2024).

Il est important de souligner que la Gestion Axée sur les Résultats (GAR)², qui a pris l'habillage juridique dans beaucoup de pays sous forme de LOLF, tire son origine de l'adoption des méthodes et techniques et de management du secteur privé afin d'améliorer la performance de l'action publique et ce, par la cohérence dans le classement des priorités émanant des besoins exprimés, l'efficience dans la mobilisation des deniers publics et l'efficacité dans l'atteinte des objectifs (Institut Supérieur de Gestion et de Planification, 2024).

¹ Le FMI est l'acronyme de Fonds Monétaire International.

² La GAR est une approche moderne de gestion des activités dans les administrations publiques, en visant non pas uniquement les objectifs, mais aussi et surtout les résultats à réaliser comme étant une cible à poursuivre et à considérer dans toute action menée. Ce mode de gestion constitue l'un des piliers de la nouvelle gestion publique (new management public) et représente le fondement même de la LOLF qui se base sur la responsabilisation des gestionnaires publics sur les fonds gérés par leurs soins et les effets générés par leur exploitation (Hemissi, 2020).

Section 2 : Les agents et les principes de la comptabilité publique

Après avoir abordé les fondements de la comptabilité publique, la présente section portera sur les agents de la comptabilité publique (2.1) et les principes régissant leur action (2.2).

2.1 Les agents de la comptabilité publique

Les agents chargés de l'exécution des opérations financières, au sens de la loi n° 23-07 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière, sont : les ordonnateurs et les comptables publics.

2.1.1 Les ordonnateurs

Les ordonnateurs constituent un acteur clé dans le réseau assurant la tenue de la comptabilité publique. Leur définition, leurs missions et leurs catégories seront présentées progressivement.

2.1.1.1 La définition et les missions des ordonnateurs

Les ordonnateurs sont définis, selon l'article 4, alinéa 1, de la loi n° 23-07, comme toute personne nommée¹, élue² ou désignée ayant la qualité de prescrire l'exécution des opérations budgétaires, de trésorerie et du patrimoine de l'Etat, des collectivités locales, des EPA, des EPS et des autres personnes morales chargées de l'exécution de tout ou partie d'un programme de l'Etat. Ils sont chargés, conformément à l'article 4, alinéa 2, de la loi susvisée :

- de constater les droits et les obligations ;
- de liquider les recettes et d'émettre les ordres de recettes correspondants ;
- d'assurer, dans la limite des crédits ouverts ou délégués, sauf pour les crédits évaluatifs, l'engagement, la liquidation et l'ordonnancement ou le mandatement des dépenses ;
- d'émettre les ordres de mouvement affectant les biens et matières de l'Etat et des autres organismes publics ;
- d'assurer la conservation des biens mis à sa disposition.

L'ordonnateur assure également la programmation, la mise à disposition et la répartition des crédits.

¹ A titre d'exemple, le ministre est un ordonnateur nommé par un décret présidentiel.

² A titre d'exemple, le président de l'assemblée populaire communale est un ordonnateur élu au suffrage universel.

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

Il y a lieu de noter qu'en vertu de l'article 22 de la loi n° 23-07, des régisseurs¹ peuvent être désignés auprès des ordonnateurs pour effectuer des opérations d'encaissement de certaines recettes et/ou de paiement, de certaines dépenses pour le compte des comptables publics. Les régies de recettes et/ou de dépenses constituent une procédure exceptionnelle d'exécution d'une catégorie de recettes et/ou de dépenses publiques qui ne peuvent, en raison de leur urgence, s'accommoder des délais normaux d'exécution de recettes et de dépenses.

2.1.1.2 Les catégories d'ordonnateurs

Les ordonnateurs sont soit principaux, secondaires ou territoriaux du budget de l'Etat, tel que stipulé à l'article 5 de la loi n° 23-07.

➤ Les ordonnateurs principaux

Les ordonnateurs principaux sont les premiers responsables hiérarchiques d'une entité au niveau central (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024). Ils peuvent être illustrés dans le tableau suivant :

Tableau 2 : Les personnes ayant la qualité d'ordonnateur principal

Ordonnateurs principaux	<i>Au titre du budget de l'Etat :</i> <ul style="list-style-type: none">- les ministres et les autres membres du gouvernement pour lesquels les crédits sont inscrits à leurs indicatifs ;- les responsables des institutions publiques et, le cas échéant, les responsables chargés de la gestion financière.
	<i>Au titre du budget des collectivités locales :</i> <ul style="list-style-type: none">- les walis ;- les présidents des assemblées populaires communales.
	<i>Au titre du budget des établissements publics :</i> les responsables des EPA et des EPS et, le cas échéant, les responsables dûment désignés, conformément à la législation et à la réglementation en vigueur.

Source : Elaboré par nos soins compte tenu des dispositions de l'article 6 de la loi n° 23-07 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière.

¹ Le régisseur est choisi parmi le personnel titulaire, nommé par décision des ordonnateurs des budgets de l'Etat, des collectivités locales, des EPA, des EPS et des autres personnes morales chargées de l'exécution de tout ou partie d'un programme de l'Etat, auprès desquels les régies de recettes et/ou de dépenses sont instituées, après accord écrit du comptable public assignataire (article 8 du décret exécutif n° 24-346 du 11 Rabie Ethani 1446 correspondant au 14 octobre 2024 fixant les modalités de création, d'organisation, de fonctionnement et de contrôle des régies de recettes et/ou de dépenses).

➤ *Les ordonnateurs secondaires*

Les ordonnateurs secondaires, au sens de l'article 7 de la loi n° 23-07, sont les personnes qui reçoivent une délégation de crédits d'un ordonnateur principal, lorsqu'il s'agit :

- d'une répartition des crédits du programme et de ses subdivisions ;
- des crédits du programme objet d'une délégation de gestion.

Les personnes ayant la qualité d'ordonnateur secondaire peuvent être présentées dans le tableau suivant :

Tableau 3 : Les personnes ayant la qualité d'ordonnateur secondaire

Ordonnateurs secondaires	Les responsables des subdivisions opérationnelles outre que ceux des administrations centrales
	Les responsables d'actions déconcentrées exécutées par délégation de gestion au sens de l'article 18 du décret exécutif n° 20-404 du 29 décembre 2020 fixant les modalités de gestion et de délégation de crédits
	Les maîtres d'ouvrages délégués au sens du décret exécutif n° 14-320 du 20 novembre 2024 fixant les conditions de maîtrise d'ouvrage et de maîtrise d'ouvrage déléguée

Source : Adapté de « La réforme de la comptabilité publique », par la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024, p. 13.

➤ *Les ordonnateurs territoriaux du budget de l'Etat*

Les ordonnateurs territoriaux du budget de l'Etat sont les gestionnaires de programmes des organes territoriaux, lorsqu'ils sont chargés de l'exécution de tout ou partie d'un programme (article 8 de la loi n° 23-07).

Les dispositions de l'article 23 de la loi de finances rectificative de l'année 2023 précisent qu'il s'agit des walis lors de l'exécution des programmes complémentaires au profit des wilayas (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

2.1.2 Les comptables publics

A l'image des ordonnateurs, les comptables publics revêtent une importance majeure dans le réseau assurant la tenue de la comptabilité publique.

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

2.1.2.1 La définition et les missions des comptables publics

Les comptables publics sont définis, au sens de l'article 15 de la loi n° 23-07, comme tout agent public régulièrement nommé¹ ou agréé² pour effectuer les opérations mentionnées à l'article 24 de la même loi, notamment :

- le recouvrement des recettes et/ou le paiement des dépenses ;
- la garde et de la conservation des fonds, titres, valeurs, objets ou matières dont il a la charge ;
- le maniement des fonds, titres, valeurs et mouvements des comptes de disponibilité ;
- la tenue de la comptabilité budgétaire fondée sur le principe de la comptabilité de caisse ;
- la tenue de la comptabilité générale fondée sur le principe des droits et obligations constatés ;
- la comptabilisation des valeurs inactives ;
- la production des états financiers et du compte de gestion ;
- et la conservation des pièces justificatives et des documents comptables des opérations exécutées au niveau du poste comptable qu'il dirige.

Il convient toutefois de souligner que toute personne qui effectue les opérations sus-énoncées sans avoir la qualité de comptable public et sans avoir été autorisé, expressément, par l'autorité habilitée à cet effet est considérée comptable de fait, conformément à l'article 17 de la loi n° 23-07.

Les personnes ayant la qualité de comptable public peuvent être présentées dans le tableau suivant :

Tableau 4 : Les personnes ayant la qualité de comptable public

Comptables publics	L'Agent Comptable Central du Trésor (ACCT)
	Le trésorier central
	Le trésorier principal
	Les trésoriers des wilayas
	Les trésoriers des communes
	Les trésoriers des EPS

¹ Les comptables publics sont nommés par le ministre chargé des finances et relèvent, exclusivement, de son autorité (article 16 de la loi n° 23-07).

² Certains comptables publics peuvent être agréés par le ministre chargé des finances (article 16 de la loi n° 23-07).

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

Les receveurs des impôts
Les chefs d'inspections des domaines
Les conservateurs fonciers
Les receveurs des douanes
Les agents comptables
Les agents chargés du recouvrement des amendes et frais de justice

Source : Elaboré par nos soins compte tenu des dispositions de l'article 7 du décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique.

Il y a lieu de noter qu'en vertu de l'article 23 de la loi n° 23-07, les comptables publics doivent prêter serment auprès des juridictions compétentes du lieu où se trouve le siège du poste comptable. Les termes du serment prévu au présent article sont traduits comme suit :

« Je jure par Dieu Tout Puissant d'accomplir mon travail avec sincérité et dévouement, de maintenir la confidentialité et le secret professionnel, de respecter les lois de la République et de préserver les deniers publics.

Dieu en est témoin »

2.1.2.2 Les catégories de comptables publics

Les comptables publics sont soit des comptables assignataires ou mandataires, soit des comptables principaux ou secondaires, soit des comptables deniers et valeurs ou d'ordre, comme stipulé à l'article 18 de la loi n° 23-07.

➤ Les comptables assignataires et les comptables mandataires

La classification des comptables publics en comptables assignataires et comptables mandataires est une déclinaison de la règle de l'unité de trésorerie par laquelle une opération comptable peut être exécutée auprès de n'importe quel comptable sur le territoire national (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

Les comptables assignataires sont ceux qui sont habilités à imputer définitivement dans leurs écritures les opérations ordonnées sur leur caisse (article 19 de la loi n° 23-07). A cet effet,

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

les ordonnateurs, les ordonnateurs intérimaires¹, leurs délégués² et leurs suppléants³ doivent être accrédités auprès des comptables publics assignataires des opérations dont ils prescrivent l'exécution (article 13, alinéa 1, de la loi n° 23-07). L'accréditation est un acte par lequel l'ordonnateur se fait connaître auprès du comptable public, en présentant son acte de nomination et en déposant son spécimen de signature sur un registre *ad hoc* tenu uniquement par le trésorier ou les fondés de pouvoir (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

En revanche, les comptables mandataires sont ceux qui exécutent des opérations pour le compte des comptables assignataires (article 19 de la loi n° 23-07).

➤ *Les comptables principaux et les comptables secondaires*

La classification des comptables publics en comptables principaux et comptables secondaires est une classification hiérarchique (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

Les comptables principaux sont ceux qui rendent directement leurs comptes à la Cour des comptes (article 20 de la loi n° 23-07). Les personnes ayant la qualité de comptables principaux peuvent être illustrées dans le tableau suivant :

Tableau 5 : Les personnes ayant la qualité de comptables principaux

Comptables principaux	L'Agent Comptable Central du Trésor (ACCT)
	Le trésorier central
	Le trésorier principal
	Les trésoriers des wilayas, pour le budget de la wilaya
	Les trésoriers des communes, pour le budget communal
	Les trésoriers des EPS
	Les agents comptables de l'Etat

Source : Elaboré par nos soins compte tenu des dispositions de l'article 23 du décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique.

¹ En cas de vacance momentanée du poste de l'ordonnateur, un ordonnateur intérimaire est désigné par la tutelle, en attendant l'aboutissement de la procédure de nomination du responsable de ce poste (article 11 de la loi n° 23-07).

² Les ordonnateurs peuvent, dans la limite de leurs attributions et sous leur responsabilité, donner délégation de signature à des fonctionnaires et agents publics habilités à cet effet, placés sous leur autorité directe, par une décision de délégation de signature régulièrement établie et notifiée au comptable public assignataire et au contrôleur budgétaire habilité (article 12 de la loi n° 23-07).

³ En cas d'absence ou d'empêchement, l'ordonnateur est remplacé par un suppléant qui est appelé à exercer les fonctions d'ordonnateur (article 9, alinéa 1, de la loi n° 23-07).

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

Les comptables secondaires sont ceux dont les opérations sont centralisées par un comptable principal. Ils rendent également leurs comptes à la Cour des comptes, conformément à l'article 20 de la loi n° 23-07. Les personnes ayant la qualité de comptables secondaires du budget de l'Etat peuvent être illustrées dans le tableau suivant :

Tableau 6 : Les personnes ayant la qualité de comptables secondaires du budget de l'Etat

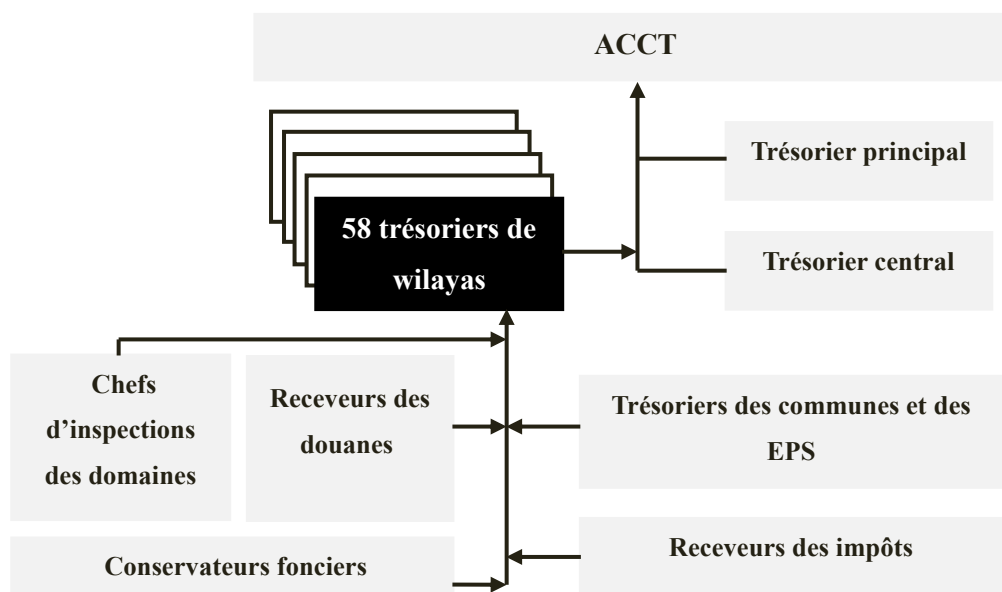
Comptables secondaires du budget de l'Etat	Les trésoriers des wilayas
	Les trésoriers des communes
	Les receveurs des impôts
	Les chefs d'inspections des domaines
	Les receveurs des douanes
	Les conservateurs fonciers
	Les agents chargés du recouvrement des amendes et frais de justice

Source : Elaboré par nos soins compte tenu des dispositions de l'article 24 du décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique.

De cela, nous constatons que les trésoriers des wilayas, objet de l'étude de notre mémoire, sont des comptables principaux pour le budget de la wilaya, tout en étant également des comptables secondaires pour le budget de l'Etat.

Le réseau des comptables publics, selon la classification hiérarchique, est schématisé dans la figure suivante avec une mise en exergue des trésoriers de wilayas :

Figure 1 : Le réseau des comptables publics



Source : Adaptée de « La mise en œuvre du Plan Comptable de l'Etat "PCE" à travers un système d'information budgétaire et comptable », par Chaabane, A., 2023, Revue du Trésor Public, (01), p. 15.

➤ Les comptables deniers et valeurs et les comptables d'ordre

La classification des comptables publics en comptables deniers et valeurs ou comptables d'ordre est une classification selon les missions (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024)

Les comptables deniers et valeurs, en vertu de l'article 21, alinéa 1, de la loi n° 23-07, sont ceux qui sont chargés du maniement et de la conservation des fonds, valeurs et titres appartenant à l'Etat, aux collectivités locales, aux EPA, aux EPS et aux autres personnes morales chargées de l'exécution de tout ou partie d'un programme de l'Etat. Ils peuvent être des comptables principaux ou secondaires, tel qu'il a été précisé à l'article 25 du décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique.

Enfin, les comptables d'ordre¹ sont ceux qui centralisent et présentent dans leurs écritures et comptes les opérations financières exécutées par d'autres comptables (article 21, alinéa 2, de la loi n° 23-07).

Après avoir présenté les agents de la comptabilité publique et leurs rôles, il convient maintenant d'examiner les principes qui régissent leur action.

2.2 Les principes de la comptabilité publique

La comptabilité publique repose sur des principes particuliers, qui diffèrent de ceux des autres comptabilités. Et ce, en raison de sa spécificité et de son lien avec la gestion des deniers publics, qui veille à éviter le gaspillage et à les protéger de toute tentative de manipulation ou de fraude (Biatour, 2023). Ces principes fondamentaux comprennent :

- le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics ;
- le principe de distinction entre l'opportunité et la régularité ;
- le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics ;
- le principe de non-affectation des recettes aux dépenses ;
- et le principe d'annualité.

¹ L'article 26 du décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique précise que les fonctions de comptable d'ordre ne sont pas incompatibles avec celles de comptable deniers et valeurs.

2.2.1 Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics

Catteau (2016) affirme que le principe qui gouverne l'exécution du budget et le système de comptabilité publique demeure celui de la séparation des ordonnateurs et des comptables publics, agents d'exécution des opérations de l'Etat et des autres organismes publics.

2.2.1.1 La définition du principe de séparation des agents d'exécution

Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics¹ est consacré par les articles 32 et 33 de la loi n° 23-07, qui stipulent respectivement ce qui suit :

- « *Les fonctions d'ordonnateur et celles de comptable public sont incompatibles.* »
(Article 32)
- « *Les conjoints, ascendants, descendants et collatéraux du premier degré des ordonnateurs ne peuvent, en aucun cas, être leurs comptables publics assignataires.* »
(Article 33)

De ce fait, nous constatons que la loi n° 23-07 a abordé ce principe dans son article 32 selon le même concept que la loi n° 90-21 (abrogée). Sauf que l'article 33 de la nouvelle loi a élargi le cas du conflit mentionné à l'article 56 de la loi n° 90-21, qui était limité aux seuls conjoints, pour inclure les ascendants (parents), descendants (enfants) et collatéraux (frères et sœurs) du premier degré.

Les rôles de l'ordonnateur et du comptable public sont clairement définis et distincts. Il est impératif qu'ils ne soient pas assumés par la même personne ou entité (Biatour, 2023).

2.2.1.2 Les intérêts et les motifs du principe de séparation des agents d'exécution

Les tâches de l'ordonnateur et du comptable public sont complémentaires malgré leurs rôles distincts. Ainsi, le principe de séparation est justifié par les éléments suivants : la division des tâches, l'unité de caisse, la facilité du contrôle et la lutte contre les fraudes.

➤ *La division des tâches*

Le législateur algérien a clairement séparé la gestion du budget et la gestion des fonds. La gestion des crédits (budget) est confiée aux ordonnateurs (autorité budgétaire), tandis que la gestion des fonds relève exclusivement des comptables publics (autorité de trésorerie). Cette

¹ Le principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable public fait référence à l'idée classique utilisée en droit constitutionnel et développée par le savant français Montesquieu, qui est la séparation des pouvoirs (Bissaad, 2021).

division des tâches implique que toute opération de recette ou de dépense comporte deux séries d'actes :

- les actes administratifs, qui sont à l'origine de créances sur la personne publique ou au profit de la personne publique ;
- et les actes comptables, qui impliquent une manipulation matérielle de fonds (Bissaad, 2021).

Les premiers actes sont très divers, tandis que les seconds sont plus homogènes, ce qui justifie leur attribution à des agents distincts. Cette distinction repose non seulement sur une simple division de travail, mais aussi sur une véritable répartition des compétences. Les deux fonctions correspondent à des aptitudes professionnelles différentes (Bissaad, 2021). Pour cette raison, la division des tâches est retenue comme motif de cette séparation.

➤ *L'unité de caisse*

Les comptables publics diffèrent des ordonnateurs du fait qu'ils relèvent, exclusivement, de l'autorité du ministère des finances, conformément à l'article 16 de la loi n° 23-07.

Tous les fonds publics sont regroupés dans un seul compte sous le contrôle du ministère des finances. Par conséquent, l'unité de caisse permet au ministre des finances, en tant que chef hiérarchique de tous les comptables publics, d'exercer un contrôle permanent sur l'exécution des opérations publiques. Cette organisation facilite également la collecte des informations financières et comptables par le biais de la centralisation des opérations au niveau national (Agence comptable centrale du Trésor) et permet de les présenter en temps opportun au gouvernement et au parlement (Bissaad, 2021).

Etant donné que le Trésor public constitue une caisse unique, les agents activant pour le compte de cette caisse doivent également dépendre d'une seule autorité (Bissaad, 2021).

➤ *La facilité du contrôle*

Selon Bissaad (2021), chaque ordonnateur est couplé¹ avec un comptable déterminé, ce qui permet au comptable assignataire de contrôler aisément les actes de l'ordonnateur, puisqu'il réunit toutes les données budgétaires concernant la structure de celui-ci.

¹ Le couplage entre l'ordonnateur et le comptable public est mis en œuvre par la procédure d'accréditation des uns auprès des autres.

En outre, les ordonnateurs tiennent des comptes administratifs, tandis que les comptables gèrent des comptes de gestion. Par conséquent, le contrôle de la Cour des comptes est facilité, puisqu'elle peut rapprocher les deux comptes pour déceler les irrégularités.

➤ *La lutte contre les fraudes*

Le principe de séparation rend plus difficiles les malversations, en interdisant qu'un même agent puisse à la fois engager une dépense et la payer ou décider d'une recette et la recouvrer (Bissaad, 2021).

De plus, l'ordonnateur peut contrôler l'activité du comptable, et inversement, établissant ainsi un contrôle mutuel entre eux (Bissaad, 2021). Cela contribue à préserver les deniers publics contre d'éventuelles fraudes ou détournements.

Toutefois, bien que la séparation entre les ordonnateurs et les comptables publics constitue l'un des principes fondamentaux de la comptabilité publique, il existe des dérogations à ce principe.

2.2.1.3 Les dérogations au principe de séparation des agents d'exécution

Le principe de séparation peut faire l'objet de deux types de dérogations : la première concerne les recettes, alors que la deuxième est liée aux dépenses.

En matière de recettes, la comptabilité publique prévoit qu'aucune recette ne peut être recouvrée sans un ordre de recette préalable émis par l'ordonnateur, conformément à l'article 38 de la loi n° 23-07. Ainsi, l'ordonnateur détient seul l'initiative des recettes publiques qui ne peut pas être transférée au comptable public (Bissaad, 2021). En revanche, certaines exceptions à ce principe existent, notamment les recettes perçues au comptant et les régies de recettes.

Les recettes perçues au comptant sont celles qui font l'objet d'un encaissement immédiat, notamment en matière d'impôts indirects¹ et de droits de douanes. Dans ce cas, la liquidation et la perception relèvent directement de la responsabilité du comptable public, sans intervention préalable de l'ordonnateur (Bissaad, 2021).

¹ En matière d'impôts, une distinction est faite entre droits au comptant et droits constatés. Les droits constatés nécessitent, au préalable, un acte d'établissement par l'ordonnateur, tandis que les droits au comptant impliquent un paiement immédiat par le redevable.

Quant aux régies de recettes, elles constituent une procédure exceptionnelle d'exécution d'une catégorie de recettes publiques qui ne peuvent, en raison de leur urgence, s'accommoder des délais normaux d'exécution de recettes.

En matière de dépenses, le comptable reçoit de l'ordonnateur une ordonnance ou un mandat de paiement avant toute exécution de la dépense. Ainsi, l'ordonnateur détient seul l'initiative des dépenses publiques qui ne peut pas être transférée au comptable. Cependant, il existe des exceptions à cette règle, à savoir : le paiement avant ordonnancement (sans ordonnancement préalable) ou sans ordonnancement¹. Sont payables sans ordonnancement préalable, les dépenses suivantes :

- les paiements par voie de régie d'avances ;
- le principal et les intérêts dus au titre des emprunts de l'Etat ainsi que les pertes de change sur le principal ;
- les dépenses à caractère définitif exécutées au titre des opérations d'équipements publics bénéficiant d'un financement sur concours extérieurs (Bissaad, 2021, p. 15).

Font partie des paiements sans ordonnancement, les dépenses ci-après :

- les pensions des Moudjahidines et les pensions de retraite servies sur le budget de l'Etat;
- les rémunérations des membres de la direction politique et du gouvernement ;
- les frais et fonds spéciaux (Bissaad, 2021, p. 15).

2.2.1.4 La gestion de fait (violation du principe de séparation)

Cette notion est mise en exergue par la loi n° 23-07, notamment dans ses articles 17 et 73. Ainsi, est considéré comme comptable de fait toute personne qui effectue des opérations relevant des attributions du comptable public sans en avoir la qualité de comptable public et sans avoir été autorisé, expressément, par l'autorité habilitée à cet effet. Par conséquent, les ordonnateurs ou tout autre agent n'ayant pas la qualité de comptable public ou de régisseur ne peuvent manier des fonds publics.

En vertu des articles 86 (alinéa 3) et 27 de l'ordonnance n° 95-20 du 17 juillet 1995 relative à la Cour des comptes, cette dernière peut condamner la personne déclarée comptable de fait, au titre de l'immixtion dans les fonctions de comptable public, au paiement d'une amende dont le montant, fixé selon l'importance des sommes en cause et la durée de leur

¹ L'article 153 de la loi de finances pour 1993 distingue les dépenses sans ordonnancement préalable des dépenses sans ordonnancement (Bissaad, 2021).

détention ou maniement, pourrait atteindre 100 000 DA. La Cour des comptes peut également transmettre son dossier au Procureur général territorialement compétent, aux fins de poursuites judiciaires et en informe le ministre de la justice.

2.2.2 Le principe de distinction entre l'opportunité et la régularité

En comptabilité publique, la distinction entre l'opportunité et la régularité est primordiale.

Le principe d'opportunité signifie accorder à l'ordonnateur le pouvoir de faire un choix parmi les choix disponibles pour lui à un moment donné pour l'exécution d'une opération déterminée (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024). L'ordonnateur est donc la seule autorité habilitée à décider de l'opportunité des opérations de recettes et de dépenses.

Quant au principe de régularité, il signifie confier au comptable public la tâche de vérifier que l'opération ordonnée par l'ordonnateur est régulière (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024). Le comptable public est ainsi le garant de la régularité formelle des mandats et des titres qui lui sont transmis par l'ordonnateur.

Cependant, il convient de noter que l'ordonnateur est également soumis au respect de la régularité au même titre que le comptable public.

2.2.3 Le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics

Le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics demeure un principe fondamental dans la comptabilité publique en Algérie.

Primo, la responsabilité personnelle du comptable public est fondée sur les obligations de ses fonctions. Elle porte à la fois sur les opérations qu'il exécute et sur les contrôles qu'il est tenu d'assurer (Bissaad, 2021). Les faits générateurs de la responsabilité du comptable public correspondent aux fonctions qui lui sont attribuées par la loi n° 23-07.

Secundo, une responsabilité pécuniaire s'ajoute. Celle-ci consiste à sanctionner l'inobservation des règles de la comptabilité publique et procure la réparation du préjudice qu'elle a causé (Bissaad, 2021).

La responsabilité personnelle et pécuniaire est engagée en cas de faute présumée par le comptable public comme les déficits de caisse. Les fautes et les irrégularités sont sanctionnées

par des arrêts de débet prononcés par la Cour des comptes ou par des arrêtés de débet émis par le ministre chargé des finances¹, conformément à l'article 112, alinéa 2, de la loi n° 23-07.

En revanche, il convient de souligner que la loi susvisée a introduit par ses articles 110, 111 et 112 un régime de responsabilité commun aux comptables publics, ordonnateurs et contrôleurs budgétaires.

2.2.4 Le principe de non-affectation des recettes aux dépenses

En vertu de l'article 38, alinéa 1, de la LOLF, aucune recette ne peut être affectée à une dépense particulière. Ce principe peut être examiné selon deux règles : la règle de l'unité de trésorerie, qui relève d'une dimension macroéconomique, et la règle de l'unité de caisse, qui s'inscrit dans une dimension microéconomique.

2.2.4.1 La règle de l'unité de trésorerie

L'unité de la trésorerie est un principe fondamental qui se matérialise par l'obligation pour tous les organismes publics de déposer leurs fonds auprès du Trésor public. Ce principe permet à ce dernier d'assurer une alimentation constante des caisses des comptables publics, garantissant ainsi, en tout lieu du territoire, le paiement des dépenses publiques. Les fonds publics² étant centralisés dans une caisse unique, le Trésor public pourra en assurer une gestion efficace et une répartition adéquate, malgré la dispersion des postes comptables (Bissaad, 2021).

2.2.4.2 La règle de l'unité de caisse

La règle de l'unité de caisse est une expression microéconomique de la règle de l'unité de trésorerie, qui implique qu'un comptable ne doit avoir qu'une seule caisse pour l'exécution de l'ensemble des dépenses quel que soit leur nature. Elle est énoncée à l'article 72 de la loi n° 23-07 en ces termes : « *Les deniers publics sont détenus et gérés par les comptables publics selon le principe de l'unité de caisse quelle qu'en soit la nature ou l'origine.* »

Par conséquent, chaque comptable ne doit disposer que d'une seule caisse et d'un seul compte postal. Cette interdiction a été instituée en vue d'éviter la répartition des fonds sur plusieurs caisses ce qui rendrait le contrôle difficile et parfois inefficace (Bissaad, 2021).

¹ Le ministre chargé des finances peut accorder une décharge de responsabilité ou remise gracieuse, partielle ou totale, des débet prononcés à l'encontre des comptables publics dans les cas où leur bonne foi ou en cas de force majeure sont établis (article 113, alinéa 1, de la loi n° 23-07).

² Les fonds publics, constitués en une seule masse détenue par le Trésor public, sont conservés au niveau d'un compte unique du Trésor public ouvert dans les livrets de la Banque d'Algérie (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

Enfin, un nouveau principe s'y ajoute : celui de l'annualité.

2.2.5 Le principe d'annualité

Le principe d'annualité est consacré par l'article 83 de la loi n° 23-07 qui stipule que « *la comptabilité publique est tenue pour une année civile, du 1er janvier au 31 décembre de l'année considérée.* »

Section 3 : L'exécution et le contrôle des opérations de la comptabilité publique

L'exécution des opérations de la comptabilité publique suit des règles strictes définies par la loi n° 23-07 et leur contrôle garantit la conformité des comptes.

Dans un premier temps, l'exécution des opérations **(3.1)** sera abordée puis dans un second temps, leur contrôle **(3.2)**.

3.1 L'exécution des opérations de la comptabilité publique

L'exécution des opérations de la comptabilité publique¹ repose sur le principe fondamental de séparation des ordonnateurs et des comptables publics. Les ordonnateurs sont responsables de la phase administrative, tandis que la phase comptable relève des comptables publics.

A titre préliminaire, l'exécution du budget se traduit par des opérations de recettes et de dépenses.

3.1.1 L'exécution des opérations de recettes

L'exécution des opérations de recettes se réalise en deux phases : la phase administrative et la phase comptable.

3.1.1.1 La phase administrative du recouvrement des recettes

En vertu de l'article 38 de la loi n° 23-07, les recettes sont constatées et liquidées avant d'être prises en charge et recouvrées. Cependant, les recettes recouvrées ou encaissées par les comptables publics sans ordres de recettes préalables doivent faire l'objet de régularisation par l'émission d'un ordre de recette par l'ordonnateur concerné.

➤ *La constatation des recettes*

Au sens de l'article 39 de la loi n° 23-07, la constatation d'une recette est l'acte par lequel est consacré le droit d'un créancier public. En d'autres termes, il s'agit de l'acte par lequel l'ordonnateur reconnaît l'existence d'une créance pour l'entité publique à l'encontre d'une tierce personne physique ou morale. L'ordonnateur est tenu d'assurer la traçabilité des constatations faites par ses soins par tous les moyens dont il dispose (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

¹ Ces opérations regroupent les opérations de recettes, les opérations de dépenses, les opérations de trésorerie et les opérations patrimoniales.

➤ *La liquidation des recettes*

La liquidation de la recette est l'acte qui permet de déterminer le montant exact de la dette au profit d'un créancier public, comme défini à l'article 40 de la loi n° 23-07.

➤ *L'ordonnancement des recettes*

Nonobstant les dispositions permettant aux ordonnateurs de ne pas émettre les ordres de recettes pour les créances dont le montant est fixé par les lois de finances, toute créance liquidée fait l'objet d'un ordre de recette émis par l'ordonnateur concerné, et ce, conformément à l'article 41 de la loi n° 23-07.

Selon l'article 42 de la loi susvisée, les ordres de recettes doivent indiquer, clairement, l'ensemble des éléments permettant l'identification du débiteur et de la liquidation. Par conséquent, toute erreur de liquidation donne lieu à l'émission, par l'ordonnateur concerné, d'un ordre d'annulation, d'augmentation ou de réduction de recette.

3.1.1.2 *La phase comptable du recouvrement des recettes*

Avant la prise en charge des ordres de recettes émis par l'ordonnateur, le comptable public est tenu, conformément à l'article 26 de la loi n° 23-07 :

- de s'assurer que l'ordonnateur est autorisé par les lois et règlements en vigueur à émettre l'ordre de recette ;
- de contrôler au plan matériel, dans la limite des éléments dont il dispose, la régularité des ordres de recettes ainsi que les ordres d'annulations et des réductions et leur conformité à la réglementation.

Après avoir satisfait à ces obligations, le comptable public assignataire procède au recouvrement de la recette.

Le recouvrement est défini, selon l'article 43 de la loi n° 23-07, comme l'acte libératoire de la créance publique. On distingue deux types de recouvrement : le recouvrement amiable et le recouvrement forcé.

➤ *Le recouvrement amiable des recettes*

L'article 45 de la loi n° 23-07 définit le recouvrement amiable comme une procédure qui permet au comptable public d'obtenir un paiement volontaire du débiteur, au profit de l'Etat, des collectivités locales, des EPA ou des EPS.

➤ *Le recouvrement forcé des recettes*

Le recouvrement forcé, selon l'article 46 de la loi n° 23-07, est une procédure qui permet au comptable public de procéder au recouvrement de la créance des personnes morales susmentionnées, et ce, après épuisement de la procédure du recouvrement amiable.

Conformément à l'article 49 de la loi n° 23-07, les administrations, institutions ou organismes, publics ou privés, de droit algérien sont tenus de fournir aux comptables publics, sur leur demande, toute information jugée nécessaire pour le recouvrement forcé des créances. Le secret professionnel ou le secret bancaire n'est pas opposable au comptable public demandeur de ce genre d'information.

Il est nécessaire de souligner que les ordres de recettes qui n'ont pas pu être recouverts, après épuisement de toutes les voies de droit exercées par les comptables publics, sont admis en non-valeur (article 53 de la loi n° 23-07).

En vertu des dispositions des articles 22 et 23 du décret exécutif n° 24-358 du 5 Joumada El Oula 1446 correspondant au 7 novembre 2024 fixant les délais de paiement des dépenses, les modalités de recouvrement des recettes, et les conditions d'admission en non valeurs :

- l'admission en non valeurs des créances n'ayant pu faire l'objet de recouvrement, après mise en œuvre de toutes les voies de recouvrement, a pour seul effet de décharger le comptable public de sa responsabilité. L'admission en non valeurs n'éteint pas la dette du redevable. Le titre émis garde son caractère exécutoire et le recouvrement forcé doit être repris si le débiteur revient à une meilleure situation financière ;
- sont considérées comme irrécouvrables, les créances dont les débiteurs sont décédés ou disparus sans laisser de biens saisissables ou poursuivis sans succès.

3.1.2 L'exécution des opérations de dépenses

L'exécution des opérations de dépenses se réalise également en deux phases : la phase administrative et la phase comptable.

3.1.2.1 La phase administrative de la dépense publique

L'article 55 de la loi n° 23-07 stipule qu'avant d'être payées, les dépenses sont engagées, liquidées et ordonnancées ou mandatées. Toutefois, certaines dépenses peuvent être payées sans engagement préalable, sans ordonnancement préalable ou sans ordonnancement. Ces catégories de dépenses sont précisées par les dispositions de la loi de finances.

➤ *L'engagement des dépenses*

Au sens de l'article 56 de la loi n° 23-07, l'engagement est l'acte juridique par lequel il est créé ou constaté une obligation suite à laquelle résulte une dépense. L'engagement doit respecter l'objet et les limites de l'autorisation budgétaire.

➤ *La liquidation des dépenses*

La liquidation, selon l'article 57 de la loi n° 23-07, consiste à vérifier la réalité de la dette et à arrêter le montant exact de la dépense. Elle comporte :

- la détermination du montant exact de la dépense au vu des pièces justifiant les droits acquis par les créanciers ;
- la certification du service fait par laquelle l'ordonnateur atteste la conformité de la réalisation, de la livraison ou de la prestation à l'engagement.

➤ *L'ordonnancement ou le mandatement des dépenses*

L'ordonnancement ou le mandatement est l'acte par lequel est donné l'ordre de payer une dépense publique (article 58 de la loi n° 23-07).

Les ordonnances et les mandats de paiement sont émis et transmis par les ordonnateurs, entre le 1^{er} et le 20^{ème} jour de chaque mois, aux comptables publics assignataires chargés de procéder à leur paiement, et ce, conformément à l'article 2 du décret exécutif n° 24-358 du 5 Jomada El Oula 1446 correspondant au 7 novembre 2024 fixant les délais de paiement des dépenses, les modalités de recouvrement des recettes, et les conditions d'admission en non valeurs.

Les ordonnances et les mandats de paiement émis par l'ordonnateur sont rejetés provisoirement ou définitivement ou admis en dépenses par le comptable public assignataire dans un délai maximum de dix (10) jours, à compter de la date de leur réception. Les ordonnances et les mandats de paiement sont admis en dépenses au titre du mois de leur émission, conformément à l'article 3 du décret exécutif susvisé.

3.1.2.2 La phase comptable du paiement de la dépense publique

Avant d'admettre toute dépense, le comptable public est tenu, conformément à l'article 27 de la loi n° 23-07, de vérifier :

- le respect de la nomenclature des pièces justificatives de la dépense, définie par voie réglementaire ;

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

- la qualité de l'ordonnateur ;
- la disponibilité des crédits ;
- la disponibilité de trésorerie sauf pour le budget de l'Etat ;
- la justification du service fait ;
- l'exactitude du calcul du montant de la dette ;
- l'exactitude de l'imputation budgétaire ;
- l'existence des visas des organes de contrôle, prévus par la législation et la réglementation en vigueur ;
- le caractère libératoire du paiement ;
- et que la dépense n'est pas atteinte par la déchéance ou frappée d'opposition.

Après avoir satisfait à ces obligations, le comptable public doit procéder au paiement de la dépense. Selon l'article 59 de la loi n° 23-07, le paiement est l'acte libératoire de la dette publique.

Par ailleurs, les ordonnateurs peuvent recourir au mode de paiement par voie d'accréditif, notamment pour les prestations de services et l'acquisition de fournitures, matériels et équipements auprès des fournisseurs étrangers, comme évoqué à l'article 2 du décret exécutif n° 24-91 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant la procédure de paiement par accréditif des dépenses publiques. De ce fait, la demande d'ouverture de l'accréditif, datée et signée par l'ordonnateur, est adressée au comptable assignataire qui la vise pour approbation et la transmet à l'établissement bancaire concerné, conformément à l'article 3 du même décret.

En cas de refus de payer par le comptable public, l'ordonnateur peut user du droit de réquisition par écrit et sous sa responsabilité qu'il soit passé outre à ce refus (article 61 de la loi n° 23-07).

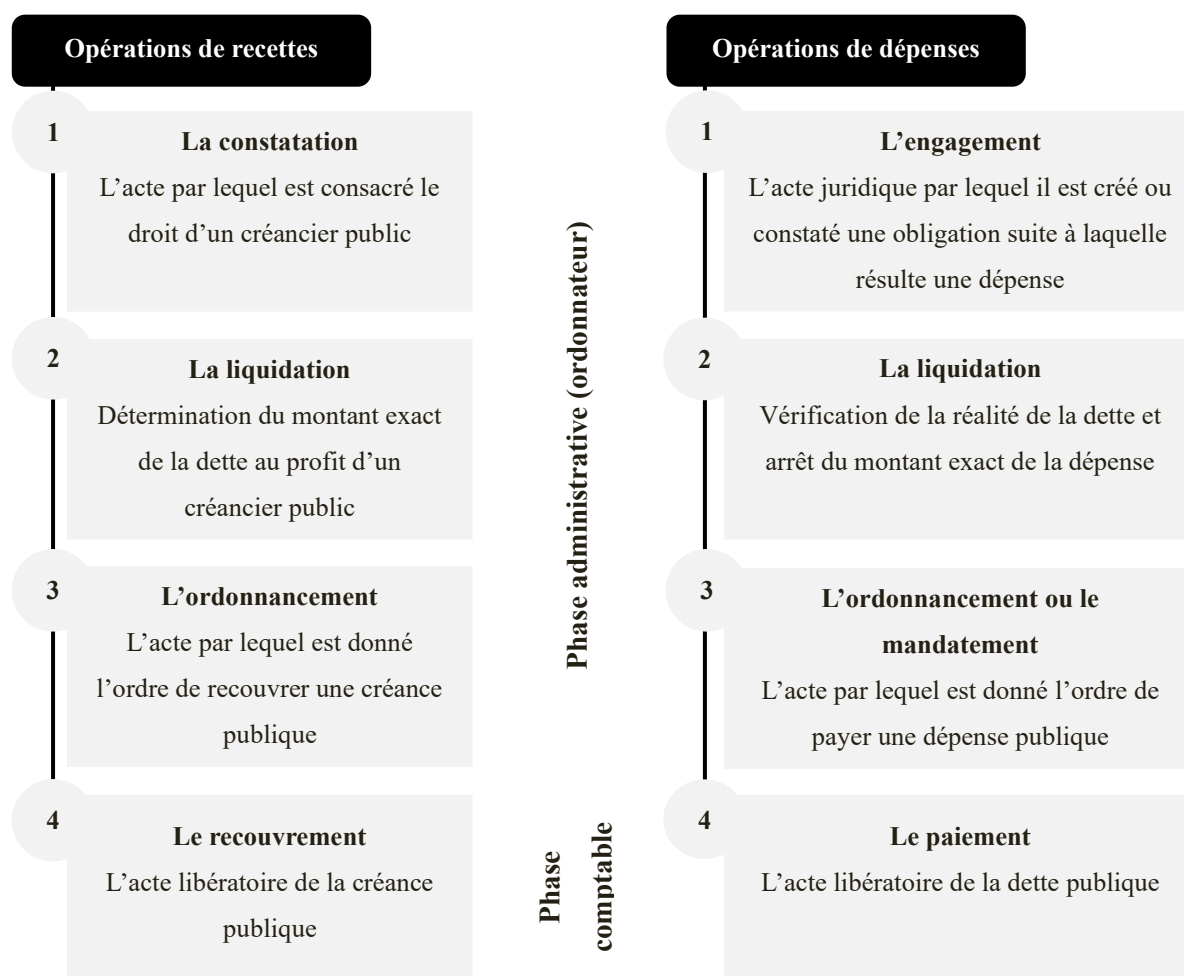
Lorsque le comptable public défère à la réquisition, sa responsabilité personnelle et pécuniaire se trouve dégagée et transférée à l'ordonnateur. Un compte rendu est transmis par le comptable public au ministre chargé des finances et à la Cour des comptes, dans les conditions et les modalités précisées par voie réglementaire. Compte tenu des dispositions de l'article 62 de la loi n° 23-07, tout comptable public doit refuser de déférer à la réquisition dans les cas suivants : l'indisponibilité des crédits, l'indisponibilité de trésorerie (sauf pour le budget de l'Etat), l'absence de justification de service fait, le caractère non libératoire du paiement,

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

l'absence de visa du contrôleur des dépenses engagées ou le visa de la commission des marchés habilitée lorsqu'un tel visa est prévu par la réglementation en vigueur.

Enfin, l'exécution des opérations budgétaires (de recettes et de dépenses) peut être présentée de manière synthétique dans la figure suivante :

Figure 2 : L'exécution des opérations budgétaires (de recettes et de dépenses)



Source : Elaborée par nos soins compte tenu des dispositions des articles 39 à 59 de la loi n° 23-07 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière.

3.1.3 L'exécution des opérations de trésorerie

En matière d'opérations de trésorerie, le comptable public transcrit les opérations de consignation et de garanties effectuées par le Trésor public, conformément à l'article 66 de la loi n° 23-07.

En outre, l'article 67 de la loi n° 23-07 stipule que les opérations sur les comptes de commerce, les comptes d'affectation spéciale, les comptes de règlement avec les

gouvernements étrangers sont prévues, autorisées et exécutées dans les mêmes conditions particulières que les opérations du budget général de l'Etat.

Dans le même sillage, selon l'article 70 de la loi n° 23-07, les dons octroyés par les gouvernements étrangers et les organismes internationaux sont gérés selon les dispositions contenues dans les conventions et protocoles d'accord les régissant. Ils sont exécutés dans les mêmes conditions particulières que pour les opérations exécutées sur le budget de l'Etat.

3.1.4 L'exécution des opérations sur le patrimoine

En plus des opérations budgétaires et de trésorerie, les ordonnateurs et les comptables publics exécutent désormais des opérations sur le patrimoine dites opérations patrimoniales. Ces dernières sont composées de l'ensemble des actifs financiers (patrimoine financier) et non financiers (patrimoine non financier).

L'article 75 de la loi n° 23-07 stipule que, sous réserve des attributions de l'administration domaniale, la gestion du patrimoine non financier relève de la compétence de chaque ordonnateur dans la limite de la part du patrimoine qu'il gère.

3.2 Le contrôle des opérations de la comptabilité publique

En vertu de l'article 98 de la loi n° 23-07, les opérations relatives à l'exécution des budgets sont soumises à un contrôle administratif, parlementaire et juridictionnel.

3.2.1 Le contrôle administratif

Le contrôle administratif, qui est un contrôle de l'administration sur elle-même, comprend : le contrôle interne, le contrôle hiérarchique, le contrôle organique et le contrôle budgétaire.

➤ *Le contrôle interne*

Le contrôle interne, selon l'article 100 de la loi n° 23-07, regroupe l'ensemble des procédures et méthodes permettant au responsable d'un service de s'assurer du bon fonctionnement de celui-ci et notamment de la bonne maîtrise des risques. Il s'agit d'un système de sécurité dont la vocation est d'assurer la réalisation des objectifs de conformité¹, de

¹ La conformité signifie que le contrôle interne doit assurer que les procédures et processus de l'entité sont conformes aussi bien aux lois et règlements en vigueur qu'à ses propres procédures internes (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique

protection d'actifs¹, d'efficacité et d'efficience² ainsi que la qualité de l'information³ (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

➤ ***Le contrôle hiérarchique***

Le contrôle hiérarchique est le contrôle de l'administration sur ses services, tel que défini à l'article 101 de la loi n° 23-07.

➤ ***Le contrôle organique***

Le contrôle organique est défini à l'article 102 de la loi n° 23-07 comme le contrôle exercé par les inspections et les organes de contrôle, expressément, habilités par la législation et la réglementation en vigueur.

➤ ***Le contrôle budgétaire***

En vertu de l'article 103, le contrôle budgétaire est exercé, sous l'autorité du ministre chargé des finances, par un contrôleur budgétaire. Il a pour objet :

- de veiller à la régularité des projets d'engagement des dépenses par rapport à la législation et à la réglementation en vigueur, aux crédits autorisés à engager et aux emplois budgétaires, ouverts ou autorisés ;
- de vérifier, préalablement, la disponibilité des crédits et des emplois budgétaires ;
- de confirmer la régularité par un visa ou un avis préalable sur les documents relatifs aux crédits, aux emplois budgétaires et aux dépenses ou, le cas échéant, de motiver le rejet;
- d'assurer un contrôle *a posteriori* des actes non soumis au visa ou à l'avis préalable et de procéder à des analyses portant sur les circuits et procédures des engagements des dépenses des ordonnateurs et de s'assurer, également, de la qualité des éléments de la comptabilité des engagements ;
- de conseiller l'ordonnateur au plan financier ;
- de tenir, en ce qui le concerne, la comptabilité des engagements des dépenses et la comptabilité de suivi des emplois budgétaires ;

¹ La protection d'actifs signifie que le contrôle interne doit permettre la protection des actifs financiers et non financiers de l'entité (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

² L'objectif d'efficacité et d'efficience signifie que le contrôle interne doit permettre à l'entité non seulement d'atteindre ses objectifs (efficacité), mais avec les moindres coûts (efficience) (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

³ La qualité de l'information signifie que le contrôle interne doit s'assurer que l'information produite par l'entité, notamment l'information budgétaire et financière, doit être fiable, intelligible et vérifiable (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

- d'informer, périodiquement, le ministre chargé des finances sur la régularité des engagements et sur la situation d'ensemble des crédits et des emplois budgétaires, ouverts et utilisés.

3.2.2 Le contrôle juridictionnel

Le contrôle juridictionnel, exercé *a posteriori*, relève de la Cour des comptes. Celle-ci est chargée de certifier les comptes des ordonnateurs et des comptables publics étant tenus de les déposer conformément aux conditions, modalités et délais fixés par la législation et la réglementation en vigueur, comme évoqué à l'article 104 de la loi n° 23-07.

Les ordonnateurs sont tenus de déposer leurs comptes administratifs, tandis que les comptables publics doivent déposer leurs comptes de gestion. Ces comptes sont certifiés par la Cour des comptes qui élabore un rapport relatif à la certification des comptes accompagnant le projet de loi portant règlement budgétaire (article 105 de la loi n° 23-07).

3.2.3 Le contrôle parlementaire

Il s'agit du contrôle prévu par les articles 106 à 109 de la loi n° 23-07. Le parlement composé de deux chambres, l'Assemblée populaire nationale et le Conseil de la nation, exerce son contrôle en amont, en cours et en aval de l'exécution du budget :

- en amont, le contrôle s'exerce sur le projet de lois de finances ;
- en cours, le contrôle s'exerce lors de l'exécution du budget ;
- en aval, le contrôle s'exerce à travers la loi de règlement budgétaire (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

Conclusion du chapitre I

En conclusion, ce premier chapitre a permis d'établir les fondements théoriques indispensables à une compréhension approfondie de la comptabilité publique.

Avec la promulgation de la loi n° 23-07 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière, la comptabilité publique bénéficie désormais d'une définition explicite qui converge avec celle de la comptabilité du secteur privé. Elle est conçue comme un système d'organisation de l'information financière des organismes publics, notamment, l'Etat, les collectivités locales, les Etablissements Publics Administratifs (EPA) et les Etablissements Publics de Santé (EPS). L'introduction de cette loi a également élargi le champ d'application de la comptabilité publique, mettant en exergue les opérations sur le patrimoine. Par ailleurs, une attention particulière est accordée au budget qui constitue la clé de voûte de la comptabilité publique. En effet, l'adoption de la Loi Organique n° 18-15 relative aux Lois de Finances (LOLF) a introduit de nouveaux concepts, de nouveaux processus budgétaires, en matière de préparation et d'exécution du budget. Elle représente ainsi le fondement juridique de la Modernisation des Systèmes Budgétaires (MSB).

La comptabilité publique est tenue par des agents distincts : les ordonnateurs et les comptables publics. Leurs catégories ainsi que leurs attributions sont définies rigoureusement par les dispositions de la loi n° 23-07. Plusieurs principes fondamentaux encadrent l'action de ces agents, parmi lesquels figurent le principe de distinction entre l'opportunité et la régularité, le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics, le principe de non-affectation des recettes aux dépenses, le principe d'annualité et, enfin, le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics sur lequel repose l'exécution des opérations publiques.

L'exécution des opérations de l'Etat, qu'elles soient budgétaires, de trésorerie ou patrimoniales, incombe aux ordonnateurs et aux comptables publics. L'exécution des opérations de recettes et de dépenses se réalise en deux phases : une phase administrative, placée sous la responsabilité de l'ordonnateur, et une phase comptable, qui relève du comptable public. En matière d'opérations de trésorerie, leur exécution incombe principalement au comptable public. Quant aux opérations patrimoniales, la gestion du patrimoine non financier relève de la compétence de chaque ordonnateur dans la limite de la part du patrimoine qu'il gère. Enfin, il convient de souligner que les opérations relatives à l'exécution des budgets sont soumises à un contrôle administratif, parlementaire et juridictionnel.

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Section 1 : Le contenu et les limites de la comptabilité de caisse

Section 2 : Le cadre de la réforme de la comptabilité publique en Algérie

Section 3 : Le passage vers la comptabilité en droits et obligations constatés en Algérie

Introduction du chapitre II

Ce chapitre vise à explorer plus en détail la portée de la réforme de la comptabilité publique en Algérie, tout en mettant en exergue le passage d'un système comptable basé sur la caisse vers un système fondé sur la constatation des droits et obligations.

En Algérie, la loi n° 90-21, modifiée et complétée, relative à la comptabilité publique ne retenait qu'un seul type de comptabilité qui est une comptabilité de caisse. Toutefois, cette méthode comptable, qui permet d'assurer un suivi efficace des flux de trésorerie, présente plusieurs limites.

A cet effet, l'Algérie s'est engagée dans un grand chantier de réforme du système comptable de l'Etat, visant à renforcer la transparence, la fiabilité et la pertinence de l'information comptable. Cette réforme trouve son ancrage juridique dans la Loi Organique n° 18-15 relative aux Lois de Finances (LOLF) ainsi que dans la loi n° 23-07 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière. Elle a pour objectif de placer la comptabilité de l'Etat dans une nouvelle perspective, marquée par le passage d'une comptabilité de caisse vers une comptabilité en droits et obligations constatés.

Le présent chapitre s'articule ainsi autour de trois sections complémentaires :

- **La première section**, intitulée Le contenu et les limites de la comptabilité de caisse, définit et caractérise la comptabilité de caisse avant d'en examiner les limites qui justifient la nécessité d'une réforme.
- **La deuxième section**, Le cadre de la réforme de la comptabilité publique en Algérie, s'intéresse au contexte de la réforme en identifiant ses axes et ses objectifs. Elle met également en lumière les finalités d'une telle réforme qui vise à adopter une comptabilité en droits et obligations constatés.
- **La troisième section**, Le passage vers la comptabilité en droits et obligations constatés en Algérie, présente les fondements et le périmètre de ce nouveau système comptable. Elle présente ensuite les référentiels comptables applicables, les documents comptables requis ainsi que les états financiers qui en résultent.

En définitive, ce chapitre constitue une base essentielle pour comprendre la réforme de la comptabilité publique en Algérie.

Section 1 : Le contenu et les limites de la comptabilité de caisse

La comptabilité de caisse est un système traditionnel de suivi des flux de trésorerie. Bien qu'elle présente certains avantages, elle souffre de nombreuses limites.

Dans cette section, nous aborderons d'abord la définition et les caractéristiques de la comptabilité de caisse (1.1) puis ses principales limites (1.2).

1.1 La définition et les caractéristiques de la comptabilité de caisse

La comptabilité de caisse, adoptée pour sa simplicité, est largement utilisée par les entités publiques afin d'assurer un suivi efficace des flux de trésorerie.

1.1.1 La définition de la comptabilité de caisse

La comptabilité de caisse, selon la norme comptable internationale du secteur public « Information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse », désigne une convention comptable qui ne comptabilise les opérations que lors de l'entrée ou de la sortie de la trésorerie (IPSASB, 2022).

Il s'agit d'une méthode comptable¹ qui enregistre les opérations au moment où elles affectent la trésorerie². En d'autres termes, tant qu'une opération n'a pas donné lieu à un mouvement de trésorerie, elle ne figure pas dans les comptes. En outre, cette méthode comptable rattache les opérations à l'exercice de l'année de leur exécution, quel que soit le moment du fait générateur.

Il y a lieu de noter que l'enregistrement comptable des opérations dans le cadre du système comptable de l'Etat se fait conformément à la Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT), qui est élaborée selon le principe de la comptabilité de caisse.

1.1.2 Les caractéristiques de la comptabilité de caisse

Montagnier (1981) souligne que la comptabilité de caisse a constitué le cadre comptable initialement adopté par les pays en voie de développement. Sa préoccupation majeure est le contrôle qui permet de s'assurer que l'exécutif n'a pas dépensé au-delà des crédits et que les comptables qui manipulent les fonds ne les détournent pas et s'acquittent des obligations administratives imposées par leur statut.

¹ « Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entité lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers. » (IPSASB, 2022, p. 2736)

² « La trésorerie comprend les fonds en caisse, les dépôts à vue et les équivalents de trésorerie. » (IPSASB, 2022, p. 2733)

La comptabilité de caisse est caractérisée par la simplicité des écritures comptables. Il s'agit seulement de traduire en écritures les opérations matérielles qui se déroulent sous la forme de remises de fonds (Montagnier, 1981).

Toutefois, bien que cette méthode comptable soit facile à tenir et assure une maîtrise des flux de trésorerie, son efficacité doit être examinée au regard des exigences de transparence et de performance. Cela conduit à s'interroger sur les éventuelles limites de la comptabilité de caisse.

1.2 Les limites de la comptabilité de caisse

Bien qu'elle présente certains avantages, la comptabilité de caisse souffre de nombreuses limites qui seront présentées progressivement.

1.2.1 Les limites en matière d'information comptable

Plusieurs chercheurs précisent que la comptabilité de caisse présente des limites en matière d'information comptable, dans la mesure où elle ne prend pas en compte le patrimoine de l'Etat ni les droits et obligations constatés.

Montagnier (1981) souligne que la comptabilité de caisse ne garde pas trace des biens durables acquis ou créés. Il explique que cette méthode comptable ne les saisit que fugitivement à travers le décaissement qu'engendre leur entrée dans le patrimoine public.

En outre, Montagnier (1981), Acha et Ghouini (2020) ainsi que Lande (2022) mentionnent tous que la comptabilité de caisse ignore les notions de créances et de dettes. En effet, si le comptable public ne procède à la comptabilisation des opérations que lors de l'entrée ou de la sortie de la trésorerie, conformément au principe de la comptabilité de caisse, comment saurait-il alors si l'ordonnateur a constaté une recette (créance) ou a engagé une dépense (dette) ? Les notions de créances et de dettes sont réellement ignorées dans le système comptable de caisse institué par la loi n° 90-21. De plus, Lande explique :

L'autre inconvénient majeur de cette méthode est de considérer tous les encaissements comme des recettes, alors que certaines d'entre elles sont des produits et d'autres des passifs qui généreront des déboursements futurs comme c'est le cas des emprunts. Il en va de même pour les décaissements qui sont tous assimilés à des dépenses sans faire la distinction entre les charges et les actifs qui sont des dépenses générant des gains futurs. (2022, pp. 153-154)

In fine, Berthier (1990) et Saïdj (1993), cités dans Lande et Rocher (2008, pp. 152-153), précisent que la description du patrimoine de l'Etat en comptabilité de caisse « *ne portait que sur les éléments financiers de celui-ci, à l'exclusion de tout élément physique* ». Belacel (2018) explique que les immobilisations corporelles et incorporelles, les stocks, les créances (droits constatés), les dettes (obligations constatées) et les engagements hors bilans ne font pas l'objet d'une comptabilisation.

Par conséquent, l'absence d'une appréciation comptable des immobilisations et de l'ensemble du patrimoine public dans la comptabilité de caisse rend aléatoire toute opération d'évaluation de la situation financière¹ et patrimoniale² de l'Etat et perd tout intérêt de son utilisation pour l'exécution, le suivi et la prévision des programmes correspondants (Acha & Ghouini, 2020).

Enfin, une telle comptabilité ne permet pas d'apprécier la réalité de la situation financière et patrimoniale de l'Etat, car elle ne fournit aucune information sur le patrimoine, les créances et les dettes, se limitant uniquement à l'enregistrement des encaissements et des décaissements. Il est donc nécessaire de dépasser cette méthode comptable qui ne reflète que la situation de la trésorerie.

1.2.2 Les insuffisances de la Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT)

La Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT) est le plan comptable utilisé par les comptables du Trésor pour la transcription des opérations financières publiques.

La NCT présente des insuffisances et lacunes qui ont été formulées par l'administration comme par les spécialistes (Bissaad, 2001). Au-delà de ses lacunes de fond, principalement représentées par l'absence de description du patrimoine, cette nomenclature présente en la forme des faiblesses liées à l'absence d'un langage commun avec la comptabilité privée. En effet, la connaissance de la comptabilité de l'entreprise est insuffisante à permettre d'interpréter les comptes de l'Etat. Ces derniers n'ont de signification que pour les agents formés aux techniques de la comptabilité publique (Montagnier, 1981).

L'examen de la NCT met en évidence plusieurs insuffisances qui entravent le bon fonctionnement du système comptable :

¹ La situation financière se définit comme la traduction financière et comptable de la notion de patrimoine (Cheurfa, 2022).

² Le patrimoine est défini comme étant l'ensemble des droits et obligations de l'Etat (Cheurfa, 2022) ainsi que l'ensemble des immobilisations et stocks.

- la rigidité de la technique de numérotation linéaire, qui permet difficilement l'injonction de nouveaux comptes ;
- les libellés très spécialisés des comptes dont la lecture ne peut être faite que par des agents spécialisés dans les techniques de la comptabilité publique ;
- l'absence de description du patrimoine et des droits constatés, étant donné que la comptabilité de l'Etat est organisée dans l'optique encaissements - décaissements ;
- l'absence de cadres similaires au compte de résultats et du bilan, propres à la comptabilité privée ;
- les difficultés d'une consolidation comptable des comptes du secteur public ;
- et les difficultés de centralisation dues à l'organisation du système comptable (Bissaad, 2001).

Il sied de noter que la NCT est devenue inadaptée à la nouvelle nomenclature budgétaire, d'où la nécessité de réviser ce plan comptable ou d'en élaborer un nouveau plus adapté.

1.2.3 Les insuffisances du système d'information¹

Dans le système comptable de l'Etat, l'exécution de la dépense publique est marquée par des délais extrêmement longs, entraînant d'importants délais de paiement aux créanciers de l'Etat et générant des surcoûts pour l'administration (Acha & Ghouini, 2020). Cette situation résulte de l'inadéquation du système d'information, qui ne permet pas une coordination efficace entre les acteurs chargés de l'exécution de la dépense.

Par conséquent, les difficultés de calcul des principaux agrégats et l'établissement des prévisions fiables est l'une des conséquences de l'absence d'un système d'information adéquat avec les besoins des services de la comptabilité (Acha & Ghouini, 2020).

1.2.4 Les limites dans le cas des traitements manuels

Dans un système comptable basé sur des traitements manuels, Acha et Ghouini (2020) distinguent les limites suivantes :

- la lourdeur dans le traitement de quelques types d'opérations comptables ainsi que dans la centralisation périodique ;
- la redondance des informations enregistrées, et ce, à chaque étape du parcours de l'opération comptable ;

¹ Le système d'information est un ensemble organisé de ressources qui sert à collecter l'information et à la diffuser dans un environnement donné (De Courcy, 1992, cité dans Acha et Ghouini, 2020).

- et le retard dans la clôture des périodes comptables dû au volume conséquent d'opérations à gérer au niveau de la Trésorerie et à centraliser au niveau de l'ACCT.

Ces insuffisances expliquent clairement que le système comptable de caisse ne s'est pas adapté aux nouvelles techniques de traitement de données.

1.2.5 Les limites liées à l'absence d'un système d'information intégré

Selon Acha et Ghouini (2020), l'absence totale d'intégration¹, qu'elle soit intra ou inter-poste comptable, constitue un obstacle majeur.

En fait, la saisie redondante et répétée d'une même opération comptable à différentes étapes du processus et par différents intervenants accroît les risques d'erreurs et de perte d'informations.

L'absence d'un système d'information intégré ne permet non plus de disposer d'éléments et d'états statistiques pouvant aider à une meilleure répartition des tâches ni d'indicateurs permettant aux décideurs une prise de décision optimale.

Khechaimia (2022) souligne également que sans système d'information intégré², il n'y aura pas de support pour la comptabilité en droits et obligations constatés.

Finalement, la comptabilité de caisse ne permet pas d'avoir une vision exhaustive de la situation financière et patrimoniale de l'Etat. De plus, la NCT, établie selon le principe de la comptabilité de caisse, a atteint ses limites. Et encore, le système d'information, fragmenté et incomplet, ne permet pas de servir d'outil d'aide à la prise de décisions. A cet effet, la réforme de la comptabilité publique s'impose comme une nécessité.

¹ L'intégration peut être définie comme un effort d'amélioration de l'efficacité globale en liant les éléments au moyen de réseaux de communication pour obtenir une meilleure réactivité et efficacité du système global comparé avec les opérations isolées de ses composants (Acha & Ghouini, 2020).

² Un système d'information est intégré quand les logiques propres de chaque fonction et les liaisons entre ses fonctions sont transparentes à l'utilisateur opérationnel, qui travaille selon des processus métiers transverses où la mesure de la performance opérationnelle se fait sur la base d'indicateurs par processus (Acha & Ghouini, 2020).

Section 2 : Le cadre de la réforme de la comptabilité publique en Algérie

En raison des limites de la comptabilité de caisse, l'Algérie a rejoint le mouvement international de réformes de la comptabilité publique¹ en s'alignant sur les standards internationaux² (IPSASB³).

Dans cette section, les grands axes de la réforme de la comptabilité publique (2.1) seront d'abord analysés. Puis, seront présentés les objectifs de cette réforme (2.2) ainsi que ses finalités (2.3).

2.1 Les axes de la réforme de la comptabilité publique

La réforme de la comptabilité publique vise à adopter une comptabilité générale en droits et obligations constatés, inspirée des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS), tout en maintenant la comptabilité budgétaire dite de caisse⁴.

Les travaux relatifs à cette réforme ont été lancés par la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité (DGTC) à la suite de la promulgation de la LOLF et s'articulent autour de deux grands axes : le cadre législatif et réglementaire ainsi que le cadre normatif de la comptabilité publique.

2.1.1 Le cadre législatif et réglementaire : la loi n° 23-07 du 21 juin 2023 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière

Après l'entrée en vigueur de la LOLF, qui constitue le premier jalon de la réforme des finances publiques en Algérie, une réforme de la loi n° 90-21 du 15 août 1990, modifiée et complétée, relative à la comptabilité publique était devenue indispensable. Et ce, afin d'accompagner la réforme budgétaire instituée par la LOLF, notamment dans la phase d'exécution budgétaire et comptable.

La mise en place de la LOLF a introduit de nouveaux concepts et processus en matière de préparation et d'exécution budgétaires. Ainsi, cela a créé une refonte intégrale du cadre légal régissant la comptabilité publique, institué initialement par la loi n° 90-21. Cette dernière est

¹ Une réforme est un changement organisationnel radical qui touche un pays ou un secteur d'activité en vue d'améliorer la situation préexistante (Khechaimia, 2022). Par conséquent, une réforme de la comptabilité publique désigne l'ensemble des modifications apportées aux principes, règles et procédures comptables en vue d'améliorer la performance du système comptable.

² Les standards internationaux en matière des finances publiques désignent l'ensemble des règles et de bonnes pratiques de référence pour la gestion des finances publiques élaborés par les institutions et les organisations financières internationales (Khechaimia, 2022).

³ IPSASB est l'acronyme de *International Public Sector Accounting Standards Board*.

⁴ Ce maintien se justifie par le fait qu'elle permet un suivi rigoureux de l'exécution budgétaire des recettes et des dépenses publiques (Fekrach, 2023).

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

abrogée et remplacée par la loi n° 23-07 du 21 juin 2023 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière.

La loi n° 23-07 constitue donc le deuxième jalon de la réforme des finances publiques en Algérie. Il s'agit d'un cadrage des activités financières des organismes publics aussi bien en matière d'exécution des budgets ainsi qu'en matière de gestion financière¹ analogue à celle des entités économiques, ce qui fait d'elle une déclinaison opérationnelle du nouveau management public institué par la LOLF (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

Vous vous demandez éventuellement quelle est la relation entre la LOLF et la loi n° 23-07 ? La relation entre ces deux lois est une relation de complémentarité, car si la LOLF traite essentiellement de la préparation des lois de finances, leur contenu, leur mode de présentation et leur adoption par le parlement, la loi n° 23-07 fixe les règles d'exécution budgétaire et comptable des lois de finances.

La loi n° 23-07, constituée de cinq (05) titres subdivisés en quatorze (14) chapitres, totalisant cent dix-sept (117) articles, a introduit plusieurs nouveautés qui n'étaient pas prévues dans la loi n° 90-21 (voir annexe n° 1).

A l'instar des autres lois, certaines dispositions de la loi n° 23-07 nécessitent pour leur mise en œuvre des textes d'application. A cet effet, dix décrets exécutifs ont été publiés à ce jour :

- le décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique ;
- le décret exécutif n° 24-91 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant la procédure de paiement par accreditif des dépenses publiques ;
- le décret exécutif n° 24-92 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant les conditions et les modalités de suppléance, de délégation de signature et de désignation d'intérimaire ;
- le décret exécutif n° 24-93 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant les catégories des correspondants du Trésor et les modalités de fonctionnement des comptes de dépôt de fonds ;

¹ L'introduction de la notion de gestion financière dans l'intitulé de la loi n° 23-07 confirme l'instauration d'un nouveau mode de management public axé sur la performance et les résultats (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024). C'est le nouveau management public !

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

- le décret exécutif n° 24-343 du 11 Rabie Ethani 1446 correspondant au 14 octobre 2024 fixant les modalités de nomination et d'agrément des comptables publics ;
- le décret exécutif n° 24-344 du 11 Rabie Ethani 1446 correspondant au 14 octobre 2024 fixant la procédure de réquisition des comptables publics par les ordonnateurs ;
- le décret exécutif n° 24-345 du 11 Rabie Ethani 1446 correspondant au 14 octobre 2024 fixant les conditions de mise en jeu de la responsabilité pécuniaire des comptables publics et les procédures d'apurement des débits ;
- le décret exécutif n° 24-346 du 11 Rabie Ethani 1446 correspondant au 14 octobre 2024 fixant les modalités de création, d'organisation, de fonctionnement et de contrôle des régies de recettes et / ou de dépenses ;
- le décret exécutif n° 24-347 du 11 Rabie Ethani 1446 correspondant au 14 octobre 2024 fixant les modalités d'exercice du contrôle budgétaire ;
- le décret exécutif n° 24-358 du 5 Joumada El Oula 1446 correspondant au 7 novembre 2024 fixant les délais de paiement des dépenses, les modalités de recouvrement des recettes, et les conditions d'admission en non valeurs (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2025).

La DGTC a également cité les arrêtés pris en application des décrets exécutifs mis en application de la loi n° 23-07 qui sont de nature ministérielle. Ces arrêtés sont au nombre de sept dont :

- l'arrêté du 15 Octobre 2024, fixant le contenu et la forme des documents comptables ainsi que le compte administratif (publié au Journal officiel) ;
- l'arrêté n°157 du 17 novembre 2024, portant le Plan Comptable de l'Etat¹ (signé, non encore publié au Journal officiel) ;
- l'arrêté portant les normes comptables (en cours de finalisation au niveau des services de la DGTC) ;
- l'arrêté fixant le contenu et la forme des documents et registres de la comptabilité générale de l'Etat (en cours de finalisation au niveau des services de la DGTC) ;
- l'arrêté fixant le contenu et la forme des états financiers (en cours de finalisation au niveau des services de la DGTC) ;

¹ Il est précisé dans l'instruction n° 21 du 29 décembre 2024 portant mise en œuvre du Plan Comptable de l'Etat qu'à compter du 02 janvier 2025 les opérations comptables de l'Etat seront effectuées conformément au Plan Comptable de l'Etat annexé à l'arrêté n°157 du 17 novembre 2024, portant le Plan Comptable de l'Etat. Et ce, via le Système d'Information du Trésor (SIT).

- l'arrêté fixant le contenu et la forme des états comptables tenus par les comptables publics et le compte de gestion (en cours de finalisation au niveau des services de la DGTC) ;
- le projet d'arrêté relatif à la tenue de la comptabilité d'analyse des coûts, dont l'élaboration est différée jusqu'à la mise en œuvre de la comptabilité générale de l'Etat, car son objet en est tributaire.

2.1.2 Le cadre normatif de la comptabilité publique : vers une comptabilité tridimensionnelle

La loi n° 90-21, modifiée et complétée, relative à la comptabilité publique ne retenait qu'un seul type de comptabilité, qui est une comptabilité de caisse. En revanche, la nouvelle architecture du système de la comptabilité publique, à travers les dispositions de la LOLF, prévoit un cadre comptable tridimensionnel.

Selon l'article 65 de la LOLF, la comptabilité publique doit désormais intégrer, en plus de la comptabilité budgétaire de caisse, une comptabilité générale fondée sur le principe des droits et obligations constatés ainsi qu'une comptabilité d'analyse des coûts « *axée sur le contrôle de gestion, la mesure de la performance et l'audit interne* » (Belacel, 2018, p. 468).

Dans le même sillage, l'article 80 de la loi n° 23-07 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière, qui a remplacé la loi n° 90-21, établit également ces trois types de comptabilité.

Il sied de noter que ces différentes comptabilités « *ne sont pas détachées les unes des autres, une même opération pouvant apparaître dans les trois, elles s'appuient sur des informations identiques, passées presque par les mêmes acteurs et résultent de la même réalité financière de l'État, avec des objectifs différents et des particularités exclusives.* » (Belacel, 2018, p. 421)

In fine, la comptabilité publique, dans le cadre de la LOLF et de la loi n° 23-07, est désormais une comptabilité tridimensionnelle qui permettra de rendre compte de l'exécution budgétaire dans un système de caisse, de rendre compte de l'état du patrimoine et de la situation financière dans un système d'exercice en droits et obligations constatés et enfin de produire une analyse des coûts (Milot, 2013)¹.

¹ Cité dans (Cheurfa, 2022, p. 333).

2.1.2.1 La comptabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire a pour objet de retracer, pour l'exercice concerné, les opérations d'exécution du budget de l'Etat en recettes et en dépenses conformément à la nomenclature budgétaire (article 8 du décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique).

Il s'agit d'une comptabilité de caisse qui s'intéresse uniquement aux encaissements et aux décaissements de recettes et de dépenses.

Tenue conjointement par l'ordonnateur et le comptable public, la comptabilité budgétaire comporte :

- en phase administrative, une comptabilité d'engagement tenue par les ordonnateurs relative à l'exécution des recettes et des dépenses ;
- en phase comptable, une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires fondée sur le principe de la comptabilité de caisse tenue par les comptables publics.

Il convient de noter qu'en comptabilité des engagements, les dépenses budgétaires sont comptabilisées au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont engagées. Selon Belacel (2018), la comptabilité budgétaire des engagements est un levier de contrôle et de gestion pluriannuelle.

En revanche, en comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires, les recettes et les dépenses sont comptabilisées au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées ou payées par les comptables publics (principe de la comptabilité de caisse). Elle est donc considérée comme étant un levier de contrôle et de gestion annuelle (Belacel, 2018).

Cette comptabilité de caisse permet de dégager un résultat qui correspond à la différence entre les recettes encaissées et les dépenses payées sur le budget et les comptes spéciaux du Trésor au titre de l'exercice considéré.

Le tableau présenté à la page suivante illustre ce que retrace la comptabilité budgétaire tenue par les ordonnateurs et celle tenue par les comptables publics.

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Tableau 7 : Les opérations retracées par les ordonnateurs et les comptables publics dans la comptabilité budgétaire

Comptabilité budgétaire tenue par les ordonnateurs		Comptabilité budgétaire tenue par les comptables publics	
En matière de recettes	<ul style="list-style-type: none"> - les recettes constatées et liquidées ; - les ordres de recettes émis ainsi que les ordres de réduction ou d'annulation ; - le suivi des recouvrements effectués sur les ordres de recettes. 	En matière de recettes	<ul style="list-style-type: none"> - la prise en charge des ordres de recettes ; - les recouvrements effectués ; - les restes à recouvrer.
En matière de dépenses	<ul style="list-style-type: none"> - les autorisations d'engagement et les crédits de paiement ouverts ou notifiés ainsi que les mouvements de crédits de paiement ; - les engagements effectués ; - le montant des ordonnances ou mandats émis ; - les crédits de paiement disponibles ; - les restes à payer. 	En matière de dépenses	<ul style="list-style-type: none"> - les autorisations d'engagement et leurs modifications successives ; - les crédits de paiement ouverts ou notifiés ainsi que les mouvements de crédits de paiement ; - les ordonnances ou mandats admis en dépense ; - le solde disponible.

Source : Elaboré par nos soins sur la base du décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique.

La comptabilité budgétaire tenue par les ordonnateurs génère un compte administratif¹, déposé à la Cour des comptes (voir le modèle présenté à l'arrêté du 12 Rabie Ethani 1446 correspondant au 15 octobre 2024 fixant le contenu et la forme des documents comptables ainsi que le compte administratif). En parallèle, la comptabilité budgétaire tenue par les comptables publics génère un compte de gestion², déposé également à la Cour des comptes.

2.1.2.2 La comptabilité générale

La comptabilité générale, qui constitue le pivot du système comptable de l'Etat, a pour objet de décrire les mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entité concernée. Elle s'applique à l'Etat, aux collectivités locales, aux EPA, aux EPS et aux autres personnes morales chargées de l'exécution de tout ou partie d'un programme de l'Etat,

¹ Le compte administratif est un document annuel qui reprend l'ensemble des opérations budgétaires exécutées par l'ordonnateur, en recettes et en dépenses (article 7 de l'arrêté du 12 Rabie Ethani 1446 correspondant au 15 octobre 2024 fixant le contenu et la forme des documents comptables ainsi que le compte administratif).

² Le compte de gestion est un document par lequel les comptables publics rendent compte, en fin d'année, de leurs opérations (Ministère des finances, 2007).

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

comme stipulé à l'article 34 du décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique.

La comptabilité générale est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations et elle est tenue en partie double¹ (débit-crédit), exclusivement, par le comptable public. Selon l'article 88 de la loi n° 23-07, cette comptabilité permet de retracer :

- les opérations budgétaires ;
- les opérations de trésorerie ;
- les opérations faites avec les tiers et les opérations d'attente et de régularisation ;
- l'inventaire des existants, des biens mobiliers et immobiliers, des stocks et des valeurs inactives ;
- les amortissements, les provisions, les produits et les charges rattachés à l'exercice.

L'article 45 du décret exécutif n° 24-90 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique stipule que pour assurer la tenue de la comptabilité générale et la production des états financiers, le comptable public doit tenir les documents comptables suivants :

- le livre journal ;
- les livres auxiliaires ;
- le grand livre ;
- et la balance générale des comptes.

Par conséquent, en vertu de l'article 46 du décret susvisé, les comptables publics transmettent aux comptables centralisateurs de rattachement, mensuellement et en fin d'exercice, la balance générale des comptes appuyée des pièces justificatives. Ils transmettent également, en fin d'exercice, les états financiers à la Cour des comptes, pour certification.

Les états financiers ainsi que la balance générale des comptes constituent le compte général de l'Etat², qui est établi par le ministre chargé des finances.

¹ La partie double est le principe de base de la comptabilité. Il signifie que chaque écriture dans un compte doit avoir une contrepartie symétrique dans un autre compte. Ainsi, tout montant porté en comptabilité sera transcrit deux fois : une fois au débit ou au crédit d'un compte et une seconde fois au crédit ou au débit d'un autre compte (Kemche, 2022).

² Le compte général de l'Etat présente l'ensemble des informations permettant de fournir une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'Etat (article 96, alinéa 1, de la loi n° 23-07).

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

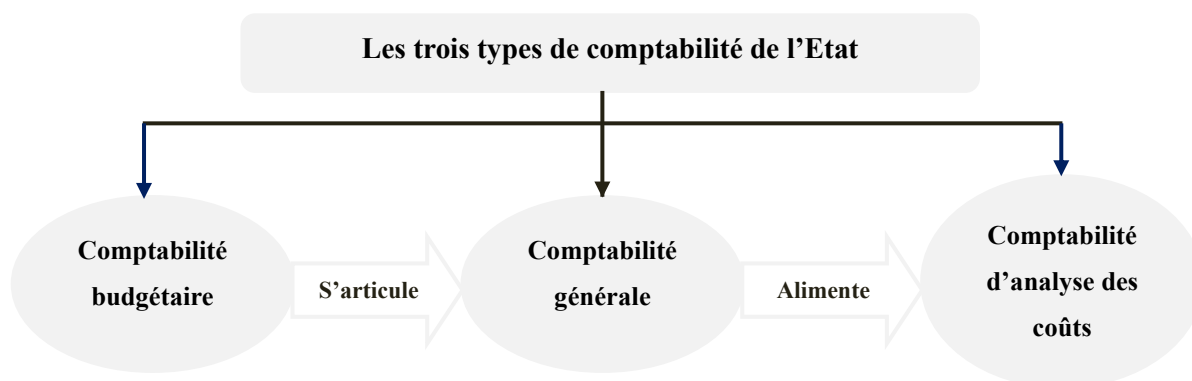
Enfin, il y a lieu de préciser que la comptabilité générale doit fournir des informations utiles pour l'élaboration du budget et la compréhension de son exécution. Même si les règles budgétaires gardent leur autonomie et leur logique propre, il doit exister des relations simples entre la comptabilité budgétaire, chargée de l'enregistrement des encaissements et des décaissements, et les restitutions comptables que fournit la comptabilité générale (Fahas et al., 2022).

2.1.2.3 La comptabilité d'analyse des coûts

La comptabilité d'analyse des coûts, une comptabilité à usage interne de l'ordonnateur, a pour objet d'analyser le coût des différentes actions engagées dans le cadre des programmes, afin de permettre l'évaluation de leur performance (article 92 de la loi n° 23-07).

Tenue par les ordonnateurs, la comptabilité d'analyse des coûts est fondée sur les données de la comptabilité générale (article 93 de la loi n° 23-07). La figure suivante illustre le lien existant entre les trois types de comptabilité de l'Etat :

Figure 3 : Les trois types de comptabilité de l'Etat

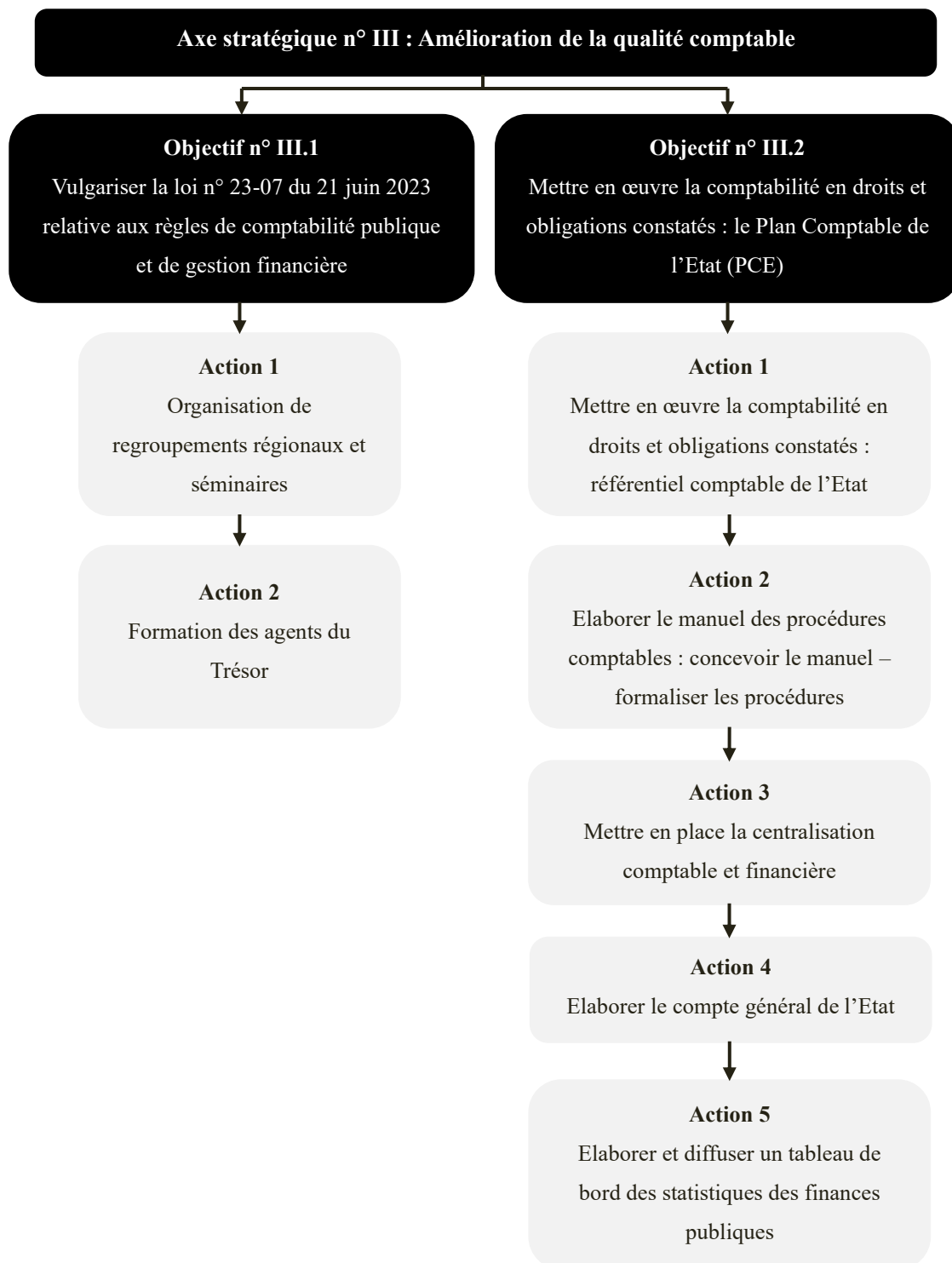


Source : Reproduite à partir de « La réforme comptable de l'Etat en Algérie et la nécessité de la mise en place du système d'information intégré », par Acha, F. & Ghouini, L., 2020, *Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale*, 14 (1), p. 380.

Il est nécessaire de noter que la comptabilité d'analyse des coûts ne doit pas être confondue avec la comptabilité analytique. Elle est plus spécialement destinée à compléter l'information du parlement sur les moyens budgétaires affectés à la réalisation des actions prévues au sein des programmes (Catteau, 2016).

Pour conclure ce titre, il sied de mentionner que les grands axes de la réforme de la comptabilité publique sont déclinés, à travers le Contrat d'Objectifs et de Performance (COP), en deux objectifs stratégiques déclinés à leur tour en actions, tels qu'illustrés dans la figure ci-après.

Figure 4 : La déclinaison des grands axes de la réforme de la comptabilité publique à travers le COP



Source : Reproduite à partir de « Réforme de la comptabilité publique : Vers l'amélioration de la qualité comptable », par la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité. (2025). DGTC. <https://tresor.mf.gov.dz/reforme-comptable/> (consulté le 20 février 2025).

Enfin, la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité (2025) souligne que l'architecture actuelle de la comptabilité publique s'adosse aux normes et standards internationaux pour la mise en œuvre d'une comptabilité en droits et obligations constatés.

2.2 Les objectifs de la réforme de la comptabilité publique

La réforme de la comptabilité publique, visant le passage d'une comptabilité générale de caisse vers une comptabilité générale en droits et obligations constatés, prévoit d'atteindre l'ensemble des objectifs suivants :

- l'amélioration de l'efficacité de la dépense publique à travers, notamment, la disponibilité d'informations pertinentes, fiables et sincères ;
- l'établissement des comptes de l'Etat reflétant fidèlement son patrimoine et sa situation financière¹ ;
- la garantie d'une soutenabilité budgétaire par la constatation des droits et obligations au titre de l'exercice considéré ;
- l'alignement sur les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) ;
- et la contribution à la conception des politiques publiques et à leur évaluation à travers la mesure de leurs impacts en termes d'évolution financière et patrimoniale (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2025).

2.3 Les finalités de la réforme de la comptabilité publique

La DGTC souligne que la comptabilité budgétaire, la comptabilité générale et la comptabilité d'analyse des coûts sont fondamentalement différentes quant aux périmètres et finalités, mais s'articulent entre elles, permettant à travers ces articulations à fournir des restitutions : des informations financières et comptables, des agrégats et ratios ainsi que des analyses de comptes, qui serviront d'outils d'aide à la décision. Leur exploitation, par divers utilisateurs, vise à :

- axer la gestion publique sur les résultats et permettre la mesure de la performance ;
- renforcer la qualité du *reporting*² à l'adresse, notamment, des décideurs ;
- améliorer la qualité des prévisions budgétaires ;
- moderniser, en continue, les processus métier qui ont permis leur élaboration ;
- et mettre à disposition, une information budgétaire et comptable exhaustive.

¹ La réforme de la comptabilité publique permettra de générer des états financiers qui reflètent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice (Fekrach, 2023).

² Le *reporting*, dans ce cas, désigne le processus de collecte, d'analyse et de communication des informations financières et comptables à destination des décideurs.

Section 3 : Le passage vers la comptabilité en droits et obligations constatés en Algérie

Le cœur de la réforme de la comptabilité publique en Algérie réside dans l'adoption d'une comptabilité générale fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations de l'Etat, des collectivités locales, des EPA et des EPS.

Aux côtés de la comptabilité budgétaire fondée sur le principe de caisse¹, l'Etat doit tenir désormais une comptabilité générale en droits et obligations constatés, qui s'inspire des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS). Cette nouvelle comptabilité passe par la refonte du cadre conceptuel et des normes comptables, à partir du plan comptable emprunté à l'entreprise et adapté aux spécificités de l'Etat (Acha & Ghouini, 2020), permettant ainsi de produire les états financiers de l'Etat.

Dans cette section, les fondements et le périmètre de la comptabilité en droits et obligations constatés (3.1) seront d'abord abordés. Ensuite, seront présentés les référentiels comptables applicables (3.2). Enfin, les documents comptables (3.3) ainsi que les états financiers (3.4) seront analysés.

3.1 Les fondements et le périmètre de la comptabilité en droits et obligations constatés

La comptabilité en droits et obligations constatés, ou simplement comptabilité en droits constatés, est désignée par une diversité de dénominations.

La DGTC emploie couramment l'expression de comptabilité en droits et obligations constatés dans ses publications officielles, notamment les plus récentes diffusées sur son site web. Par exemple, nous pouvons citer : « *La réforme comptable visant à introduire une comptabilité en droits et obligations constatés ...* » (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2025)

De même, Madame Ouahiba MOUSSA (Directrice des Systèmes d'Information au sein de la DGTC) et Monsieur Khaled MESSAOUDI (Inspecteur Divisionnaire au sein de la Direction Régionale du Trésor de Tlemcen) ont utilisé ce concept dans leurs articles intitulés respectivement : « Le Système d'Information du Trésor (SIT) une valeur ajoutée pour la réforme

¹ Les expériences observées sur le plan international en matière de transition vers la comptabilité d'exercice (ou en droits et obligations constatés) permettent d'affirmer que ce passage n'a pas toujours été accompagné par un abandon de la comptabilité de caisse (Cheurfa, 2022), c'est-à-dire, la comptabilité budgétaire. Par contre, l'ancienne comptabilité générale, qui repose sur le principe de la comptabilité de caisse, sera remplacée par la comptabilité générale reposant sur le principe de la constatation des droits et obligations.

budgétaire et comptable et levier de sa réussite : le début de l'histoire » et « La comptabilité publique en Algérie : de la comptabilité de caisse à la comptabilité en droits et obligations constatés ».

Par ailleurs, les notions de comptabilité générale et de comptabilité d'exercice¹ sont également utilisées comme synonymes de comptabilité en droits et obligations constatés. L'article 65 de la LOLF fait référence à la comptabilité générale qui est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations, tandis que l'article 88 de la loi n° 23-07 qualifie la comptabilité générale de comptabilité d'exercice.

Dans la littérature académique, plusieurs chercheurs, à l'instar de Belacel (2018), Rouina (2019) et Cheurfa (2022) emploient l'expression de comptabilité patrimoniale, du fait qu'elle permet de retracer le patrimoine de l'Etat. D'autres auteurs, comme Fahas, Fela et Belouti (2022) privilégient le terme de comptabilité d'engagement².

Il sied de noter que les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) font usage des concepts de comptabilité d'exercice et de comptabilité d'engagement.

Dans le cadre de ce mémoire de master, nous avons choisi d'adopter la dénomination comptabilité en droits et obligations constatés, en raison de sa récurrence dans les publications officielles de la DGTC ainsi que dans les articles rédigés par ses cadres. De plus, la LOLF et la loi n° 23-07 font explicitement référence au principe de la constatation des droits et obligations.

3.1.1 La définition et les principes de la comptabilité en droits et obligations constatés

Tout d'abord, le principe de la constatation des droits et obligations signifie que les opérations réalisées par l'Etat sont décrites en comptabilité dès la naissance des droits et obligations affectant le patrimoine, qu'il y ait ou non un mouvement simultané de trésorerie (Kemche, 2022).

Ce principe est étroitement lié à la notion du fait générateur³. Selon Boumediene (2021), tenir une comptabilité en droits et obligations constatés permet de rattacher à un exercice les charges et les produits dès le fait générateur. Il souligne que ce principe donne un aperçu plus

¹ On mentionne souvent la comptabilité d'exercice comme un synonyme de comptabilité en droits constatés (Kott, 2022).

² Kott (2022) affirme que les sciences de gestion utilisent volontiers la notion de comptabilité d'engagement comme synonyme de comptabilité en droits constatés. Cette dernière est toutefois privilégiée pour éviter la confusion avec la notion d'autorisation d'engagement utilisée en comptabilité budgétaire (Chantiri-Chaudemanche, 2022).

³ Le fait générateur est tout événement dont la survenance donne lieu à une obligation de paiement ou à un droit de perception d'une somme d'argent.

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

précis des comptes, puisque les opérations qui ont pris naissance dans l'année, mais qui n'ont pas donné lieu à un encaissement ou à un décaissement sont rattachées à l'exercice comptable sous forme de créances ou de dettes. Boumediene (2021) explique que dans le cas où l'Etat passe une commande en novembre, mais procède au paiement l'année suivante, l'engagement sera comptabilisé au titre de l'exercice au cours duquel la commande aura été passée.

La comptabilité en droits et obligations constatés est définie, selon la norme comptable internationale du secteur public numéro 1 « Présentation des états financiers », comme la convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie). En conséquence, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et enregistrés dans les états financiers des exercices auxquels ils se rapportent. Les éléments comptabilisés sont les actifs, les passifs, l'actif net/situation nette, les produits et les charges (IPSASB, 2022).

Enfin, les principes de cette nouvelle comptabilité sont : la comptabilisation en droits et obligations constatés, l'harmonisation des normes comptables et la certification des comptes.

➤ *La comptabilisation en droits et obligations constatés*

La comptabilisation en droits et obligations constatés¹ permet d'offrir une vision plus complète et précise de la situation financière d'une entité. Elle implique d'enregistrer dans les comptes toutes les créances (droits) et toutes les dettes (obligations) d'une entité dès qu'elles sont acquises ou contractées, indépendamment du moment où les flux de trésorerie correspondants sont réalisés. Cette méthode est essentielle pour la préparation des états financiers selon le principe de la comptabilité d'exercice (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

En fin d'exercice, les opérations qui ont pris naissance dans l'année, mais qui n'ont pas donné lieu à un encaissement ou à un décaissement sont rattachées à l'exercice comptable sous forme de produits à recevoir (créances) ou de charges à payer (dettes). Quant aux actifs comptabilisés, ils peuvent être financiers, corporels ou incorporels (Institut de la Gestion Publique et du Développement Economique, 2007).

¹ L'objectif premier assigné à la comptabilisation en droits et obligations constatés est de pallier les limites de la comptabilité de caisse, notamment en matière de sincérité des informations produites (Adam et al, 2010, cités dans Cheurfa, 2022, p. 334).

➤ *L'harmonisation des normes comptables*

L'harmonisation des normes comptables consiste pour chaque Etat de suivre des normes comptables précises, en référence aux normes comptables internationales du secteur public (IPSAS), tout en répondant au recueil des normes comptables de l'Etat, et ce, afin de s'adapter à son environnement propre (Boumediene, 2021).

➤ *La certification des comptes*

La certification des comptes se définit comme l'examen de la fiabilité des méthodes comptables utilisées pour garantir la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat. Ces derniers sont certifiés par la Cour des comptes, conformément à l'article 105 de la loi n° 23-07 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière.

Amghar souligne que « *les réformes de la comptabilité sont toujours couplées à l'exigence de certification des comptes qui, in fine, n'est autre que le contrôle de la qualité de l'information comptable par un auditeur externe* » (2011, p. 23).

Une information comptable de qualité doit être produite dans le respect des principes de régularité et de sincérité. La régularité assure l'intelligibilité et la comparabilité des états financiers dans le temps et dans l'espace. Par ailleurs, « *l'application des règles par le comptable doit être réalisée dans un esprit de sincérité* » (Michaïlesco, 2010, p. 1024). Une information comptable est sincère si elle présente les caractères d'objectivité et de vérifiabilité, de régularité, d'exhaustivité, de prudence et de cohérence des informations comptables au cours des périodes successives. Enfin, la qualité de l'information comptable est également synonyme d'image fidèle (Michaïlesco, 2010).

Finalement, la qualité comptable se mesure par le triptyque « régularité, sincérité et fidélité », dont la certification relève de la Cour des comptes.

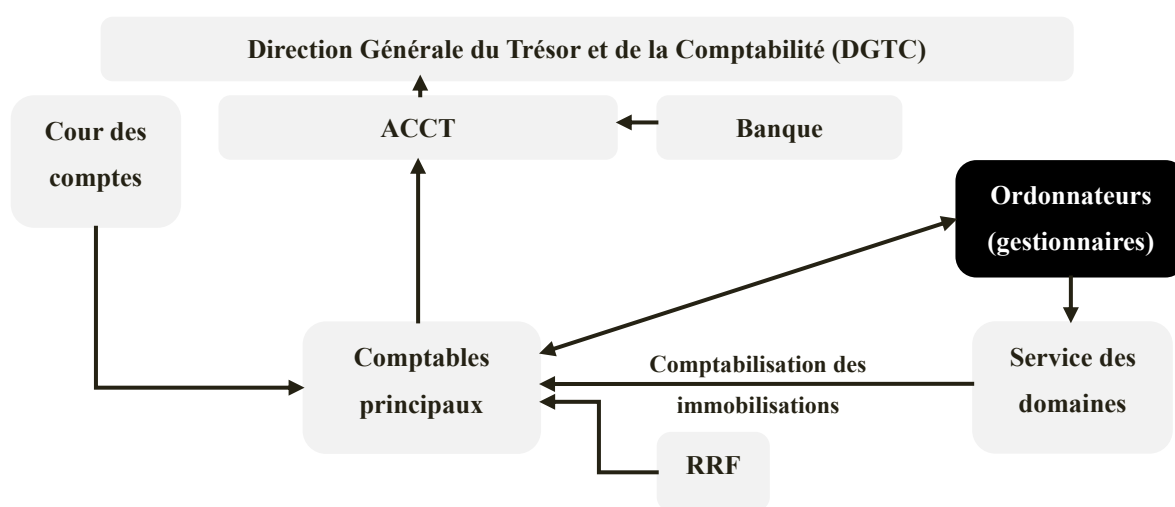
3.1.2 Le périmètre de la comptabilité en droits et obligations constatés

La mise en œuvre du Plan Comptable de l'Etat (PCE) optique patrimoniale implique, en plus du recensement préalable des immobilisations, des droits et obligations constatés, la restructuration du processus d'exécution de la dépense ainsi que la réorganisation de la comptabilité des comptables secondaires devant prendre en charge la comptabilisation des immobilisations corporelles. Ce dernier point est un prérequis important pour la comptabilisation effective des immobilisations corporelles nouvellement acquises (Acha & Ghouini, 2020).

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

De cela, Acha et Ghouini (2020) constatent que l'adoption de la comptabilité en droits et obligations constatés implique une extension importante du périmètre du système comptable. Le nouveau système comptable doit intégrer, en plus des comptables du Trésor et des comptables publics tenant une comptabilité de l'Etat (RRF¹), les ordonnateurs et les nouveaux gestionnaires publics² chargés de l'application des nouvelles règles comptables, impliquant une évolution des rôles des intervenants et des acteurs à travers une organisation et des procédures nouvelles, renforcées par la mise en place d'un système d'information intégré³ (Acha & Ghouini, 2020).

Figure 5 : Le réseau assurant la tenue de la nouvelle comptabilité de l'Etat



Source : Adaptée de de « La réforme comptable de l'Etat en Algérie et la nécessité de la mise en place du système d'information intégré », par Acha, F. & Ghouini, L., 2020, Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, 14 (1), p. 383.

3.1.3 La distinction entre la comptabilité de caisse et la comptabilité en droits et obligations constatés

La comptabilité de caisse et la comptabilité en droits et obligations constatés sont distinctes et reposent sur des méthodes comptables différentes.

Nous allons mettre en évidence les principales différences entre ces deux comptabilités dans le tableau ci-après.

¹ RRF est l'acronyme de Receveurs des Régies Financières. Ces derniers regroupent : les receveurs des impôts, les chefs d'inspections des domaines, les conservateurs fonciers et les receveurs des douanes.

² « La déclinaison opérationnelle des programmes a entraîné l'apparition de nouveaux gestionnaires publics chargés de la mise en application du budget au format LOLF. ... » (Catteau, 2016, p. 105). A cet effet, une nouvelle catégorie d'ordonnateurs a été ajoutée, celle des ordonnateurs territoriaux du budget de l'Etat (article 5 de la loi n° 23-07).

³ L'article 81 de la loi n° 23-07 stipule l'exigence d'un système d'information intégré pour la tenue de la comptabilité publique.

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Tableau 8 : La distinction entre la comptabilité de caisse et la comptabilité en droits et obligations constatés

	Comptabilité de caisse	Comptabilité en droits et obligations constatés
Opérations retracées	Opérations budgétaires (recettes & dépenses)	Ensemble des opérations de l'Etat ¹
Fait générateur	Encaissement / Décaissement	Événement donnant lieu à un droit d'encaissement ou à une obligation de décaissement
Rattachement des opérations à l'exercice	Les recettes et les dépenses sont rattachées à l'exercice de l'année de l'encaissement ou du décaissement	Toutes les opérations sont rattachées à l'exercice au cours duquel naissent ou s'éteignent les droits et obligations
Mode de valorisation	Comptabilité de flux (absence de valorisation du patrimoine public)	Comptabilité de flux et de stocks (valorisation monétaire de l'ensemble des actifs et passifs)
Complexité	Plus simple	Plus complexe
Vision financière	Visibilité immédiate sur les flux de trésorerie	Image plus complète des performances financières
Public cible	Parlement	Gestionnaires publics et investisseurs
Finalité	Contrôle budgétaire	Image fidèle
Résultat	Variation de la caisse	Etats financiers
Avantages	Simplicité et facilité d'application	Mesure de la performance financière
Inconvénients	Vision limitée des performances financières	Complexe et nécessite des connaissances comptables avancées

Source : Adaptée de « Néolibéralisme, new public management et comptabilité(s) : trois décennies de réformes comptables en Belgique », par Piron D. et Legrand F., 2019, dans « Comptabilité publique : état des lieux et mise en œuvre dans les différentes entités belges », par Bayenet B., Bourgeois M. et Rion, P., Larcier, Bruxelles, Belgique, p.72.

3.2 Les référentiels comptables applicables

La mise en œuvre d'une comptabilité en droits et obligations constatés nécessite l'élaboration d'un référentiel comptable comprenant : un cadre conceptuel propre à cette nouvelle comptabilité, un recueil des normes comptables de l'Etat inspirées des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) et un plan comptable permettant l'établissement des états financiers.

¹ La comptabilité en droits et obligations constatés retrace l'ensemble des opérations de l'Etat, y compris celles qui ne donnent pas lieu à des recettes ou à des dépenses budgétaires, telles que les dotations aux amortissements (Kemche, 2022).

3.2.1 Les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS)

De manière générale, les normes comptables constituent l'ensemble des principes, règles, méthodes et critères uniformisés et reconnus, aux fins de garantir la transparence, la régularité, la sincérité des comptes et de s'assurer qu'ils donnent une image fidèle de la situation financière de l'entité considérée (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2025).

Les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS¹) sont des normes comptables développées par le comité des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB²) relevant de l'IFAC³ et destinées aux entités du secteur public. Elles permettent de produire des informations financières homogènes et comparables d'une juridiction à l'autre (IPSASB, 2022).

L'IPSASB publie des normes IPSAS qui traitent de l'information financière selon le principe de la comptabilité de caisse et selon le principe de la comptabilité d'engagement (comptabilité en droits et obligations constatés).

Les normes IPSAS selon le principe de la comptabilité en droits et obligations constatés s'appuient sur les normes IFRS⁴, publiées par l'IASB⁵, dans le cas où les dispositions de ces normes sont applicables au secteur public. Les normes IPSAS traitent également de sujets d'information financière spécifiques au secteur public qui ne sont pas traités par les IFRS (IPSASB, 2022).

L'IPSASB reconnaît le droit des gouvernements comme des normalisateurs nationaux à définir des normes et recommandations comptables destinées à l'information financière dans leur juridiction (IPSASB, 2022).

3.2.2 Les Normes Comptables de l'Etat (NCE)

Les Normes Comptables de l'Etat (NCE) sont inspirées des normes IPSAS. Dans la pratique, ces normes sont définies par une autorité supérieure en charge de la normalisation comptable du secteur public (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2025). Elles fixent, conformément à l'article 39 du décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445

¹ IPSAS est l'acronyme de *International Public Sector Accounting Standards*.

² IPSASB est l'acronyme de *International Public Sector Accounting Standards Board*.

³ IFAC est l'acronyme de *International Federation of Accountants*.

⁴ IFRS est l'acronyme de *International Financial Reporting Standards*.

⁵ IASB est l'acronyme de *International Accounting Standards Board*.

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique :

- les règles d'évaluation et de comptabilisation des actifs, des passifs, des charges et des produits ;
- le contenu et le mode de présentation des états financiers.

Le Conseil National de la Comptabilité (CNC) algérien s'est attelé à produire un avant-projet de recueil des NCE. Dévoilé pour la première fois en juillet 2014, cet avant-projet est composé 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 (Cheurfa, 2022). Ces normes sont illustrées dans le tableau ci-dessous.

Tableau 9 : La liste des Normes Comptables de l'Etat (NCE) en Algérie

NCE 01	Présentation des états financiers
NCE 02	Tableau des flux de trésorerie
NCE 03	Produits des opérations sans contrepartie directe
NCE 04	Charges
NCE 05	Composantes de la trésorerie
NCE 06	Instruments financiers : dettes et autres passifs financiers
NCE 07	Participations de l'Etat et créances rattachées
NCE 08	Présentations des informations budgétaires dans les états financiers
NCE 09	Immobilisations corporelles
NCE 10	Immobilisations incorporelles
NCE 11	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
NCE 12	Produits des opérations avec contrepartie directe
NCE 13	Stocks
NCE 14	Contrats de location
NCE 15	Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie
NCE 16	Solde net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables
NCE 17	Créances de l'actif courant

Source : Adapté de de « La réforme comptable de l'Etat en Algérie et la nécessité de la mise en place du système d'information intégré », par Acha, F. & Ghouini, L., 2020, Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale, 14 (1), pp. 381-382.

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Enfin, il est nécessaire de signaler que le projet de recueil des NCE sert de base à l'élaboration du Plan Comptable de l'Etat (PCE) et à la certification des comptes par la Cour des comptes.

3.2.3 Le Plan Comptable de l'Etat (PCE)

La Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité (2025) souligne que l'objectif de la mise en place d'une comptabilité en droits et obligations constatés se concrétise par la préparation anticipée du Plan Comptable de l'Etat (PCE)¹.

La réforme comptable de l'Etat se traduit ainsi par l'adoption du PCE, qui a pour référentiel un recueil des NCE, inspiré des normes IPSAS (Chaabane, 2023).

L'intérêt de ce plan comptable réside dans le fait qu'il permet de classer toutes les opérations d'une entité publique dans des comptes pertinents (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2025).

3.3 Les documents comptables

Pour assurer la tenue de la comptabilité générale en droits et obligations constatés et la production des états financiers, l'article 45 du décret exécutif n° 24-90 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique stipule que le comptable public doit tenir les documents comptables suivants :

- le livre journal ;
- les livres auxiliaires ;
- le grand livre ;
- et la balance générale des comptes.

3.3.1 Le livre journal

Le livre journal est un registre qui retrace, journalièrement et de manière chronologique, toutes les opérations comptables. Il précise l'origine de l'opération et les références de la pièce justificative correspondante (Institut d'Economie Dounaïère et Fiscale, 2024).

¹ La réforme de la comptabilité publique s'inscrit dans le cadre de la décision des pouvoirs publics de doter l'Etat algérien d'un plan comptable répondant aux standards internationaux, car la NCT (ancien plan comptable) a été élaborée selon le principe de la comptabilité de caisse (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

3.3.2 Les livres auxiliaires

Les livres auxiliaires sont des registres détaillés par compte et par opération enregistrée de façon chronologique et régulière, afin d'assurer un meilleur suivi comptable. Les livres auxiliaires qui peuvent être ouverts par les comptables publics sont :

- comptabilité auxiliaire de la dette (interne et externe) ;
- comptabilité auxiliaire des immobilisations (fichier des immobilisations) ;
- comptabilité auxiliaire des stocks ;
- comptabilité auxiliaire des fournisseurs ;
- comptabilité auxiliaire des redevables et des clients ;
- comptabilité auxiliaire des participations de l'Etat ;
- comptabilité auxiliaire des Comptes Spéciaux du Trésor (CST) ;
- comptabilité auxiliaire des prêts et avances octroyés par l'Etat (Institut d'Economie Dounaïère et Fiscale, 2024).

3.3.3 Le grand livre

Le grand livre est un document qui présente les enregistrements par compte comptable, de la classe 1 à la classe 7, en respectant l'ordre préconisé par le PCE. Il est alimenté par les écritures saisies au quotidien dans le livre journal. Par conséquent, il fait ressortir les masses débitrices et créditrices ainsi que le solde de chaque compte comptable pour chaque journée comptable (Institut d'Economie Dounaïère et Fiscale, 2024).

3.3.4 La balance générale des comptes

La balance générale des comptes est un document comptable qui regroupe tous les comptes classés dans l'ordre du PCE, de la classe 1 à la classe 7, en faisant apparaître uniquement les comptes mouvementés et/ou dégageant un solde au cours d'une période donnée (Institut d'Economie Dounaïère et Fiscale, 2024).

La balance générale des comptes annexée au compte général de l'Etat est établie par l'Agent Comptable Central du Trésor (ACCT), qui centralise l'ensemble des balances générales des comptes produites et transmises par les comptables publics concernés (Institut d'Economie Dounaïère et Fiscale, 2024).

3.4 Les états financiers

Aux côtés des comptes administratifs et de gestion issus de la comptabilité budgétaire, la synthèse des informations contenues dans la comptabilité en droits et obligations constatés figurera dans des états financiers, qui convergent avec ceux de l'entreprise.

3.3.1 La définition et l'établissement des états financiers

Les états financiers sont une représentation financière structurée des événements affectant les opérations réalisées (article 41 du décret exécutif n° 24-90 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique). Leur objectif est de fournir des informations sur la situation financière, la performance financière et les flux de trésorerie de l'Etat, utiles à un large éventail d'utilisateurs.

Les états financiers sont établis annuellement par les comptables publics et comprennent notamment :

- le bilan¹ ou la situation financière ;
- l'état de la performance financière (le compte de résultat) ;
- le tableau des flux de trésorerie ;
- le tableau de variation de la situation nette financière ;
- et l'annexe.

Selon l'article 42 du décret susvisé, l'établissement des états financiers repose sur le respect des principes comptables généraux suivants :

- la sincérité ;
- la régularité ;
- l'image fidèle ;
- la prudence ;
- l'exhaustivité ;
- la comparabilité ;
- la séparation des exercices ;
- la non-compensation ;
- la continuité d'activité ;
- et la permanence des méthodes.

¹ Le passage de la comptabilité de caisse vers la comptabilité en droits et obligations constatés nécessite, en premier lieu, l'élaboration d'un bilan d'ouverture.

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Les principes comptables généraux peuvent être définis brièvement dans le tableau suivant :

Tableau 10 : Les principes comptables généraux

Principes	Définitions
Sincérité	La sincérité est l'application, de bonne foi, des règles de la comptabilité générale, afin de traduire, comptablement, l'information détenue par le responsable, relative aux opérations et flux financiers.
Régularité	La régularité est la conformité des comptes d'une entité aux règles et aux procédures comptables explicitement définies par des textes réglementaires.
Image fidèle	Le principe de l'image fidèle signifie que les comptes de l'entité doivent fournir l'image la plus proche et la plus exacte de sa situation patrimoniale, afin de permettre aux décideurs de prendre les décisions les plus appropriées en matière de gestion.
Prudence	La prudence est la prise en compte d'un degré raisonnable de précaution, de telle sorte qu'un élément d'actif ou un produit ne soit pas surévalué et qu'un élément de passif ou une charge ne soit pas sous-évalué.
Exhaustivité	L'exhaustivité signifie l'obligation d'enregistrer de tous les éléments d'actif, de passif ainsi que toutes les informations susceptibles d'être représentées dans les états financiers.
Comparabilité	Le principe de comparabilité signifie que les états financiers produits doivent permettre d'effectuer une comparaison, au moins, entre deux exercices.
Séparation des exercices	Le principe de séparation des exercices vise à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui lui sont propres.
Non compensation	Aucune compensation ne peut être opérée entre les actifs et les passifs ou entre les charges et les produits qui doivent être enregistrées séparément.
Continuité d'activité	Le principe de continuité d'activité ou d'exploitation signifie que les comptes de l'entité doivent être établis en partant du principe qu'elle va continuer son activité, quel que soit son résultat.
Permanence des méthodes	La permanence des méthodes est l'application des mêmes principes et règles d'enregistrement comptable d'un exercice à l'autre.

Source : Adapté de « La réforme de la comptabilité publique », par la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024, pp. 33-34.

En outre, selon l'article 42 du décret exécutif n° 24-90, l'établissement des états financiers de l'Etat repose sur les caractéristiques qualitatives suivantes : la neutralité, la pertinence, la fiabilité, l'intelligibilité et la vérifiabilité.

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Les caractéristiques qualitatives sont définies dans le tableau suivant :

Tableau 11 : Les caractéristiques qualitatives

Caractéristiques	Définitions
Neutralité	La neutralité signifie que l'information présentée dans les états financiers doit être neutre, donc sans partis pris.
Pertinence	L'information comptable est pertinente si elle est susceptible d'influencer les décisions des décideurs.
Fiabilité	Une information comptable est fiable lorsqu'elle est exempte d'erreurs et à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance.
Intelligibilité	L'intelligibilité signifie que l'information comptable produite doit être compréhensible par tous les utilisateurs sans aucune ambiguïté.
Vérifiabilité	La vérifiabilité signifie que l'exactitude de l'information comptable peut être vérifiée par des observateurs compétents et indépendants.

Source : Adapté de « La réforme de la comptabilité publique », par la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024, p. 35.

Enfin, la certification des comptes apparaît comme une exigence et une véritable innovation concernant l'évolution de la Cour des comptes en matière budgétaire et comptable (Catteau, 2016).

Traditionnellement chargée de la certification des comptes administratifs et de gestion issus de la comptabilité budgétaire, l'article 88 de la LOLF précise désormais que la Cour des comptes a pour mission de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat. Catteau souligne que « *cette certification est dans son principe comparable à celle que donnent les commissaires aux comptes pour les comptes des entreprises.* » (2016, p. 100)

3.3.2 Le contenu des états financiers

Ce titre est consacré à la présentation du contenu des états financiers que l'Etat est tenu de produire en fin d'exercice.

3.3.2.1 Le bilan ou l'état de la situation financière

Le bilan ou l'état de la situation financière établi à la clôture de l'exercice décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif enregistrés dans les comptes de l'Etat. Cet état permet de déterminer la situation nette de l'Etat (actif net) à la fin d'exercice (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

➤ L'actif du bilan

La présentation de l'actif du bilan fait ressortir la distinction entre éléments courants et éléments non courants. Un modèle de l'actif du bilan est présenté dans le tableau suivant :

Tableau 12 : Le modèle de l'actif du bilan

ACTIF					
Rubriques	Notes	Exercice N			Exercice N-1
		Montant Brut	Amort /Pertes valeurs	Montant Net	
ACTIFS COURANTS					
Trésorerie					
Fonds bancaires et fonds de caisse					
Equivalents de trésorerie					
S/T Trésorerie (a)					
Autres actifs courant (hors trésorerie)					
Stocks et encours					
Créances :					
- Redevables					
- Autres créances					
Comptes de régularisation - Actif -					
S/T autres actifs courants (hors trésorerie) .. (b)					
TOTAL ACTIFS COURANTS ... (a) + (b) = (I)					
ACTIFS NON COURANTS					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Immobilisations en cours					
Immobilisations financières					
TOTAL ACTIFS NON COURANTS..(II)					
TOTAL ACTIF (I) + (II)					

Source : Reproduit à partir de « Plan comptable de l'Etat », par Direction Générale de la Comptabilité, 2021, p. 15.

L'actif regroupe les éléments du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'Etat. Ces éléments sont présentés de haut en bas dans l'ordre de liquidité décroissante. Il se compose de l'actif courant¹ constitué de la trésorerie, des stocks et des créances ainsi que de l'actif non courant² constitué des immobilisations incorporelles, des immobilisations corporelles et des immobilisations financières (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

¹ L'actif courant désigne la trésorerie et les actifs destinés à être réalisés dans les douze mois suivant la date de clôture (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

² L'actif non courant désigne les actifs destinés à être détenus pour une durée supérieure à douze mois après la date de clôture de l'exercice (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

➤ *Le passif du bilan*

La présentation du passif du bilan fait ressortir la distinction entre éléments courants et éléments non courants. Un modèle du passif du bilan est présenté dans le tableau suivant :

Tableau 13 : Le modèle du passif du bilan

PASSIF			
Rubriques	Notes	Exercice N	Exercice N - 1
PASSIF COURANT			
Dettes de trésorerie			
Correspondants du Trésor			
Autres composantes de la dette de trésorerie			
S/T Dette de trésorerie (a)			
Dettes non financières (hors dettes de trésorerie)			
Dettes de fonctionnement			
Dettes d'intervention			
Comptes de régularisation - Passif -			
Autres dettes non financières			
S/T Dettes non financières (hors dette de trésorerie) (b)			
TOTAL PASSIF COURANT (a) + (b) = (I)			
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes à long terme			
Dettes extérieures			
Dettes internes - Titres négociables -			
Autres emprunts et dettes à long terme			
S/T Emprunts et dettes à long terme..... (a)			
Produits différés			
Provisions pour risques et charges et garanties d'emprunts extérieurs			
S/T Produits différés et provisions pour risques et charges..(b)			
TOTAL PASSIFS NON COURANTS (a) + (b) = (II)			
SITUATION NETTE			
Comptes d'intégration des actifs et passifs			
Ecart d'évaluation, de réévaluation, d'équivalence			
Réserves			
Report à nouveau			
Solde des opérations de l'exercice			
TOTAL - SITUATION NETTE (III)			
TOTAL PASSIF (I) + (II) + (III)			

Source : Reproduit à partir de « Plan comptable de l'Etat », par Direction Générale de la Comptabilité, 2021, pp. 16-17.

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Le passif est constitué des obligations de l'Etat à l'égard des tiers et des comptes de situation nette à la date de clôture de l'exercice. Ces éléments sont présentés dans l'ordre décroissant des délais de leur exigibilité en distinguant les passifs courants¹ et les passifs non courants². Au passif du bilan figurent aussi les comptes de situation nette³ (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

Enfin, il est nécessaire de noter qu'aucune compensation n'est possible entre un élément d'actif et un élément de passif du bilan, et ce, conformément au principe comptable de non compensation.

3.3.2.2 L'état de la performance financière ou le compte de résultat

L'état de la performance financière ou le compte de résultats récapitule les charges et les produits réalisés au cours de l'exercice (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

En conformité avec la méthode d'enregistrement des opérations selon la comptabilité en droits et obligations constatés, cet état ne prend pas en considération la date d'encaissement ou de décaissement (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

Les informations minimales présentées par nature dans l'état de la performance financière sont :

- les produits fiscaux (produits d'opérations sans contrepartie directe), les produits des opérations avec contrepartie (ventes) et les produits financiers ;
- les charges de fonctionnement (telles que les charges de personnel, les dotations aux amortissements et aux provisions), les charges d'intervention (transferts) et les charges financières (Direction Générale de la Comptabilité, 2021, p. 18).

Pour avoir une idée plus éclairée de cet état, un modèle est présenté dans le tableau de la page suivante.

¹ Le passif courant est constitué de la trésorerie négative et des autres passifs courants ainsi que des dettes non financières ou dettes de fonctionnement, tels que les fournisseurs et autres créiteurs de services (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

² Le passif non courant inclut les emprunts et dettes à moyen et long terme ainsi que les provisions pour risques et charges et garanties de l'Etat, passifs non courants (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

³ Les comptes de situation nette comprennent : les comptes d'intégration des actifs et des passifs, les comptes d'écarts d'évaluation, de réévaluation et d'équivalence, les comptes de réserves, les reports à nouveau, le solde des opérations de l'exercice ainsi que les produits et les charges différés (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Tableau 14 : Le modèle de l'état de la performance financière

RUBRIQUES	Notes	Exercice N	Exercice N-1
PRODUITS			
Produits des opérations sans contrepartie directe			
Produits des impôts et taxes			
Produits des amendes et condamnations pécuniaires			
Autres produits sans contrepartie directe (dons et legs, etc)			
Total produits des opérations sans contrepartie directe (a)			
Produits des opérations avec contrepartie directe			
Ventes de biens, travaux, études et prestations de service			
Autres produits d'opérations avec contrepartie directe		-	-
Total produits des opérations avec contrepartie directe..... (b)			
Autres produits			
Production immobilisée			
Production stockée ou déstockée			
Reprises d'exploitation des provisions pour pertes de valeur			
Total autres produits (c)			
TOTAL DES PRODUITS (a) + (b) + (c) = (I)			
CHARGES			
Charges de fonctionnement			
Achats consommés et variations de stocks			
Services extérieurs consommés			
Charges de personnel			
Autres charges de gestion courante			
Dotations aux amortissements, aux provisions et aux pertes de valeur			
Total des charges de fonctionnement..... (d)			
Subventions et charges d'intervention			
Total des subventions et des charges d'intervention (e)			
TOTAL DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT, SUBVENTIONS ET CHARGES D'INTERVENTION (d) + (e) = (II)			
PRODUITS NETS OU CHARGES NETTES DE FONCTIONNEMENT, SUBVENTIONS ET CHARGES D'INTERVENTION..... (I) - (II) = (III)			
Produits financiers (f)			
Charges financières (g)			
PRODUITS FINANCIERS NETS OU CHARGES FINANCIERES NETTES (f) - (g) = (IV)			
TOTAL DES PRODUITS DE L'EXERCICE (I)+(f) = (V)			
TOTAL DES CHARGES DE L'EXERCICE (II) + (g) = (VI)			
SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE (V-VI) = III + IV=(VII)			

Source : Reproduit à partir de « Plan comptable de l'Etat », par Direction Générale de la Comptabilité, 2021, p. 19.

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

3.3.2.3 Le tableau des flux de trésorerie

Le tableau des flux de trésorerie a pour but d'informer les lecteurs des états financiers sur l'origine et l'utilisation des flux de trésorerie (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

Il présente, pour les exercices N et N-1, les flux d'entrées et de sorties de trésorerie, classés en trois catégories, selon leur origine :

- les flux de trésorerie liés à l'activité de fonctionnement : ce sont les encaissements et les décaissements liés aux opérations de fonctionnement et d'intervention ;
- les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement : ils correspondent notamment aux décaissements sur acquisitions d'immobilisations et aux encaissements sur cessions d'immobilisations ;
- les flux de trésorerie liés aux activités de financement : il s'agit des encaissements et des décaissements liés aux emprunts et à leurs remboursements et à tout autre encaissement ou décaissement correspondant à un financement à moyen et long terme ;
- les flux de trésorerie nets non ventilés : il s'agit des flux qui ne concernent aucune des catégories ci-dessus et qui doivent faire l'objet d'une explication dans l'annexe. Cette catégorie ne devrait pas exister dans le tableau des flux de trésorerie présenté à la fin de l'exercice (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

Par ailleurs, les flux de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes sont classés selon le cas dans les activités de fonctionnement, d'investissement ou de financement.

A titre illustratif, un modèle du tableau des flux de trésorerie est présenté ci-après.

Tableau 15 : Le modèle du tableau des flux de trésorerie

RUBRIQUES	Notes	Exercice N	Exercice N-1
FLUX DE TRESORERIE LIES A L'ACTIVITE OPERATIONNELLE			
Encaissements (A)			
Ventes de produits et prestations de service encaissées			
Autres recettes de fonctionnement			
Impôts et taxes encaissés			
Autres recettes régaliennes			
Recettes d'intervention			
Intérêts et dividendes reçus			
Autres encaissements			

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Décaissements (B) Dépenses de personnel Achats et prestations externes payés Remboursements et restitutions sur impôts et taxes Autres dépenses de fonctionnement Subventions pour charges de service public versées Dépenses d'intervention Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État Intérêts payés Autres décaissements			
Flux de trésorerie liés à l'activité opérationnelle I = (A -B)			
FLUX DE TRESORERIE LIES A L'ACTIVITE D'INVESTISSEMENTS Acquisitions d'immobilisations (C) Immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières Cessions d'immobilisations (D) Immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissements II = C-D)			
FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT Émissions d'emprunts (E) Remboursements d'emprunts (F)			
Flux de trésorerie nets liés aux opérations de financement III = E-F			
VARIATION DE TRÉSORERIE : IV = I+II+III			
TRESORERIE EN DEBUT DE PERIODE V			
TRESORERIE EN FIN DE PERIODE VI = IV + V			

Source : Reproduit à partir de « Plan comptable de l'Etat », par Direction Générale de la Comptabilité, 2021, pp. 22-23.

3.3.2.4 Le tableau de variation de la situation nette financière

Le tableau de variation de la situation nette financière permet de donner l'évolution ou les variations des comptes composant la situation nette sur trois exercices successifs : N-2, N-1 et N (Direction Générale de la Comptabilité, 2021). Le tableau ci-après illustre un modèle type.

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Tableau 16 : Le modèle du tableau de variation de la situation nette financière

DESIGNATION	Notes	Ecarts d'évaluation, de réévaluation, d'équivalence, réserves	Report à nouveau	Solde des opérations de l'exercice	Produits et charges différés	Autres	TOTAUX
Solde d'ouverture au 1-1-N-2 (I)							
Augmentations de l'exercice N-2							
Diminutions de l'exercice N-2							
Total variations de l'exercice N-2 (II)							
Solde au 31-12-N-2 (III=I+II)							
Augmentations de l'exercice N-1							
Diminutions de l'exercice N-1							
Total variations de l'exercice N-1 (IV)							
Solde au 31-12-N-1 (V=IV+III)							
Augmentations de l'exercice N							
Diminutions de l'exercice N							
Total variations de l'exercice N (VI)							
Solde au 31-12-N (V+VI)							

Source : Reproduit à partir de « Plan comptable de l'Etat », par Direction Générale de la Comptabilité, 2021, p. 20.

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

3.3.2.5 L'annexe

L'annexe a pour but de fournir des informations aux lecteurs des états financiers dès lors que ces informations présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant dans les états financiers (Direction Générale de la Comptabilité, 2021). Elle fait partie intégrante des états financiers et comporte les informations suivantes :

- faits saillants de l'exercice ;
- périmètres de l'Etat ;
- la conformité ou non aux NCE ;
- principes, règles et méthodes comptables appliqués ;
- tableau des produits des opérations sans contrepartie directe ;
- notes annexes relatives aux informations concernant les comptes de bilan et de résultats ;
- état des engagements hors bilan (engagement reçus ou donnés) ;
- articulation entre la comptabilité générale en droits constatés et la comptabilité budgétaire ;
- informations concernant les entités contrôlées et non contrôlées ;
- état des créances ventilées par âge (court terme, moyen terme et long terme) ;
- état des dettes à moyen et long terme : dette interne et dette externe ;
- informations à caractère général ;
- et toute information susceptible d'éclairer le lecteur des états financiers (Direction Générale de la Comptabilité, 2021, p. 23).

L'annexe doit fournir toutes les informations préconisées dans les NCE. Deux modèles d'états annexes sont présentés ci-après, l'un portant sur le bilan et l'autre sur le compte de résultats.

Tableau 17 : Le modèle de l'état annexe du bilan (actif & passif)

Actif

Fonds bancaires et fonds de caisse / Equivalents de Trésorerie

Désignation	Notes	Montant N	Montant N-1	Variation
Total				

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Stocks et encours / Pertes de valeurs

Désignation	Notes	Montant N	Montant N-1	Variation
Montants bruts				
Pertes de valeurs				
Montants nets				

Etat des créances ventilées par âge

Désignation	Notes	A un an au plus	A plus d'un an et 5 ans au plus	A plus de 5 ans	Total
Total					

Créances sur redevables

Désignation	Notes	Montant N	Montant N-1	Variation
Montants bruts				
Pertes de valeurs				
Montants nets				

Evolution des immobilisations

Désignation	Notes	Valeur brute Ouverture de l'exercice	Augmentation durant l'exercice	Diminution durant l'exercice	Valeur brute Clôture de l'exercice
Immobilisations incorporelles			(Acquisitions, créations...)	Cessions, destruction...)	
Immobilisations corporelles					
Immobilisation en cours					
Immobilisations financières					
Total					

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Tableau des amortissements

Désignation	Notes	Amortissements Ouverture de l'exercice	Augmentation de l'exercice	Diminution de l'exercice	Amortissements clôture de l'exercice
Immobilisations incorporelles			(Dotations, régularisation)	(Eléments sorties, régularisation)	
Immobilisations corporelles					
Total					

Evolution des titres de participation

Désignation	Notes	Valeur brute Ouverture de l'exercice	Augmentation durant l'exercice	Diminution durant l'exercice	Valeur brute Clôture de l'exercice
Enumération des titres :					
- Entités contrôlées					
- Entités non contrôlées					
Total brut					
Pertes de valeur					
Total net					

Passif

Etat des dettes ventilées par âge

Rubrique	Notes	A un an au plus	A plus d'un an et 5 ans au plus	A plus de 5 ans	Total
A détailler par rubrique de dettes					
Dettes non financières (hors dettes de trésorerie)					
Emprunts et dettes à long terme					
Total					

Provisions pour risques et charges et garanties d'emprunts extérieurs

Rubriques	Notes	Provisions en début d'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises sur l'exercice	Provisions en fin d'exercice
Provisions pour risques					
Provisions pour garanties d'emprunts					
Provision pour charges					
A détailler					
Total					

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Situation nette

Evolution des comptes d'intégration des actifs et passifs

Rubriques	Notes	Montant N	Montant N-1	Variation
Comptes d'intégration des actifs et passifs				
A détailler par grande rubrique				
Total				

Source : Reproduit à partir de « Comptabilité-Trésor-PCE », par Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024, pp. 6-8.

Quant aux notes relatives au compte de résultats (état de la performance financière), un modèle est présenté ci-après :

Tableau 18 : Le modèle de l'état annexe du compte de résultats (état de la performance financière)

Produits

Produits des opérations sans contrepartie directe

Rubriques	Notes	Montant N	Montant N-1	Variations
Dont :				
Recettes fiscales (Autres que celles provenant des hydrocarbures Fiscalité des hydrocarbures				
Total				

Produits des opérations avec contrepartie directe

Rubriques	Notes	Montant N	Montant N-1	Variations
Dont :				
Produits des domaines de l'Etat				
Total				

Produits financiers

Rubriques	Notes	Montant N	Montant N-1	Variations
Produits des participations financières de l'Etat				
Autres produits financiers				
Total				

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

Charges

Charges de fonctionnement

Rubriques	Notes	Montant N	Montant N-1	Variations
Dont :				
Services extérieurs consommés				
Charges de personnel				
Autres charges de fonctionnement				
Total				

Charges financières

Rubriques	Notes	Montant N	Montant N-1	Variation
Charges d'intérêts :				
Autres charges financières :				
Total				

Etat des engagements hors bilan

Rubriques	Notes	Montant N	Montant N-1	Variation
Engagements donnés :				
Engagements reçus :				
Total				

Source : Reproduit à partir de « Comptabilité-Trésor-PCE », par Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024, pp. 8-9.

Enfin, tous ces états financiers ainsi que la balance générale des comptes établie par l'ACCT sont annexés au compte général de l'Etat. Ce dernier est un document qui présente des informations sur toutes les opérations budgétaires, patrimoniales et de trésorerie. Il est établi, annuellement, par le Directeur Général chargé de la comptabilité publique.

Conclusion du chapitre II

Ce chapitre a permis d'avoir une vue d'ensemble sur la réforme de la comptabilité publique en Algérie, marquée par le passage d'une comptabilité de caisse vers une comptabilité en droits en obligations constatés.

Autrefois, la comptabilité générale de l'Etat reposait sur le principe de la comptabilité de caisse, selon lequel les opérations ne sont comptabilisées que lors de l'entrée ou de la sortie de la trésorerie. Elle était tenue conformément à la Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT), qui a atteint ses limites et s'avère inadaptée à la nouvelle nomenclature budgétaire. Ce système comptable présente plusieurs limites et insuffisances. En effet, il ne permet ni de mesurer la performance ni d'avoir une vision exhaustive de la situation financière et patrimoniale de l'Etat. De plus, il ne comporte aucun élément de comptabilité d'exercice permettant de présenter un bilan ou un compte de résultats selon les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS). Par ailleurs, le système d'information, fragmenté et incomplet, ne permet pas de servir d'outil d'aide à la décision. En raison de toutes ces limites, la réforme de la comptabilité publique est devenue une nécessité.

En raison des limites de la comptabilité de caisse, l'Algérie s'est engagée dans un programme de réforme et de modernisation comptable, qui trouve son ancrage juridique dans la Loi Organique n° 18-15 relative aux Lois de Finances (LOLF). La Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité (DGTC) pilote cette réforme, qui vise notamment le passage d'une comptabilité de caisse vers une comptabilité en droits et obligations constatés. Toutefois, ce passage n'implique pas l'abandon de la comptabilité budgétaire de caisse, qui demeure en place pour garantir un suivi rigoureux de l'exécution budgétaire des recettes et des dépenses publiques. Il s'agit plutôt du passage de la comptabilité générale de caisse vers la comptabilité générale en droits et obligations constatés.

L'adoption d'une comptabilité générale en droits et obligations constatés, inspirée des normes IPSAS, passe par la refonte du cadre conceptuel et des normes comptables, à partir du plan comptable emprunté à l'entreprise et adapté aux spécificités de l'Etat. Cette comptabilité permet de disposer d'une vision exhaustive du patrimoine et de la situation financière. Elle permet une présentation dynamique et enrichie de l'action publique via des états financiers, qui convergent avec ceux des entreprises, notamment le bilan ou l'état de la situation financière, l'état de la performance financière ou le compte de résultats, le tableau des flux de trésorerie, le tableau de variation de la situation nette financière et l'annexe.

Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie

En définitive, ce chapitre offre une meilleure compréhension de la réforme de la comptabilité publique, constituant ainsi un cadre théorique essentiel pour l'étude de cas que nous mènerons dans le troisième chapitre.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Section 1 : La présentation du Trésor public et de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Section 2 : Les changements apportés par la réforme sur la comptabilité générale de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Section 3 : Les contraintes et les apports attendus de la mise en œuvre complète de la comptabilité en droits et obligations constatés

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Introduction du chapitre III

Ce chapitre a pour objectif d'analyser la mise en œuvre progressive de la réforme de la comptabilité publique en Algérie, en se concentrant plus particulièrement sur la comptabilité générale du Trésor. Cette analyse repose sur une étude de cas au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou et vise à examiner le passage d'une comptabilité générale de caisse vers une comptabilité générale en droits et obligations constatés.

Dans le cadre de cette réforme, la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou constitue un exemple représentatif des efforts entrepris par les structures décentralisées du Trésor public. Bien que la comptabilité générale en droits et obligations constatés ne soit pas encore pleinement mise en œuvre, certaines étapes ont déjà été franchies notamment par l'adoption du nouveau Plan Comptable de l'Etat (PCE). Pour évaluer les contraintes et les apports attendus de la mise en œuvre complète de cette nouvelle comptabilité, une enquête par questionnaire a été réalisée auprès des agents de la Trésorerie.

Le présent chapitre s'articule ainsi autour de trois sections complémentaires :

- **La première section**, intitulée La présentation du Trésor public et de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, introduit le cadre institutionnel de notre étude. Elle commence par une présentation générale du Trésor public puis s'intéresse aux Trésoreries de Wilayas en tant que services extérieurs du Trésor, avant de se concentrer plus spécifiquement sur la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou.
- **La deuxième section**, portant sur Les changements apportés par la réforme sur la comptabilité générale de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, présente d'abord l'organisation de la comptabilité générale du Trésor puis son application au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, avant de s'intéresser au passage de la Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT) au Plan Comptable de l'Etat (PCE).
- **La troisième section**, portant sur Les contraintes et les apports attendus de la mise en œuvre complète de la comptabilité en droits et obligations constatés, repose sur une enquête par questionnaire réalisée auprès des agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou.

Enfin, ce chapitre permet de relier la réflexion théorique sur la réforme comptable à une analyse concrète de sa mise en œuvre au niveau local, à travers un cas illustratif au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Section 1 : La présentation du Trésor public et de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Le Trésor public, agent financier de l'Etat et des autres collectivités publiques, est constitué de divers services extérieurs parmi lesquels figurent les Trésoreries de Wilayas.

Dans cette section, nous procéderons tout d'abord à la présentation du Trésor public (1.1), suivie de celle des Trésoreries de Wilayas (1.2). Enfin, la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou (1.3), objet de notre étude de cas, sera présentée en détail.

1.1 Les fonctions et l'organisation du Trésor public en Algérie

Le Trésor public, institution non dotée de la personnalité morale, regroupe l'ensemble des services financiers de l'Etat et des collectivités publiques, liés entre eux par le principe de l'unité de caisse (Kobtan, 1990).

1.1.1 Les fonctions du Trésor public

Le rôle du Trésor public s'articule autour de quatre grandes fonctions principales, matérialisant son métier, qui sont :

- la fonction de **Caissier de l'Etat** : le Trésor public est percepteur à travers sa mission principale de recouvrement des recettes et payeur à travers le paiement des dépenses dans le cadre de l'exécution du budget de l'Etat ;
- la fonction de **Comptable de l'Etat** : le Trésor est chargé de la tenue de la comptabilité publique dont l'architecture actuelle s'adosse aux normes et standards internationaux pour la mise en œuvre d'une comptabilité en droits et obligations constatés ;
- la fonction de **Financier (Banquier) de l'Etat** : le Trésor conserve et mobilise les dépôts de fonds effectués par ses correspondants qui sont, soit des personnes physiques ou morales ou des organismes publics qui ont la faculté ou l'obligation de déposer la totalité ou une partie des fonds qu'ils détiennent, auprès de cet agent financier ;
- la fonction de **Gestionnaire pour le Compte de l'Etat** : cette fonction est issue de la nouvelle approche du Management public où le Trésor public a pour mission de veiller sur les fonds dont il est responsable (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2025).

1.1.2 L'organisation du Trésor public

Le Trésor public est constitué, au sein du ministère des Finances, non seulement des services de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité (DGTC) et des différentes

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Trésoreries représentant les services extérieurs du Trésor, mais aussi des Receveurs des Régies Financières (RRF).

1.1.2.1 La Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité (DGTC)

L'administration centrale de la DGTC, selon l'article 4 du décret exécutif n° 24-150 du 21 Chaoual 1445 correspondant au 30 avril 2024 modifiant et complétant le décret exécutif n° 21-252 du 25 Chaoual 1442 correspondant au 6 juin 2021 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances, comprend :

- l'Inspection Générale des Services Comptables ;
- la Division de la Gestion des Opérations Financières et de la Trésorerie ;
- la Division des Activités Financières ;
- la Division de la Gestion Comptable des Opérations Financières du Trésor public ;
- et l'Agence Comptable Centrale du Trésor.

Il sied de noter que l'Agence Comptable Centrale du Trésor est dirigée par un Agent Comptable Central du Trésor (ACCT), considéré comme comptable principal de l'Etat.

En plus des divisions suscitées, la DGTC comprend également trois directions :

- la Direction des Systèmes D'Information ;
- la Direction de l'Administration, des Moyens et des Finances ;
- et la Direction des Instruments de Paiement ;

L'organigramme de l'administration centrale de la DGTC est présenté dans l'annexe n° 2.

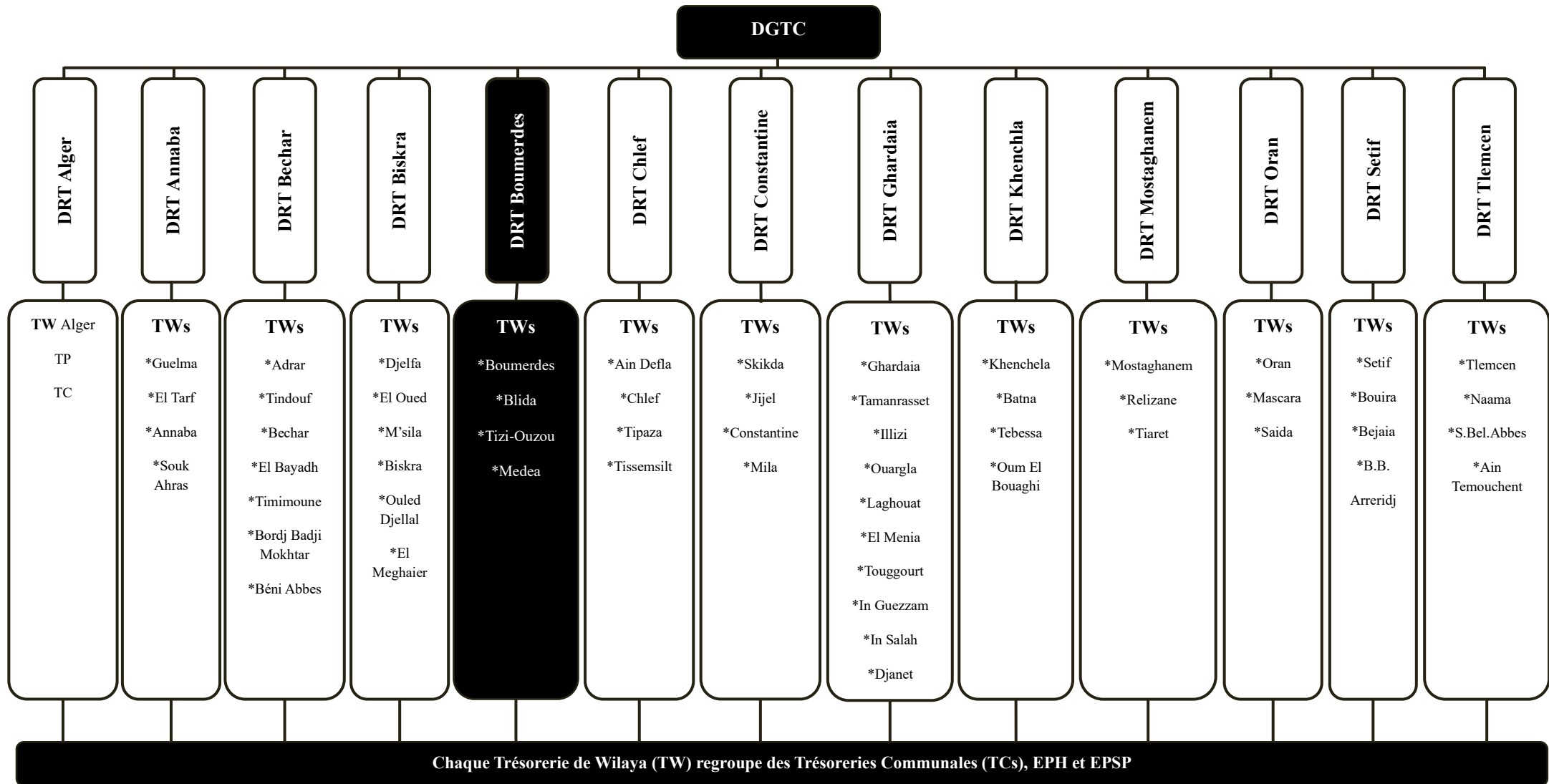
1.1.2.2 Les services extérieurs du Trésor public

Quant aux services extérieurs du Trésor, ils sont énumérés à l'article 2 du décret exécutif n° 03-40 du 17 Dhou El Kaada 1423 correspondant au 19 janvier 2003 modifiant et complétant le décret exécutif n° 91-129 du 11 mai 1991 relatif à l'organisation, aux attributions et fonctionnement des services extérieurs du Trésor.

Ces services incluent : les Directions Régionales du Trésor (DRT), la Trésorerie Centrale (TC), la Trésorerie Principale (TP), les Trésoreries de Wilayas (TWs), les Trésoreries Communales (TCs) et les Trésoreries des établissements publics de santé (Teps).

L'organigramme des services extérieurs du Trésor est illustré dans la figure suivante avec une mise en exergue des Trésoreries de Wilayas, en particulier celle de la wilaya de Tizi-Ouzou :

Figure 6 : L'organigramme des services extérieurs du Trésor public



Source : <https://tresor.mf.gov.dz/qui-somme-nous/> (consulté le 21/03/2025)

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

A partir de l'organigramme des services extérieurs du Trésor, nous constatons que les Trésoreries de Wilayas (TWs) sont au nombre de 58 correspondant aux 58 wilayas d'Algérie.

1.1.2.3 Les Receveurs des Régies Financières (RRF)

Les Receveurs des Régies Financières, abrégés par RRF, regroupent les receveurs des impôts, les chefs d'inspections des domaines, les conservateurs fonciers et les receveurs des douanes. Ils sont considérés comme comptables secondaires du budget de l'Etat, conformément aux dispositions de l'article 24 du décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique.

Il sied de noter que les services extérieurs du Trésor sont placés sous l'autorité d'une seule direction au sein du ministère des finances, à savoir la DGTC, tandis que les régies financières relèvent chacune d'une direction distincte. La régie financière des impôts relève de la Direction Générale des Impôts (DGI) alors que la régie financière des domaines ainsi que celle des conservateurs fonciers relèvent de la Direction Générale du Domaine National (DGDN). Enfin, la régie financière des douanes relève de la Direction Générale des Douanes (DGD). Ces différentes directions sont présentées dans l'annexe n° 3.

1.2 L'aperçu général sur les Trésoreries de Wilayas

Les Trésoreries de Wilayas, services extérieurs du Trésor public, sont placées sous l'autorité d'un trésorier assisté de deux fondés de pouvoir¹.

L'article 23 du décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique confère au trésorier de wilaya la qualité de comptable principal pour le budget de wilaya.

Toutefois, l'article 24 du même décret considère le trésorier de wilaya comme comptable secondaire du budget l'Etat, pourtant l'article 31 de l'ancien décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991 fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics le considère comme comptable principal de l'Etat.

¹ Les trésoriers de wilayas sont assistés de deux fondés de pouvoir qu'ils peuvent habilitier à signer, seul ou concurremment avec eux, tous les actes de gestion du poste comptable (article 2, alinéa 2, de l'arrêté du 3 Chaâbane 1426 correspondant au 7 septembre 2005 fixant l'organisation et les attributions de la trésorerie de wilaya).

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Les Trésoreries de Wilayas sont organisées, conformément à l'article 2 de l'arrêté du 3 Chaâbane 1426 correspondant au 7 septembre 2005 fixant l'organisation et les attributions de la trésorerie de wilaya, en huit bureaux :

- le bureau des dépenses publiques ;
- le bureau du portefeuille et de la comptabilité ;
- le bureau du règlement et du recouvrement ;
- le bureau du contrôle et des vérifications ;
- le bureau de l'administration des moyens et de la conservation des archives ;
- le bureau de l'apurement des opérations des Trésoreries Communales, des Trésoreries des secteurs sanitaires et des Trésoreries des centres hospitalo-universitaires ;
- le bureau du contrôle des communes, des secteurs sanitaires et des centres hospitalo-universitaires ;
- et le bureau de l'informatique.

Les Trésoreries de Wilayas sont chargées de la gestion financière et comptable des budgets de wilayas, des services décentralisés de l'Etat et des EPA qui lui sont rattachés. Elles sont également chargées de la centralisation des opérations financières effectuées par les comptables secondaires, notamment les trésoriers des communes et les RRF.

1.3 L'organisation et les attributions de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

La Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, objet de notre étude de cas, est un service décentralisé du Trésor. Elle est rattachée à la Direction Régionale du Trésor de Boumerdes.

Située au centre-ville de la wilaya de Tizi-Ouzou, elle fait partie des 58 Trésoreries de Wilayas implantées sur le territoire national.

1.3.1 La structure organisationnelle de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

L'organisation de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou repose sur une structure hiérarchique et des attributions précises pour la gestion financière au niveau de la wilaya.

Au sommet de cette hiérarchie se trouve le trésorier de wilaya, qui exerce les fonctions de comptable principal de la wilaya et de comptable secondaire de l'Etat. Il est assisté par deux fondés de pouvoir¹ qu'il peut habiliter à signer tous les actes de gestion du poste comptable.

¹ Le rôle des fondés de pouvoir, comparable à celui des sous-directeurs, consiste à veiller au respect de la réglementation en vigueur et à superviser les tâches effectuées par les différents bureaux de la Trésorerie de la Wilaya.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

La Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou comprend huit bureaux, comme stipulé à l'article 2 de l'arrêté du 3 Chaâbane 1426 correspondant au 7 septembre 2005 fixant l'organisation et les attributions de la trésorerie de wilaya :

- le bureau des dépenses publiques ;
- le bureau du portefeuille et de la comptabilité ;
- le bureau du règlement et du recouvrement ;
- le bureau du contrôle et des vérifications ;
- le bureau de l'administration des moyens et de la conservation des archives ;
- le bureau de l'apurement des opérations des trésoreries communales, des trésoreries des secteurs sanitaires et des trésoreries des centres hospitalo-universitaires ;
- le bureau du contrôle des budgets communes, des secteurs sanitaires et des centres hospitalo-universitaires ;
- et le bureau de l'informatique.

Les attributions de ces bureaux sont définies rigoureusement dans l'arrêté du 3 Chaâbane 1426 correspondant au 7 septembre 2005 fixant l'organisation et les attributions de la trésorerie de wilaya. En outre, chacun de ces bureaux est organisé en subdivisions, permettant une meilleure spécialisation des tâches et une répartition efficiente des responsabilités au sein de la Trésorerie.

Dans cette optique, nous jugeons utile de présenter ici les attributions du bureau du portefeuille et de la comptabilité où nous avons réalisé notre étude de cas. Ce bureau est chargé:

- d'assurer la tenue et la gestion des comptes de fonds particuliers, des organismes publics, des notaires et greffes ;
- d'assurer la tenue de la comptabilité matière des chèques, valeurs et titres ;
- d'assurer la gestion des emprunts (règlement des intérêts et des titres amortis) ;
- de mettre en œuvre les opérations de consignations administratives et judiciaires ;
- d'exécuter, au plan financier, les décisions de justice, sentences arbitrales ;
- d'assurer le paiement des dossiers de pensions ;
- d'assurer les encaissements, les décaissements et la conservation des fonds et d'en tenir comptabilité ;
- d'assurer la tenue des registres nécessaires ouverts pour la comptabilisation de chacune des opérations décrites ci-dessus ;

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

- de suivre, de coordonner et d'évaluer la mise en œuvre du programme d'application informatique arrêté au titre de la Trésorerie ;
- d'assurer la tenue de la comptabilité générale et à ce titre de procéder :
 - à la centralisation des opérations comptables de la Trésorerie ainsi qu'à celle des écritures liées aux recettes et aux dépenses effectuées par les RRF ;
 - à la comptabilisation et au suivi des opérations des comptes de disponibilité, des comptes de transferts et des comptes relatifs aux opérations à classer et à régulariser ;
 - à l'établissement et à la transmission, dans les délais prescrits, des documents et relevés comptables périodiques à l'ACCT et aux services légalement concernés ainsi que des comptes de gestion annuels à la Cour des comptes.

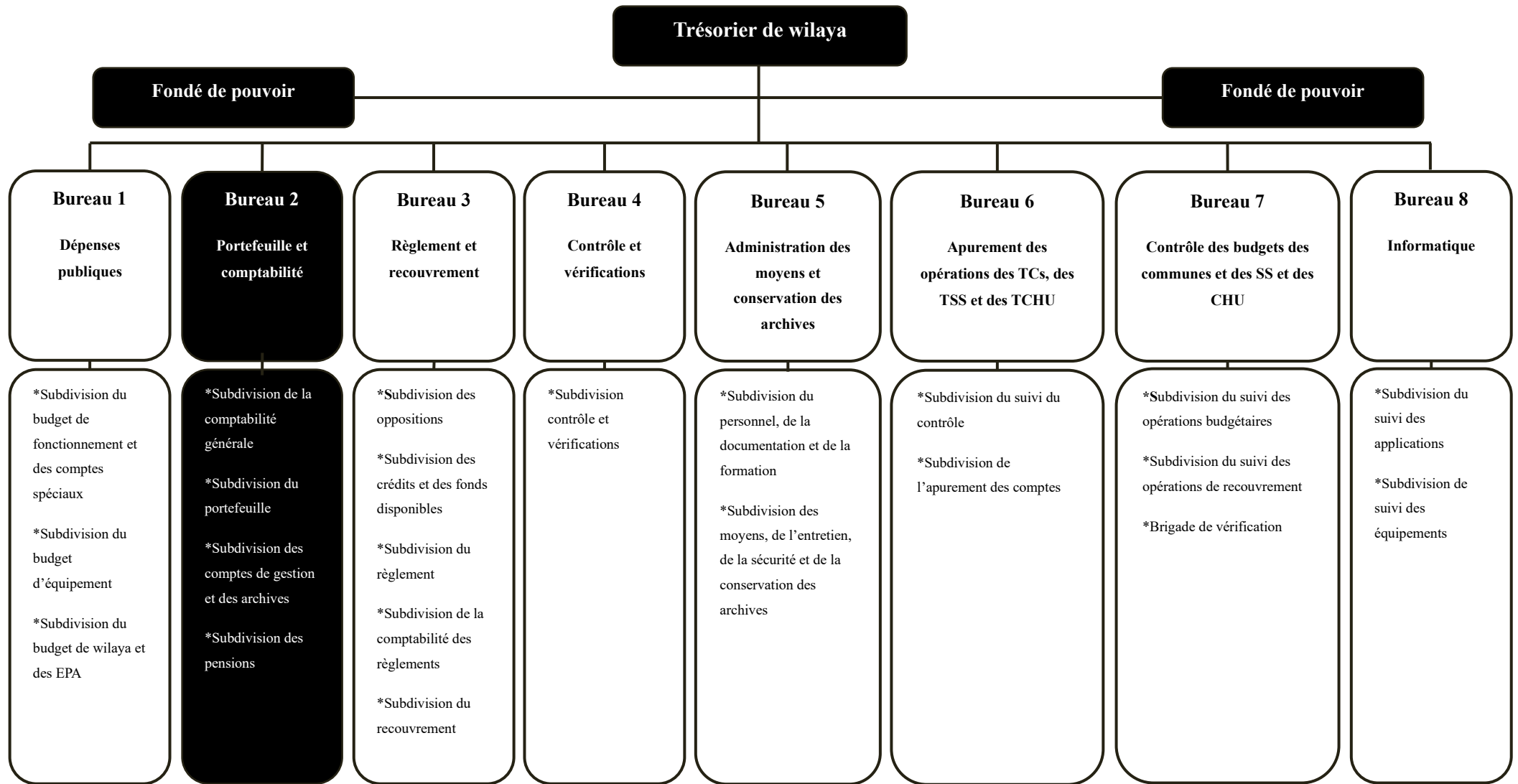
De cela, nous constatons que la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou est chargée de la tenue de la comptabilité générale de l'Etat au niveau local. Nous allons nous intéresser plus particulièrement à cette comptabilité dans les deux sections suivantes. Et ce, afin d'examiner si la comptabilité générale en vigueur prend en compte les nouvelles opérations introduites par la loi n° 23-07 relatives aux règles de comptabilité publique et de gestion financière et si elle est toujours tenue sous l'optique de caisse ou elle repose désormais sur le principe des droits et obligations constatés, conformément aux normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).

Il convient enfin de signaler que le bureau du portefeuille et de la comptabilité est composé de quatre subdivisions, nommées comme suit :

- la subdivision de la comptabilité générale ;
- la subdivision du portefeuille ;
- la subdivision des comptes de gestion et des archives ;
- et la subdivision des pensions.

L'organigramme de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou est illustré dans la figure ci-après. Il permet de visualiser la structure hiérarchique de cette institution, en mettant particulièrement en lumière le bureau du portefeuille et de la comptabilité au sein duquel nous avons réalisé notre stage pratique.

Figure 7 : L'organigramme de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou



Source : Reproduit à partir d'un document interne de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

1.3.2 Les attributions de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

La Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou est chargée, conformément à l'article 10 du décret exécutif n° 03-40 du 17 Dhou El Kaada 1423 correspondant au 19 janvier 2003 modifiant et complétant le décret exécutif n° 91-129 du 11 mai 1991 relatif à l'organisation, aux attributions et fonctionnement des services extérieurs du Trésor :

- de l'exécution de toutes les opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie, des budgets de l'Etat et des Comptes Spéciaux du Trésor ainsi que des budgets de la wilaya et des EPA dont elle assure la gestion ;
- de contrôler et vérifier les régies d'avances et de recettes et la gestion des agents comptables des EPA implantés sur le territoire de la wilaya ;
- de centraliser les opérations réalisées par ses services et celles effectuées pour le compte du Trésor par les autres comptables publics, en vue de leur comptabilisation et de l'établissement des documents et relevés périodiques y afférents et leur transmission, à l'ACCT ainsi qu'aux institutions et services concernés ;
- de réaliser les managements de fonds et mouvements de comptes de disponibilités du Trésor ;
- d'assurer la garde et la conservation de fonds et valeurs ainsi que des pièces justificatives des opérations financières et comptables dont elle a la charge ;
- de s'assurer en permanence d'une gestion efficiente des mouvements de fonds et valeurs du Trésor et veiller à l'élimination, dans toute la mesure du possible, de leur immobilisation ou de leur rétention ;
- de veiller, à la sécurité des fonds et valeurs tant, dans leur conservation que dans leur transfert ;
- de l'apurement des opérations des Trésoreries Communales et des Trésoreries des secteurs sanitaires et des centres hospitalo-universitaires ;
- et du contrôle des budgets des communes, des secteurs sanitaires et des centres hospitalo-universitaires.

La Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, en tant que service décentralisé du Trésor public, contribue à la gestion des finances publiques de l'Etat au niveau local. A travers ses huit bureaux, elle joue un rôle essentiel dans l'exécution des opérations financières publiques et la centralisation des opérations effectuées par les comptables secondaires, notamment les trésoriers des communes et les RRF.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Section 2 : Les changements apportés par la réforme sur la comptabilité générale au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

La réforme de la comptabilité publique a engendré des transformations profondes dans le système comptable de l'Etat. Dans ce contexte, il convient d'examiner l'impact de ces changements sur la comptabilité générale, notamment au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou.

Dans un premier temps, nous aborderons l'organisation de la comptabilité générale du Trésor (2.1). Nous nous pencherons ensuite sur la comptabilité générale tenue au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou (2.2). Enfin, nous consacrerons une attention particulière au plan comptable applicable, en examinant le passage de la NCT au PCE (2.3).

2.1 L'organisation de la comptabilité générale du Trésor

La comptabilité générale de l'Etat, communément appelée comptabilité générale du Trésor, est décentralisée pour l'enregistrement des opérations financières publiques. Elle est tenue par les comptables principaux et secondaires de l'Etat.

2.1.1 La définition et l'objet de la comptabilité générale du Trésor

La comptabilité générale du Trésor est régie par des règles techniques fixées par l'instruction générale n° 16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité du Trésor.

Dans le cadre de la réforme de la comptabilité publique visant à passer d'une comptabilité de caisse à une comptabilité en droits et obligations constatés, la définition de la comptabilité générale a évolué.

Autrefois, la comptabilité générale, tenue par les comptables publics selon la méthode de la partie double¹, ne permettait que la connaissance et le contrôle des opérations budgétaires et des opérations de trésorerie ainsi que la détermination des résultats annuels (articles 3 et 5 du décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991 fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics).

Toutefois, l'article 87 de la loi n° 23-07 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière redéfinit la comptabilité générale comme un système d'organisation de l'information financière qui permet de retracer l'ensemble des mouvements affectant le

¹ Le principe de la partie double signifie que toute opération nécessite de mouvementer au moins deux comptes. Pour chaque débit, il doit y avoir un crédit correspondant d'un montant égal (Institut d'Economie Dounaïère et Fiscale, 2024).

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

patrimoine, la situation financière et le résultat de l'Etat. Elle est fondée sur le principe des droits et obligations constatés et elle est tenue exclusivement par le comptable public, en partie double, sur la base d'un plan comptable.

Cette nouvelle comptabilité générale, appelée comptabilité en droits et obligations constatés, consiste à comptabiliser les opérations budgétaires, de trésorerie et du patrimoine à leur naissance, dès qu'il est possible de les évaluer, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement (article 35 du décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique).

Cette nouvelle comptabilité est considérée comme une comptabilité d'exercice, une comptabilité patrimoniale et un nouvel outil de gestion et de mesure de la performance.

➤ *La comptabilité générale : une comptabilité d'exercice*

La comptabilité générale en droits et obligations constatés est fondée sur le système de l'exercice, c'est-à-dire, les recettes et les dépenses sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date d'encaissement ou de paiement (Catteau, 2016).

Cette comptabilité enregistre les ressources et les charges de l'Etat tant que produits et charges et se distingue clairement de la comptabilité budgétaire de caisse qui enregistre les mêmes opérations tant que recettes et dépenses (Kouraleva-Cazals & Kott, 2017)¹.

➤ *La comptabilité générale : une comptabilité patrimoniale*

La comptabilité générale est une comptabilité en partie double, fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Elle vise à enregistrer toutes les opérations réalisées par l'Etat dès la naissance des droits et obligations affectant le patrimoine, qu'il y ait ou non un mouvement simultané de trésorerie.

Cette logique permet de retracer de manière exhaustive l'ensemble des éléments du patrimoine de l'Etat, à savoir les immobilisations, les stocks, les créances et les dettes. C'est pourquoi la comptabilité générale en droits et obligations constatés est considérée comme une comptabilité patrimoniale.

¹ Cités dans (Belacel, 2018, p. 412).

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

➤ *La comptabilité générale : un nouvel outil de gestion et de mesure de la performance*

Le législateur algérien entend faire de la comptabilité générale un instrument de contrôle de la gestion et de la performance à travers l'esprit de la LOLF, qui tente de la concevoir comme un véritable outil d'information, de gestion et d'aide à la décision (Belacel, 2018).

2.1.2 Le cadre juridique et technique de la comptabilité générale du Trésor

La réforme de la comptabilité publique en Algérie a profondément transformé le cadre de référence de la comptabilité du Trésor, tant sur le plan juridique que technique. L'évolution du cadre juridique et technique peut être résumée dans le tableau suivant :

Tableau 19 : L'évolution du cadre juridique et technique de la comptabilité générale du Trésor

Ancien cadre		Nouveau cadre	
Cadre juridique	Loi n° 90-21 du 15 août 1990, modifiée et complétée, relative à la comptabilité publique	Cadre juridique	Loi n° 23-07 du 3 Dhou El Hidja 1444 correspondant au 21 juin 2023 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière
	Décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991, modifié et complété, fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics		Décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaabane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique
Cadre technique	Instruction générale n° 16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité du Trésor	Cadre technique	-
	Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT)		Plan Comptable de l'Etat (PCE)

Source : Elaboré par nos soins à partir de recherches dans les journaux officiels et recueils d'instructions de la DGTC.

2.1.3 Le périmètre de la comptabilité générale du Trésor

La comptabilité générale du Trésor est assurée par un réseau de comptables publics principaux et secondaires. Ce réseau regroupe l'ensemble des postes comptables par lesquels transitent toutes les opérations de recettes et de dépenses (Chaabane, 2023).

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Selon Labani (2018), le réseau comptable du Trésor présente trois caractéristiques fondamentales : le principe de l'unité de caisse, l'interconnexion générale des comptables publics et la fusion des comptes locaux du Trésor auprès de la Banque centrale (Banque d'Algérie).

➤ *Le principe de l'unité de caisse*

Le principe de l'unité de caisse implique qu'un comptable ne doit avoir qu'une seule caisse pour l'exécution de l'ensemble des dépenses, quel que soit leur nature. Il est strictement interdit à un comptable de disposer de tiroirs multiples pour spécialiser certaines recettes à certaines dépenses. Cela dit, même si au plan budgétaire les crédits sont spécialisés par nature économique, au plan comptable, les fonds détenus par le Trésor constituent une caisse unique destinée au paiement de l'ensemble des dépenses (Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité, 2024).

➤ *L'interconnexion générale des comptables publics*

Les comptables publics sont reliés entre eux par un jeu de comptes de liaison et de transfert permettant aux liquidités de circuler aisément et d'être transportées là où les besoins se font sentir (Labani, 2018). A cet effet, chaque comptable public dispose d'au moins deux comptes : un compte numéraire et un Compte Courant Postal (CCP).

➤ *La fusion des comptes locaux du Trésor auprès de la Banque centrale*

Au niveau local, le trésorier de wilaya s'adresse à la succursale de la Banque d'Algérie pour s'approvisionner ou déposer ses excédents en numéraire. Il utilise à cet effet des comptes d'opérations qui ne constituent pas des comptes particuliers alimentés et débités par lui seul, mais plutôt des sous-comptes du Compte Courant du Trésor (CCT) à la Banque d'Algérie¹. Il s'agit des comptes dits « Prélèvements sur la Banque d'Algérie à transférer à l'ACCT » et « Versements à la Banque d'Algérie à transférer à l'ACCT » (Labani, 2018).

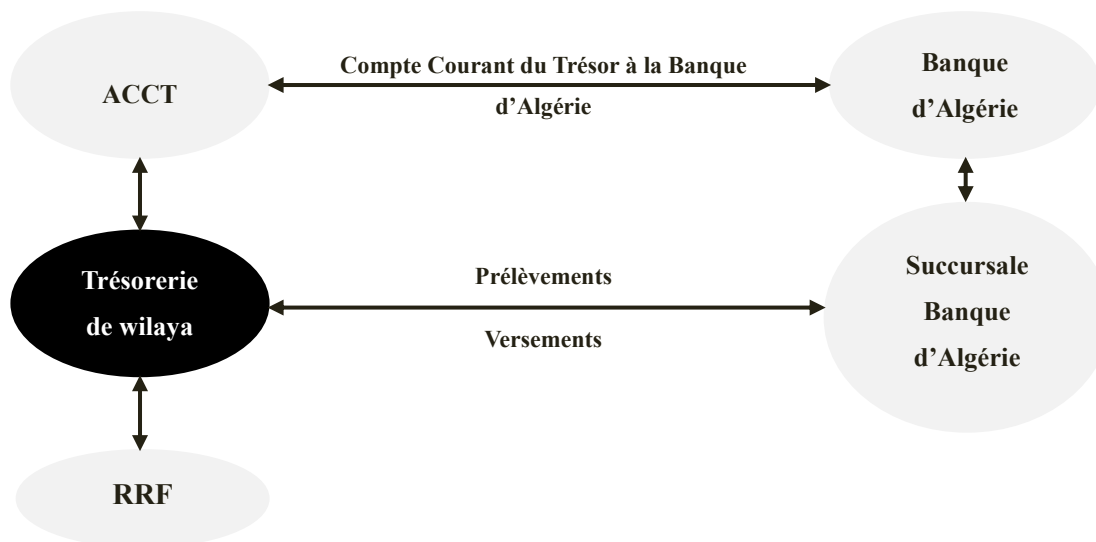
De la sorte, les excédents de caisse versés par les postes comptables d'une wilaya donnée auprès d'une succursale de la Banque d'Algérie alimentent un compte unique, le CCT. Cela permet d'approvisionner tous les autres comptables publics, notamment ceux situés dans des wilayas dans lesquelles se manifeste un besoin net de liquidité (Labani, 2018).

¹ Le CCT à la Banque d'Algérie est ouvert dans les seules écritures de l'ACCT.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Nous retrouverons, ci-dessous, le schéma du circuit Trésor – Banque d'Algérie, tel que présenté par Labani (2018).

Figure 8 : Le schéma illustratif du circuit Trésor - Banque d'Algérie



Source : Adaptée de « Relation Trésor public – Poste », par Labani, S., 2020, p. 7.

2.2 La comptabilité générale au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

La comptabilité générale tenue au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou a été impactée par la réforme comptable de l'Etat. Quels en sont les changements concrets ?

Afin de répondre à cette question, nous avons opté pour un entretien semi-directif avec les responsables du bureau du portefeuille et de la comptabilité (voir annexe n° 4). Cette technique de recueil de données est très largement utilisée dans la recherche qualitative en sciences sociales.

L'entretien semi-directif consiste en une interaction verbale sollicitée par l'enquêteur auprès d'un enquêté, à partir d'une grille de questions utilisée de façon très souple. L'entretien vise à la fois à collecter des informations et à rendre compte de l'expérience de la personne et de sa vision du monde, dans une optique compréhensive. (Pin, 2023, p. 1)

2.2.1 Les opérations retracées dans la comptabilité générale de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

De manière générale, cette comptabilité vise à transcrire, au plan comptable et selon le principe de la partie double, les opérations suivantes :

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

- les opérations de recettes et de dépenses du budget général et des Comptes Spéciaux du Trésor (CST)¹ ;
- les opérations de trésorerie, à savoir :
 - les opérations de caisse et de valeurs mobilisables ;
 - la gestion des fonds déposés par les correspondants du Trésor ;
 - les opérations de dettes internes et externes ;
 - les mouvements de fonds et de règlement qui interviennent entre les comptables publics à l'occasion de l'exécution ou de la centralisation des opérations exécutées pour le compte du Trésor ;
 - le résultat de l'exécution des budgets et des opérations de trésorerie (Ministère des Finances, 2014, p. 7).

Il est nécessaire de souligner que les opérations budgétaires doivent être tenues conformément à la nouvelle nomenclature budgétaire. Khechaimia affirme que « *l'articulation des nomenclatures budgétaire et comptable constitue un préalable pour la réussite de toute réforme et action de modernisation, aux fins d'avoir une transparence des politiques publiques* » (2022, p. 34). De ce fait, l'adoption d'un nouveau plan comptable harmonisé avec la nouvelle classification budgétaire s'avère indispensable.

Il convient également de noter que la comptabilité générale devrait permettre de retracer les opérations patrimoniales, conformément à l'article 3 du décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique. Est-ce bien le cas au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou ?

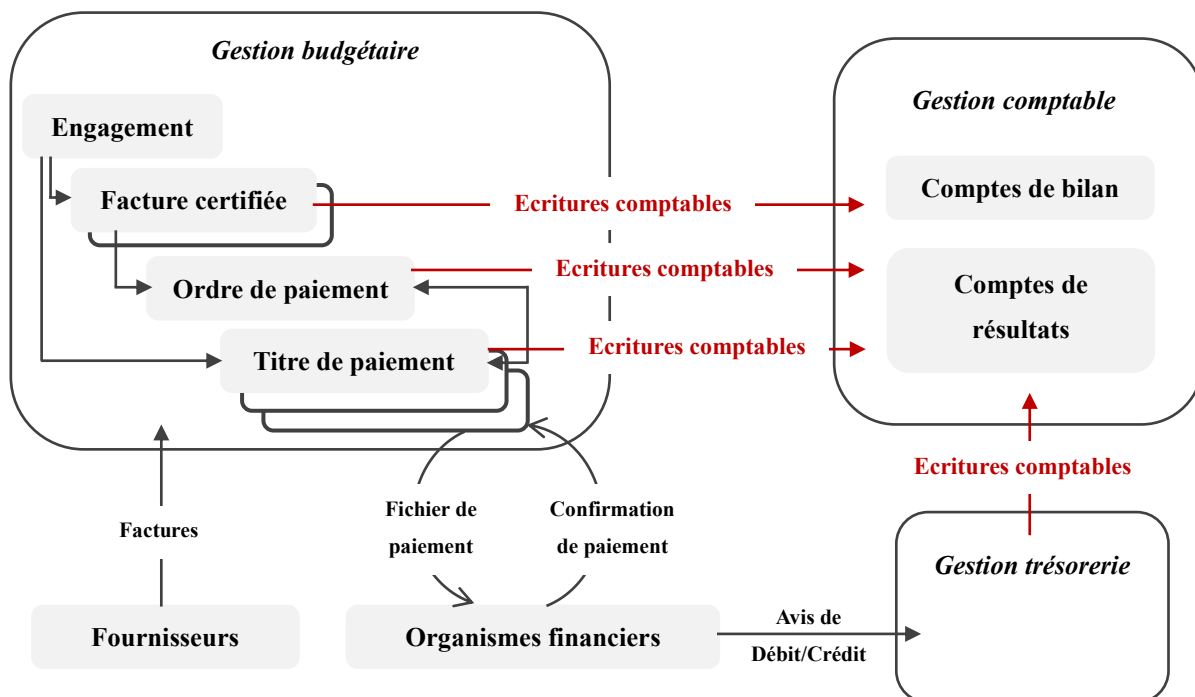
Les responsables du bureau du portefeuille et de la comptabilité affirment que les opérations patrimoniales ne sont pas encore retracées dans la comptabilité générale en vigueur. En effet, l'identification et l'inventaire des créances (droits constatés) et des dettes (obligations constatées) ainsi que le recensement et la constatation physique des immobilisations et des stocks n'ont pas encore été réalisés au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou. Tous

¹ Conformément au principe de non affectation des recettes aux dépenses stipulé à l'article 38 de la LOLF, aucune recette ne peut être affectée à une dépense particulière. Toutefois, la loi de finances peut prévoir, expressément, l'affectation de recettes à certaines dépenses au titre des opérations concernant les Comptes Spéciaux du Trésor (CST). Ces derniers sont ouverts ou clôturés par une loi de finances et comprennent les catégories suivantes : les comptes de commerce, les comptes d'affectation spéciale, les comptes de prêts et d'avances, les comptes de règlement avec les gouvernements étrangers, les comptes de participation et d'obligation ainsi que les comptes d'opérations monétaires (article 42 de la LOLF).

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

ces éléments requièrent l'implémentation d'un Système Intégré de Gestion Budgétaire et comptable (SIGB), comme illustré dans la figure ci-dessous.

Figure 9 : Le Système Intégré de Gestion Budgétaire et Comptable



Source : Adaptée de « Réforme de la comptabilité de l'État en Algérie », par Belacel B., 2018, [Thèse de doctorat, Université Paris 1- Panthéon – Sorbonne], p. 611.

Le SIGB est un système d'information conçu pour la gestion du budget de l'Etat, le suivi des mouvements de crédits en cours d'exercice ainsi que l'ordonnancement et le paiement de toutes les dépenses publiques permettant ainsi la tenue des comptabilités de l'Etat¹. Il est commun à l'ordonnateur, au comptable public, à tous les ministères et aux services centraux et déconcentrés de chaque ministère. Il permet d'assurer la cohérence des données entre les comptables, les ordonnateurs et les contrôleurs (Belacel, 2018).

2.2.2 Le principe d'enregistrement des opérations dans la comptabilité générale de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

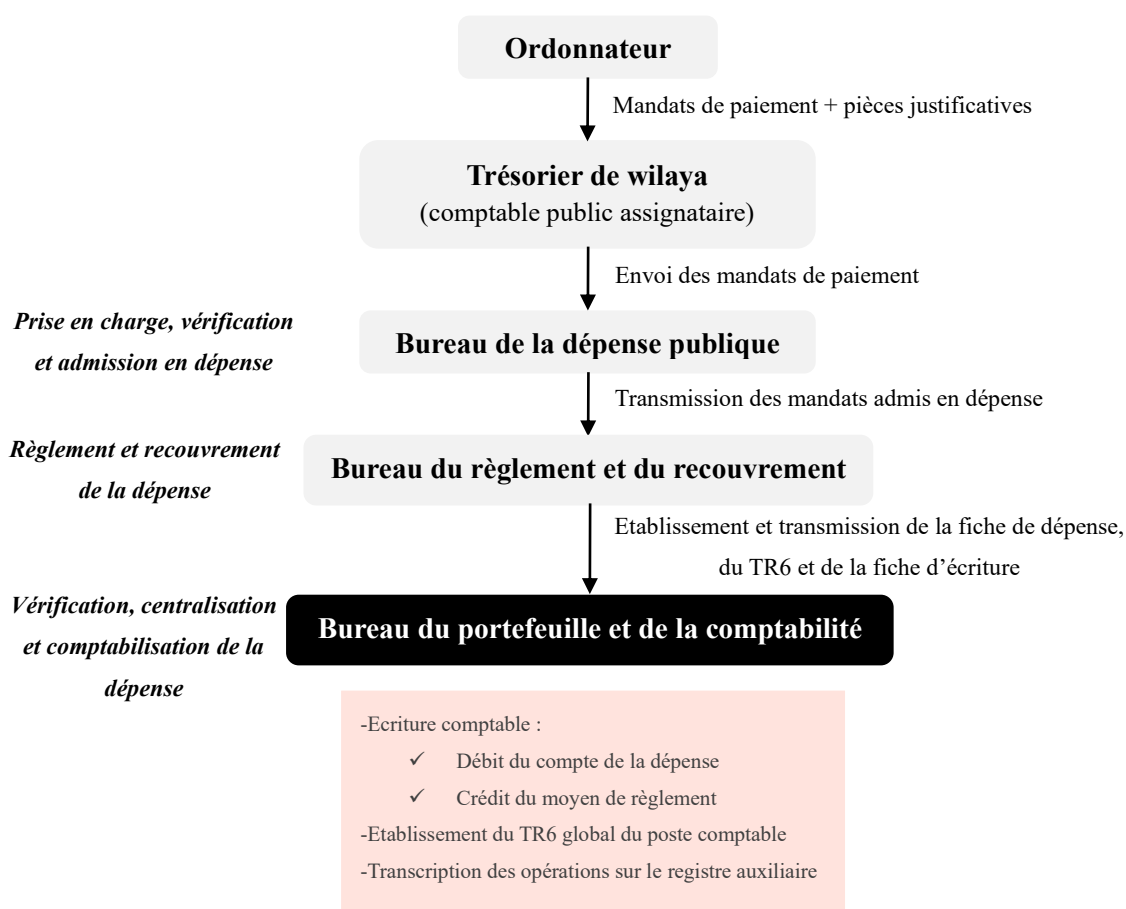
La comptabilité générale en droits et obligations constatés consiste à enregistrer les opérations budgétaires, de trésorerie et du patrimoine à leur naissance, dès qu'il est possible de les évaluer, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Ce principe est-il actuellement appliqué au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou ?

¹ Il s'agit particulièrement de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale en droits et obligations constatés.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

La comptabilité générale tenue au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, plus particulièrement au niveau du bureau du portefeuille et de la comptabilité, repose sur l'enregistrement des opérations financières au moment où elles affectent la trésorerie. Elle demeure fondée sur le principe de la comptabilité de caisse. Cette affirmation est illustrée par la figure ci-dessous qui met en évidence le processus concret d'enregistrement comptable d'une dépense au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou.

Figure 10 : Le circuit de la dépense publique au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou



Source : Adaptée de « Analyse du processus d'exécution des dépenses publiques. Cas : Trésor public de la wilaya de Tizi-Ouzou », par Gana S. & Oukali K., 2023, [Mémoire de master, Université Mouloud MAMMERI de Tizi-Ouzou], pp. 67-80.

A partir de cette figure, nous constatons que la dépense n'est enregistrée dans la comptabilité générale qu'au moment de son règlement ou paiement, c'est-à-dire, lors de la sortie de la trésorerie. En effet, les dépenses à constater dans la nouvelle comptabilité générale, selon Benabdelhadi et El Mouissia (2020), doivent correspondre au montant émis par l'ordonnateur sous forme de mandats concernant l'exercice en cours et pris en charge par le comptable public et non uniquement les paiements réglés (voir annexe n° 5).

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Néanmoins, les responsables du bureau du portefeuille et de la comptabilité indiquent que, dans un futur proche, toutes les opérations réalisées par l'Etat seront comptabilisées à leur naissance conformément au principe des droits et obligations constatés.

2.2.3 Les documents de la comptabilité générale de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

L'arrêté fixant le contenu et la forme des documents et registres de la comptabilité générale en droits et obligations constatés est en cours de finalisation au niveau des services de la DGTC. A cet égard, les documents comptables tenus au niveau du bureau du portefeuille et de la comptabilité demeurent majoritairement ceux définis dans l'instruction générale n° 16 du 12 octobre 1968 portant sur la comptabilité du Trésor.

Ces documents comptables incluent notamment : le relevé journalier des opérations, les journaux auxiliaires, le journal général, le grand livre et la balance mensuelle des comptes du grand livre.

2.2.3.1 Le relevé journalier des opérations

Le relevé journalier des opérations (modèle TR6¹, voir annexe n° 6) constitue la pièce maîtresse permettant de centraliser et de vérifier l'ensemble des opérations réalisées au quotidien au sein de la Trésorerie de la Wilaya.

Actuellement, ce document est établi sous forme d'un tableau à six colonnes qui doit retracer l'ensemble des opérations effectuées dans la journée soit par caisse, par banque, par CCP ou par jeu d'écriture de compte à compte (opérations dites d'ordre).

En vue de la centralisation des opérations comptables, chaque subdivision établit un TR6 pour les opérations réalisées. En conséquence, le service de la comptabilité établit le TR6 du poste comptable.

Par ailleurs, un TR6 décadaire² est produit en deux exemplaires sur la base des TR6 quotidiens du poste comptable, dont un exemplaire original est transmis à l'ACCT.

Enfin, il sied de noter que l'agent chargé de la centralisation édite mensuellement un état appelé journal auxiliaire des recettes et des dépenses.

¹ TR est l'acronyme de Tableau Récapitulatif. Dans TR6, le chiffre 6 indique le nombre de colonnes.

² Un TR6 décadaire est un relevé récapitulatif des opérations effectuées sur une période de dix jours.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

2.2.3.2 Les journaux auxiliaires

Les écritures arrêtées sur chaque relevé journalier des opérations (TR6) sont transcrites dans des journaux auxiliaires.

A l'heure actuelle, les écritures arrêtées sur chaque relevé TR6 sont décrites sur deux journaux auxiliaires (modèle TR8) : le journal auxiliaire des recettes et le journal auxiliaire des dépenses.

Toutefois, en vue de passer vers une comptabilité en droits et obligations constatés, un jeu de livres auxiliaires est en cours de finalisation. Les livres auxiliaires qui peuvent être ouverts par les comptables publics sont :

- comptabilité auxiliaire de la dette (interne et externe) ;
- comptabilité auxiliaire des immobilisations (fichier des immobilisations) ;
- comptabilité auxiliaire des stocks ;
- comptabilité auxiliaire des fournisseurs ;
- comptabilité auxiliaire des redevables et des clients ;
- comptabilité auxiliaire des participations de l'Etat ;
- comptabilité auxiliaire des Comptes Spéciaux du Trésor (CST) ;
- comptabilité auxiliaire des prêts et avances octroyés par l'Etat.

2.2.3.3 Le journal général

Actuellement, le journal général enregistre trois types d'écritures parmi lesquelles figurent :

- les éléments constitutifs de la balance d'entrée au premier janvier de l'année en cours ;
- le total mensuel des opérations enregistrées aux journaux auxiliaires (TR8) en fin du mois ;
- et les écritures de contrepartie¹ effectuées journalièrement (quotidiennement).

Toutefois, la réforme comptable prévoit la mise en place d'un livre journal qui permettra de retracer, journalièrement et de manière chronologique, toutes les opérations comptables.

¹ Les écritures comptabilisées à tort sont rectifiées ou annulées par une écriture dite de contrepartie en débit ou en crédit de telle sorte à ajuster les montants avec les pièces justificatives. Les écritures de contrepartie donnent lieu, dans tous les cas, à l'établissement d'une fiche de contrepartie (Al Khayat, 2015).

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

2.2.3.4 Le grand livre

Les écritures de journal sont reportées au grand livre par compte, soit à partir des journaux auxiliaires pour les opérations détaillées sur les journaux, soit à partir du journal général, pour les opérations inscrites directement sur ce journal : écritures de balance d'entrée et de contrepartie. Le grand livre constitue ainsi le livre des écritures par compte.

Dans le cadre de la réforme, le nouveau grand livre devra s'aligner sur le nouveau plan comptable (PCE), en présentant les enregistrements par compte comptable de la classe 1 à la classe 7. Il sera alimenté par les écritures saisies au quotidien dans le livre journal.

2.2.3.5 La balance mensuelle des comptes du grand livre

Chaque fin de mois, le trésorier établit une balance générale des comptes du grand livre (modèle NC12) qui est envoyée à l'ACCT pour centralisation. Celle-ci récapitule :

- les numéros des seuls comptes qui ont fonctionné dans la comptabilité du trésorier et les sommes correspondantes ;
- les balances d'entrées débitrices et créditrices ;
- le montant débiteur et créditeur des opérations de la gestion ;
- le total général des débits et crédits de chaque compte ;
- et le solde débiteur ou créditeur de chaque compte.

Il convient de noter qu'une application de balance en mode PCE¹ (voir annexe n° 7) a récemment été mise en œuvre par la DGTC et envoyée aux Trésoreries de Wilayas. Cette balance a été actualisée conformément à la nouvelle nomenclature PCE et afin de faciliter son utilisation, une correspondance entre les comptes PCE et NCT a été intégrée.

En effet, la correspondance entre les comptes PCE et NCT permettra de passer facilement et intégralement à une balance générale regroupant l'ensemble des comptes classés dans l'ordre du PCE, de la classe 1 à la classe 7.

2.3 Le plan comptable applicable : de la NCT au PCE

La comptabilité générale était autrefois tenue conformément à la Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT).

¹ PCE est l'acronyme de Plan Comptable de l'Etat.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Pour passer à une comptabilité en droits et obligations constatés, il a été nécessaire d'élaborer un plan comptable permettant d'enregistrer les opérations conformément aux principes énoncés par les normes IPSAS. Il s'agit du Plan Comptable de l'Etat (PCE).

2.3.1 La Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT)

La Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT) constitue l'ensemble des comptes particuliers que les comptables du Trésor sont autorisés à utiliser pour la transcription des opérations financières publiques.

2.3.1.1 La structure de la NCT

Dans le Système Comptable Financier (SCF), pour subdiviser un compte, il suffit d'ajouter un chiffre à ceux qui existent déjà. C'est ce que l'on appelle l'organisation décimale.

En revanche, dans la NCT, la structure est totalement différente. Le classement des comptes du Trésor comporte trois grandes subdivisions : les groupes de comptes, les comptes généraux et les comptes particuliers.

➤ Les groupes de comptes

Les groupes de comptes, au nombre de huit, constituent la structure de base qui regroupe par nature les grandes catégories d'opérations :

- Groupe I « Caisse et portefeuille » ;
- Groupe II « Opérations budgétaires » ;
- Groupe III « Opérations du Trésor » ;
- Groupe IV « Tiers et correspondants » ;
- Groupe V « Opérations à classer » ;
- Groupe VI « Résultats » ;
- Groupe VII « Dettes garanties par l'Etat » ;
- Groupe VIII « Créances de l'Etat ».

Il y a lieu de noter qu'un groupe IX est consacré aux valeurs inactives. Les comptes particuliers de ce groupe sont décrits dans une balance particulière et constituent une comptabilité dite spéciale¹.

¹ Autrefois, les comptables publics tenaient une comptabilité spéciale des matières, valeurs et titres (cf. article 3 du décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991, modifié et complété, fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics).

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

➤ Les comptes généraux

Les comptes généraux constituent des subdivisions des groupes de comptes. Ils regroupent des opérations de nature particulière différente, mais qui présentent un caractère général commun.

Chaque compte général est identifié par un libellé et un numéro à deux chiffres, de 10 à 92, dont le premier chiffre correspond à celui du groupe auquel il appartient.

Le cas échéant, les comptes généraux peuvent être subdivisés en sections, chacune portant un libellé particulier et identifiée par un numéro à trois chiffres. Les deux premiers chiffres rappellent celui du compte général. Les différents comptes généraux ainsi que leurs sections éventuelles sont présentés dans l'annexe n° 8.

En analysant la NCT, nous constatons que les comptes sont majoritairement orientés vers le suivi des recettes et des dépenses et non vers la reconnaissance des droits et obligations ainsi que de l'ensemble du patrimoine de l'Etat. Bissaad (2001) met en évidence l'absence de description du patrimoine ainsi que des droits et obligations constatés dans la NCT, en raison de l'organisation de la comptabilité publique selon une logique centrée sur les flux d'encaissements et de décaissements.

Dans le même sillage, Belacel affirme que la NCT est « *inadaptée aux besoins nés de la nécessité de prendre en charge les opérations nouvelles de l'État* » (2018, p. 181). Il souligne également que l'archaïsme de cette nomenclature apparaît comme une contrainte importante pour la modernisation de l'ensemble de la comptabilité, en raison de sa rigidité et de son incapacité à intégrer les flux financiers et les stocks dégagés par les nouvelles opérations publiques.

➤ Les comptes particuliers

Dans la pratique comptable, les sections de comptes généraux, les comptes généraux et les groupes de comptes ne figurent pas dans les écritures comptables. L'unité de compte à ouvrir est le compte particulier¹.

¹ Il est parfois nécessaire d'ouvrir plusieurs lignes dans un compte particulier. Celles-ci sont alors désignées par trois chiffres supplémentaires. Lorsque de telles lignes existent, ce sont elles qui figurent sur les registres comptables et dans la balance mensuelle et non plus les comptes particuliers.

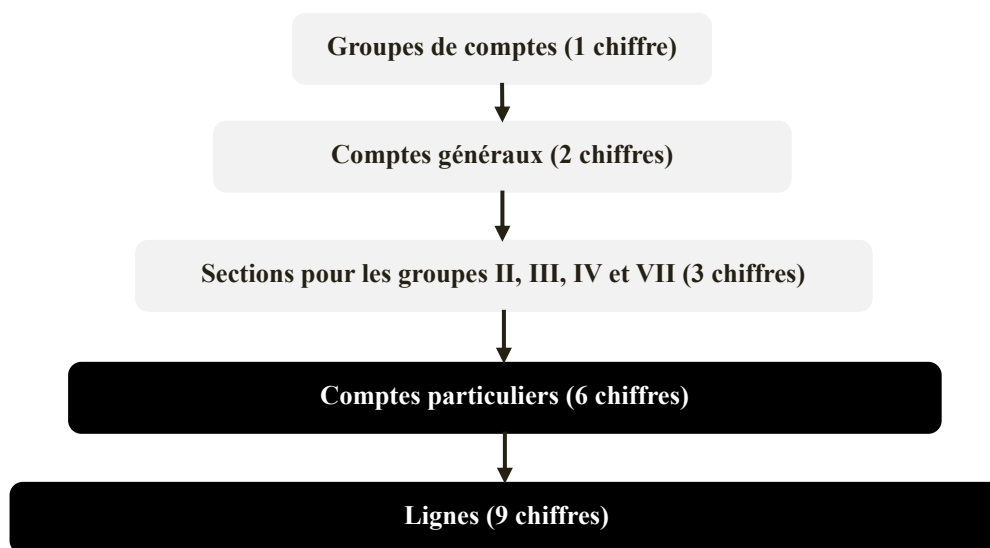
Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Les comptes particuliers sont des subdivisions du compte général ou des sections du compte général. Ils sont composés de six chiffres, dont les trois premiers correspondent à ceux du compte général ou de la section du compte général.

Chaque compte particulier comporte un libellé spécifique indiquant la destination et l'objet des opérations, à l'exemple du compte 120.003 « Traités et obligations cautionnées à transférer à l'ACCT ». Toutefois, Bissaad (2001) souligne que les libellés des comptes de la NCT sont très spécialisés et ne peuvent être correctement interprétés que par des agents formés aux techniques de la comptabilité publique. De son côté, Belacel mentionne que « *les libellés des comptes sont parfois imprécis et ne reflètent pas toujours le contenu et la nature des opérations décrites, les rendant ainsi inintelligibles ...* » (2018, pp. 180-181).

Enfin, pour mieux visualiser la structure de la NCT, celle-ci est présentée dans la figure ci-après.

Figure 11 : La structure de la Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT)



Source : Elaborée par nos soins sur la base de la Nomenclature des Comptes du Trésor en Algérie.

Tel est, en résumé, le schéma de la structure des comptes de la NCT. Contrairement au SCF où la connaissance de deux chiffres permet de situer avec précision une opération, la NCT requiert d'en maîtriser six chiffres, voire neuf, pour localiser ce dont il s'agit.

Cette nomenclature alourdit et complique énormément au fur et à mesure de l'ouverture de nouveaux comptes particuliers, la tâche des comptables publics et augmente les risques d'erreur et de fraude, de négligence et nuit à la transparence et à la sincérité comptable des opérations financières. (Belacel, 2018, p. 180)

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

2.3.1.2 La nature des comptes de la NCT

La NCT est organisée par destination des opérations et par nature des comptes. Ainsi, pour connaître la destination finale des opérations, il faut déterminer s'il s'agit d'un compte d'imputation définitive ou d'un compte d'imputation provisoire (Bissaad, 2001).

➤ Les comptes d'imputation définitive

Les comptes d'imputation définitive reçoivent les recettes et les dépenses qui sont venues à leur terme ou à leur destination finale.

➤ Les comptes d'imputation provisoire

Les comptes d'imputation provisoire retracent les recettes et les dépenses qui pour une raison quelconque ne peuvent recevoir une imputation définitive. Ces comptes sont subdivisés en deux catégories comme précisé dans l'instruction générale n° 16 du 12 octobre 1968 :

- les comptes de recettes et de dépenses à imputer : ils retracent les opérations pour lesquelles l'imputation finale est connue, mais que l'on ne peut réaliser immédiatement en raison de l'absence de pièces justificatives ;
- et les comptes de recettes ou de paiements à transférer : ils décrivent les opérations réalisées par des comptables qui ne sont pas habilités à les imputer dans leurs écritures d'une manière définitive. Ces opérations doivent être transférées au comptable principal de l'Etat, de la collectivité ou de l'établissement qui doit justifier de leur réalisation.

A côté de ce classement selon la destination des opérations, la nomenclature contient des regroupements par nature de comptes : les comptes financiers, les comptes de règlement et les comptes d'ordre.

➤ Les comptes financiers

Ces comptes sont destinés à enregistrer les encaissements et les décaissements de fonds et de valeurs mobilisables consécutifs à la réalisation de recettes et de dépenses. Il s'agit des comptes de caisse, des Comptes Courants Postaux (CCP)¹, du Compte Courant du Trésor (CCT) à la Banque d'Algérie ainsi que des comptes de traites et d'effets mobilisables².

¹ Tout comptable du Trésor est tenu d'ouvrir un CCP pour l'ensemble des services publics gérés par ses soins.

² Dans les limites prévues par les lois et règlements, certains droits, taxes et impôts peuvent être acquittés au moyen de traites ou d'obligations.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Ces comptes sont débités des entrées de fonds ou valeurs (augmentations de fonds) et crédités des sorties de fonds ou valeurs (diminutions de fonds).

➤ *Les comptes de règlement*

Ils sont généralement désignés par les termes comptes courants, comptes de mouvement de fonds et comptes de règlement entre comptables. Ces comptes décrivent le mouvement de fonds entre deux comptables à l'occasion d'opérations effectuées par l'un d'eux pour le compte de l'autre. Ce sont des comptes de liaison entre comptables qui servent à éviter le transfert effectif des fonds.

Ces comptes sont débités des fonds qui sont supposés être reçus de l'autre comptable et crédités des fonds qui sont supposés être envoyés à l'autre comptable.

➤ *Les comptes d'ordre*

D'une manière générale, l'existence de comptes d'ordre se justifie par la nécessité de transporter le résultat d'opérations comptables d'une comptabilité à une autre, tenue par un même comptable ou par des comptables différents.

Les comptes d'ordre n'enregistrent donc pas d'opérations effectives, consécutives à un encaissement ou à un décaissement. Ils servent essentiellement d'articulation entre deux comptabilités ou à l'intérieur d'une même comptabilité.

Enfin, il convient de souligner que la logique de cette nomenclature apparaît aujourd'hui dépassée et inadaptée aux exigences de la réforme comptable de l'Etat. Dès lors, le passage vers la comptabilité en droits et obligations constatés requiert, en amont, la mise en place du Plan Comptable de l'Etat (PCE).

2.3.2 Le Plan Comptable de l'Etat (PCE)

Le ministre des finances a annoncé la mise en œuvre du Plan Comptable de l'Etat (PCE) à partir du 02 janvier 2025, conformément à l'instruction n° 21 du 29 décembre 2024 portant sur la mise en œuvre du Plan Comptable de l'Etat. L'objectif est de remplacer l'ancien système comptable, basé sur le principe de la comptabilité caisse, par un système comptable en droits et obligations constatés, aligné sur les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

2.3.2.1 La structure du PCE

Il s'agit d'un système de classification des comptes qui permet de standardiser la comptabilité générale par des codes comptables signifiant chacun un libellé représentatif.

Le PCE est constitué de deux grandes parties : les schémas d'écritures comptables et la nomenclature commentée des comptes. Ils s'appuient sur l'application des normes IPSAS préconisées, sur l'architecture des comptes et sur le plan de comptes permettant de retracer l'ensemble des droits et obligations de l'Etat. Ces derniers sont comptabilisés à partir de leur fait générateur (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

La structure du PCE est totalement différente de celle de la NCT. Elle comprend : les classes de comptes, les comptes principaux et les comptes divisionnaires.

➤ Les classes de comptes

Le principe de l'exhaustivité joue un rôle principal dans la qualité de l'information financière (Idrissi Chouahdi, 2019). Afin de respecter ce principe, toutes les opérations de l'Etat sont décrites, sans contraction ni compensation, dans les comptes de l'Etat présentés dans sept classes :

- Classe 1 « Comptes de situation nette et de passifs financiers (dettes à moyen et long terme) » ;
- Classe 2 « Immobilisations (comptes de l'actif non courant) » ;
- Classe 3 « Stocks et encours » ;
- Classe 4 « Comptes de tiers » ;
- Classe 5 « Comptes financiers et assimilés » ;
- Classe 6 « Charges » ;
- Classe 7 « Produits ».

Les comptes de bilan sont regroupés dans les classes de 1 à 5, tandis que les classes 6 et 7 sont réservées aux comptes de gestion.

Toutefois, il y a lieu de noter que pour se conformer aux principes de transparence et d'image fidèle énoncés par les normes IPSAS, une huitième classe est consacrée pour les engagements hors bilan.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

➤ *Les comptes principaux*

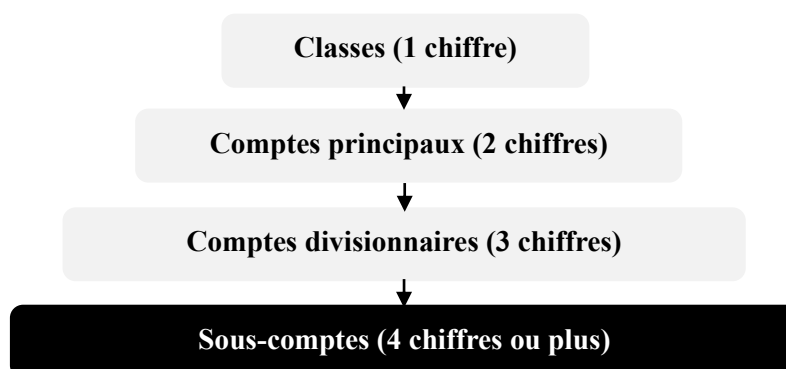
Les comptes principaux sont composés de deux chiffres, tels qu'illustrés dans l'annexe n° 9. En analysant la nomenclature de ces comptes, nous constatons que le PCE présente une structure similaire à celle du SCF (voir annexe n° 10), avec des classes de comptes allant de 1 à 7, une distinction entre les comptes de bilan et de gestion ainsi qu'une reconnaissance des immobilisations, des stocks, des dettes et des créances.

➤ *Les comptes divisionnaires*

Les comptes divisionnaires sont composés de trois chiffres. Afin de respecter le principe d'exhaustivité, ces comptes peuvent être subdivisés en sous-comptes jusqu'au niveau élémentaire utile. Les comptables imputent leurs opérations à ces sous-comptes (Hatab, 2024).

La structure du PCE peut être représentée dans le schéma suivant :

Figure 12 : La structure du Plan Comptable de l'Etat (PCE)



Source : Elaborée par nos soins selon le PCE.

In fine, la structure du PCE, à travers l'ensemble de ses comptes, apparaît comme une réponse adaptée aux limites et insuffisances de la NCT, qui ne permet pas de prendre en compte toutes les opérations de l'Etat.

Le PCE constitue un outil fondamental pour la modernisation de la gestion comptable et le passage vers une comptabilité en droits et obligations constatés conforme aux normes IPSAS.

2.3.2.2 Les règles de codification des comptes du PCE

« La codification des comptes facilite les opérations d'imputation dans les comptes, leur saisie au clavier ou la recherche d'un compte dans le plan de comptes d'un logiciel comptable utilisé. » (Hatab, 2024, p. 4)

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

La codification des comptes du PCE présente les caractéristiques suivantes :

- décimale (0 à 9) ;
- articulée (classe / comptes principaux / comptes divisionnaires / sous-comptes) ;
- significative (place des codes 0, 8 et 9 dans la numérotation de certains comptes) ;
- symétrique (charges 6 et produits 7) ;
- extensible (création de nouveaux comptes, spécification des comptes de tiers : clients, fournisseurs, achats, etc.) ;
- évolutive (selon les besoins de l'entité) ;
- et adaptable aux différents secteurs d'activités (Hatab, 2024).

A titre illustratif, les codes 0, 8 et 9 ont une signification particulière selon leur position. Lorsqu'ils sont placés en deuxième position, ces codes prennent un sens spécifique (voir tableau ci-dessous).

Tableau 20 : L'interprétation des codes 0, 8 et 9 en deuxième position dans le PCE

Chiffres utilisés	Signification
0	Le compte est un compte global
8	Le compte est automatiquement un compte d'amortissement
9	Le compte est un compte de dépréciation

Source : Reproduit à partir de « Nomenclature comptable : Plan Comptable de l'Etat (PCE) », par Hatab, 2024, p. 6.

En revanche, lorsque ces chiffres sont placés en troisième position, ils portent une autre signification, présentée dans le tableau suivant :

Tableau 21 : L'interprétation des codes 0, 8 et 9 en troisième position dans le PCE

Chiffres utilisés	Signification
0	Le compte est un compte de regroupement
8	Le compte est automatiquement un compte de régularisation
9	Le compte regroupe les opérations « autres » ou « fonctionne à l'inverse » ¹

Source : Reproduit à partir de « Nomenclature comptable : Plan Comptable de l'Etat (PCE) », par Hatab, 2024, p. 7.

¹ Le code 9 en troisième position, pour les comptes des classes 1,2,4,5,6 et 7, désigne un compte à solde de sens contraire à celui du compte de rattachement. Par exemple, le compte 411 « clients » présente un solde débiteur, tandis que le compte 4191 « client, avances et acomptes » présente un solde créditeur.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

2.3.2.3 L'analyse des classes de comptes du PCE

Les comptes du PCE sont répartis en deux grandes catégories : les comptes de bilan (actif et passif) et les comptes de gestion (charges et produits). Les comptes d'actif et de charges augmentent au débit et diminuent au crédit, tandis que les comptes de passif et de produits augmentent au crédit et diminuent au débit. La différence entre le montant inscrit au débit et celui inscrit au crédit constitue le solde du compte. Trois situations peuvent se présenter :

- si le montant du débit est supérieur au montant du crédit, le solde est débiteur ;
- si le montant du crédit est supérieur au montant du débit, le solde est créditeur ;
- si le montant du crédit est égal au montant du débit, le solde est nul.

Les commentaires ci-après portent sur les comptes spécifiques de chaque classe du PCE, comme mentionnés dans le manuel du PCE de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou.

➤ Les comptes de la classe 1

Les comptes de la classe 1, « Comptes de situation nette et de passifs financiers (dettes à moyen et long terme) », représentent les ressources à long terme de l'Etat. Ils ont, d'une manière générale, un solde structurellement créditeur.

Les comptes 10, « Comptes d'intégration d'actifs et de passifs, d'écart d'évaluation, d'écart de réévaluation et d'équivalence et de réserves », sont représentatifs de l'accumulation historique des ressources propres de l'Etat (dotations, réserves et écarts d'évaluation).

Le compte 12, « Solde des opérations de l'exercice », retrace le résultat comptable des opérations de l'Etat pendant un exercice annuel.

Deux méthodes sont possibles pour l'ajustement annuel de la provision des comptes 15 « Provisions pour risques et charges et garantie d'emprunts extérieurs-passifs non courants » :

- augmentation de la provision initialement constituée (si elle était insuffisante) ou reprise partielle de la provision initiale (si elle était très importante) ;
- reprise totale de la provision initiale et constitution d'une nouvelle provision correspondant au risque ou à la charge éventuelle.

Les comptes 16, « Emprunts et dettes assimilées », concernent les dettes financières de l'Etat à long terme auprès des banques ou autres organismes nationaux ou internationaux.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Les comptes 181, « Comptes de liaison avec les Comptes Spéciaux du Trésor (CST) », sont utilisés pour suivre des opérations spécifiques entre le budget général de l'Etat et les CST. Ils sont crédités des versements du budget général et débités lors de la constatation de la recette correspondante au compte spécial. Ces comptes doivent être soldés au 31 décembre de l'année.

Dans le cadre d'un réseau de comptables répartis par territoires et/ou par fonction, le plan de comptes organise les relations entre les comptables qui initient des opérations et ceux qui en assurent l'imputation définitive dans les comptes des classes 1, 2, 6 et/ou 7. Les comptes 182, « Comptes de transfert entre comptables de l'Etat », assurent ce lien comptable. Ils fonctionnent en sens inverse (en miroir) chez le comptable qui initie une opération et chez le comptable qui impute définitivement l'opération.

➤ *Les comptes de la classe 2*

Les comptes de la classe 2, « Immobilisations (comptes de l'actif non courant) », sont les biens matériels et immatériels de l'Etat dont la durée de vie excède le terme annuel de l'exercice comptable. Ces immobilisations sont retracées dans des comptes de l'actif (comptes débiteurs).

Les immobilisations peuvent être incorporelles, corporelles ou financières. Cette classification induit une comptabilisation aux comptes 20 « immobilisations incorporelles », 21 « immobilisations corporelles », 23 « immobilisations en cours de réalisation », 26 « participations et créances rattachées » et 27 « immobilisations financières ».

Lors de l'ouverture d'une comptabilité en droits et obligations constatés, les immobilisations, préalablement recensées et évaluées, peuvent être intégrées par le biais d'un compte spécifique d'intégration dans le cadre des opérations de bilan d'ouverture. Dans ce cas, le compte utilisé en contrepartie des comptes d'immobilisations est le compte 102 « Comptes d'intégration des actifs, passifs et écarts liés au passage à la comptabilité d'exercice (bilan d'ouverture) ». Lorsqu'elles sont acquises, les immobilisations incorporelles et corporelles sont comptabilisées en contrepartie du compte 404 « Fournisseurs d'immobilisations ».

➤ *Les comptes de la classe 3*

Les comptes de la classe 3, « Stocks et encours », représentent les matières, produits et marchandises qui sont utilisés dans le cadre d'un cycle de production-transformation ou dans un processus de commercialisation.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Tant qu'ils ne sont pas détruits (dans le cadre du cycle de production) ou vendus, les stocks font partie du patrimoine de l'Etat et figurent à des comptes de l'actif (comptes débiteurs).

➤ *Les comptes de la classe 4*

Les comptes de la classe 4, « Comptes de tiers », représentent le patrimoine à court terme (créances et dettes) de l'Etat, hors disponibilités financières.

Par nature, les comptes de classe 4 retracent les opérations initiales de droits et obligations constatés à une date donnée, quelle que soit la date des encaissements ou décaissements qui en découlent. S'ils sont initialement débités, ils doivent ensuite être systématiquement crédités (apurement, imputation) et s'ils sont initialement crédités, ils doivent ensuite être débités (apurement, imputation).

Ces comptes sont répartis en quatre catégories de comptes qui peuvent ensuite être subdivisés en fonction des besoins (voir tableau ci-dessous).

Tableau 22 : Les catégories des comptes de tiers dans le PCE

Catégories des comptes de tiers	
Comptes de droits et obligations constatés	Comptes de dettes à payer à des « fournisseurs, personnels ou autres créanciers de l'Etat » en contrepartie des charges ou des investissements préalablement constatés (comptes créditeurs)
	Comptes de créances à recouvrer à l'encontre des « redevables ou autres débiteurs de l'Etat » en contrepartie des produits préalablement constatés (comptes débiteurs)
Comptes de flux financiers à régulariser	Comptes d'encaissements à classer (comptes transitoires ou d'attente créditeurs) qui retracent des flux reçus sur les comptes de disponibilités de l'Etat et dont l'affectation définitive n'est pas connue ¹
	Comptes de décaissements à classer (comptes transitoires ou d'attente débiteurs) qui retracent des flux émis depuis les comptes de disponibilités de l'Etat et dont l'affectation définitive n'est pas connue ²

Source : Adapté de « Plan comptable de l'Etat », par Direction Générale de la Comptabilité, 2021, pp. 83-84.

¹ Les flux encaissés et qui ne peuvent pas être affectés (imputés) constituent virtuellement des dettes (comptes créditeurs) à rembourser aux parties versantes (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

² Les flux décaissés et qui ne peuvent pas être affectés (imputés) constituent virtuellement des créances (comptes débiteurs) à l'encontre des personnes physiques ou morales à qui les fonds ont été versés (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

➤ *Les comptes de la classe 5*

Les comptes de la classe 5, « Comptes financiers et assimilés », retracent les mouvements d'entrées et de sorties des disponibilités financières de l'Etat en numéraire, par compte courant bancaire ou postal (comptes 50, 51 et 53).

Dans la comptabilité en droits et obligations constatés, les comptes financiers servent alternativement :

- soit à apurer, par des décaissements, des dettes préalablement constatées par contrepartie de charges, d'investissements ou d'amortissements d'emprunts ;
- soit à apurer, par des encaissements des créances préalablement constatées par contrepartie de produits, de cessions d'actifs ou de mobilisations d'emprunts.

Lorsqu'un mouvement financier ne peut être imputé en l'apurement d'une dette ou d'une créance, il est alors imputé à un compte d'opérations à classer (comptes transitoires ou d'attente) de la classe 4.

Par exception à la règle des droits et obligations constatés, il peut être admis que certaines opérations de mouvements de disponibilité soient retracées avant que les droits et obligations aient été constatés (recettes et dépenses au comptant). La contrepartie des flux financiers enregistrés pour ce type d'opérations est inscrite dans les comptes transitoires ou d'attente (voir classe 4).

➤ *Les comptes de la classe 6*

Dans le respect de la règle de séparation des exercices, les comptes de charges de la classe 6 ont vocation, au niveau central, à être soldés chaque année pour être portés au compte de résultat.

Les charges sont retracées dans le plan comptable en débit de la classe 6 et ventilées par nature. Elles résultent, par principe, de la constatation d'événements qui génèrent un droit au profit d'un créancier de l'Etat. Il s'agit de la règle du service fait. Ces charges sont constatées indépendamment de la date de paiement.

Il suffit qu'un fait générateur de charge soit constaté pour que le compte de charges soit mouvementé même en l'absence de flux financier et même en l'absence d'une facturation de la part du créancier. Il s'agit, généralement, des livraisons de biens ou de prestations de services.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

➤ *Les comptes de la classe 7*

Les comptes de la classe 7, « Produits », sont retracés par nature dans le plan comptable. Ils résultent, alternativement, de la constatation de droits à l'encontre des débiteurs de l'Etat ou de la constatation d'encaissements versés spontanément par des redevables.

Dans l'un ou l'autre cas, le produit est acquis à l'Etat, sans considération de la date d'encaissement effectif par l'Etat, dès lors qu'existe un fait générateur, événement qui déclenche le droit de l'Etat à constater le produit.

➤ *Les comptes des engagements hors bilan*

Les engagements hors bilan retracent, d'une manière générique, les garanties apportées par l'Etat dans le cadre des opérations entre des tiers emprunteurs (opérateurs de toute nature) et leurs bailleurs de fonds. Il s'agit donc de dettes conditionnelles¹ de l'Etat, comptabilisées hors bilan pour respecter les principes d'exhaustivité et d'image fidèle.

Enfin, bien que les opérations patrimoniales, essentielles à une comptabilité en droits et obligations constatés, ne soient pas encore intégralement enregistrées dans la comptabilité générale au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, la mise en œuvre du PCE, depuis le 02 janvier 2025, marque une étape essentielle pour la mise en œuvre de cette nouvelle comptabilité.

La structure du PCE, à travers l'ensemble de ses comptes, apparaît comme une réponse adaptée aux limites et insuffisances de la NCT. Ce nouveau plan comptable vise à remplacer le système comptable, fondé sur le principe de la comptabilité de caisse, par un système comptable en droits et obligations constatés, aligné sur les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).

¹ La réalisation de cette condition dépend, d'une part, de la constatation par le bailleur de fonds que son débiteur est déchu du terme et doit rembourser sa dette, et d'autre part, de la notification de l'appel en garantie de l'Etat par le bailleur de fonds (Direction Générale de la Comptabilité, 2021).

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Section 3 : Les contraintes et les apports attendus de la mise en œuvre complète de la comptabilité en droits et obligations constatés

Afin d'approfondir notre travail théorique présenté dans les deux premiers chapitres et d'apporter des réponses aux questions relatives à notre problématique, nous avons mené une enquête par questionnaire auprès des agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou.

Dans cette section, nous commencerons par exposer la méthodologie de l'enquête (3.1), avant de présenter et d'analyser les résultats obtenus (3.2).

3.1 La présentation de la méthodologie de l'enquête

Notre démarche s'appuie sur une enquête de terrain, sous forme de questionnaire fermé, menée auprès des agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou.

3.1.1 L'élaboration et la conception du questionnaire

Par définition, le questionnaire désigne une liste de questions conçues pour la collecte des données nécessaires à la problématique de recherche (Dahak & Kara, 2022).

Bourque et Clark ¹ distinguent trois méthodes de conception et d'élaboration d'un questionnaire :

- la méthode d'adoption des questions utilisées dans les autres questionnaires ;
- la méthode d'adaptation des questions utilisées dans les autres questionnaires ;
- et la méthode de développement de ses propres questions.

Dans le cadre de notre étude, nous avons opté pour la troisième méthode. Le questionnaire que nous avons élaboré (voir annexe n° 11) est une conception personnelle basée sur le cadre conceptuel de notre recherche.

Le nombre d'axes de recherche de notre questionnaire est de quatre, dont un premier axe portant sur le profil du répondant et trois autres permettant de vérifier nos hypothèses de recherche. Ces axes sont intitulés comme suit :

- axe 1 : le profil du répondant ;

¹ Cités dans (Dahak & Kara, 2022, p. 117).

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

- axe 2 : les limites de la comptabilité de caisse au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou ;
- axe 3 : le niveau d'application de la réforme comptable de l'Etat au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou ;
- axe 4 : la comptabilité en droits et obligations constatés comme solution aux limites de la comptabilité de caisse.

Le modèle de questions utilisé dans notre questionnaire est celui des questions fermées¹. Deux types de questions fermées ont été utilisés : la question dichotomique, qui oblige l'enquêté à choisir entre deux réponses (oui ou non) et la question à choix multiples, qui offre un éventail de réponses possibles à l'enquêté (Dahak & Kara, 2022).

3.1.2 La présentation de l'échantillon de l'enquête

En raison de notre incapacité à disposer d'une liste exhaustive des éléments composant notre population cible (agents impliqués dans la mise en œuvre de la comptabilité en droits et obligations constatés), nous avons opté pour une méthode d'échantillonnage non probabiliste. Cette méthode nous permet de nous focaliser sur une population déterminée dont les caractéristiques répondent précisément aux objectifs de notre recherche, plutôt que de procéder à un échantillonnage aléatoire sur l'ensemble de la population.

L'échantillon de notre enquête est composé de 25 agents appartenant au bureau du portefeuille et de la comptabilité de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, choisis en raison de leur implication directe dans la mise en œuvre de la comptabilité en droits et obligations constatés. Ils relèvent des subdivisions rattachées à ce bureau, à savoir : la subdivision de la comptabilité générale², la subdivision du portefeuille, la subdivision des comptes de gestion et archives ainsi que la subdivision des pensions.

3.1.3 La collecte de données et les outils de traitement

Dans le cadre de notre enquête, les questionnaires ont été remplis directement par les personnes enquêtées (méthode directe). Dans un premier temps, dix questionnaires ont été distribués à titre de pré-test, ce qui nous a permis de corriger certaines questions et d'améliorer le questionnaire. Dans un second temps, l'enquête a été élargie à un échantillon de 25 personnes.

¹ Ce modèle de questions demande une réponse particulière à l'enquêté parmi une liste qui lui est présentée (Dahak & Kara, 2022).

² La majorité des agents enquêtés proviennent de la subdivision de la comptabilité générale qui joue un rôle central dans la mise en œuvre de la comptabilité en droits et obligations constatés.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Le dépouillement des questionnaires a été réalisé à l'aide du logiciel Excel. Tout d'abord, nous avons procédé à la saisie des données recueillies puis nous les avons traitées à l'aide de ce logiciel. Ce dernier nous a permis de présenter les résultats sous forme de tableaux et de graphiques en vue de leur analyse.

3.2 La présentation et l'analyse des résultats de l'enquête

Les résultats de l'enquête menée auprès des agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité seront exposés sous forme de tableaux et de graphiques, accompagnés d'une analyse détaillée visant à répondre à notre problématique de recherche.

3.2.1 L'identification des répondants

Le premier axe de notre questionnaire est consacré à l'identification des agents de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou ayant fait l'objet de l'enquête.

A cet effet, quatre questions ont été formulées portant sur le domaine d'études, le poste occupé, le nombre d'années d'ancienneté ainsi que sur l'existence éventuelle d'une expérience en comptabilité dans le secteur privé. Ces éléments sont essentiels à l'analyse des axes suivants dans la mesure où ils influencent à la fois la compréhension des limites de la comptabilité de caisse et l'appréhension des principes de la nouvelle comptabilité générale.

3.2.1.1 La répartition des agents enquêtés selon le domaine d'études

L'analyse du domaine d'études des agents enquêtés vise à apprécier la pertinence de leur formation par rapport aux tâches comptables qu'ils réalisent. Le tableau ci-dessous présente la répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon leur domaine d'études.

Tableau 23 : La répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon le domaine d'études

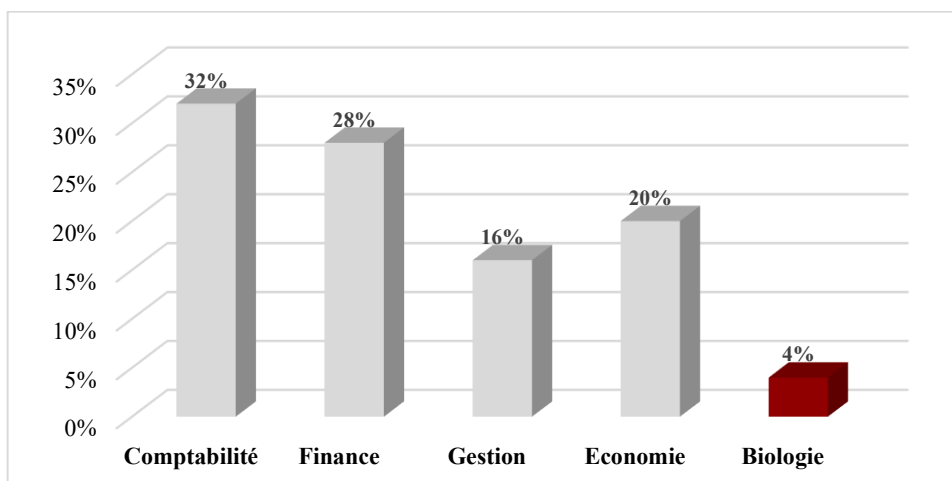
Domaine d'études	Fréquences	Fréquences relatives
Comptabilité	8	32%
Finance	7	28%
Gestion	4	16%
Economie	5	20%
Biologie	1	4%
Total	25	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Afin de faciliter l'interprétation des données de ce tableau, celles-ci sont représentées dans le graphique ci-après.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Graphique 1 : La répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon le domaine d'études



Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

L'examen des domaines d'études des agents enquêtés montre que 32 % d'entre eux ont suivi des études en comptabilité, 28% en finance, 16% en gestion et 20% économie, ce qui souligne la pertinence de leur formation par rapport aux tâches comptables qui leur sont attribuées.

Cependant, une proportion plus faible, soit 4% des agents enquêtés, ont un parcours dans le domaine de la biologie qui est un domaine éloigné de la comptabilité. Cette situation pourrait impliquer un besoin de formation complémentaire pour ces agents.

Dans l'ensemble, 96% des agents ont un domaine d'études en lien direct avec la comptabilité, la finance, la gestion ou l'économie. Cela indique une base de compétences solide pour la mise en œuvre de la réforme comptable de l'Etat.

3.2.1.2 La répartition des agents enquêtés selon le poste occupé

Le tableau ci-dessous présente la répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon leur poste actuel.

Tableau 24 : La répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon le poste occupé

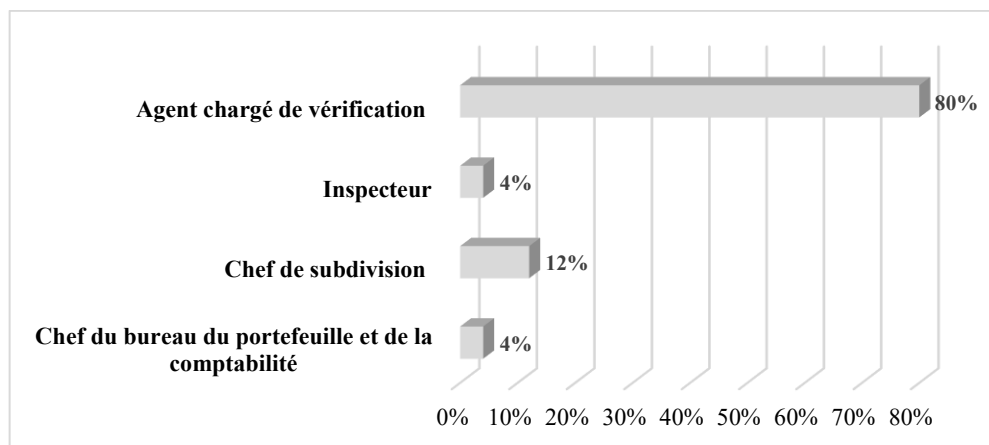
Poste occupé	Fréquences	Fréquences relatives
Chef du bureau du portefeuille et de la comptabilité	1	4%
Chef de subdivision	3	12%
Inspecteur	1	4%
Agent chargé de vérification	20	80%
Total	25	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

A partir du tableau précédent, nous constatons que la majorité des agents enquêtés (soit 80%) occupe le poste d'agent chargé de vérification. Les autres postes, moins fréquents, sont le chef du bureau du portefeuille et de la comptabilité (4%), l'inspecteur (4%) et le chef de subdivision (12%). Le graphique ci-après nous permet de mieux observer cette répartition.

Graphique 2 : La répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon le poste occupé



Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Cette répartition permet d'avoir une vue d'ensemble du profil des agents interrogés et de constater l'importance de la vérification comptable au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou.

3.2.1.3 La répartition des agents enquêtés selon l'ancienneté dans le poste

L'analyse de l'ancienneté des agents interrogés permet d'évaluer leur expérience professionnelle au sein de la Trésorerie. En effet, les agents ayant une ancienneté plus élevée connaissent probablement mieux les limites de la comptabilité de caisse et percevront mieux les avantages potentiels liés à l'adoption de la comptabilité en droits et obligations constatés. Le tableau ci-dessous présente la répartition de ces agents selon leur nombre d'années d'ancienneté.

Tableau 25 : La répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon le nombre d'années d'ancienneté

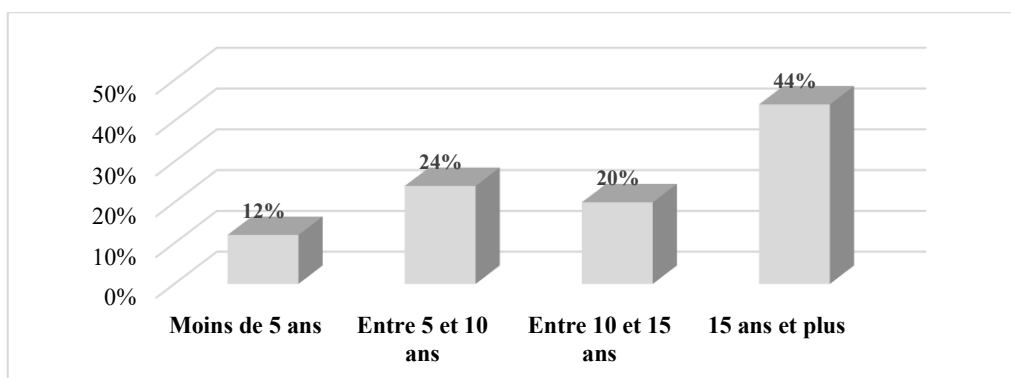
Nombre d'années d'ancienneté	Fréquences	Fréquences relatives
Moins de 5 ans	3	12%
Entre 5 et 10 ans	6	24%
Entre 10 et 15 ans	5	20%
15 ans et plus	11	44%
Total	25	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Les données du tableau précédent sont présentées dans le graphique ci-dessous.

Graphique 3 : La répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon le nombre d'années d'ancienneté



Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

A partir de ce graphique, nous observons que 44% des agents ont plus de 15 ans d'ancienneté, 20% entre 10 et 15 ans et 24% entre 5 et 10 ans, ce qui reflète une expérience solide dans la gestion du système comptable de la Trésorerie.

Les agents ayant moins de 5 ans d'ancienneté représentent 12% de l'échantillon. Ces derniers pourraient être moins conscients des limites de la comptabilité de caisse, mais pourraient également être plus ouverts aux changements et mieux formés aux principes de la comptabilité d'exercice.

En somme, la majorité des agents interrogés disposent d'une ancienneté importante. C'est pourquoi, nous jugeons pertinent de prendre en considération leur point de vue.

3.2.1.4 La répartition des agents enquêtés selon l'existence éventuelle d'une expérience en comptabilité dans le secteur privé

En vue d'apprécier ultérieurement la capacité des agents enquêtés à comprendre la nouvelle comptabilité qui converge avec la comptabilité privée, nous leur avons posé la question suivante : « Avez-vous une expérience en comptabilité dans le secteur privé ? ». Les réponses à cette question sont présentées dans le tableau suivant :

Tableau 26 : La répartition des agents de la Trésorerie enquêtés selon l'existence éventuelle d'une expérience en comptabilité dans le secteur privé

Expérience en comptabilité dans le secteur privé	Fréquences	Fréquences relatives
Oui	11	44%
Non	14	56%
Total	25	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

A partir des données du tableau précédent, nous constatons que 44% des agents enquêtés ont déjà travaillé dans le secteur privé, tandis que 56% n'ont pas d'expérience dans ce domaine.

3.2.2 Les limites de la comptabilité de caisse au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Tout au long de ce travail, nous avons vu que la comptabilité de caisse présente de nombreuses limites. Afin de vérifier si ces limites se retrouvent concrètement dans le fonctionnement du système comptable de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, nous avons formulé, dans le deuxième axe du questionnaire, quatre questions principales adressées aux agents concernés.

3.2.2.1 Le système comptable de caisse et l'enregistrement des opérations financières

Lors de notre entretien avec les responsables du bureau du portefeuille et de la comptabilité, ces derniers ont affirmé que la comptabilité générale en place demeure fondée sur le principe de la comptabilité de caisse, qui n'enregistre les opérations financières que lors de l'entrée ou de la sortie de la trésorerie. Pour vérifier cette affirmation auprès des agents enquêtés, nous leur avons demandé d'indiquer leur degré d'accord (voir tableau ci-dessous).

Tableau 27 : Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur le fait que dans le système comptable de caisse, les opérations ne sont enregistrées qu'au moment de l'entrée ou de la sortie de la trésorerie

		Ancienneté				Total
		Moins de 5ans	Entre 5 et 10 ans	Entre 10 et 15 ans	15 ans et plus	
Enregistrement comptable des opérations financières au moment de l'entrée ou de la sortie de la trésorerie	Pas du tout d'accord	0	0	0	0	0
		0%	0%	0%	0%	0%
	Pas d'accord	0	0	0	0	0
		0%	0%	0%	0%	0%
	Neutre	0	0	1	1	2
		0%	0%	4%	4%	8%
	D'accord	3	3	4	9	19
		12%	12%	16%	36%	76%
	Tout à fait d'accord	0	3	0	1	4
		0%	12%	0%	4%	16%
Total		3	6	5	11	25
		12%	24%	20%	44%	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

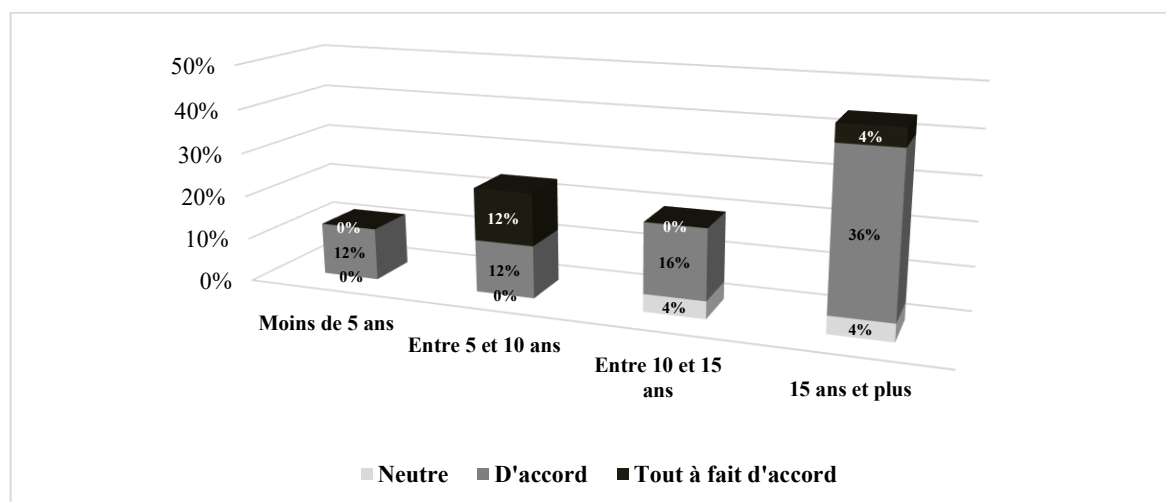
Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

A partir du tableau précédent, nous constatons que la majorité des agents enquêtés adhèrent à cette limite de la comptabilité de caisse, selon laquelle les opérations financières ne sont enregistrées qu'au moment de l'entrée ou de la sortie de la trésorerie. En effet, 76% des répondants sont d'accord avec cette affirmation et 16% sont tout à fait d'accord, soit un total de 92 % d'opinions favorables. Aucun agent n'est en désaccord ou en total désaccord, tandis qu'une minorité, représentant 8%, adopte une position neutre.

L'examen des réponses selon l'ancienneté montre que le taux d'adhésion le plus élevé (soit 36% qui sont d'accord) provient des agents ayant plus de 15 ans d'ancienneté, ce qui pourrait renforcer la crédibilité de cette affirmation.

Le graphique ci-après permet clairement de constater le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur cette limite du système comptable de caisse.

Graphique 4 : Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur le fait que dans le système comptable de caisse, les opérations ne sont enregistrées qu'au moment de l'entrée ou de la sortie de la trésorerie



Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

3.2.2.2 Les limites du système comptable de caisse concernant l'appréciation des immobilisations et de l'ensemble du patrimoine de l'Etat

La comptabilité générale tenue sous l'optique de caisse ne permet pas une appréciation comptable des immobilisations et de l'ensemble du patrimoine public, ce qui rend aléatoire toute opération d'évaluation de la situation patrimoniale de l'Etat.

Nous avons demandé aux agents enquêtés d'indiquer leur degré d'accord quant à cette limite du système comptable de caisse. Le tableau ci-après présente la répartition des réponses en fonction de leur ancienneté dans le poste.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Tableau 28 : Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur l'absence de prise en compte des immobilisations et de l'ensemble du patrimoine de l'Etat dans le système comptable de caisse

		Ancienneté				Total
		Moins de 5ans	Entre 5 et 10 ans	Entre 10 et 15 ans	15 ans et plus	
Absence de prise en compte comptable des immobilisations et de l'ensemble du patrimoine de l'Etat	Pas du tout d'accord	0	0	0	0	0
		0%	0%	0%	0%	0%
	Pas d'accord	0	0	0	0	0
		0%	0%	0%	0%	0%
	Neutre	0	0	1	4	5
		0%	0%	4%	16%	20%
	D'accord	2	4	3	4	13
		8%	16%	12%	16%	52%
	Tout à fait d'accord	1	2	1	3	7
		4%	8%	4%	12%	28%
Total		3	6	5	11	25
		12%	24%	20%	44%	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

A partir de ce tableau, nous constatons que la majorité des agents enquêtés reconnaissent la limite de la comptabilité de caisse en matière d'appréciation des immobilisations et du patrimoine public.

En effet, 80% des répondants sont d'accord ou tout à fait d'accord. Cette adhésion est constatée chez les agents ayant moins de dix ans d'ancienneté, dont aucun ne s'est positionné de manière neutre ou en désaccord.

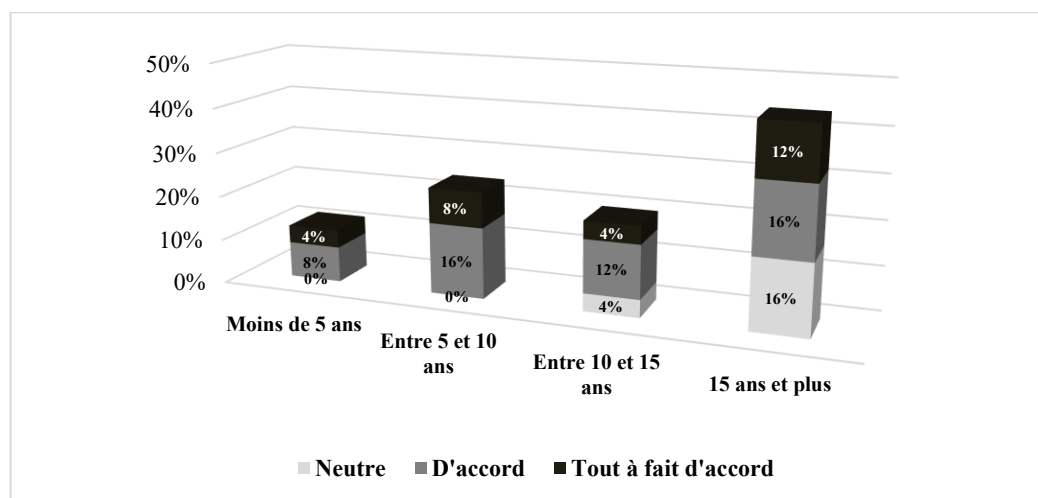
En revanche, une certaine réserve se manifeste chez les agents les plus expérimentés : 16% d'entre eux expriment une position neutre.

Aucun répondant, toutes anciennetés confondues, n'est en désaccord ou en total désaccord avec cette limite. Il existe un consensus global sur l'insuffisance du système comptable de caisse pour représenter fidèlement le patrimoine de l'Etat.

Le graphique ci-après nous permet de mieux visualiser la proportion de chaque modalité de réponse selon l'ancienneté des répondants.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Graphique 5 : Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur l'absence de prise en compte des immobilisations et de l'ensemble du patrimoine de l'Etat dans le système comptable de caisse



Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

3.2.2.3 L'ignorance des notions de créances et de dettes dans le système comptable de caisse

La comptabilité de caisse ignore les notions de créances et de dettes et ne permet pas de retracer d'une manière fidèle les actes financiers de l'Etat. Le degré d'accord des agents enquêtés quant à cette limite est présenté dans le tableau suivant :

Tableau 29 : Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur l'ignorance des notions de créances et de dettes dans le système comptable de caisse

		Ancienneté				Total
		Moins de 5 ans	Entre 5 et 10 ans	Entre 10 et 15 ans	15 ans et plus	
Ignorance des notions de créances et de dettes	Pas du tout d'accord	0	0	0	0	0
		0%	0%	0%	0%	0%
	Pas d'accord	1	3	2	4	10
		4%	12%	8%	16%	40%
	Neutre	1	1	2	1	5
		4%	4%	8%	4%	20%
	D'accord	1	1	1	4	7
		4%	4%	4%	16%	28%
	Tout à fait d'accord	0	1	0	2	3
		0%	4%	0%	8%	12%
Total		3	6	5	11	25
		12%	24%	20%	44%	100%

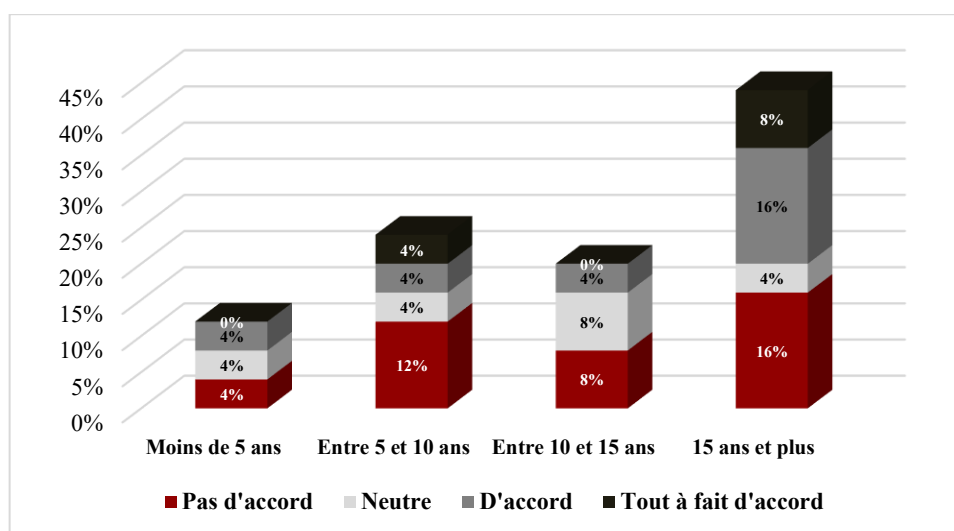
Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

A partir du tableau précédent, nous constatons que les avis divergent quant à l'ignorance des notions de créances et de dettes : 28% des agents enquêtés sont d'accord, 12% sont tout à fait d'accord, 20% restent neutres et 40% sont en désaccord. Cette divergence révèle une zone d'ambiguïté dans le système comptable de caisse.

Nous constatons également que les agents les plus expérimentés (15 ans et plus) sont les plus critiques à l'égard de ce problème : 16% d'entre eux sont d'accord et 8% sont tout à fait d'accord, tandis que 4% adoptent une position neutre et 16% expriment un désaccord. Le graphique ci-dessous permet de visualiser plus clairement cette répartition.

Graphique 6 : Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur l'ignorance des notions de créances et de dettes dans le système comptable de caisse



Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Cette dispersion des réponses peut s'expliquer par une confusion entre la terminologie de la NCT et les modalités de fonctionnement de ses comptes. En effet, bien que la NCT soit fondée sur le principe de la comptabilité de caisse, on y trouve des comptes intitulés « créances » ou « dettes ». Les intitulés de ces comptes peuvent prêter à confusion, car ils laissent penser que la comptabilité enregistre les droits à recevoir ou les obligations à payer comme le prévoient les normes IPSAS. Toutefois, ces créances et dettes sont toujours comptabilisées selon le principe de la comptabilité de caisse.

Le passage à une comptabilité en droits et obligations constatés permettrait justement de lever cette confusion en assurant une véritable prise en compte des créances et des dettes, indépendamment des flux de trésorerie.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

3.2.2.4 La complexité des libellés des comptes de la NCT et l'absence de langage commun avec la comptabilité privée

Au-delà de ses lacunes de fond, principalement représentées par l'absence de description du patrimoine, la NCT présente, sur le plan de la forme, des faiblesses liées notamment à l'absence d'un langage commun avec la comptabilité privée et à la complexité des libellés de ses comptes. Le degré d'accord des agents interrogés à propos de cette limite est illustré dans le tableau suivant :

Tableau 30 : Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur la complexité des libellés des comptes de la NCT et l'absence de langage commun avec la comptabilité privée

		Ancienneté				Total
		Moins de 5ans	Entre 5 et 10 ans	Entre 10 et 15 ans	15 ans et plus	
Complexité des libellés des comptes de la NCT et absence de langage commun avec la comptabilité privée	Pas du tout d'accord	0	0	0	0	0
		0%	0%	0%	0%	0%
	Pas d'accord	1	1	1	2	5
		4%	4%	4%	8%	20%
	Neutre	0	0	0	2	2
		0%	0%	0%	8%	8%
	D'accord	2	3	2	5	12
		8%	12%	8%	20%	48%
	Tout à fait d'accord	0	2	2	2	6
		0%	8%	8%	8%	24%
Total		3	6	5	11	25
		12%	24%	20%	44%	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

L'analyse des données de ce tableau montre que 72% des répondants adhèrent à cette limite de la NCT, dont 48% sont d'accord et 24% sont tout à fait d'accord. Cette adhésion est particulièrement constatée chez les agents ayant plus de 15 ans d'ancienneté.

A l'inverse, 8% adoptent une position neutre, tandis que 20% des agents enquêtés sont en désaccord.

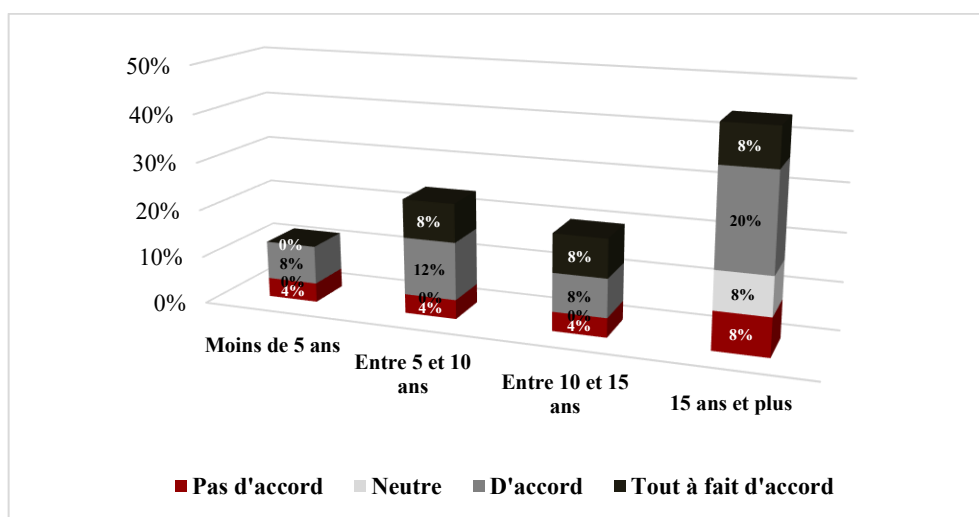
Cette divergence peut s'expliquer par le degré de familiarité avec la NCT. En effet, lors de notre entretien avec les responsables du bureau du portefeuille et de la comptabilité, ces

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

derniers pensent que non seulement la NCT est bien maîtrisée, mais également plus facile à utiliser. A titre d'exemple, ils expliquent qu'il leur suffit d'ajouter un chiffre aux comptes des opérations budgétaires (comptes du groupe II) pour identifier la nature de l'opération : un 1 pour les recettes et un 2 pour les dépenses. Cette aisance témoigne de leur maîtrise de la nomenclature, mais elle ne remet pas en cause le fait que les libellés des comptes de la NCT ne peuvent être correctement interprétés que par les agents formés aux techniques de la comptabilité publique.

Pour mieux illustrer la répartition des réponses en fonction de l'ancienneté des répondants, le graphique suivant permet une visualisation synthétique :

Graphique 7 : Le degré d'accord des répondants, selon leur ancienneté, sur la complexité des libellés des comptes de la NCT et l'absence de langage commun avec la comptabilité privée



Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

3.2.3 Le niveau d'application de la réforme comptable de l'Etat au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Dans le but d'évaluer le niveau de mise en œuvre de la réforme comptable de l'Etat, cinq questions principales ont été posées aux agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité ayant fait l'objet de l'enquête.

3.2.3.1 La notoriété de la comptabilité en droits et obligations constatés

Dans le but de vérifier la diffusion de la réforme comptable au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, nous avons interrogé les agents de notre échantillon sur leur familiarité avec la notion de comptabilité en droits et obligations constatés. Le tableau ci-après présente les réponses recueillies.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Tableau 31 : La notoriété de la comptabilité en droits et obligations constatés chez les répondants

Notoriété de la comptabilité en droits et obligations constatés	Fréquences	Fréquences relatives
Oui	25	100%
Non	0	0%
Total	25	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Les données de ce tableau montrent que la totalité des agents interrogés déclare avoir déjà entendu parler de la comptabilité en droits et obligations constatés. Ce résultat témoigne d'une diffusion effective de l'information relative à cette nouvelle comptabilité au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, plus particulièrement au niveau du bureau du portefeuille et de la comptabilité.

3.2.3.2 La formation sur la comptabilité en droits et obligations constatés

La formation du personnel sur les principes et méthodes de la comptabilité en droits et obligations constatés est indispensable. Toutefois, qu'en est-il concrètement au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou ? Le tableau ci-dessous présente la nature de la formation reçue par les agents interrogés.

Tableau 32 : La nature de la formation reçue par les répondants sur la comptabilité en droits et obligations constatés

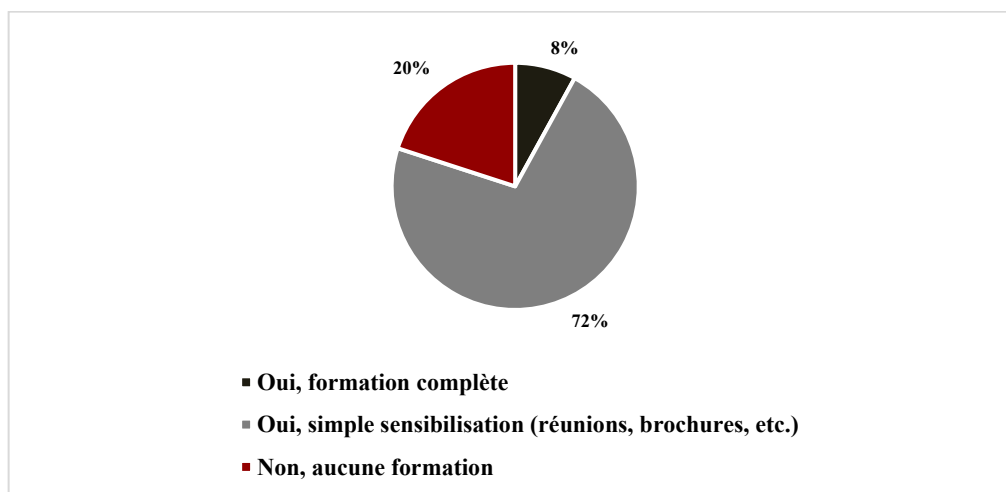
Formation sur la comptabilité en droits et obligations constatés	Fréquences	Fréquences relatives
Oui, formation complète	2	8%
Oui, simple sensibilisation (réunions, brochures, etc.)	18	72%
Non, aucune formation	5	20%
Total	25	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

L'analyse des données de ce tableau montre que seuls 8% des répondants déclarent avoir bénéficié d'une formation complète. La majorité (72%) indique avoir été simplement sensibilisée à travers des réunions ou brochures, tandis que 20% affirment n'avoir reçu aucune formation. Le graphique ci-après permet de mieux visualiser cette répartition.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Graphique 8 : La nature de la formation reçue par les répondants sur la comptabilité en droits et obligations constatés



Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

3.2.3.3 Le niveau de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés

L'analyse des données relatives à l'expérience en comptabilité dans le secteur privé ainsi qu'à la formation reçue permet d'évaluer le niveau de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés. Cette situation se reflète dans les résultats des tableaux ci-dessous.

Tableau 33 : Le niveau de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés selon l'existence éventuelle d'une expérience en comptabilité dans le secteur privé

		Expérience en comptabilité dans le secteur privé				Total	
		Oui		Non			
Niveau de compréhension	Faible	4	16%	10	40%	14	56%
	Moyen	6	24%	4	16%	10	40%
	Bon	1	4%	0	0%	1	4%
Total		11	44%	14	56%	25	100%

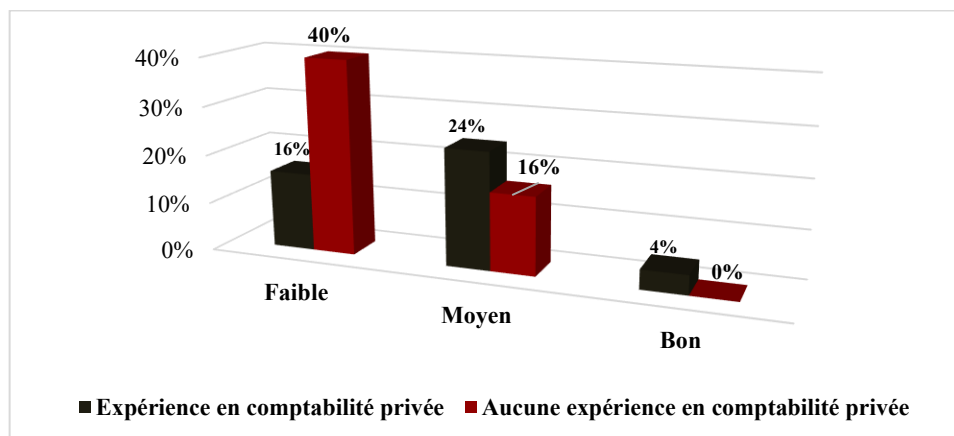
Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

A partir de ce tableau, nous constatons que parmi les 44% des agents enquêtés ayant une expérience préalable en comptabilité dans le secteur privé, 24% estiment avoir un niveau de compréhension moyen de la comptabilité en droits et obligations constatés, 4% déclarent avoir un bon niveau, contre 16% ayant un niveau faible.

En revanche, parmi les agents n'ayant aucune expérience dans la comptabilité privée (soit 56% de l'échantillon), 40% indiquent un faible niveau de compréhension et aucun ne se positionne au niveau bon, comme le montre le graphique ci-après.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Graphique 9 : Le niveau de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés selon l'existence éventuelle d'une expérience en comptabilité dans le secteur privé



Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Ces résultats montrent que l'expérience dans le secteur privé contribue à la compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés. Toutefois, le niveau de compréhension reste globalement moyen voire faible, ce qui souligne l'importance d'une formation approfondie.

Tableau 34 : Le niveau de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés en fonction de la formation reçue

		Formation sur la comptabilité en droits et obligations constatés						Total	
		Oui, formation complète		Oui, simple sensibilisation		Non, aucune formation			
Niveau de compréhension	Faible	0	0%	10	40%	4	16%	14	56%
	Moyen	1	4%	8	32%	1	4%	10	40%
	Bon	1	4%	0	0%	0	0%	1	4%
Total		2	8%	18	72%	5	20%	25	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

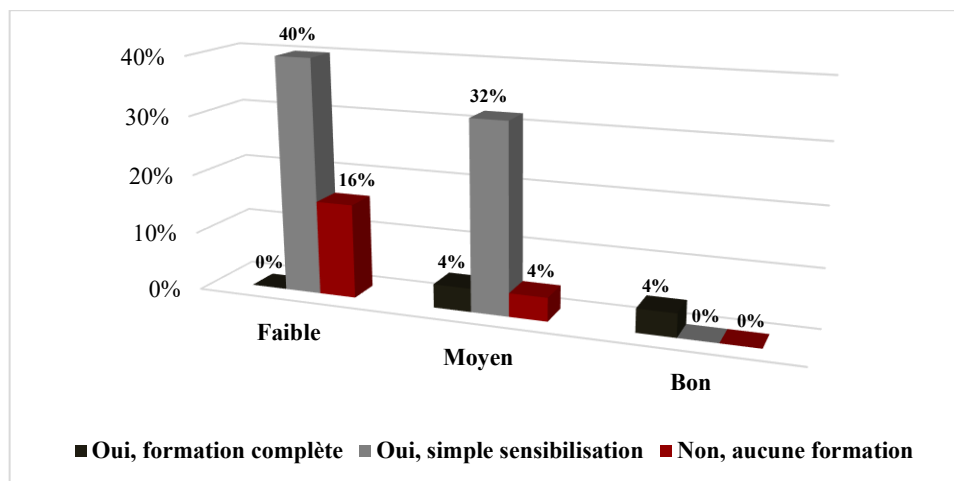
Ce tableau montre que 72% des agents interrogés ont bénéficié d'une simple sensibilisation (brochures portant sur la réforme de la comptabilité publique), contre seulement 8% ayant suivi une formation complète et 20% n'ayant reçu aucune formation.

Parmi les agents ayant bénéficié d'une formation complète, 4% estiment avoir un bon niveau de compréhension et 4% un niveau moyen, alors qu'aucun ne se positionne au niveau faible. En revanche, parmi ceux ayant reçu une simple sensibilisation, 40% présentent un faible niveau de compréhension et 32% un niveau moyen. Aucun n'atteint le niveau bon. Enfin, parmi

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

les agents n'ayant reçu aucune formation, 16% affichent un niveau faible, 4% seulement un niveau moyen et aucun ne déclare un bon niveau. Le graphique ci-dessous permet de visualiser plus clairement cette répartition.

Graphique 10 : Le niveau de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés en fonction de la formation reçue



Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Ces résultats montrent que la qualité de la formation reçue influence considérablement le niveau de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés. La formation complète est plus efficace que la simple sensibilisation.

3.2.3.4 L'adoption du Plan Comptable de l'Etat (PCE)

Le changement concret apporté par la réforme comptable de l'Etat est le passage de la Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT) au Plan Comptable de l'Etat (PCE).

Cependant, lors de notre entretien avec les responsables du bureau du portefeuille et de la comptabilité, ces derniers soulignent que, dans cette première phase de mise en œuvre, les modalités de fonctionnement des comptes du PCE demeurent celles des comptes de la NCT. A cet effet, les agents de ce bureau ont été interrogés à ce sujet (voir tableau ci-dessous).

Tableau 35 : L'adoption du PCE

Adoption du PCE	Fréquences	Fréquences relatives
Oui, totalement	0	0%
Oui, partiellement	25	100%
Non, nous utilisons toujours l'ancienne nomenclature	0	0%
Total	25	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

L'analyse des données présentées dans ce tableau montre que tous les répondants (100%) ont adopté le PCE, mais partiellement.

Cette situation s'explique par le fait que les modalités de fonctionnement des comptes du PCE demeurent celles des comptes de la NCT. Le PCE est tenu selon le principe de la comptabilité de caisse.

L'application intégrale de la comptabilité en droits et obligations constatés est liée à l'implémentation d'un système d'information intégré, comme précisé à l'instruction n° 21 du 29 décembre 2024 portant mise en œuvre du Plan Comptable de l'Etat.

3.2.3.5 Les principaux obstacles liés à l'application de la comptabilité en droits et obligations constatés

Le passage à la comptabilité en droits et obligations constatés n'en est qu'à ses débuts. Notre enquête a néanmoins permis d'identifier quatre obstacles principaux, présentés dans le tableau suivant :

Tableau 36 : Les obstacles liés à l'application de la comptabilité en droits et obligations constatés

Obstacles liés à l'application de la comptabilité en droits et obligations constatés	Fréquences	% sur le total des réponses (51)	% sur le total des répondants (25)
Manque de formation	21	41%	84%
Absence de directives claires	19	37%	76%
Manque de logiciels adaptés	6	12%	24%
Résistance au changement	5	10%	20%
Total	51	100%	-

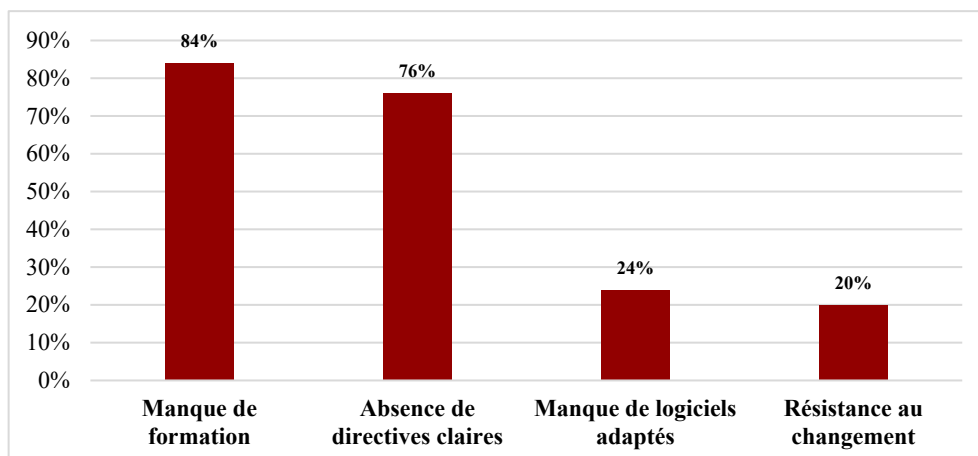
Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

A partir de ce tableau, nous constatons que le manque de formation est l'obstacle le plus fréquemment cité, représentant 41% du total des réponses et concernant 84% des répondants. L'absence de directives claires arrive en deuxième position, mentionnée par 76% des agents interrogés.

En revanche, le manque de logiciels adaptés a été signalé par seulement 24 % des répondants. Enfin, 20% des répondants évoquent la résistance au changement, un obstacle fréquent face à l'introduction de nouveaux systèmes comptables. Le graphique ci-après résume les résultats de cette analyse.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Graphique 11 : Les obstacles liés à l'application de la comptabilité en droits et obligations constatés



Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Ces divers obstacles montrent que la formation, les directives claires, les logiciels appropriés (ex. le SIGB) et la gestion du changement sont essentiels pour réussir la mise en œuvre de la comptabilité en droits et obligations constatés.

3.2.4 La comptabilité en droits et obligations constatés comme solution aux limites de la comptabilité de caisse

L'objectif premier assigné à la comptabilisation en droits et obligations constatés est de pallier les limites de la comptabilité de caisse. Afin d'évaluer les apports attendus de sa mise en œuvre complète, trois questions principales ont été adressées aux agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité concernés par l'enquête.

3.2.4.1 La contribution de la comptabilité en droits et obligations constatés à une meilleure connaissance de la situation financière et patrimoniale de l'Etat

La comptabilité en droits et obligations constatés est considérée comme le seul système d'information communément admis qui soit en mesure de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture, notamment grâce à la mise en place du PCE¹ qui offre la possibilité de comptabiliser les droits et les obligations constatés.

¹ Le PCE permettra de connaître la situation financière de l'Etat, et ce, au niveau de chaque wilaya et à tout moment (Rouina, 2019).

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Le tableau ci-dessous présente la perception des agents enquêtés quant à l'efficacité de la comptabilité en droits et obligations constatés dans l'amélioration de la connaissance de la situation financière et patrimoniale de l'Etat.

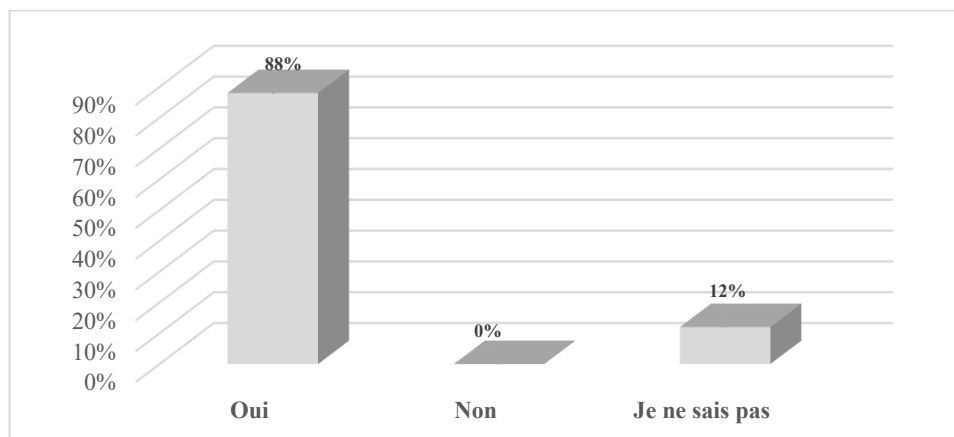
Tableau 37 : La perception des répondants concernant l'efficacité de la comptabilité en droits et obligations constatés dans l'amélioration de la connaissance de la situation financière et patrimoniale

La comptabilité en droits et obligations constatés permettra une meilleure connaissance de la situation financière et patrimoniale de l'Etat	Fréquences	Fréquences relatives
Oui	22	88%
Non	0	0%
Je ne sais pas	3	12%
Total	25	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Les données de ce tableau montrent que la majorité des répondants (soit 88% des agents enquêtés) estime que la comptabilité en droits et obligations constatés permettra effectivement d'avoir une vue exhaustive sur la situation financière et sur le patrimoine de l'Etat. Aucun répondant n'a exprimé une opinion négative à ce sujet. Toutefois, 12% des personnes interrogées déclarent ne pas savoir si la comptabilité en droits et obligations constatés permettra une meilleure connaissance de la situation financière et patrimoniale de l'Etat, ce qui traduit une certaine incertitude ou un manque d'informations sur les apports attendus de cette nouvelle comptabilité. Le graphique suivant illustre cette répartition :

Graphique 12 : La perception des répondants concernant l'efficacité de la comptabilité en droits et obligations constatés dans l'amélioration de la connaissance de la situation financière et patrimoniale



Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

3.2.4.2 La comptabilité en droits et obligations constatés comme outil de gestion et de mesure de la performance

La comptabilité générale en droits et obligations constatés est un système d'organisation de l'information financière qui permet de représenter la situation financière et les performances d'une entité. Elle est conçue comme un instrument de mesure de la performance. Le tableau ci-dessous illustre la perception des agents enquêtés quant à la capacité de la comptabilité en droits et obligations constatés à servir d'instrument de mesure de la performance.

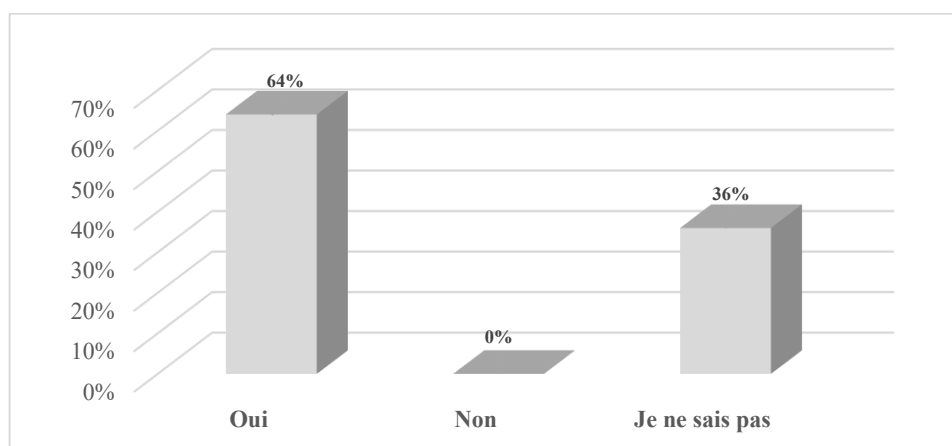
Tableau 38 : La perception des répondants concernant la capacité de la comptabilité en droits et obligations constatés à mesurer la performance

La comptabilité en droits et obligations constatés permettra la mesure de la performance	Fréquences	Fréquences relatives
Oui	16	64%
Non	0	0%
Je ne sais pas	9	36%
Total	25	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

A partir des données de ce tableau, nous constatons que 64% des répondants estiment que ce système comptable permettra effectivement de mesurer la performance. Aucun répondant n'a exprimé un avis défavorable. Toutefois, 36% des répondants déclarent ne pas savoir si cette comptabilité permettra la mesure de la performance, ce qui souligne l'importance de la formation. Le graphique suivant illustre ces résultats :

Graphique 13 : La perception des répondants concernant la capacité de la comptabilité en droits et obligations constatés à mesurer la performance



Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

3.2.4.3 L'impact attendu du passage à la comptabilité en droits et obligations constatés sur la qualité de l'information comptable

L'un des apports les plus attendus du passage à la comptabilité en droits et obligations constatés réside dans l'amélioration de la qualité de l'information comptable, telle que définie par les critères de régularité, de sincérité et d'image fidèle.

Pour mesurer la perception des agents enquêtés à cet égard, la question suivante leur a été posée : « Selon vous, le passage à la comptabilité en droits et obligations constatés aura-t-il un impact positif ou négatif sur la qualité de l'information comptable ? ». Leurs réponses sont présentées dans le tableau suivant :

Tableau 39 : La perception des répondants de l'impact du passage à la comptabilité en droits et obligations constatés sur la qualité de l'information comptable

Impact attendu du passage à la comptabilité en droits et obligations constatés sur la qualité de l'information comptable	Fréquences	Fréquences relatives
Positif	25	100%
Négatif	0	0%
Total	25	100%

Source : Elaboré par nos soins à partir des données de l'enquête

Ce tableau révèle une unanimité parmi les répondants quant à l'impact positif attendu du passage à la comptabilité en droits et obligations constatés sur la qualité de l'information comptable. En effet, 100% des répondants estiment que cette réforme contribuera à améliorer la qualité comptable, ce qui traduit une forte adhésion aux principes de régularité, de sincérité et d'image fidèle.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

Conclusion du chapitre III

Ce chapitre a permis de mettre en lumière les réalités du passage de la comptabilité de caisse vers la comptabilité générale en droits et obligations constatés à travers l'étude de cas au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou.

La Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, en tant que service décentralisé du Trésor public, chargée de l'exécution de toutes les opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie des budgets de l'Etat et des Comptes Spéciaux du Trésor ainsi que des budgets de la wilaya et des EPA dont elle assure la gestion, constitue un acteur clé dans la mise en œuvre de la comptabilité en droits et obligations constatés.

Bien que les opérations patrimoniales, essentielles à une comptabilité en droits et obligations constatés, ne soient pas encore intégralement enregistrées, la mise en œuvre du Plan Comptable de l'Etat (PCE) à compter du 02 janvier 2025 marque une étape essentielle vers l'adoption de la comptabilité en droits et obligations constatés. Ce nouveau plan comptable, dont la structure converge avec celle du Système Comptable Financier (SCF), introduit une classification rigoureuse des comptes et prend en considération tous les éléments du patrimoine de l'Etat comme les immobilisations, les stocks, les créances et les dettes. Il vient pour corriger les insuffisances de la Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT), qui est élaborée selon le principe de la comptabilité de caisse.

Néanmoins, l'adoption partielle du PCE, où les modalités de fonctionnement des comptes demeurent celles des comptes de la NCT, rappelle que cette réforme doit s'inscrire dans une dynamique progressive, soutenue par un Système Intégré de Gestion Budgétaire (SIGB) et des programmes de formation adaptés.

L'enquête par questionnaire menée auprès des agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité nous a permis de répondre à de nombreuses questions et points soulevés dans la partie théorique de notre travail de recherche.

Les résultats obtenus révèlent un consensus sur les limites de la comptabilité de caisse, notamment l'enregistrement comptable des opérations financières au moment de l'entrée ou de la sortie de la trésorerie, la non appréciation des immobilisations et de l'ensemble du patrimoine de l'Etat, l'ignorance des notions de créances et de dettes ainsi que la complexité des libellés des comptes de la NCT et l'absence de langage commun avec la comptabilité privée.

Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

L'enquête a également mis en évidence la diffusion effective de l'information relative à la comptabilité en droits et obligations constatés. La majorité des agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité, ayant fait l'objet de l'enquête, indique avoir été sensibilisée à travers des réunions ou des brochures. Cependant, la qualité de la formation reçue influence fortement le niveau de compréhension de cette nouvelle comptabilité. La formation complète est plus efficace que la simple sensibilisation. Cette transition, comme tout début de changement et de réforme, se heurte à plusieurs obstacles majeurs, à savoir : le manque de formation, l'absence de directives claires, le manque de logiciels adaptés et la résistance au changement.

Finalement, en dépit de ces obstacles, la comptabilité en droits et obligations constatés est perçue comme une solution aux limites de la comptabilité de caisse. La majorité des agents enquêtés estime que cette comptabilité patrimoniale permettra effectivement d'avoir une vue exhaustive sur la situation financière et sur le patrimoine de l'Etat. Ils perçoivent également cette nouvelle comptabilité comme outil de gestion et de mesure de la performance. Les agents enquêtés affirment que le passage à la comptabilité en droits et obligations constatés aura un impact positif sur la qualité comptable.

En définitive, malgré les obstacles et défis, ce chapitre a permis de mettre en lumière la nécessité de dépasser la comptabilité de caisse et d'adopter la comptabilité générale en droits et obligations constatés.

Conclusion générale

Conclusion générale

La réforme de la comptabilité publique en Algérie s'inscrit dans un mouvement international de réformes de la gestion des finances publiques, visant à améliorer la performance et la transparence dans l'emploi des ressources publiques.

Le premier objectif des réformes comptables est d'accompagner les réformes budgétaires, afin de passer d'une logique de moyens à une logique de résultats dans l'allocation des ressources et d'une comptabilité de contrôle à une comptabilité d'information. La comptabilité publique, conçue à l'origine comme un moyen de contrôle et de garantie de la régularité des opérations financières, devrait devenir au fil de la réforme comptable un moyen de gestion publique, de mesure de la performance, de transparence et d'aide à la prise de décision. A cet effet, la comptabilité publique a connu une restructuration profonde.

La nouvelle architecture du système de la comptabilité publique, consacrée à travers les dispositions de la Loi Organique n° 18-15 relative aux Lois de Finances (LOLF), prévoit un cadre comptable tridimensionnel. Selon l'article 65 de la LOLF, la comptabilité publique doit désormais intégrer, en plus de la comptabilité budgétaire, une comptabilité générale ainsi qu'une comptabilité d'analyse des coûts. En outre, l'article 80 de la loi n° 23-07 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière précise que la comptabilité générale autrefois tenue selon le principe de la comptabilité de caisse sera désormais fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations.

Cette réforme vise à placer la comptabilité de l'Etat dans une nouvelle perspective, marquée par le passage d'une comptabilité de caisse vers une comptabilité générale en droits et obligations constatés, conformément aux normes comptables internationales du secteur public (IPSAS¹). L'objectif principal assigné à la comptabilisation en droits et obligations constatés est de pallier les limites de la comptabilité de caisse.

A travers l'étude menée au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, ce mémoire a permis de montrer que bien que la comptabilité de caisse permette un suivi efficace des flux de trésorerie, elle présente des limites en termes de traçabilité et d'exhaustivité de l'information comptable. Le passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité en droits et obligations constatés est perçu comme une réponse pertinente aux limites d'un système comptable qui, jusque-là, n'offrait qu'une vision partielle des opérations de l'Etat.

¹ IPSAS est l'acronyme de *International Public Sector Accounting Standards*.

La comptabilité en droits et obligations constatés vise à offrir une vision plus complète et précise de la situation financière et patrimoniale de l'Etat, contribuant à une amélioration de la lisibilité des opérations. Elle permettra de donner une vision plus enrichie, précise et détaillée du résultat de l'exercice budgétaire et de rendre compte de façon plus juste et claire du patrimoine de l'Etat.

L'analyse des pratiques comptables au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou met en évidence une transition amorcée, mais qui n'est pas encore achevée, caractérisée par l'adoption partielle du Plan Comptable de l'Etat (PCE) et une sensibilisation progressive des agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité aux principes de cette nouvelle comptabilité.

L'enquête par questionnaire, menée auprès d'un échantillon composé de 25 agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, a relevé que les limites de la comptabilité de caisse identifiées dans la littérature relative à la comptabilité publique se retrouvent concrètement dans le système comptable de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou. La majorité des agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité ayant fait l'objet de l'enquête (soit 92%) affirment que la comptabilité générale en vigueur demeure fondée sur le principe de la comptabilité de caisse, qui n'enregistre les opérations financières que lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie.

En outre, 80% des agents enquêtés confirment que la comptabilité générale tenue sous l'optique de caisse ne permet pas une appréciation comptable des immobilisations et de l'ensemble du patrimoine public, ce qui contrevient au principe de l'exhaustivité. La description du patrimoine de l'Etat ne porte que sur les éléments financiers, à l'exclusion de tout élément physique. En fait, les immobilisations corporelles et incorporelles, les stocks et les engagements hors bilans ne font pas l'objet d'une comptabilisation. La comptabilité de caisse ne comporte donc aucun élément de la comptabilité d'exercice permettant de présenter des états financiers conformes aux normes IPSAS.

Contrairement à l'unanimité observée concernant la non-comptabilisation de l'ensemble du patrimoine de l'Etat, les opinions concernant l'ignorance des notions de créances et de dettes dans le système comptable de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou sont divergentes. En effet, 40% des agents enquêtés sont d'accord ou tout à fait d'accord que la comptabilité générale en vigueur ignore les notions de créances et de dettes. En revanche, 20% adoptent une position

neutre et 40% expriment un désaccord, révélant ainsi une zone d'ambiguïté dans le système comptable de caisse.

Enfin, 72% des agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité concernés par l'enquête affirment que les libellés des comptes de la NCT sont très spécialisés et leur lecture ne peut être faite que par des agents spécialisés dans les techniques de la comptabilité publique. La connaissance de la comptabilité de l'entreprise est insuffisante pour interpréter les comptes de l'Etat.

L'ensemble de ces résultats nous a permis de confirmer la première hypothèse de notre travail de recherche selon laquelle la comptabilité de caisse appliquée au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou présente des limites notamment en matière de traçabilité et d'exhaustivité de l'information comptable.

Qu'en est-il alors des changements apportés par la réforme comptable de l'Etat ? Les résultats de l'enquête montrent que cette réforme comptable s'est traduite par l'adoption du PCE, conçu à la fois pour l'Etat et pour les Trésoreries de Wilayas. Ce nouveau plan comptable a pour référentiel un recueil des Normes Comptables de l'Etat (NCE), inspirées des normes IPSAS.

Le PCE, dont la structure converge avec celle du Système Comptable Financier (SCF), introduit une classification rigoureuse des comptes et prend en considération tous les éléments du patrimoine de l'Etat comme les immobilisations, les stocks, les créances et les dettes. Il a été introduit pour remplacer la NCT, qui est élaborée selon le principe de la comptabilité de caisse.

L'ensemble des agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité concernés par l'enquête indique que le PCE, mis en œuvre récemment le 02 janvier 2025, fait l'objet d'une adoption partielle, mais progressive. Les responsables de ce bureau soulignent que, dans cette première phase de mise en œuvre, les modalités de fonctionnement des comptes du PCE demeurent celles des comptes de la NCT, ce qui explique l'adoption partielle de ce plan comptable. Ce dernier est tenu selon la logique de la comptabilité de caisse.

Néanmoins, les responsables du bureau du portefeuille et de la comptabilité indiquent que, dans un futur proche, toutes les opérations réalisées par l'Etat, y compris les nouvelles opérations patrimoniales, seront comptabilisées à leur naissance dans le cadre du PCE. Ce dernier apparaît comme une réponse adaptée aux limites et insuffisances de la NCT, qui ne

permettait pas de prendre en compte toutes les opérations de l'Etat. Le PCE constitue un outil fondamental pour la modernisation de la gestion comptable et le passage vers une comptabilité en droits et obligations constatés conforme aux normes IPSAS.

Cela confirme la deuxième hypothèse selon laquelle le principal changement apporté par la réforme comptable au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou réside dans le passage de la NCT au PCE, marquant ainsi une étape essentielle vers l'adoption de la comptabilité en droits et obligations constatés.

A ce niveau, il convient de s'interroger sur les facteurs qui freinent la mise en œuvre de la comptabilité en droits et obligations constatés (PCE).

L'enquête a relevé que le premier obstacle est l'absence d'un Système Intégré de Gestion Budgétaire et comptable (SIGB), indispensable pour assurer l'enregistrement automatique, cohérent et en temps réel des opérations. Bien qu'il ne soit mentionné que par seulement 24 % des agents enquêtés, cet obstacle mérite une attention particulière. En l'absence du SIGB, il devient difficile voire impossible d'assurer la tenue d'une comptabilité générale en droits et obligations constatés, qui consiste à comptabiliser les opérations budgétaires, de trésorerie et du patrimoine à leur naissance, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. La mise en place de ce système permettra de transférer les écritures comptables dès la liquidation budgétaire vers la comptabilité générale et d'enregistrer les dépenses ou les recettes dès qu'elles sont engagées ou constatés, conformément au principe de la constatation des droits et obligations.

Le deuxième obstacle à la mise en place de la comptabilité en droits et obligations constatés est la qualité de la formation reçue par les agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité, qui influence fortement leur niveau de compréhension de cette nouvelle comptabilité. L'enquête sur le terrain a relevé que la majorité (soit 72% de l'échantillon) indique avoir été simplement sensibilisée à travers des réunions ou des brochures. Cela se traduit par un faible niveau de compréhension des principes de la comptabilité en droits et obligations constatés pour 40% des agents et un niveau moyen pour 32%, sans qu'aucun n'atteigne un bon niveau.

En outre, bien que 44% des agents enquêtés disposent d'une expérience préalable en comptabilité dans le secteur privé, seulement 24% d'entre eux estiment avoir un niveau moyen de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés et 4% des agents ont un bon niveau. Ces résultats montrent clairement que la qualité de la formation reçue influence

fortement le niveau de compréhension de cette nouvelle comptabilité. La formation est plus efficace que la simple sensibilisation. De plus, 76% des agents enquêtés soulignent que l'absence de directives claires influence la compréhension de la réforme et des nouveaux principes comptables.

Par ailleurs, il sied de noter que 20% des agents enquêtés évoquent la résistance au changement, qui est un obstacle fréquent face à l'introduction de nouveaux systèmes comptables.

La troisième hypothèse est donc confirmée. La mise en œuvre de la comptabilité en droits et obligations constatés au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou est confrontée à plusieurs défis. Sur le plan technique, nous avons notamment l'absence d'un système d'information intégré de gestion permettant d'assurer l'enregistrement automatique, cohérent et en temps réel des opérations. Par contre sur le plan humain, nous avons ressorti notamment le manque de formation du personnel et la résistance au changement.

Toutefois, en dépit de ces obstacles, la comptabilité en droits et obligations constatés est perçue par les agents de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou comme une solution aux limites de la comptabilité de caisse.

La majorité des répondants (soit 88% de l'échantillon) estime que la comptabilité en droits et obligations constatés permettra d'avoir une vue exhaustive de la situation financière et patrimoniale de l'Etat. Elle permettra de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture, notamment grâce à la mise en place du PCE. Ce dernier offre la possibilité de comptabiliser les droits et les obligations constatés ainsi que l'ensemble du patrimoine de l'Etat. Cela permettra de connaître la situation financière et patrimoniale de l'Etat au niveau de chaque wilaya et à tout moment.

La comptabilité en droits et obligations constatés est également perçue comme un outil de gestion et de mesure de la performance. En effet, 64% des agents enquêtés estiment que ce système comptable permettra effectivement de mesurer la performance en fournissant des données fiables et exhaustives sur les coûts et les résultats. Ces informations serviront de base à la construction des indicateurs de performance « économie, efficacité et efficience ».

Enfin, l'ensemble des agents du bureau du portefeuille et de la comptabilité, ayant fait l'objet de notre enquête, estime que le passage vers la comptabilité en droits et obligations constatés contribuera à améliorer la qualité comptable, ce qui traduit une forte adhésion aux

principes de régularité, de sincérité et d'image fidèle. La qualité comptable se mesure par le triptyque « régularité, sincérité et fidélité », dont la certification relève de la Cour des comptes, conformément à l'article 88 de la LOLF. Cette certification est comparable à celle que donnent les commissaires aux comptes pour les comptes des entreprises.

Cela confirme la quatrième hypothèse selon laquelle l'adoption de la comptabilité en droits et obligations constatés est perçue comme un levier d'amélioration de la qualité de l'information comptable, en offrant une vision plus précise et plus complète de la situation financière et patrimoniale de l'Etat.

Au terme de ce travail de recherche, qui avait pour objectif d'apporter des éclaircissements quant à la réforme de la comptabilité de l'Etat, les quatre hypothèses formulées dans l'introduction générale ont été globalement confirmées. La comptabilité de caisse a montré effectivement ses limites, le passage au PCE est une première étape vers la comptabilité en droits et obligations constatés, les apports attendus sont jugés positifs par les agents de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, mais des obstacles importants persistent.

Ainsi, pour garantir le passage vers la comptabilité en droits et obligations constatés, il est indispensable de mettre en place un système d'information intégré, permettant de prendre en charge l'ensemble des opérations effectuées par les postes comptables, d'organiser des séminaires de vulgarisation et de former le personnel aux principes de cette nouvelle comptabilité. L'introduction de la comptabilité en droits et obligations constatés dans les administrations publiques requiert l'application des principes de la comptabilité d'entreprise, tels que le principe de comptabilité d'exercice, le principe du patrimoine ainsi que l'obligation de présenter des états financiers et un résultat à la date de clôture de l'exercice qui ne sont pas encore appréhendés par les agents de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou. Néanmoins, comme le souligne Belacel, « *les meilleures réformes sont celles qui s'opèrent "en douceur", laissant aux institutions et aux acteurs le temps de s'adapter* » (2018, p. 561).

Enfin, nous pensons que notre travail a contribué, en partie, à comprendre certains points relatifs à la réforme comptable de l'Etat, plus particulièrement le passage progressif de la comptabilité de caisse vers la comptabilité en droits et obligations constatés.

Néanmoins, comme tout autre travail de recherche, force est de reconnaître que notre étude présente des limites. D'une part, la complexité du sujet étudié ainsi que son ampleur. Le présent mémoire ne saurait donc avoir la possibilité de traiter tous les aspects de la réforme de la comptabilité publique en Algérie.

D'autre part, ce mémoire se concentre davantage sur les apports attendus de la mise en œuvre complète de la comptabilité en droits et obligations constatés sans pouvoir évaluer concrètement son impact sur la qualité de l'information comptable au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou. En effet, la mise en œuvre de cette nouvelle comptabilité reste partielle et récente.

Ces limites demandent des approfondissements et peuvent constituer des perspectives à d'autres recherches ultérieures. Des études futures pourraient explorer les premières expérimentations de la comptabilité en droits et obligations constatés et ressortir l'impact réel de cette nouvelle comptabilité sur la qualité de l'information comptable.

Bibliographie

Bibliographie

Ouvrages

- Bissaad, A. (2001). *Comptabilité publique : Budgets, Agents et Comptes*.
- Broussolle, Y. (2019). Fiche 42. L'établissement public. *Fiches d'introduction au droit public : Rappels de cours et exercices corrigés*. Ellipses.
- Catteau, D. (2016). *Droit budgétaire, Comptabilité publique : LOLF et GBCP* (éd. 3e). Hachette Education.
- Dahak, A., & Kara, R. (2022). *Le Mémoire de master : du choix du sujet à la soutenance* (éd. 2e). Les éditions EL-AMEL.
- Kobtan, M. (1990). *Le trésor public*. Office des publications universitaires.
- Lande, É. (2022). *Comptabilité publique (Système comptable de l'État)*. Institut de la gestion publique et du développement économique.
- Magnet, J. (2001). *Eléments de comptabilité publique* (éd. 5e). L.G.D.J.
- Montagnier, G. (1981). *Principes de comptabilité publique* (éd. 2e). DALLOZ.
- Piron, D., & Legrand, F. (2019). Néolibéralisme, new public management et comptabilité(s) : trois décennies de réformes comptables en Belgique. Dans B. Bayenet, M. Bourgeois, & P. Rion, *Comptabilité publique : état des lieux et mise en œuvre dans les différentes entités belges* (pp. 65-108). Larcier, Bruxelles, Belgique.

Thèses de doctorat et mémoires de master

- Belacel, B. (2018). Réforme de la comptabilité de l'État en Algérie. *Thèse de doctorat*. Université Paris 1- Panthéon - Sorbonne.
- Idrissi Chouahdi, A. (2019). Conditions d'application des normes IPSAS au Maroc en comparaison avec la Belgique. *Thèse de doctorat*. Université Ibn Zohr en cotutelle avec l'université de Liège.
- Gana, S., & Oukali, K. (2023). Analyse du processus d'exécution des dépenses publiques. Cas : Trésor public de la wilaya de Tizi-Ouzou. *Mémoire de master*. Université Mouloud MAMMERI de Tizi-Ouzou.

Articles de revues

- Acha, F., & Ghouini, L. (2020, Février 24). La réforme comptable de l'Etat en Algérie et la nécessité de la mise en place du système d'information intégré. *Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale*, 14(1), pp. 370-388. Récupéré sur <https://theses-algerie.com/2090996059036142/articles-scientifiques-et-publications/ecole-superieure-de-commerce/la-r%C3%A9forme-comptable-de-l-etat-en-algerie-et-la-n%C3%A9cessite-de-la-mise-en-place-du-systeme-d-information-int%C3%A9gre>.
- Amghar, R. (2011, Août). La qualité comptable : Plus qu'une composante, une finalité et un objectif majeur de la réforme. *Revue de la Trésorerie Générale du Royaume*(8), pp. 23-24. Récupéré sur <https://pdfcoffee.com/alkhazinan8revue-de-la-tresorerie-general-du-royaume-pdf-free.html>.
- Benabdelhadi, A., & El Mouissia, I. (2020, Août 29). La réforme du cadre comptable public au Maroc : Enjeux, implémentation et limites. *Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit*, 4(2), pp. 1043-1065. Récupéré sur <https://www.revuecca.com/index.php/home/article/view/607>.
- Benelmouffok, S. (2023, Juin 01). La loi organique 18-15 relative aux lois de finances : vers le renforcement du rôle du parlement dans le contrôle budgétaire. *Revue Dirassat Iqtisadiya*, 10(1), pp. 634-649. Récupéré sur <https://asjp.cerist.dz/en/article/223295>.
- Bouinot, J. (1971, Décembre 29). Comptabilité privée, comptabilité publique et comptabilité nationale : comparaison des principes et des concepts. *Economie et statistique*, pp. 17-31. <https://doi.org/https://doi.org/10.3406/estat.1971.2160>.
- Boumediene, H. (2021, Décembre 31). Réforme de la comptabilité publique en Algérie. *Revue Algérienne de Finances Publiques*, pp. 165-174. Consulté le Janvier 30, 2025, sur <https://theses-algerie.com/2658074093035931/articles-scientifiques-et-publications/universite-abou-bekr-belkaid---tlemcen/r%C3%A9forme-de-la-comptabilit%C3%A9-publique-en-alg%C3%A9rie>.
- Camus, A. (2022). Le régime juridique des comptes publics. *Revue française d'administration publique*, 3(183), pp. 667-680. <https://doi.org/https://doi.org/10.3917/rfap.183.0026>.

- Chaabane, A. (2023, Octobre 12). La mise en œuvre du Plan Comptable de l'Etat « PCE » à travers un système d'information budgétaire et comptable. *Revue du Trésor Public*(01), pp. 15-17. Récupéré sur https://tresor.mf.gov.dz/wp-content/uploads/2024/03/version-revue-du-12-10-_compressed.pdf.
- Chantiri-Chaudemanche, R. (2022). L'influence de la comptabilité des entreprises sur la comptabilité du secteur public : une approche différente de la convergence et de la normalisation en France et au niveau international. *Revue française d'administration publique*, 3(183). <https://doi.org/https://doi.org/10.3917/rfap.183.0130>.
- Cheurfa, N. (2022, Juillet 06). La réforme de la comptabilité publique algérienne : épiphénomène technique ou métamorphose paradigmatique. *Les cahiers du CREAD*, 38(3), pp. 321-356. Récupéré sur <https://asjp.cerist.dz/en/article/197242>.
- Fahas, M., Fela, A., & Belouti, N. (2022, Juin 30). La normalisation de la comptabilité de l'Etat en Algérie "un système inspiré des normes comptables internationales du secteur public -IPSAS-". *Revue Algérienne d'Economie et gestion*, 16(01), pp. 379-394. Récupéré sur <https://asjp.cerist.dz/en/article/196607>.
- Institut de la Gestion Publique et du Développement Economique (IGPDE). (2007). Perspective Gestions Publiques. *Recherche, Etudes, Veille*(23). Récupéré sur https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/igpde-editions-publications/PGP23.pdf#:~:text=La%20comptabilit%C3%A9%20en%20droits%20constat%C3%A9s%20est%20con%C3%A7ue%20comme,des%20administrations%20et%20les%20risques%20fi%20nanciers%20encou.
- Khechaimia, K. (2022, Décembre 20). IMPLEMENTATION DES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES DU SECTEUR PUBLIC (IPSAS) EN ALGERIE. *REVUE MAGHREBINE MANAGEMENT DES ORGANISATIONS*, 7(1), pp. 28-39. Récupéré sur <https://asjp.cerist.dz/en/article/207448>.
- Khechaimia, K. (2022, Juin 01). Modernisation de la gestion des finances publiques en Algérie. *Revue Algérienne de Finances Publiques*, pp. 30-48. Récupéré sur <https://asjp.cerist.dz/en/article/191227>.
- Kott, S. (2022). Expliquer deux siècles de comptabilité publique. *Revue française d'administration publique*, 3(183), pp. 649-651. <https://doi.org/https://doi.org/10.3917/rfap.183.0008>.

- Lande, E., & Rocher, S. (2008). 25 ans de réformes comptables au service du management public. *Politiques et management public*, 26(3), pp. 149-160. Récupéré sur <https://journals.openedition.org/pmp/1065>.
- Messaoudi, K. (2023, Octobre 12). La comptabilité publique en Algérie : de la comptabilité de caisse à la comptabilité en droits et obligations constatés. *Revue du Trésor Public*(01), pp. 24-25. Récupéré sur https://tresor.mf.gov.dz/wp-content/uploads/2024/03/version-revue-du-12-10-_compressed.pdf.
- Michaïlesco, C. (2010, Novembre 27). Qualité de l'information comptable. *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica*, pp. 1023- 1033. Récupéré sur <https://shs.hal.science/halshs-00540571/fr/>.
- Moussa, O. (2023, Octobre 12). Le Système d'Information du Trésor (SIT) une valeur ajoutée pour la réforme budgétaire et comptable et levier de sa réussite : le début de l'histoire. *Revue du Trésor Public*, pp. 8-11. Récupéré sur https://tresor.mf.gov.dz/wp-content/uploads/2024/03/version-revue-du-12-10-_compressed.pdf.
- Oudai, M. (2022, Décembre 31). Le système budgétaire de l'Etat en Algérie sur la voie de la réforme et de la modernisation. *Revue Algérienne de Finances Publiques*, pp. 260-272. Récupéré sur <https://asjp.cerist.dz/en/article/210123>.
- Rouina, A. (2019, Février 27). L'adoption des IPSAS en Algérie au vu du "new public management" : Etat des lieux. *Revue du Développement et de l'Economie Appliquée*, III(1), pp. 307-316. Récupéré sur <https://asjp.cerist.dz/en/article/83806>.
- Toutilou, D., & Bensaid, H. (2022, Juin 01). La nouvelle gestion budgétaire en Algérie, d'une logique axée aux moyens à une logique axée aux résultats, état des lieux et perspectives. *Revue Algérienne de Finances Publiques*, 12(01), pp. 62-77. Récupéré sur <https://asjp.cerist.dz/en/article/191229>.

Articles de presse en ligne

- Fekrach, F. (2023). Finance et comptabilité - APN : Passage de la comptabilité de caisse vers la comptabilité constaté. *ALGERIE 62 : Liberté Indépendance Ethique*. Consulté le Février 23, 2025, sur <https://www.algerie62.dz/finance-et-comptabilite-apn-passage-de-la-comptabilite-de-caisse-vers-la-comptabilite-constate/>.

- Mechti, L. (2024, Mai 29). La nouvelle loi sur la comptabilité publique expliquée aux professionnels. *Horizons : QUOTIDIEN NATIONAL D'INFORMATION*. Consulté le Février 23, 2025, sur Horizons : Quotidien national d'information: <https://www.horizons.dz/?p=126905>.

Textes juridiques et réglementaires

- Loi organique n° 18-15 du 2 septembre 2018, modifiée et complétée, relative aux lois de finances.
- Loi n° 63-198 du 8 juin 1963 instituant une agence judiciaire du trésor.
- Loi n° 84-17 du 7 juillet 1984, modifiée et complétée, relative aux lois de finances.
- Loi n° 90-21 du 15 août 1990, modifiée et complétée, relative à la comptabilité publique.
- Loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier.
- Loi n° 11-10 du 20 Rajab 1432 correspondant au 22 juin 2011 relative à la commune.
- Loi n° 12-07 du 28 Rabie El Aouel 1433 correspondant au 21 février 2012 relative à la wilaya.
- Loi n° 18-11 du 18 Chaoual 1439 correspondant au 2 juillet 2018 relative à la santé.
- Loi n° 23-07 du 3 Dhou El Hidja 1444 correspondant au 21 juin 2023 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière.
- Ordonnance n° 95-20 du 17 juillet 1995 relative à la Cour des comptes.
- Décret présidentiel n° 20-442 du 15 Joumada El Oula 1442 correspondant au 30 décembre 2020 relatif à la promulgation au Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire de la révision constitutionnelle, adoptée par référendum du 1er novembre 2020.
- Décret exécutif n° 91-313 du 7 septembre 1991, fixant les procédures, les modalités et le contenu de la comptabilité des ordonnateurs et des comptables publics.
- Décret exécutif n° 92-414 du 14 novembre 1992, modifié et complété relatif au contrôle préalable des dépenses engagées.
- Décret exécutif n° 03-40 du 17 Dhou El Kaada 1423 correspondant au 19 janvier 2003 modifiant et complétant le décret exécutif n° 91-129 du 11 mai 1991 relatif à l'organisation, aux attributions et fonctionnement des services extérieurs du Trésor.
- Décret exécutif n° 24-90 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant le contenu et les modalités de mise en œuvre de la comptabilité publique.

- Décret exécutif n° 24-91 du 12 Chaâbane 1445 correspondant au 22 février 2024 fixant la procédure de paiement par accréditif des dépenses publiques.
- Décret exécutif n° 24-150 du 21 Chaoual 1445 correspondant au 30 avril 2024 modifiant et complétant le décret exécutif n° 21-252 du 25 Chaoual 1442 correspondant au 6 juin 2021 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances.
- Décret exécutif n° 24-346 du 11 Rabie Ethani 1446 correspondant au 14 octobre 2024 fixant les modalités de création, d'organisation, de fonctionnement et de contrôle des régies de recettes et/ou de dépenses.
- Décret exécutif n° 24-358 du 5 Joumada El Oula 1446 correspondant au 7 novembre 2024 fixant les délais de paiement des dépenses, les modalités de recouvrement des recettes, et les conditions d'admission en non valeurs.
- Arrêté du 3 Chaâbane 1426 correspondant au 7 septembre 2005 fixant l'organisation et les attributions de la trésorerie de wilaya.
- Arrêté du 12 Rabie Ethani 1446 correspondant au 15 octobre 2024 fixant le contenu et la forme des documents comptables ainsi que le compte administratif.
- Instruction générale n° 16 du 12 octobre 1968 sur la comptabilité du Trésor.
- Instruction n° 9658 du 15 décembre 2022 portant sur les modalités d'exercice du contrôle budgétaire au titre des dépenses du budget de l'Etat.
- Instruction n° 21 du 29 décembre 2024 portant mise en œuvre du Plan Comptable de l'Etat.

Guides et manuels

- Ben Ramadan, B. (2023). *La comptabilité publique* [المحاسبة العمومية].
- Direction Générale de la Comptabilité. (2021). *Plan comptable de l'Etat*.
- Direction Générale des Finances Publiques. (2023). *Articulation entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale : Partie 1 - Concepts*. Webconférence. Récupéré sur <https://budgetplus.finances.gouv.fr/downloadFile.php?id=47859#:~:text=S%C3%A9curiser%20et%20optimiser%20le%20pilotage%20financier%20au%20moyen%20de%20retracer%20les%20droits%20et%20obligations%20constat%C3%A9s>.
- Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité. (2024). *Comptabilité-Trésor-PCE*.

- Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité. (2024). *La réforme de la comptabilité publique*.
- Hatab. (2024). *Nomenclature comptable : Plan Comptable de l'Etat (PCE)*.
- Hemissi, O. (2020). *Guide Référentiel de la réforme budgétaire des établissements et administrations relevant du Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique*. Récupéré sur https://services.mesrs.dz/Inspection%20g%C3%A9n%C3%A9rale/r%C3%A9forme_budg%C3%A9taire/3-Guide%20R%C3%A9f%C3%A9rentiel/Guide%20R%C3%A9f%20LOLF.pdf.
- Institut d'Economie Douanière et Fiscale. (2024). *Comptabilité-Trésor-PCE-IEDF*.
- Institut Supérieur de Gestion et de Planification. (2024). *Réforme comptable de l'Etat | Module I : Exécution budgétaire dans le cadre de la LOLF*.
- IPSASB. (2022). *Manuel des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (Vol. III)*. (IFAC, Éd.) Récupéré sur <https://www.ipsasb.org/publications/manuel-des-normes-comptables-internationales-du-secteur-public-edition-2022-0>.
- IPSASB. (2022). *Manuel des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (Vol. I)*. (IFAC, Éd.) Récupéré sur <https://www.ipsasb.org/publications/manuel-des-normes-comptables-internationales-du-secteur-public-edition-2022-0>.
- Ministère des finances. (2007). *Manuel de contrôle des dépenses engagées*. Récupéré sur <https://dgb.mf.gov.dz/wp-content/uploads/2020/03/Manuel%20de%20Contrôle%20des%20D%C3%A9penses%20Engagées.pdf>.
- Ministère des Finances. (2014). *Manuel des procédures techniques financières et comptables du trésor*.
- Pin, C. (2023). *L'entretien semi-directif. LIEPP Fiche méthodologique n°3*. Récupéré sur hal-04087897.
- Zoubagh, R. (2024). *Modernisation du Système Budgétaire [عصرنة النظام الميزانياتي]*. Séminaire au profit des intendants et des sous intendants du secteur de l'éducation nationale . Tizi-Ouzou.

Supports de cours

- Al Khayat, A. (2015). *Documents et pièces comptables*. Université de Formation Continue de Tizi-Ouzou.
- Biatour, L. (2023). *Cours de comptabilité publique*. Université de Béjaia.
- Bissaad, A. (2014). *IEDF - Support de cours - Finances publiques*. Institut d'Economie Douanière et Fiscale.
- Bissaad, A. (2021). *Comptabilité publique*. Institut d'Economie Douanière et Fiscale.
- Gas, A. (2020). *La comptabilité publique : support de cours*. Institut d'Economie Douanière et Fiscale.
- Hemissi, O. (2013). *Nouveau Management Public*. Ecole Supérieure de Commerce.
- Kemche, S. (2022). *Comptabilité publique*. Institut d'Economie Douanière et Fiscale.
- Labani, S. (2018). *Relation Trésor public - Poste*. Institut d'Economie Douanière et Fiscale.
- Nassima, L. (2023). *Finances publiques*. Université Mouloud MAMMERRI de Tizi-Ouzou.

Encyclopédie en ligne

- Chagnollaude, D. (2025, Janvier 29). *Suffrage universel*. Consulté le 04 Février 2025, sur Encyclopædia Universalis: <https://www.universalis.fr/encyclopedie/suffrage-universel/>.
- Cliche, P. (2012). *Budget*. Consulté le 06 Février 2025, sur Le Dictionnaire encyclopédique de l'administration publique: https://dictionnaire.enap.ca/Dictionnaire/17/Index_par_mot.enap?by=word&id=8.
- Maitrot, J.-C. (2024, Mai 22). *Comptabilité publique*. Consulté le 30 Janvier 2025, sur Encyclopædia Universalis: <https://www.universalis.fr/encyclopedie/comptabilite-publique/>.
- Tourev, P. (2006, Juin 16). *Etat*. Consulté le 08 Février 2025, sur La Toupie: <https://www.toupie.org/Dictionnaire/Etat.htm>.

Pages internet

- Direction Générale du Budget. (2023). *Le budget, c'est quoi ?* Consulté le 11 Mars 2025, sur https://dgb.mf.gov.dz/?page_id=93.
- Direction Générale du Budget. (2023). *LOLF : Loi Organique relative aux Lois de Finances*. Consulté le 11 Mars 2025, sur https://dgb.mf.gov.dz/?page_id=123.
- Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité. (2024). *Système Comptable Financier*. Consulté le 14 Avril 2025, sur <https://tresor.mf.gov.dz/systeme-comptable-financier/>.
- Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité. (2025). *Comptabilité publique*. Consulté le 20 Février 2025, sur <https://tresor.mf.gov.dz/comptabilite/>.
- Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité. (2025). *Qui sommes nous ?*. Consulté le 21 Mars 2025, sur <https://tresor.mf.gov.dz/qui-somme-nous/>.
- Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité. (2025). *Réforme de la comptabilité publique : Vers l'amélioration de la qualité comptable*. Consulté le 17 Février 2025, sur <https://tresor.mf.gov.dz/reforme-comptable/>.
- Ministre des Finances. (2024). *Organisation*. Consulté le 27 Mars 2025, sur <https://www.mf.gov.dz/index.php/fr/le-ministere/34-organisation>.

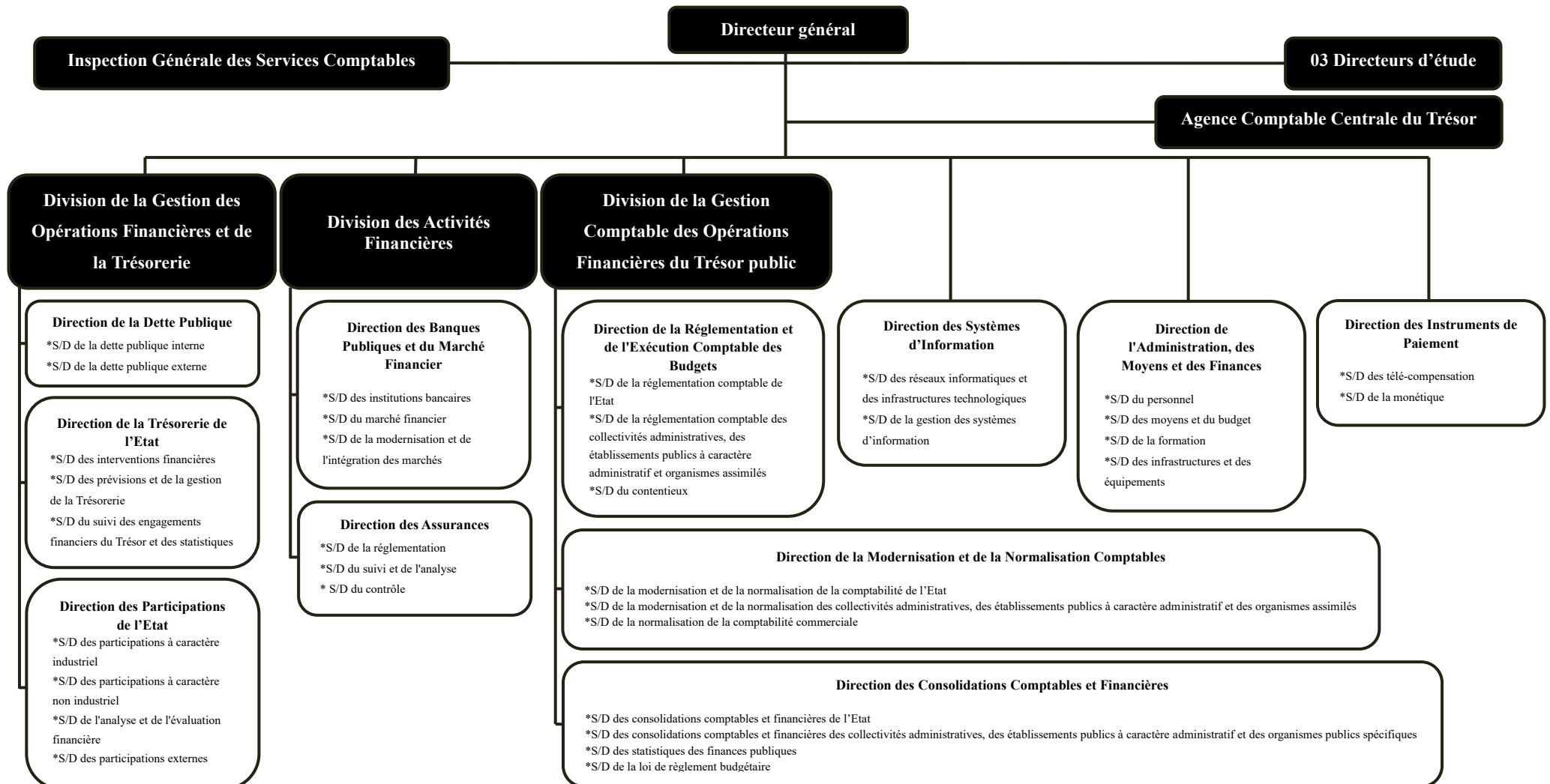
Annexes

Annexe n° 1 : Les nouveautés de la loi n° 23-07 du 21 juin 2023 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière

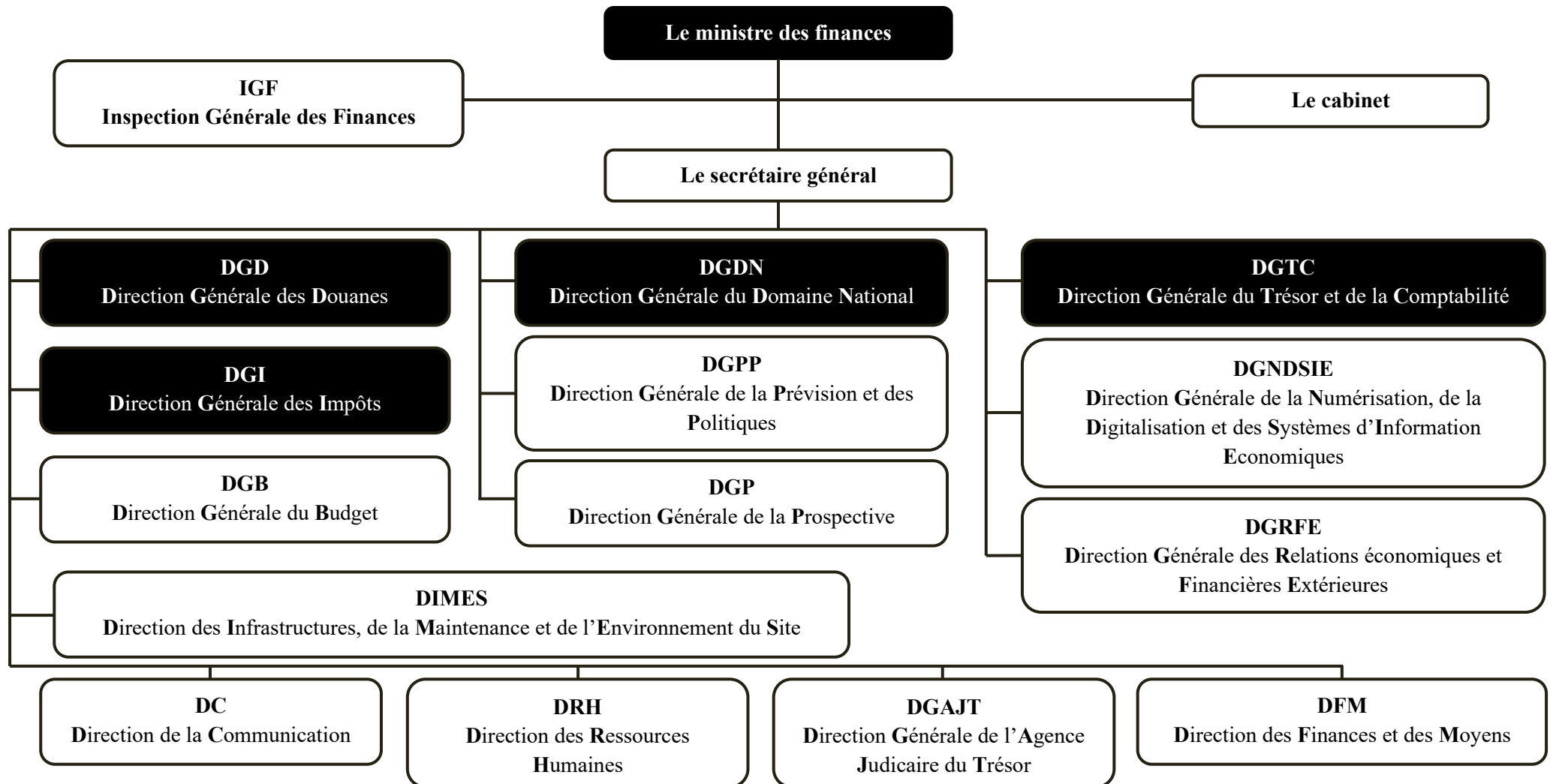
Titre	Chapitre	Article	Nouveauté
Dispositions générales	-	Article 1^{er}	- Elargissement du champ d'application à la délégation de gestion. - Elargissement du champ d'application de la loi à la maîtrise d'ouvrage déléguée.
Titre I : Des agents chargés de l'exécution du budget et des opérations financières	Chapitre 1^{er} : Des ordonnateurs	Article 4	Elargissement de la définition d'ordonnateur aux agents désignés (intérimaire).
		Article 5	Introduction de la notion d'ordonnateur territorial.
	Chapitre 2 : Des comptables publics	Article 17	Elargissement de la notion de comptable de fait pour le fait de détention de deniers publics.
		Article 18	Introduction de la classification des comptables publics.
		Article 27	Introduction de la nomenclature des pièces justificatives de la dépense.
Titre II : Des opérations	Chapitre 1^{er} : Des opérations de recettes	Article 48	Introduction du prélèvement d'office.
		Article 49	La levée du secret professionnel et du secret bancaire.
	Chapitre 2 : Des opérations de dépenses	Article 63	Introduction de la déchéance quadriennale.
	Chapitre 3 : Des opérations de trésorerie	Article 68	Introduction de la notion de correspondants du Trésor et des comptes de dépôt de fonds.

	Chapitre 4 : Des opérations sur le patrimoine	Articles 74 et 75	Introduction de la notion de patrimoine.
Titre III : La tenue de la comptabilité et des comptes de l'Etat	Chapitre 1^{er} : De l'objet et du contenu de la comptabilité publique	Article 81	L'exigence d'un système d'information intégré pour la tenue de la comptabilité publique.
		Article 82	Introduction des moyens numériques pour la tenue de la comptabilité publique.
	Chapitre 2 : De la comptabilité budgétaire	Articles 84, 85 et 86	Introduction de la comptabilité budgétaire.
	Chapitre 3 : De la comptabilité générale	Articles 87, 88, 89, 90 et 91	Introduction de la comptabilité générale.
	Chapitre 4 : De la comptabilité d'analyse des coûts	Article 92 et 93	Introduction de la comptabilité d'analyse des coûts.
Titre IV : Des contrôles et des responsabilités	Chapitre 1^{er} : Des contrôles	Article 100	Introduction du contrôle interne.
	Chapitre 2 : Des responsabilités	Article 110	Introduction de la responsabilité personnelle pour l'ordonnateur.
		Article 111	Introduction de la responsabilité personnelle pour le contrôleur budgétaire.
		Article 112	Elargissement de la responsabilité pécuniaire du comptable pour les agents placés sous son autorité.

Annexe n° 2 : Organigramme de l'administration centrale de la DGTC



Annexe n° 3 : Organigramme du ministère des finances



Annexe n° 4 : Guide d'entretien pour l'étude qualitative

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mouloud MAMMARI de Tizi-Ouzou

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences Financières et Comptabilité



**A Mesdames, Messieurs, les responsables du
bureau du portefeuille et de la comptabilité
de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou**

Objet : Entretien dans le cadre d'un mémoire de Master

1. Selon quelle optique tenez-vous la comptabilité générale au sein de la Trésorerie de Wilaya : optique de caisse ou optique des droits et obligations constatés ?
2. Quelles sont les opérations enregistrées dans la comptabilité générale de la Trésorerie de la Wilaya ?
3. Est-ce que les opérations budgétaires et de trésorerie sont enregistrées dans la comptabilité lors de l'encaissement et du décaissement ou dès leur naissance ?
4. Quelle est la nature des limites que présente le système comptable de caisse ?
5. Connaissez-vous le PCE ?
6. Est-ce que la NCT est totalement remplacée par le PCE ?
7. Avez-vous une idée sur la comptabilité en droits et obligations constatés ?
8. Est-ce que le patrimoine de l'Etat est recensé et enregistré dans la comptabilité générale ?
9. Qu'est-ce qui justifie le fait que la comptabilité en droits et obligations constatés ne soit pas encore appliquée ? Quels en sont les obstacles ?

Annexe n° 5 : Méthode d'enregistrement comptable des dépenses publiques dans la comptabilité en droits et obligations constatés

	Phase administrative (ordonnateur)			Phase comptable (comptable public)	
	Engagement	Liquidation	Ordonnancement	Prise en charge	Paiement
Fait générateur de l'inscription en immobilisation ou en charge (certification du service fait)	-	Livraison du bien ou prestation de service	-	Prise en charge ultérieure du mandat par le comptable	-
Ecritures comptables	-	Prise en compte de l'immobilisation ou de la charge sans l'intervention du comptable	-	Ecriture comptable	Ecriture comptable

Annexe n° 6 : Modèle de relevé journalier (TR6)

Trésorerie de la Wilaya de ...

Relevé d'opérations

Recettes		Code poste comptable	Code nature travail	Date d'écriture	Feuille
N° des comptes crédités	Par le débit des comptes			Opérations d'ordre (crédit)	Totaux par compte
	Caisse numéraire	Versement à la BA	CCP		
Total des recettes					

Dépenses

N° des comptes débités	Par le crédit des comptes			Opérations d'ordre (débit)	Totaux par compte
	Caisse numéraire	Prélèvement à la BA	CCP		
Total des dépenses					
Total de contrôle					

Annexe n° 7 : Modèle de Balance Générale des Comptes du Grand Livre - PCE

Balance Générale des Comptes du Grand Livre du Mois de 01 / 2025

N°	Compte Ligne	N° Sous compte	Libellé des Comptes et des Sous Comptes	Montant Débit					Montant Crédit					Soldes		
				Balance d'Entrée	Opérations du Mois	Antérieur	Total de l'Année	Total General	Balance d'Entrée	Opérations du Mois	Antérieur	Total de l'Année	Total General	Débit	Créditeur	
001																
002																
003																
004																
005																
006																
007																
Total																

Annexe n° 8 : Intitulés des groupes de comptes, des comptes généraux et des sections de la NCT

Groupes de comptes	Comptes généraux	Sections
Groupe I « Caisse et portefeuille »	Compte général 10 : Numéraire	-
	Compte général 11 : Compte Courant du Trésor à la Banque d'Algérie	-
	Compte général 12 : Traités et valeurs réalisables	-
	Compte général 13 : Fonds en dépôts	-
Groupe II « Opérations budgétaires »	Compte général 20 : Budget – Imputation définitive	Section 1 : Recettes
		Section 2 : Dépenses
	Compte général 21 : Budget – Imputation provisoire	Section 1 : Recettes
		Section 2 : Dépenses
Groupe III « Opérations du Trésor »	Compte général 30 : Comptes Spéciaux du Trésor – Imputation définitive	Section 1 : Compte de commerce
		Section 2 : Compte d'affectation spéciale
		Section 3 : Comptes d'avances
		Section 4 : Comptes de prêts
		Section 5 : Comptes d'affectation spéciale (dotations)
		Section 6 : Comptes de participation
	Compte général 31 : Comptes Spéciaux du Trésor – Exécution recettes	Section 1 : Comptes de commerce
		Section 2 : Comptes d'affectation spéciale

	Compte général 32 : Comptes Spéciaux du Trésor – Exécution dépenses	Section 1 : Comptes de commerce
		Section 2 : Comptes d'affectation spéciale
		Section 4 : Comptes de prêts
		Section 5 : Divers
	Compte général 33 : Dette de l'Etat – Imputation définitive	Section 1 : Emprunts à long terme¹¹⁷
		Section 2 : Emprunts à court et moyen terme
		Section 3 : Bons du Trésor
		Section 4 : Engagements envers la Banque d'Algérie
		Section 5 : Emprunts à long terme¹¹⁸
		Section 6 : Emprunts à court et moyen terme
		Section 7 : Crédits des gouvernements et banques étrangères
		Section 8 : Avances des gouvernements et organisations internationales

¹¹⁷ A partir de cette sections, les emprunts s'inscrivent dans le cadre de la dette interne de l'Etat.

¹¹⁸ A partir de cette section, les emprunts s'inscrivent dans le cadre de la dette extérieure de l'Etat.

		Section 9 : Emprunts contractés par les banques nationales et rétrocèdes au Trésor
	Compte général 34 : Dettes de l'Etat – Exécution recettes	-
	Compte général 35 : Dettes de l'Etat – Exécution dépenses	-
	Compte général 36 : Dettes de l'Etat – Charges et profits	-
Groupe IV « Tiers et correspondants »	Compte général 40 : Correspondants du Trésor – Imputation définitive	Section 1 : Budgets annexes
		Section 2 : Collectivités administratives
		Section 3 : Etablissements publics et organismes divers
	Compte général 41 : Correspondants du Trésor – Exécution recettes	Section 1 : Budgets annexes
		Section 2 : Collectivités administratives
		Section 3 : Divers
	Compte général 42 : Correspondants du Trésor – Exécution dépenses	Section 1 : Budgets annexes
	Compte général 43 : Tiers – Imputation définitive	Section 1 : Opérations générales
		Section 2 : Echéances d'emprunt à payer
		Section 3 : Emploi des crédits des gouvernements et des banques étrangères
Compte général 44 : Tiers – Exécution recettes	-	

Groupe V « Opérations à classer »	Compte général 50 : Recettes à classer, à régulariser et à transférer	-
	Compte général 51 : Dépenses à classer, à régulariser et à transférer	-
	Compte général 52 : Mouvements de fonds et règlements entre comptables	-
	Compte général 53 : Comptes d'ordre	-
Groupe VI « Résultats »	Compte général 60 : Résultats des budgets non réglés	-
	Compte général 61 : Avoirs et découverts du Trésor	-
Groupe VII « Dettes garanties par l'Etat »	Compte général 70 : Emprunts garantis par l'Etat	Section 1 : Emprunts intérieurs
		Section 2 : Emprunts extérieurs
	Compte général 71 : Echéances des emprunts garantis par l'Etat	-
Groupe VIII « Créances de l'Etat »	Compte général 80 : Créances diverses	-
	Compte général 81 : Echéances à venir	-
Groupe IX « Valeur inactive »	Compte général 90 : Portefeuille des comptables principaux	-
	Compte général 91 : Portefeuille des intermédiaires	-
	Compte général 92 : Prise en charge de valeurs inactives	-

Annexe n° 9 : Intitulés des comptes principaux du PCE

	Comptes principaux
Classe 1 « Comptes de situation nette et de passifs financiers (dettes à moyen et long terme) »	Compte 10 : Comptes d'intégration d'actifs et de passifs, d'écart d'évaluation, d'écart de réévaluation et d'équivalence et de réserves
	Compte 11 : Report à nouveau
	Compte 12 : Solde des opérations de l'exercice
	Compte 13 : Produits et charges différés (subventions d'investissements, dons) enregistrements de subventions (dons à titre gratuit de biens immobilisables, dons de fonds)
	Compte 15 : Provisions pour risques et charges et garantie d'emprunts extérieurs-passifs non courants
	Compte 16 : Emprunts et dettes assimilées
	Compte 17 : Dettes rattachées à des participations et à des entreprises associées
	Compte 18 : Comptes de liaison
Classe 2 « Immobilisations (comptes de l'actif non courant) »	Compte 20 : Immobilisations incorporelles
	Compte 21 : Immobilisations corporelles
	Compte 22 : Immobilisations affectées ou mises en concession
	Compte 23 : Immobilisations en cours
	Compte 26 : Participations et créances rattachées à des participations
	Compte 27 : Autres immobilisations financières
	Compte 28 : Amortissements
Compte 29 : Pertes de valeur des immobilisations	
Classe 3 « Stocks et encours »	Compte 30 : Stocks de marchandises
	Compte 31 : Stocks de matières premières et fournitures
	Compte 32 : Stocks d'autres approvisionnements

	Compte 33 : Encours de production de biens et de travaux
	Compte 34 : Encours de production de services
	Compte 35 : Stocks de produits
	Compte 36 : Stocks provenant d'immobilisations
	Compte 37 : Stocks à l'extérieur (en cours de route, en cours de dédouanement, en dépôt, en consignation, etc.)
	Compte 39 : Pertes de valeur sur stocks et encours
Classe 4 « Comptes de tiers »	Compte 40 : Fournisseurs et comptes rattachés
	Compte 41 : Clients, redevables, autres débiteurs et comptes rattachés
	Compte 42 : Personnels, pensionnés et comptes rattachés
	Compte 43 : État, sécurité sociale et autres organismes sociaux
	Compte 44 : Correspondants du Trésor et comptes rattachés
	Compte 45 : Organismes publics ou privés chargés d'une mission de service public et tiers créiteurs dans le cadre de politiques d'intervention
	Compte 46 : Débiteurs et créiteurs divers
	Compte 47 : Comptes transitoires ou d'attente
	Compte 48 : Comptes de régularisation
	Compte 49 : Pertes de valeur des créances de l'actif courants
Classe 5 « Comptes financiers et assimilés »	Compte 50 : Équivalents de trésorerie
	Compte 51 : Compte du règlement du Trésor à la Banque d'Algérie (ACCT)
	Compte 52 : Compte courant postal des comptables publiques
	Compte 53 : Caisse
	Compte 54 : Régies et assimilées
	Compte 56 : Comptes de virements et de prélèvements

	Compte 58 : Compte de mouvements de fonds et de règlement entre comptables
	Compte 59 : Dépréciation des comptes financiers
Classe 6 « Charges »	Compte 60 : Achats consommés
	Compte 61 : Services extérieurs
	Compte 62 : Autres services extérieurs
	Compte 63 : Charges de personnel et pensions
	Compte 64 : Autres charges de gestion courante
	Compte 65 : Subventions et charges d'intervention
	Compte 66 : Charges financières
	Compte 68 : Dotations aux amortissements et aux provisions pour pertes de valeur
Classe 7 « Produits »	Compte 70 : Produits provenant des impositions de toute nature ainsi que le produit des amendes
	Compte 71 : Produits et revenus des domaines de l'État
	Compte 72 : Produits divers du budget
	Compte 73 : Fonds de concours, dons et legs
	Compte 74 : Rémunération de services rendus par l'État et redevances
	Compte 75 : Production stockée et immobilisée
	Compte 76 : Produits financiers
	Compte 77 : Produits exceptionnels divers
Compte 78 : Reprise sur provisions pour pertes de valeur (dépréciations)	

Annexe n° 10 : Comparaison entre la nomenclature du PCE et celle du SCF

		Plan Comptable de l'Etat (PCE)	Système Comptable Financier (SCF)
Classe 1	« Comptes de situation nette et de passifs financiers (dettes à moyen et long terme) »	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compte 10 : Comptes d'intégration d'actifs et de passifs, d'écart d'évaluation, d'écart de réévaluation et d'équivalence et de réserves. ➤ Compte 11 : Report à nouveau. ➤ Compte 12 : Solde des opérations de l'exercice. ➤ Compte 13 : Produits et charges différés (subventions d'investissements, dons) enregistrements de subventions (dons à titre gratuit de biens immobilisables, dons de fonds). ➤ Compte 15 : Provisions pour risques et charges et garantie d'emprunts extérieurs-passifs non courants. ➤ Compte 16 : Emprunts et dettes assimilées. ➤ Compte 17 : Dettes rattachées à des participations et à des entreprises associées. ➤ Compte 18 : Comptes de liaison. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compte 10 : Capital, réserves et assimilés. ➤ Compte 11 : Report à nouveau. ➤ Compte 12 : Résultat de l'exercice. ➤ Compte 13 : Produits et charges différés – hors cycle d'exploitation. ➤ Compte 15 : Provisions pour charges - passifs non courants. ➤ Compte 16 : Emprunts et dettes assimilés. ➤ Compte 17 : Dettes rattachées à des participations. ➤ Compte 18 : Comptes de liaison des établissements et sociétés en participation.
			« Comptes de capitaux »

<p style="text-align: center;">Classe 2</p>	<p style="text-align: center;">« Immobilisations (comptes de l'actif non courant) »</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compte 20 : Immobilisations incorporelles. ➤ Compte 21 : Immobilisations corporelles. ➤ Compte 22 : Immobilisations affectées ou mises en concession. ➤ Compte 23 : Immobilisations en cours. ➤ Compte 26 : Participations et créances rattachées à des participations. ➤ Compte 27 : Autres immobilisations financières. ➤ Compte 28 : Amortissements. ➤ Compte 29 : Pertes de valeur des immobilisations. 	<p style="text-align: center;">« Comptes d'immobilisations »</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compte 20 : Immobilisations incorporelles. ➤ Compte 21 : Immobilisations corporelles. ➤ Compte 22 : Immobilisations en concession. ➤ Compte 23 : Immobilisations en cours. ➤ Compte 26 : Participations et créances rattachées à des participations. ➤ Compte 27 : Autres immobilisations financières. ➤ Compte 28 : Amortissements des immobilisations. ➤ Compte 29 : Pertes de valeur sur immobilisations.
<p style="text-align: center;">Classe 3</p>	<p style="text-align: center;">« Stocks et encours »</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compte 30 : Stocks de marchandises. ➤ Compte 31 : Stocks de matières premières et fournitures. ➤ Compte 32 : Stocks d'autres approvisionnements. ➤ Compte 33 : Encours de production de biens et de travaux. ➤ Compte 34 : Encours de production de services. ➤ Compte 35 : Stocks de produits. ➤ Compte 36 : Stocks provenant d'immobilisations. ➤ Compte 37 : Stocks à l'extérieur (en cours de route, en cours de dédouanement, en dépôt, en consignation, etc.). ➤ Compte 39 : Pertes de valeur sur stocks et encours. 	<p style="text-align: center;">« Comptes de stocks et en cours »</p>	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compte 30 : Stocks de marchandises. ➤ Compte 31 : Matières premières et fournitures. ➤ Compte 32 : Autres approvisionnements. ➤ Compte 33 : En cours de production de biens. ➤ Compte 34 : En cours de production de services. ➤ Compte 35 : Stocks de produits. ➤ Compte 36 : Stocks provenant d'immobilisations. ➤ Compte 37 : Stocks à l'extérieur (en cours de route, en dépôt ou en consignation). ➤ Compte 38 : Achats stockés. ➤ Compte 39 : Pertes de valeur sur stocks et en cours.

Classe 4	« Comptes de tiers »	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compte 40 : Fournisseurs et comptes rattachés. ➤ Compte 41 : Clients, redevables, autres débiteurs et comptes rattachés. ➤ Compte 42 : Personnels, pensionnés et comptes rattachés. ➤ Compte 43 : État, sécurité sociale et autres organismes sociaux. ➤ Compte 44 : Correspondants du Trésor et comptes rattachés. ➤ Compte 45 : Organismes publics ou privés chargés d'une mission de service public et tiers créditeurs dans le cadre de politiques d'intervention. ➤ Compte 46 : Débiteurs et créditeurs divers. ➤ Compte 47 : Comptes transitoires ou d'attente. ➤ Compte 48 : Comptes de régularisation. ➤ Compte 49 : Pertes de valeur des créances de l'actif courants. 	« Comptes de tiers »	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compte 40 : Fournisseurs et comptes rattachés. ➤ Compte 41 : Clients et comptes rattachés. ➤ Compte 42 : Personnel et comptes rattachés. ➤ Compte 43 : Organismes sociaux et comptes rattachés. ➤ Compte 44 : Etat, collectivités publiques, organismes internationaux et comptes rattachés. ➤ Compte 45 : Groupe et Associés. ➤ Compte 46 : Débiteurs divers et créditeurs divers. ➤ Compte 47 : Comptes transitoires ou d'attente. ➤ Compte 48 : Charges ou produits constatés d'avance et provisions. ➤ Compte 49 : Pertes de valeur sur comptes de tiers.
Classe 5	« Comptes financiers et assimilés »	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compte 50 : Équivalents de trésorerie. ➤ Compte 51 : Compte du règlement du Trésor à la Banque d'Algérie (ACCT). ➤ Compte 52 : Compte courant postal des comptables publics. ➤ Compte 53 : Caisse. ➤ Compte 54 : Régies et assimilées. ➤ Compte 56 : Comptes de virements et de prélèvements. ➤ Compte 58 : Compte de mouvements de fonds et de règlement entre comptables. ➤ Compte 59 : Dépréciation des comptes financiers. 	« Comptes financiers »	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compte 50 : Valeurs mobilières de placement. ➤ Compte 51 : Banque, établissements financiers et assimilés. ➤ Compte 52 : Instruments financiers dérivés. ➤ Compte 53 : Caisse. ➤ Compte 54 : Régies d'avances et accreditifs. ➤ Compte 58 : Virements internes. ➤ Compte 59 : Pertes de valeur sur actifs financiers courants.

Classe 6	« Charges »	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compte 60 : Achats consommés. ➤ Compte 61 : Services extérieurs. ➤ Compte 62 : Autres services extérieurs. ➤ Compte 63 : Charges de personnel et pensions. ➤ Compte 64 : Autres charges de gestion courante. ➤ Compte 65 : Subventions et charges d'intervention. ➤ Compte 66 : Charges financières. ➤ Compte 68 : Dotations aux amortissements et aux provisions pour pertes de valeur. 	« Comptes de charges »	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compte 60 : Achats consommés. ➤ Compte 61 : Services extérieurs. ➤ Compte 62 : Autres services extérieurs. ➤ Compte 63 : Charges de personnel. ➤ Compte 64 : Impôts, Taxes et versements assimilés. ➤ Compte 65 : Autres charges opérationnelles. ➤ Compte 66 : Charges financières. ➤ Compte 67 : Eléments extraordinaires (Charges). ➤ Compte 68 : Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur. ➤ Compte 69 : Impôts sur les résultats et assimilés.
Classe 7	« Produits »	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compte 70 : Produits provenant des impositions de toute nature ainsi que le produit des amendes. ➤ Compte 71 : Produits et revenus des domaines de l'État. ➤ Compte 72 : Produits divers du budget. ➤ Compte 73 : Fonds de concours, dons et legs. ➤ Compte 74 : Rémunération de services rendus par l'État et redevances. ➤ Compte 75 : Production stockée et immobilisée. ➤ Compte 76 : Produits financiers. ➤ Compte 77 : Produits exceptionnels divers. ➤ Compte 78 : Reprise sur provisions pour pertes de valeur (dépréciations). 	« Comptes de produits »	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Compte 70 : Ventes de marchandises et de produits fabriqués, vente de prestations de services et produits annexes. ➤ Compte 72 : Production stockée ou déstockée. ➤ Compte 73 : Production immobilisée. ➤ Compte 74 : Subventions d'exploitation. ➤ Compte 75 : Autres produits opérationnels. ➤ Compte 76 : Produits financiers. ➤ Compte 77 : Eléments extraordinaires (Produits). ➤ Compte 78 : Reprises sur pertes de valeurs et provisions.

Annexe n° 11 : Questionnaire de l'enquête quantitative

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mouloud MAMMARI de Tizi-Ouzou

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences Financières et Comptabilité



**A Mesdames, Messieurs, les agents du
bureau du portefeuille et de la comptabilité
de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou**

Objet : Questionnaire dans le cadre d'un mémoire de Master

Dans le cadre de la réalisation de notre mémoire de master intitulé : La réforme de la comptabilité publique en Algérie : le passage vers la comptabilité en droits et obligations constatés, portant notamment sur une étude de cas au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, nous avons l'honneur de solliciter votre collaboration en répondant au présent questionnaire.

Votre participation est anonyme et essentielle pour la réussite de notre étude.

Ce questionnaire est élaboré par :

- DALI Dyhia
- HAMADOUCHE Cécilia

Définitions des concepts clés :

La réforme de la comptabilité publique en Algérie vise à passer d'une comptabilité de caisse vers une comptabilité en droits et obligations constatés :

- **La comptabilité de caisse** est une méthode comptable qui enregistre les opérations au moment où elles affectent la trésorerie, c'est-à-dire, lors de l'encaissement des recettes et du décaissement des dépenses.
- **La comptabilité en droits et obligations constatés** est une méthode comptable qui prévoit la comptabilisation des opérations au moment où elles se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie).

I. Le profil du répondant

1. Quel était votre domaine d'études ?*Une seule réponse possible.*

<input type="checkbox"/>	Comptabilité
<input type="checkbox"/>	Finance
<input type="checkbox"/>	Gestion
<input type="checkbox"/>	Economie
<input type="checkbox"/>	Autre :

2. Quel poste occupez-vous actuellement ?

.....

3. Quel est votre nombre d'années d'ancienneté ?*Une seule réponse possible.*

<input type="checkbox"/>	Moins de 5ans
<input type="checkbox"/>	Entre 5 et 10 ans
<input type="checkbox"/>	Entre 10 et 15 ans
<input type="checkbox"/>	15 ans et plus

4. Avez-vous une expérience en comptabilité dans le secteur privé ?*Une seule réponse possible.*

<input type="checkbox"/>	Oui
<input type="checkbox"/>	Non

II. Les limites du système comptable de caisse au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou

5. Dans quelle mesure êtes-vous d'accord avec les affirmations suivantes concernant les limites de la comptabilité tenue au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou ?*Une seule réponse possible par ligne.*

	Pas du tout d'accord	Pas d'accord	Neutre	D'accord	Tout à fait d'accord
Le système comptable actuel n'enregistre les opérations financières que lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie.					

Il ne permet pas une appréciation comptable des immobilisations et de l'ensemble du patrimoine de l'Etat.					
Il ignore les notions de créances et de dettes et ne permet pas de retracer d'une manière fidèle les actes financiers de l'Etat.					
Les libellés des comptes de la NCT sont très spécialisés et leur lecture ne peut être faite que par des agents spécialisés dans les techniques de la comptabilité publique.					

III. Le niveau d'application de la réforme comptable au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi- Ouzou

6. Avez-vous déjà entendu parler de la comptabilité en droits et obligations constatés ?

Une seule réponse possible.

<input type="checkbox"/>	Oui
<input type="checkbox"/>	Non

7. Avez-vous bénéficié d'une formation ou d'une sensibilisation sur la comptabilité en droits et obligations constatés ?

Une seule réponse possible.

<input type="checkbox"/>	Oui, formation complète
<input type="checkbox"/>	Oui, simple sensibilisation (réunions, brochures, etc.)
<input type="checkbox"/>	Non, aucune formation

8. A quel point estimez-vous votre niveau de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés ?

Une seule réponse possible.

	Faible	Moyen	Bon
Degré de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

9. Avez-vous adopté le Plan Comptable de l'Etat (PCE) ?

Une seule réponse possible.

<input type="checkbox"/>	Oui, totalement
--------------------------	-----------------

- | | |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | Oui, partiellement |
| <input type="checkbox"/> | Non, nous utilisons toujours l'ancienne nomenclature |

10. Quels sont, selon vous, les principaux obstacles à l'application de la comptabilité en droits et obligations constatés ?

Plusieurs réponses possibles.

- | | |
|--------------------------|-------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | Manque de formation |
| <input type="checkbox"/> | Absence de directives claires |
| <input type="checkbox"/> | Manque de logiciels adaptés |
| <input type="checkbox"/> | Résistance au changement |
| <input type="checkbox"/> | Autre : |

<p>IV. La comptabilité en droits et obligations constatés comme solution aux limites du système comptable de caisse</p>
--

11. Pensez-vous que la comptabilité en droits et obligations constatés permettra une meilleure connaissance de la situation financière et patrimoniale de l'Etat ?

Une seule réponse possible.

- | | |
|--------------------------|----------------|
| <input type="checkbox"/> | Oui |
| <input type="checkbox"/> | Non |
| <input type="checkbox"/> | Je ne sais pas |

12. Pensez-vous que la comptabilité en droits et obligations constatés permettra la mesure de la performance ?

Une seule réponse possible.

- | | |
|--------------------------|----------------|
| <input type="checkbox"/> | Oui |
| <input type="checkbox"/> | Non |
| <input type="checkbox"/> | Je ne sais pas |

13. Selon vous, le passage à la comptabilité en droits et obligations constatés aura-t-il un impact positif ou négatif sur la qualité de l'information comptable ?

Une seule réponse possible.

- | | |
|--------------------------|---------|
| <input type="checkbox"/> | Positif |
| <input type="checkbox"/> | Négatif |

Merci d'avoir consacré de votre temps pour répondre à notre questionnaire.

Table des matières

Table des matières

Page de garde

Dédicaces

Remerciements

Sommaire

Liste des abréviations et acronymes

Liste des figures

Liste des graphiques

Liste des tableaux

Introduction générale 1

Chapitre I : Le cadre conceptuel et institutionnel de la comptabilité publique..... 6

Introduction du chapitre I 7

Section 1 : Le domaine d'application de la comptabilité publique et la modernisation budgétaire 8

1.1 La notion de la comptabilité publique 8

1.2 Le champ d'application de la comptabilité publique..... 11

1.2.1 Le volet organique de la comptabilité publique (les organismes publics).... 11

1.2.2 Le volet matériel de la comptabilité publique (les opérations financières).. 13

1.2.2.1 Les opérations budgétaires 13

1.2.2.2 Les opérations de trésorerie 14

1.2.2.3 Les opérations patrimoniales 14

1.3 Le budget comme clé de voûte de la comptabilité publique 15

1.3.1 Le concept du budget en comptabilité publique..... 15

1.3.2 La LOLF comme nouveau cadre budgétaire 16

1.3.3 Du cycle budgétaire traditionnel au cycle budgétaire moderne 18

1.3.3.1 Le cycle budgétaire traditionnel 18

1.3.3.2 Le nouveau cycle budgétaire 19

1.3.4 Les principes budgétaires 20

1.3.4.1 Les principes budgétaires classiques 20

1.3.4.2 Les nouveaux principes budgétaires..... 22

Section 2 : Les agents et les principes de la comptabilité publique	24
2.1 Les agents de la comptabilité publique	24
2.1.1 Les ordonnateurs	24
2.1.1.1 La définition et les missions des ordonnateurs	24
2.1.1.2 Les catégories d'ordonnateurs	25
2.1.2 Les comptables publics.....	26
2.1.2.1 La définition et les missions des comptables publics	27
2.1.2.2 Les catégories de comptables publics.....	28
2.2 Les principes de la comptabilité publique	31
2.2.1 Le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables publics	32
2.2.1.1 La définition du principe de séparation des agents d'exécution.....	32
2.2.1.2 Les intérêts et les motifs du principe de séparation des agents d'exécution	32
2.2.1.3 Les dérogations au principe de séparation des agents d'exécution	34
2.2.1.4 La gestion de fait (violation du principe de séparation)	35
2.2.2 Le principe de distinction entre l'opportunité et la régularité	36
2.2.3 Le principe de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics	36
2.2.4 Le principe de non-affectation des recettes aux dépenses	37
2.2.4.1 La règle de l'unité de trésorerie	37
2.2.4.2 La règle de l'unité de caisse	37
2.2.5 Le principe d'annualité	38
Section 3 : L'exécution et le contrôle des opérations de la comptabilité publique.....	39
3.1 L'exécution des opérations de la comptabilité publique.....	39
3.1.1 L'exécution des opérations de recettes	39
3.1.1.1 La phase administrative du recouvrement des recettes	39
3.1.1.2 La phase comptable du recouvrement des recettes.....	40
3.1.2 L'exécution des opérations de dépenses	41
3.1.2.1 La phase administrative de la dépense publique	41
3.1.2.2 La phase comptable du paiement de la dépense publique	42
3.1.3 L'exécution des opérations de trésorerie	44
3.1.4 L'exécution des opérations sur le patrimoine	45
3.2 Le contrôle des opérations de la comptabilité publique	45

3.2.1	Le contrôle administratif	45
3.2.2	Le contrôle juridictionnel	47
3.2.3	Le contrôle parlementaire	47
	Conclusion du chapitre I.....	48
	Chapitre II : La réforme de la comptabilité publique en Algérie	49
	Introduction du chapitre II.....	50
	Section 1 : Le contenu et les limites de la comptabilité de caisse.....	51
1.1	La définition et les caractéristiques de la comptabilité de caisse	51
1.1.1	La définition de la comptabilité de caisse	51
1.1.2	Les caractéristiques de la comptabilité de caisse.....	51
1.2	Les limites de la comptabilité de caisse	52
1.2.1	Les limites en matière d'information comptable.....	52
1.2.2	Les insuffisances de la Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT).....	53
1.2.3	Les insuffisances du système d'information	54
1.2.4	Les limites dans le cas des traitements manuels.....	54
1.2.5	Les limites liées à l'absence d'un système d'information intégré.....	55
	Section 2 : Le cadre de la réforme de la comptabilité publique en Algérie.....	56
2.1	Les axes de la réforme de la comptabilité publique	56
2.1.1	Le cadre législatif et réglementaire : la loi n° 23-07 du 21 juin 2023 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière.....	56
2.1.2	Le cadre normatif de la comptabilité publique : vers une comptabilité tridimensionnelle	59
2.1.2.1	La comptabilité budgétaire	60
2.1.2.2	La comptabilité générale	61
2.1.2.3	La comptabilité d'analyse des coûts.....	63
2.2	Les objectifs de la réforme de la comptabilité publique.....	65
2.3	Les finalités de la réforme de la comptabilité publique.....	65
	Section 3 : Le passage vers la comptabilité en droits et obligations constatés en Algérie ...	66
3.1	Les fondements et le périmètre de la comptabilité en droits et obligations constatés	

3.1.1	La définition et les principes de la comptabilité en droits et obligations constatés 67	
3.1.2	Le périmètre de la comptabilité en droits et obligations constatés.....	69
3.1.3	La distinction entre la comptabilité de caisse et la comptabilité en droits et obligations constatés.....	70
3.2	Les référentiels comptables applicables	71
3.2.1	Les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).....	72
3.2.2	Les Normes Comptables de l'Etat (NCE)	72
3.2.3	Le Plan Comptable de l'Etat (PCE).....	74
3.3	Les documents comptables.....	74
3.3.1	Le livre journal	74
3.3.2	Les livres auxiliaires	75
3.3.3	Le grand livre.....	75
3.3.4	La balance générale des comptes.....	75
3.4	Les états financiers	76
3.3.1	La définition et l'établissement des états financiers.....	76
3.3.2	Le contenu des états financiers.....	78
3.3.2.1	Le bilan ou l'état de la situation financière	78
3.3.2.2	L'état de la performance financière ou le compte de résultat.....	81
3.3.2.3	Le tableau des flux de trésorerie.....	83
3.3.2.4	Le tableau de variation de la situation nette financière	84
3.3.2.5	L'annexe	86
	Conclusion du chapitre II	91
	Chapitre III : L'analyse du passage progressif vers la comptabilité en droits et obligations constatés : cas de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou	93
	Introduction du chapitre III.....	94
	Section 1 : La présentation du Trésor public et de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou	95
1.1	Les fonctions et l'organisation du Trésor public en Algérie.....	95
1.1.1	Les fonctions du Trésor public	95
1.1.2	L'organisation du Trésor public.....	95
1.1.2.1	La Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité (DGTC)	96

1.1.2.2	Les services extérieurs du Trésor public	96
1.1.2.3	Les Receveurs des Régies Financières (RRF).....	98
1.2	L'aperçu général sur les Trésoreries de Wilayas.....	98
1.3	L'organisation et les attributions de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou....	99
1.3.1	La structure organisationnelle de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou	99
1.3.2	Les attributions de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou	103
Section 2 : Les changements apportés par la réforme sur la comptabilité générale au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou		104
2.1	L'organisation de la comptabilité générale du Trésor.....	104
2.1.1	La définition et l'objet de la comptabilité générale du Trésor.....	104
2.1.2	Le cadre juridique et technique de la comptabilité générale du Trésor	106
2.1.3	Le périmètre de la comptabilité générale du Trésor	106
2.2	La comptabilité générale au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou .	108
2.2.1	Les opérations retracées dans la comptabilité générale de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou.....	108
2.2.2	Le principe d'enregistrement des opérations dans la comptabilité générale de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou	110
2.2.3	Les documents de la comptabilité générale de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou.....	112
2.2.3.1	Le relevé journalier des opérations.....	112
2.2.3.2	Les journaux auxiliaires.....	113
2.2.3.3	Le journal général.....	113
2.2.3.4	Le grand livre.....	114
2.2.3.5	La balance mensuelle des comptes du grand livre	114
2.3	Le plan comptable applicable : de la NCT au PCE	114
2.3.1	La Nomenclature des Comptes du Trésor (NCT).....	115
2.3.1.1	La structure de la NCT	115
2.3.1.2	La nature des comptes de la NCT.....	118
2.3.2	Le Plan Comptable de l'Etat (PCE).....	119
2.3.2.1	La structure du PCE.....	120
2.3.2.2	Les règles de codification des comptes du PCE	121
2.3.2.3	L'analyse des classes de comptes du PCE.....	123

Section 3 : Les contraintes et les apports attendus de la mise en œuvre complète de la comptabilité en droits et obligations constatés	128
3.1 La présentation de la méthodologie de l'enquête	128
3.1.1 L'élaboration et la conception du questionnaire	128
3.1.2 La présentation de l'échantillon de l'enquête.....	129
3.1.3 La collecte de données et les outils de traitement	129
3.2 La présentation et l'analyse des résultats de l'enquête.....	130
3.2.1 L'identification des répondants.....	130
3.2.1.1 La répartition des agents enquêtés selon le domaine d'études	130
3.2.1.2 La répartition des agents enquêtés selon le poste occupé.....	131
3.2.1.3 La répartition des agents enquêtés selon l'ancienneté dans le poste	132
3.2.1.4 La répartition des agents enquêtés selon l'existence éventuelle d'une expérience en comptabilité dans le secteur privé	133
3.2.2 Les limites de la comptabilité de caisse au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou	134
3.2.2.1 Le système comptable de caisse et l'enregistrement des opérations financières.....	134
3.2.2.2 Les limites du système comptable de caisse concernant l'appréciation des immobilisations et de l'ensemble du patrimoine de l'Etat	135
3.2.2.3 L'ignorance des notions de créances et de dettes dans le système comptable de caisse	137
3.2.2.4 La complexité des libellés des comptes de la NCT et l'absence de langage commun avec la comptabilité privée	139
3.2.3 Le niveau d'application de la réforme comptable de l'Etat au sein de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou	140
3.2.3.1 La notoriété de la comptabilité en droits et obligations constatés.....	140
3.2.3.2 La formation sur la comptabilité en droits et obligations constatés.....	141
3.2.3.3 Le niveau de compréhension de la comptabilité en droits et obligations constatés	142
3.2.3.4 L'adoption du Plan Comptable de l'Etat (PCE)	144
3.2.3.5 Les principaux obstacles liés à l'application de la comptabilité en droits et obligations constatés.....	145
3.2.4 La comptabilité en droits et obligations constatés comme solution aux limites de la comptabilité de caisse	146

3.2.4.1	La contribution de la comptabilité en droits et obligations constatés à une meilleure connaissance de la situation financière et patrimoniale de l'Etat.....	146
3.2.4.2	La comptabilité en droits et obligations constatés comme outil de gestion et de mesure de la performance	148
3.2.4.3	L'impact attendu du passage à la comptabilité en droits et obligations constatés sur la qualité de l'information comptable	149
	Conclusion du chapitre III	150
	Conclusion générale.....	153
	Bibliographie.....	161
	Annexes.....	170
	Table des matières.....	195

Résumé

L'entrée en vigueur de la loi n° 23-07 relative aux règles de comptabilité publique et de gestion financière en 2023, qui constitue le cadre juridique de la réforme de la comptabilité publique, a inscrit l'Algérie dans le groupe restreint des pays adoptant une comptabilité générale inspirée de la comptabilité des entreprises.

La nouvelle architecture du système de la comptabilité publique, consacrée à travers les dispositions de la loi n° 23-07, prévoit la mise en place d'une comptabilité générale fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations au lieu du principe de la comptabilité de caisse, qui présente plusieurs limites. L'objectif principal assigné à la comptabilisation en droits et obligations constatés est de pallier les limites de la comptabilité de caisse.

Le présent mémoire a pour but de montrer en quoi le passage vers la comptabilité en droits et obligations constatés permettrait de pallier les limites de la comptabilité de caisse. A cette fin, une étude de cas a été menée au niveau de la Trésorerie de la Wilaya de Tizi-Ouzou, chargée de la tenue de la comptabilité générale de l'Etat au niveau local.

Mots clés : Loi n° 23-07, réforme de la comptabilité publique, comptabilité de caisse, comptabilité en droits et obligations constatés.

ملخص

إن دخول القانون رقم 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي حيز التنفيذ في عام 2023، والذي يشكل الإطار القانوني لإصلاح المحاسبة العمومية، قد أدرج الجزائر ضمن المجموعة الصغيرة من البلدان التي تتبنى محاسبة عامة مستوحاة من محاسبة الشركات.

تنص البنية الجديدة للنظام المحاسبي العمومي، التي كرسها القانون رقم 07-23، على اعتماد محاسبة عامة قائمة على مبدأ إثبات الحقوق والالتزامات بدلا من مبدأ المحاسبة النقدية التي تعاني من عدة نقائص. يتمثل الهدف الرئيسي للمحاسبة على أساس الحقوق والالتزامات المثبتة في تجاوز نقائص المحاسبة النقدية.

الغرض من هذه المذكرة هو ابراز في ماذا يمكن للانتقال إلى المحاسبة على أساس الحقوق والالتزامات المثبتة أن يعالج نقائص المحاسبة النقدية. ولتحقيق هذه الغاية، تم إجراء دراسة حالة على مستوى خزينة ولاية تيزي وزو المكلفة بمسك المحاسبة العامة للدولة على المستوى المحلي.

الكلمات المفتاحية: القانون رقم 07-23، إصلاح المحاسبة العمومية، المحاسبة النقدية، المحاسبة على أساس الحقوق والالتزامات المثبتة.