

CHABANE BIA [*]

L'inadéquation du système comptable algérien pour la mesure de l'efficacité [1] dans l'entreprise

Introduction

Nous assistons ces derniers temps, en Algérie, à la réforme de la comptabilité publique[2]. Cette réforme s'impose pour deux raisons principales : la mauvaise gestion du budget de l'Etat à travers ses institutions ; le passage de l'Algérie d'une économie dirigée à une économie de marché.

La mauvaise gestion est due essentiellement à l'absence de rigueur dans la prévision et le suivi des affaires publiques[3]. C'est la modernisation de la comptabilité publique qui est visée dans cette réforme, laquelle doit se faire à travers l'informatisation des services de comptabilité et la systématisation et le renforcement des contrôles internes. La réforme de la comptabilité publique entraînera dans son sillage un ensemble de réformes des systèmes d'information au niveau des opérateurs économiques, notamment la réhabilitation de la fonction comptable dans l'entreprise et la refonte du système comptable pour le rendre plus adapté aux nouvelles réalités économiques et en faire un outil de gestion plutôt qu'une simple technique d'enregistrement.

Il faudrait cependant se garder de réduire la représentation schématique du lien existant forcément entre la comptabilité publique et la comptabilité d'entreprise à l'articulation trop simplificatrice : Réformes économiques - Réformes des institutions économiques - Réforme du système comptable. Nous essayerons dans ce qui suit de réhabiliter l'usage et la pratique de la comptabilité au service de l'entreprise, car l'insuffisance de l'efficacité des entreprises algériennes ne se focalise pas seulement sur le domaine technologique, mais aussi sur le domaine de la gestion.

Nous articulerons notre analyse sur l'étude du système d'information comptable en tant qu'élément du système d'information économique de l'entreprise. Le modèle comptable algérien sera critiqué dans ses principales composantes, depuis l'insuffisance de sa source doctrinaire, c'est à dire la théorie comptable, jusqu'à ses limites sur le plan pratique. Ainsi, sur le plan réglementaire, le Plan Comptable National (P.C.N.) doit être révisé car il continue à garder des particularités caduques, alors que le Code du commerce, lui-même, a été réformé. Les insuffisances pratiques et théoriques du P.C.N., comme les limites des comptabilités générales et analytiques, seront exposées.

1. Le Système d'information comptable

L'importance de l'information dans le processus de gestion est indéniable. Elle est considérée par plusieurs auteurs comme un facteur de production, au même titre que le capital ou la main-d'oeuvre. Le processus décisionnel, à titre d'exemple, ne peut se concevoir sans information. En tant que système, l'entreprise doit être pilotée vers ses objectifs, et les deux éléments qui permettent de maîtriser ce pilotage sont l'information et le contrôle. Le système d'information de l'entreprise est un système intelligent qui saisit les données, traite les stocks, les restitue. Il assure en même temps la complicité harmonieuse et cohérente entre le système de pilotage et le système opérant.

Il faut signaler que le système d'information de l'entreprise n'existe pas en tant que système unique de représentation. Il existe plusieurs systèmes d'information spécialisés (suivant les objectifs, les moyens et les procédures) et c'est leur regroupement qui constitue le système d'information de l'entreprise. Le système d'information est diffus dans toutes les étapes de gestion: il en est l'intelligence dans la mesure où chaque étape du processus de gestion (stratégie - structure - budget - direction - contrôle) contient les éléments du processus d'information (information - décision - modèles - traitement - données...). Les systèmes d'information et de gestion guident les pratiques et les décisions des entreprises. Ils constituent, de ce fait, un levier (parmi tant d'autres) de l'amélioration des performances.

La comptabilité, de par ses objectifs, ses moyens et surtout ses procédures, constitue en elle même un système d'information des plus vitaux et des plus simples pour l'entreprise. Le système d'information comptable est le plus ancien système d'information dans l'entreprise qui embrasse toutes ses activités, dans l'espace des valeurs financières (Mimèche, 1997). Le système d'information comptable est un ensemble cohérent dans sa globalité et incontournable, même avec l'avènement des progrès de l'informatique. Douneau (1989) le considère comme un élément du système d'information financière, qui est à son tour élément du système d'information pour la gestion.

Le système comptable se définit à la fois comme institution économique (ensemble de règles organisant l'activité économique) et comme système d'information de l'entreprise. Depuis déjà assez longtemps, on reconnaissait à la comptabilité plusieurs vertus dont celle d'avoir des utilisations diverses (Capet, Total - Jacquot, 1976) telles que :

- la comptabilité comme cadre de description détaillée de l'entreprise ;
- la comptabilité comme base de diagnostic ;
- la comptabilité comme moyen d'élaboration des plans : moyen de comparaison et d'expression des buts ;
- la comptabilité et l'évaluation des grandeurs ;
- la comptabilité et l'organisation (contrôle budgétaire).

gestion, destinée avant tout à l'organisation, la maîtrise et la prévision de la croissance de l'entreprise et aussi au développement

économique de la nation. En Algérie, le système d'informations économiques, dont le système comptable occupe la place centrale, devrait être réformé pour diverses raisons dont nous pouvons citer les suivantes :

- le secteur public n'est plus majoritaire et ne prédomine plus dans l'activité économique. Le secteur privé devient de plus en plus important à la faveur des privatisations et autres investissements. Le secteur public n'investit pratiquement plus ;
- les petites et moyennes entreprises (P.M.E.) sont en train de prendre de l'ampleur, après leur marginalisation dans le passé ;
- la création d'une catégorie particulière d'entreprises organisées en «groupes» et/ou «holdings» dont il faut prendre en charge les besoins en information ;
- le changement de contexte dans lequel évolue désormais l'entreprise algérienne, sur les plans politique et économique, contexte induit et dominé par la mondialisation de l'activité économique.

La réforme ou révision du système de comptabilité publique va justement dans ce sens. Sa révision est même indispensable dans le contexte actuel, car il faut l'adapter aux exigences de la politique d'ajustement structurel et de l'économie de marché d'une part, et gérer de manière rationnelle les ressources publiques d'autre part. Il est à rappeler l'importance du système d'information dans l'entreprise. De nombreux travaux ont montré que les entreprises les plus performantes sont celles possédant les meilleurs systèmes d'information. C'est une condition indispensable mais non suffisante pour atteindre l'efficacité recherchée. Le besoin premier de toute entreprise ou de tout décideur passant avant la matière première est sans aucun doute l'information. De la qualité, de la fiabilité et de la rigueur de l'information dépend la bonne gestion des activités de l'entreprise. Aucune action n'est possible dans l'entreprise sans information sur ce qui se déroule dans l'environnement. L'inverse étant aussi vrai. L'interaction du micro-économique et du macro-économique est indispensable pour toute décision, même à un niveau plus réduit : le niveau infra-économique.

Des sociologues de renommée comme Talcot Parsons^[4] nous enseignent que ce sont les éléments induits d'information qui commandent dans les organisations. Cependant, si l'on ne traite pas, ou plutôt si l'on n'envisage pas de manière conjointe la réforme de la comptabilité d'entreprise, il subsisterait un vide dans l'ensemble, il manquerait en fait, un maillon à la chaîne. Si les entreprises tous secteurs confondus participent et influencent de ce fait lourdement le budget de l'Etat, elles doivent être en mesure d'apprécier de façon correcte leur performance. L'entreprise algérienne à l'instar des entreprises des autres pays, ne peut se permettre de naviguer à vue, dans la «jungle» d'un marché de pseudo-concurrence, alors que ce dernier est soumis, du moins pour le moment, à d'autres considérations.

Il faudrait cependant veiller à ce que la comptabilité en tant que système d'information, n'engendre par son propre blocage, celui des systèmes de gestion au niveau de l'entreprise. L'efficacité de la gestion devrait

caractériser les entreprises par la réforme du système comptable, base du système d'informations économiques. Chercher la rigueur partielle n'est pas suffisant. Il faudrait que les organisations soient évaluées sur des bases justes, et payer un impôt approprié, pour éviter des situations extrêmes où l'impôt tue l'impôt ou encore la situation contraire où, mal évaluée, l'entreprise s'adonne à la fraude fiscale en dissimulant une partie de ses revenus.

Cependant, le système comptable utilisé actuellement est de plus en plus remis en cause en raison de son incapacité à mesurer l'efficacité de l'entreprise. Il ne répond pas non plus au souci des gestionnaires en matière d'informations permettant une prise de décision rationnelle. Les changements en cours dans la structure et dans l'organisation de l'entreprise algérienne affecteront tôt ou tard le système d'information comptable car il y a une logique à laquelle on ne peut pas échapper. Les historiens de la comptabilité ont déjà expliqué comment le besoin de calcul des coûts naît avec les premiers pas de l'industrialisation, et comment la mécanique de calcul se transforme progressivement et se complexifie en réponse aux transformations des organisations, (Mevellec, 1994).

2. Limites du système comptable actuel

L'entreprise censée être la cellule qui crée les richesses doit aussi pouvoir mesurer l'efficacité de sa gestion et l'ampleur des richesses produites par l'adoption d'un système comptable adéquat. C'est un diagnostic indispensable pour évoluer et assurer son principal objectif: sa pérennité. Le système comptable n'est plus adapté et conforme au fonctionnement structurel et organisationnel de l'entreprise algérienne, malgré les différentes restructurations dont a fait l'objet cette dernière. En fait, il faut le reconnaître, le système d'information comptable n'a jamais constitué une priorité pour l'entreprise algérienne depuis sa naissance. Il n'a jamais été, à vrai dire, adapté à la réalité de l'entreprise algérienne et diverses raisons permettent de le confirmer.

En effet, le choix, à l'époque, d'un système comptable proche du Plan Comptable Général (P.C.G.) français pour une économie administrée et non d'un système proche de ceux utilisés dans les pays à économies dites «socialistes» nous incite à nous interroger sur les fonctionnalités attendues d'un tel système. Le système comptable a été utilisé de façon très «étroite», seul l'aspect comptage des productions (en quantité) a été privilégié. L'objectif était sans aucun doute, de mesurer le taux de satisfaction de la demande nationale par l'intermédiaire du taux de réalisation des objectifs planifiés. Mais peut-on se limiter au comptage des productions quand ces dernières sont valorisées ? et on calcule même un résultat d'exploitation, qui le plus souvent n'a pas de sens, du fait du système de prix en vigueur. Dès lors, le système comptable algérien, à l'époque de l'économie administrée, avait un rôle négligeable dans le processus de prise de décisions. Comment servir de base aux décisions de gestion, quand les prix sont administrés et les investissements impulsés à partir d'une logique macro-économique (priorité du Plan).

Il est indéniable que des entreprises algériennes comme la Société Nationale des Véhicules Industriels (SNVI) ou la Société Nationale de Sidérurgie (SNS) recèlent des expériences intéressantes, accumulées durant une vingtaine d'années, mais qui, malheureusement, parce qu'isolées, n'ont pu faire l'objet d'une exploitation rationnelle par les organismes de conception tels que le Conseil Supérieur de la Comptabilité et l'ordre des experts comptables. Il existe aussi, en Algérie, une autre catégorie d'entreprises qui n'a peut être pas encore les moyens et les justifications nécessaires pour remettre en cause, à elle seule, le système comptable, car elle n'a pas capitalisé suffisamment d'expérience.

Ce système composé de la comptabilité générale et de la comptabilité analytique est, en effet, remis en cause. C'est pour cette raison qu'il faudrait adapter le système d'information aux besoins de l'entreprise algérienne car si le système de contrôle basé sur le système comptable tourne de plus en plus dans le vide et que le modèle de contrôle ne réagit plus, c'est justement parce qu'il est inadapté dès le départ non seulement à l'environnement, mais à la nature même de l'entreprise algérienne, en particulier à son statut par rapport au surplus économique. Il s'est progressivement déconnecté davantage de l'environnement. Sa contribution à la maîtrise de la gestion s'amenuise au fur et à mesure de la transformation de l'environnement (Mevellec, 1994).

Concernant le P.C.N, il est probablement nécessaire de prendre en compte le fait qu'il s'agit d'un système d'information spécifique dans des entreprises spécifiques. A travers le monde, les techniques du Kanban, répandues notamment dans l'industrie automobile, ont obligé les sous-traitants à revoir leurs méthodes de production, mais les méthodes comptables n'ont pas suivi. Ainsi, le système comptable, malgré des vertus que l'on croyait éternelles, se trouve aujourd'hui dépassé de par le monde. Les chefs d'entreprises disposent de systèmes d'analyse comptables de plus en plus sophistiqués pour évaluer leur gestion et prendre les décisions importantes. L'ennui, c'est que la majorité des systèmes utilisés actuellement peuvent déboucher sur des conclusions absurdes, donc inutiles (Feitz, 1990). C'est l'intuition des dirigeants qui a souvent permis d'éviter des décisions absurdes.

Nous nous limiterons volontairement, dans ce qui suit, aux limites de la comptabilité d'entreprise, c'est à dire la comptabilité générale et la comptabilité analytique, puisque les insuffisances de ces deux comptabilités constituent la base de tous les reproches adressés au système comptable dans sa globalité. Ces deux types de comptabilité (générale et de gestion) sont toutes les deux incapables de saisir et d'analyser une partie de la gestion de l'entreprise : l'activité invisible qui engendre les «coûts cachés» qui a constitué un nouveau créneau de recherche de la socio-économie. La comptabilité générale comme la comptabilité analytique ne font que constater ces coûts à posteriori, sans pouvoir donner des indications à même de permettre leur diminution, à défaut de leur élimination.

Sur un autre plan, ce qui découle sans nul doute de l'insuffisance de la comptabilité, on constaté une négligence du résultat comptable comme support pour la prise des décisions importantes. En effet, sur un plan pratique, surtout quand il s'agit du choix des investissements, les managers «boudent», à juste titre d'ailleurs, le résultat comptable. Ce critère ou cette notion, qui devrait en principe, présider à tous les choix déterminants de l'entreprise, a été supplanté par la notion de cash flow (différence entre encaissements et décaissements de la période) pour différentes raisons. Il est vrai aussi que «... les outils de mesure ont tendance à se détourner du diagnostic de la performance interne pour se concentrer prioritairement sur les obligations d'information financière externe» (Lorino, 1991).

La première raison de la négligence du résultat comptable (perte ou profit dans le P.C.G. ou tout simplement résultat de l'exercice dans le P.C.N.) est qu'il n'inspire pas confiance car, «... solde final des comptes résultat, il est un «pot pourri» de l'ensemble des décisions qu'a pu prendre l'entreprise, que ce soit au niveau de ses prix, de ses techniques de production, de ses modes de financement, ...etc.» (Boulot, Cretal, Jolivet, Kaskas, 1983). En effet, le résultat dépend de beaucoup de paramètres utilisés par l'entreprise tels que le type d'amortissements choisi (amortissement linéaire, progressif ou dégressif) ou encore la méthode d'évaluation des stocks. Il est la résultante absolue d'un ensemble de paramètres souvent non quantifiables.

peut être satisfaite par le résultat comptable, dans la mesure où il existe fréquemment des décalages involontaires, plus ou moins importants, dans l'enregistrement des opérations comptables. En effet, suivant la nature de l'environnement où l'on se trouve, l'enregistrement de certaines opérations peut accuser un retard (factures ou pièces justificatives parvenant en retard au service de la comptabilité, service comptable dépassé par la multiplicité et le nombre des opérations : (cas des projets) ; ou encore, il peut se faire d'une manière anticipée (situation propre surtout aux économies de pénurie, comme l'Algérie). Dans ce dernier cas précisément, il peut arriver qu'on enregistre le paiement (le plus souvent par chèque certifié) d'une marchandise qui ne peut être livrée qu'en retard, du fait de la tension qui pèse sur ce produit.

2.1. Les limites de la comptabilité générale

Basée sur le Plan Comptable National (P.C.N.) tel que défini par l'ordonnance n° 75/35 du 29 avril 1975 dont les modalités d'application sont précisées dans l'arrêté du 23 juin 1975, la comptabilité générale est en Algérie comme dans les autres pays) une obligation fiscale pour les secteurs publics et privés. Par l'adoption du P.C.N, l'Algérie a exprimé à l'époque, sa volonté de se démarquer de l'application du Plan Comptable Général (P.C.G.) français. Le P.C.N ainsi adopté, tout en reprenant globalement les principes comptables généralement admis de par le monde, présente quelques particularités qui tiennent compte des spécificités de l'économie algérienne à l'époque, spécificités dues au caractère planifié et administré de l'économie

algérienne. En plus des reproches habituellement adressés à la comptabilité générale à cause de sa simplicité (qualité faisant d'ailleurs sa faiblesse), cette dernière est rarement sollicitée pour certaines décisions, comme fixer le prix de vente, par exemple. En effet, tournée vers l'extérieur tout en donnant l'essentiel de l'information, elle ne peut en même temps satisfaire tous les besoins internes de gestion.

Nous centrons notre réflexion ici essentiellement sur les insuffisances du P.C.N. lui même et sur celles décelées dans la pratique de l'entreprise algérienne.

2.1.1. Les insuffisances du P.C.N

La limite la plus importante du P.C.N. réside dans le fait qu'aucune indication n'est donnée, au fil de l'évolution des faits économiques ou des problèmes posés aux différents secteurs, pour guider les entreprises dans la solution des obstacles qu'elles rencontrent. C'est le cas des questions posées par la dévaluation du dinar sur les dettes en monnaie étrangères et sur la réévaluation des actifs immobilisés.

Il arrive parfois des situations où les pouvoirs publics sont obligés d'intervenir pour régler des problèmes souvent «épineux» (réévaluation des investissements)^[5], parfois même au détriment des principes reconnus fondamentaux pour la comptabilité. C'est ainsi que le Ministère des Finances a admis, pour la détermination du prix de vente des produits finis, que les entreprises nationales considèrent comme structurels leurs besoins d'investissement sur achats à l'étranger et intègrent ainsi dans leur coût de revient complet les intérêts financiers sur dettes de stocks en devises. Comme il a été autorisé la comptabilisation des opérations liées à l'autonomie des entreprises^[6].

Signalons également l'absence, dans le P.C.N., d'une classe pour les comptes réfléchis (comptes analytiques) indispensables à la comptabilité analytique, comme c'est le cas dans le P.C.G.^[7].

Le principe d'enregistrement de certaines opérations en deux phases, comme l'achat de marchandise (acquisition de la marchandise - entrée de la marchandise en magasin), traduisait la volonté de prendre en compte les difficultés environnementales en Algérie.

Il faudrait cependant remarquer que le P.C.N. est même sur certains points, à notre avis, meilleur. C'est le cas de l'agrégation des comptes (comptabilité nationale). En effet, le P.C.N. a rapproché la comptabilité d'entreprise de la comptabilité nationale en instituant :

- le classement par nature des opérations effectuées par l'entreprise et surtout,
- la détermination par stade de réalisation des résultats de l'activité économique de l'entreprise (soldes intermédiaires de gestion) au cours d'une période donnée (marge brute - valeur ajoutée - résultat brut de l'exercice - résultat de l'exercice).

Il faudrait signaler aussi que si le P.C.G. est très précis et surtout intransigeant sur les flux financiers, le P.C.N. l'est beaucoup plus sur les flux physiques.

2.1.2. Les insuffisances décelées dans la pratique

Ce type d'insuffisances est la résultante entre d'une part, les exigences d'un système comptable issu des principes généraux de la comptabilité (économie de marché) et d'autre part, un fonctionnement de l'entreprise dans une logique totalement différente où, à titre d'exemple, l'augmentation du passif n'a pas du tout le même sens ou la même signification. Ce qui, entre autres motifs, pousse les entreprises à défier certains principes fondamentaux de la comptabilité.

Ainsi, il a été relevé le non respect de ces principes dont :

- le principe de prudence (pourtant bien spécifié dans le P.C.N.), par lequel toute probabilité ou éventualité de dépréciation d'actif ou d'augmentation du passif doit être prise en compte même en l'absence de certitude. A ce titre, il ne faut pas omettre d'apprécier certaines incertitudes à la clôture, afin d'éviter de transférer des passifs éventuels sur des exercices futurs. Comme il faut aussi comptabiliser des provisions à chaque fois qu'il est constaté une incertitude dans le recouvrement des créances^[8].

- le principe de séparation des exercices selon lequel une charge ou un produit doit être rattaché à l'exercice qui la (ou le) concerne effectivement. C'est le cas par exemple, des intérêts d'emprunts qu'il faut prendre en charge à la clôture s'ils ne sont pas courus et même s'ils ne sont pas échus. Ce n'est pas le cas pour certaines entreprises algériennes, dont l'ENIEM.

En plus de ces faiblesses, on relève d'autres dysfonctionnements qui influent aussi bien sur la fiabilité de l'information que sur le délai. La comptabilité n'est jamais élaborée en temps réel, ce qui explique les retards accusés par exemple, par les opérations de clôture, ces dysfonctionnements augmentant les risques de comptabilisation d'opérations sur les mauvais exercices, en particulier pour les enregistrements des mouvements de stocks.

La plus importante limite du P.C.N réside dans la comptabilisation des frais d'approche des marchandises importées dans le compte 62 réservé aux services, quand les documents n'arrivent pas à temps, ce qui fausse le coût de revient des produits et donne par conséquent une mauvaise indication de l'efficacité de l'entreprise. L'enregistrement de certaines opérations est laissé à l'appréciation du comptable, comme le cas de la force motrice utilisée dans la production qui est le plus souvent, considérée comme l'éclairage et par conséquent comptabilisée dans les services. De plus, certains comptes du P.C.N. ne sont pas maîtrisés car peu clairs ; c'est le cas du compte 17 «cessions inter-unités». C'est le cas également des loyers et charges locatives d'immeubles et de terrains constituant la rente foncière agricole et immobilière pour les propriétaires : les entreprises

productives qui les paient font un transfert de revenu et non la rémunération du service. Ce problème est aussi propre à d'autres redevances payées du fait de l'exploitation des brevets, il s'agit d'indemnités et prestations directes qui sont des transferts courants et non des charges d'exploitation. Il faut aussi signaler que le compte «notaire» n'existe pas, alors qu'il est fait obligation, dans le code de commerce de 1975, aux sociétés à responsabilité limitée (S.A.R.L.) de déposer l'intégralité des apports en numéraires, constituant le fonds social, auprès d'un notaire.

Concernant les informations financières et comptables, les utilisateurs sont confrontés aux problèmes de retard de saisie. Certaines entreprises ont essayé par le passé de sous-traiter sans succès ce travail, à cause des lenteurs et des erreurs qui le caractérisent. Il n'est cependant, pas suffisant de recourir au développement du système d'information comptable en faisant appel à des sociétés de service^[9]. Il faut en effet être en mesure de suivre et au besoin reproduire ou modifier l'application.

Au niveau de l'organisation des services comptables, notamment des unités, il est fréquemment constaté les insuffisances suivantes :

- un cloisonnement prononcé entre les services, ce qui engendre une insuffisance de coordination entre ces derniers, entraînant le blocage du flux d'information, et partant du système d'information dans l'entreprise ;
- une attitude trop passive dans la recherche de l'information. Cette attitude se manifeste surtout à travers les informations reçues qui ne sont pas systématiquement contrôlées ni validées, mais également à travers le manque d'enthousiasme dans la recherche des informations indispensables pour apurer certains comptes.

2.2. Limites de la comptabilité analytique

De toutes les comptabilités, probablement, la comptabilité analytique ou de gestion est la plus critiquée de par le monde, aussi bien par les spécialistes que par les praticiens. En effet, c'est sur elle que repose tout le poids des exigences de plus en plus croissantes des dirigeants de l'entreprise. Elle doit être un support pertinent et infaillible à toute décision. Ce qu'elle ne peut satisfaire pour diverses raisons dont la plupart inhérentes au changement de contexte. Elle doit également subir les insuffisances de la comptabilité générale dans la mesure où elle fait ressortir le même résultat. Il faut signaler que l'absence d'une classe réservée aux comptes analytiques (classe 9) oblige les entreprises à élaborer les comptes et les méthodes d'analyse des coûts. Le plan comptable analytique adopté en 1991 et qui devait combler le vide juridique dans ce domaine, n'est pas publié à ce jour^[10], pour des raisons qui méritent d'être fournies. Ce n'est pas par hasard que la plupart des entreprises transnationales tiennent en parallèle à la comptabilité officielle, un autre type de comptabilité : la comptabilité basée sur les activités.

Il faudrait signaler que la comptabilité analytique (comptabilité analytique classique) est au stade embryonnaire en Algérie. Les rares entreprises qui l'utilisent le font de manière isolée (Oukil 1991). Les rares applications ne sont pas utilisées pour les besoins de la gestion. La méthode des coûts complets constitue la méthode de calcul privilégiée pour la plupart de nos entreprises. En réalité, il s'agit de simples systèmes de saisie des coûts à portée limitée.

C'est pour cette raison que l'E.N.E.L (Complexe M.E.I.)^[11], à titre d'exemple, utilisant la méthode des coûts complets ne peut pas connaître la rentabilité de chacun de ses produits. Elle l'a appris à ses dépens en surchargeant, du fait de cette ignorance, le coût et donc le prix de vente du moteur (produit principal pour le complexe) qui se vendait facilement. Le passage à l'autonomie, et la suppression des monopoles a permis de dévoiler cette lacune. En effet, la plupart des entreprises sont devenues plus exigeantes sur la qualité, mais surtout sur le prix : l'entreprise de la région oranaise qui achetait les moteurs E.N.E.L préfère désormais les moteurs d'importation (étrangers) qui sont beaucoup moins chers. Il ne s'agit pas d'un cas isolé, bien des entreprises de grande envergure, avec une grande expérience, n'arrivent pas à déterminer le coût de revient de leur produit. C'est le cas de l'Office National des Aliments du Bétail (ONAB) qui ignore toujours le prix de revient du kilogramme d'aliment et de la Société Nationale de l'Electricité et du Gaz. De toute manière, la comptabilité analytique deviendra une nécessité pour l'entreprise algérienne dans la mesure où la régulation par le marché remplace, désormais, la régulation étatique.

2.3. La comptabilité des sociétés

C'est dans le domaine de la comptabilité des sociétés que l'insuffisance du P.C.N est la plus grande. Il a été élaboré à une époque où les problèmes de création, de fonctionnement, mais surtout de dissolution des entreprises ne se posaient pas. C'est pour cela que le P.C.N n'a pas prévu, de manière explicite, leur prise en charge. L'Etat épongeait systématiquement les déficits de toutes les entreprises par le mécanisme de l'équilibre global. Les réformes en cours en Algérie modifient les règles de jeu économiques et transforment l'entreprise algérienne en société de capital, c'est à dire en valeur qui doit produire de la valeur, alors que dans le cadre de l'ancien système, l'entreprise était une institution de production de biens et services. Aussi, la phase actuelle nécessite que soient bien clarifiés dans le P.C.N les procédures de mise en oeuvre et les mécanismes ayant trait à l'objet de la comptabilité des sociétés en englobant les aspects liés aux fusions, aux absorptions, aux consolidations, aux liquidations et aux faillites courantes dans l'économie de marché, puisque telle est désormais la nouvelle donne qui est incontournable pour l'économie algérienne.

En effet, ce cadre n'existe ni dans le P.C.N, ni dans d'autres textes légiférés. L'exemple de la société par actions (S.P.A) est le plus frappant, car très fréquent ces derniers temps en Algérie, et nécessite beaucoup de précisions et de détails lors de sa constitution. Dans ce

cas précisément, le cadre comptable ne suit pas le cadre juridique. Dans d'autres pays, il existe des comptes spécifiques à ce type de comptabilité.

Le P.C.N est en décalage par rapport à la réalité, décalage que l'on cherche à combler par des circulaires[12]. C'est de cette manière que beaucoup d'insuffisances ont été levées. Les plus importantes l'ont été à la suite de la refonte du Code du commerce adapté à l'économie de marché (décret législatif n° 93. 08 du 25 avril 1993 complétant l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975 portant Code du commerce), et du changement, en 1993, des Codes des impôts directs et indirects. Cette manière de faire n'est pas la meilleure car une approche stratégique aurait certainement opté pour une bonne réflexion devant servir de base à la proposition de refonte ou de rénovation du plan comptable. Car ce procédé risque non seulement de bloquer la dynamique de l'économie, mais aussi de provoquer un recul. Si les mesures comptables ont besoin du cadre juridique, elles ne doivent pas constituer elles même les raisons du blocage.

C'est vrai qu'il faut peut être faire un parallèle entre le changement de contexte qui se fait sans heurts, alors qu'en Algérie, il s'agit d'un bouleversement tout court. En tous les cas, les insuffisances recensées militent pour l'adoption d'un modèle comptable rénové pour l'entreprise algérienne. Un modèle qui tienne compte des spécificités, des modifications qu'elle subit sur divers plans (changement de statut juridique - changement de structure et de type d'organisation). Le nouveau système doit être capable d'intégrer des critères de vulnérabilité comme l'inflation, les autres changements ou perturbations de l'environnement etc. Les informations ainsi obtenues pourront être utilisées à des fins d'analyse stratégique nouvelle, dépassant l'approche stratégique classique (Teller, 1984).

CONCLUSION

On peut conclure sur le fait qu'il est insuffisant de réformer la comptabilité publique sans se soucier de la comptabilité d'entreprise. Les affaires publiques, il est vrai, sont au coeur du processus et peuvent contribuer à la relance économique par les instruments classiques : la fiscalité (exonération) et les subventions. Mais le budget de l'Etat ne peut s'établir abstraction faite des données économiques réelles d'une partie des agents économiques. Notre intention n'est nullement de rejeter le P.C.N., mais seulement d'attirer l'attention des utilisateurs sur la nécessité de son adaptation, dans les meilleurs délais, dans l'intérêt de l'économie nationale. Il faut en effet que les décideurs au niveau des entreprises sachent que la comptabilité telle qu'elle est pratiquée actuellement, ne permet d'entrevoir qu'une infime partie de l'efficacité, une seule partie de «l'iceberg» ; quand elle ne freine pas la productivité[13], le principal moyen permettant d'atteindre l'efficacité. (Kaplan, 1985).

Faut-il rénover le P.C.N ou le refondre ? La question doit être tranchée par le Conseil Supérieur de la Comptabilité[14]. Ce sera éventuellement une opération normale dans la mesure où des pays

plus avancés que l'Algérie l'ont fait[15] et le font régulièrement chaque décennie. Avant de revoir le P.C.N, l'institution chargée éventuellement du nouveau plan comptable, devra dépasser la réflexion «de bureau» en essayant de recueillir les avis des praticiens pour connaître les difficultés concrètes que crée le plan comptable actuel aux gestionnaires. Ce qui est sûr, c'est que l'entreprise algérienne n'aura aucun intérêt à continuer à utiliser un système comptable différent de celui de ses partenaires, quand la tendance est vers l'harmonisation des systèmes de production et de gestion à la faveur de la mondialisation de l'activité économique. L'harmonisation du système comptable doit également être recherchée dans la perspective de l'Union du Maghreb (UMA), ou d'autres unions. La bourse des valeurs mobilières, pour être opérationnelle en Algérie, a besoin entre autres, d'une information fiable et accessible à tous. La fiabilité de l'information doit être basée sur une bonne évaluation des entreprises, de leurs actions (augmentation du capital : souscription - création d'actions : nouvelles souscriptions...). De toutes les manières, les conditions spécifiques qui ont conduit à l'élaboration du P.C.N. sont actuellement dépassées.

Références Bibliographiques

BIA C, 1991. «*Les modes de réalisation des projets d'investissement et le surplus économique : le cas d'une entreprise nationale ; la SONITEX*» Thèse de Magister Université d'Alger - P. 42-46.

CAPET M, TOTAL-JACQUOT C, 1976. «Comptabilité : diagnostic et décision» PUF

DOURNEAU J.P. 1989, «Le système d'information comptable» *R.F.C N° 204*.

ERNEST ET YOUNG INTERNATIONAL, 1992. Rapports des entreprises ENIEM et SNVI.

FEITZ A, 1990. «Quand la logique débouche sur l'absurde» *Sciences et Vie Economie n° 62*.

KAPLAN ROBERT S, 1985. «*Il faut modifier nos méthodes comptables*» Harvard l'Expansion, printemps.

KIPFER J, 1991. «Quelle comptabilité de gestion ? pourquoi faire» *Revue Française de Comptabilité n° 226*.

LORINO P, 1991. «*Le contrôle de gestion stratégique - La gestion par les activités*» Dunod.

MEVELLEC P, 1988. «La comptabilité analytique face à l'évolution technologique» *Revue Française de Gestion*.

MEVELLEC P, 1994. «Coûts à base d'activités : un succès construit sur un malentendu» *Revue Française de Gestion n° 97*.

MIMECHE A, 1977. «*Gestion et système d'information comptable de l'E.P.E algérienne - Cas du SNVI de Rouiba*» Thèse de Magister E.S.C.

OUKIL ET AL. 1994. *Autonomie des E.P.E : Gestion et prise de décisions dans le cadre de l'approche systémique*, O.P.U., Alger.

TELLER R, 1985. «Inflation et contrôle de gestion dans les P.M.I : Quelques réflexions simples» *Revue Française de Comptabilité* n° 157.

REVUE ALGÉRIENNE DE COMPTABILITÉ ET D'AUDIT, 1995, n° 5 - SNC Ed., 1er Trimestre.

Notes

[*] Chargé de cours à l'Université de Tizi-Ouzou - Algérie

[1] L'efficacité sera utilisée ici dans le sens de performance seulement.

[2] Quotidien Liberté du 15 avril 1997.

[3] L'on se réfère uniquement à la gestion interne des établissements publics; les rapports de la Cour des Comptes relèvent des insuffisances liées à de fausses imputations, des dépenses imputées à tort à des chapitres et articles autres que ceux dont elles doivent relever, aux charges annexes, aux inventaires, aux marchés publics etc ...

[4] A . Giddens , 1968. Power in the recent writings of Talcot Parsons pp. 257- 72 .

[5] Cette opération a donné lieu à une méthode d'évaluation spécifique à chaque secteur sur la base d'un coefficient et comprenant trois réévaluations successives dont les deux premières sont obligatoires. Elle a le mérite de réparer une lacune de taille en permettant la réévaluation des investissements des entreprises publiques. Il est à rappeler qu'on a vécu, en Algérie, une période de sérieuse inflation (période toujours en cours d'ailleurs) durant laquelle l'on ignore volontairement aussi bien le taux d'inflation que le taux d'actualisation. En effet, l'actualisation n'avait pas cours dans les études technico-économiques des investissements planifiés.

[6] Lettre circulaire n°1850/ F / DC / CE / 89 / 042 du Ministère des Finances.

[7] Il s'agit de la classe 9 du P.C.G.

[8] Rapport Ernest & Young - 1992 p. 5-6.

[9] La Société à laquelle ont fait appel les entreprises nationales est l'Entreprise Nationale d'Organisation et d'Information (E.N.O.R.I) relevant du secteur de l'Industrie Lourde.

[10] Revue algérienne de comptabilité et d'audit n° 5 -1995.

[11] E.N.E.L : Entreprise Nationale des Industries Electroniques dont le complexe le plus important (M.E.I) qui produit des moteurs électriques, des transformateurs et alternateurs est situé à Azazga (Tizi-Ouzou).

[12] Circulaires du Ministère des Finances et du Conseil de l'ordre des experts comptables. Le P.C.N. contient, du fait de son décalage, une panoplie d'opérations de régularisation.

[13] Robert S. Kaplan - 1985 - P. 54.

[14] Le Conseil Supérieur de la Comptabilité a été créé par ordonnance du 29 décembre 1971, installé le 5 mai 1972 par Mr. le Ministre des Finances.

[15] Le P.C.G français a été rénové en 1982.