Adoption des IPSAS en Algérie : Analyse institutionnelle de la réforme de la comptabilité publique
IPSAS Adoption in Algeria: An Institutional Analysis of Public Sector Accounting Reform

BOUDAOUD Souhila[1]
[1] Mohamed Ben Ahmed University of Oran 2, Laboratory of Sustainable Development Engineering, University Responsibility and Social Integration IDDRUIS, Algeria, boudaoud.souhila@univ-oran2.dz

Reçu le : 10-01-2026 *Accepté le* : 19-04-2026

Résumé :

Cette étude analyse l'adoption des Normes Comptables Internationales du Secteur Public (IPSAS) en Algérie sous un angle institutionnel, dépassant ainsi une approche purement technique de la réforme comptable. Elle examine la transition d'un système de comptabilité publique basé sur la trésorerie vers des normes d'engagement, sous la pression de la gouvernance internationale. S'appuyant sur la théorie positive de la comptabilité, la théorie néo-institutionnelle et le concept de performativité normative, l'article met en évidence les motivations organisationnelles, les contraintes et les dynamiques de légitimité qui façonnent l'adoption des IPSAS. Les résultats montrent que les IPSAS fonctionnent à la fois comme des instruments de modernisation et comme des mécanismes de conformité symbolique. Bien qu'elles renforcent la transparence formelle, leur impact sur les pratiques managériales et la prise de décision reste limité. L'étude conclut que l'adoption des IPSAS en Algérie reflète une tension entre convergence normative et continuité institutionnelle.
Mots Clés : IPSAS, Comptabilité publique, Gouvernance, Algérie, Transparence
Jel Classification Codes : *H11, H83, M41, G38*

Abstract:

This study analyzes the adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in Algeria from an institutional perspective, moving beyond a purely technical view of accounting reform. It examines the transition from a cash-based public accounting system toward accrual-based standards under international governance pressures. Drawing on positive accounting theory, neo-institutional theory, and the concept of normative performativity, the paper highlights the organizational motivations, constraints, and legitimacy dynamics shaping IPSAS adoption. The findings show that IPSAS function simultaneously as instruments of modernization and as mechanisms of symbolic compliance. While they enhance formal transparency, their impact on managerial practices and decision-making remains limited. The

[1] **Auteure Correspondant :** BOUDAOUD Souhila, e-mail: boudaoud.souhila@univ-oran2.dz

study concludes that IPSAS adoption in Algeria reflects a tension between normative convergence and institutional continuity.

Keywords : IPSAS, comptabilité publique, gouvernance, Algérie, transparence.
Jel Classification Codes : *H11, H83, M41, G38*

INTRODUCTION

La comptabilité publique occupe aujourd'hui une place stratégique dans la gouvernance des États contemporains. Longtemps cantonnée à une fonction essentiellement budgétaire et juridique, elle est progressivement investie d'un rôle plus large, lié à la transparence financière, à la reddition de comptes et au pilotage de l'action publique. Ce déplacement du statut de la comptabilité, d'un instrument administratif vers un dispositif structurant de la gouvernance publique, s'inscrit dans un contexte marqué par la diffusion internationale des réformes managériales du secteur public et par la montée en puissance des normes comptables internationales (Hood, 1995 ; Christiaens et al., 2015).

Dans ce mouvement, les *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), élaborées sous l'égide de l'IPSASB, occupent une place centrale. En promouvant la comptabilité en droits constatés, elles visent à améliorer la qualité, la comparabilité et la lisibilité de l'information financière produite par les administrations publiques. Loin d'être neutres, ces normes traduisent une certaine conception de la gestion publique, fondée sur la visibilité du patrimoine, la responsabilisation des gestionnaires et l'alignement sur des standards internationaux de bonne gouvernance (Christiaens et al., 2015 ; Fahas et al., 2022).

Cependant, la diffusion des IPSAS ne peut être appréhendée comme un simple processus d'harmonisation technique. De nombreux travaux soulignent que l'adoption des normes comptables internationales dans le secteur public est traversée par des enjeux institutionnels, organisationnels et politiques, qui conditionnent fortement leurs effets réels sur les pratiques (Lapsley et al., 2009). La comptabilité apparaît alors moins comme un outil purement instrumental que comme un dispositif institutionnel porteur de logiques de pouvoir, de légitimation et de transformation - ou, au contraire, de reproduction des structures existantes.

Le cas algérien s'inscrit pleinement dans ces dynamiques. Historiquement, la comptabilité publique en Algérie s'est construite sur un modèle de trésorerie hérité du système français, centré sur le contrôle de la régularité budgétaire et l'exécution des flux financiers. Si ce modèle a longtemps répondu aux exigences administratives de l'État, il montre aujourd'hui ses limites face aux enjeux contemporains de transparence patrimoniale, de performance et de gouvernance financière. L'absence de prise en compte systématique des engagements, des actifs et des passifs restreint la capacité des décideurs publics à appréhender la situation financière réelle de l'État et à rendre compte de leurs choix de gestion (Cheurfa, 2022).

Depuis les années 2000, l'Algérie a engagé un ensemble de réformes visant à moderniser son système comptable public et à le rapprocher des standards internationaux. L'introduction du

Plan Comptable de l'État, ainsi que le renforcement du cadre juridique à travers les lois organiques relatives aux finances publiques, traduisent une volonté affichée de convergence normative et de modernisation de la gestion publique (Abdessami, 2019 ; Meziane & Azzi, 2025). Toutefois, ces évolutions normatives se déploient dans un environnement organisationnel marqué par de fortes contraintes institutionnelles, une culture administrative centralisée et des capacités techniques inégales, qui pèsent sur la mise en œuvre effective des IPSAS (Bencenna, 2022 ; Khechaimia, 2022).

Dans cette perspective, l'adoption des IPSAS en Algérie ne saurait être analysée uniquement en termes de conformité ou de retard par rapport aux standards internationaux. Elle constitue un processus institutionnel complexe, au croisement de logiques de rationalisation comptable, de stratégies de légitimation et de résistances organisationnelles. Comme le souligne Colasse (2025), les normes comptables ne se contentent pas de refléter une réalité préexistante : elles participent à la construction des pratiques, orientent les comportements des acteurs et contribuent à structurer, de manière performative, les formes contemporaines de gouvernance.

Dès lors, cette recherche propose d'analyser de manière critique et systématique l'adoption des IPSAS en Algérie en s'éloignant d'une lecture strictement normative ou prescriptive. La question centrale qui guide l'analyse est la suivante : **dans quelle mesure l'adoption des IPSAS peut-elle être comprise comme un levier de transformation de la gouvernance publique algérienne, et dans quelle mesure fonctionne-t-elle principalement comme un dispositif de légitimation institutionnelle face aux pressions internationales ?**

Pour répondre à cette question, l'article mobilise une approche théorique articulant, de manière non exclusive, les apports de la théorie positive de la comptabilité - qui permet d'interroger les choix comptables à l'aune des incitations organisationnelles et des arbitrages coûts/bénéfices (Watts & Zimmerman, 1986) - et ceux du néo-institutionnalisme, qui met en lumière le rôle des pressions normatives, mimétiques et coercitives dans l'adoption des réformes comptables (DiMaggio & Powell, 1983). L'analyse s'inscrit également dans une perspective de performativité des normes, en considérant la comptabilité comme un dispositif susceptible de produire des effets organisationnels différenciés selon les contextes (Colasse, 2025).

Sur le plan méthodologique, l'étude repose sur une analyse qualitative et documentaire des textes réglementaires algériens, des normes IPSAS et de la littérature académique internationale. L'objectif n'est pas d'évaluer quantitativement la performance du système comptable public, mais d'analyser les logiques institutionnelles et organisationnelles, mais de saisir les logiques institutionnelles et organisationnelles qui structurent le processus d'adoption des IPSAS dans un contexte étatique spécifique.

Cet article vise à analyser la réforme comptable publique en Algérie en l'inscrivant dans une dynamique de gouvernance et de construction institutionnelle. Il s'intéresse ensuite aux IPSAS en tant que dispositifs normatifs porteurs d'enjeux institutionnels, avant d'examiner les modalités concrètes de leur adoption, en mettant en lumière les tensions, résistances et risques

de ritualisation qui en découlent. La réflexion se conclut par une discussion des apports théoriques de l'étude ainsi que par l'ouverture de perspectives pour de futures recherches.

I. La réforme comptable publique en Algérie : entre modernisation technique et projet institutionnel

La réforme de la comptabilité publique ne saurait être appréhendée comme une simple évolution des méthodes d'enregistrement financier. Elle s'inscrit dans un mouvement plus large de recomposition des modes de gouvernance de l'action publique, dans lequel la comptabilité devient un langage central de pilotage, de contrôle et de légitimation. Dans ce cadre, les normes comptables ne se limitent pas à produire de l'information : elles participent à la structuration des rapports entre l'État, les gestionnaires publics et les parties prenantes, en redéfinissant les critères de transparence, de responsabilité et de performance.

Dans le contexte algérien, cette réforme se déploie à l'intersection de plusieurs dynamiques : un héritage juridique et administratif fortement marqué par la logique de trésorerie, des injonctions internationales croissantes en faveur de la convergence normative, et une volonté politique affichée de modernisation de la gestion publique. Comprendre l'adoption des IPSAS suppose dès lors de revenir, d'une part, sur le rôle historiquement assigné à la comptabilité publique dans la gouvernance de l'État, et, d'autre part, sur la trajectoire institutionnelle des réformes engagées au cours des dernières décennies.

1.1. La comptabilité publique comme instrument de gouvernance

Longtemps cantonnée à une fonction de contrôle budgétaire et de régularité juridique, la comptabilité publique est aujourd'hui de plus en plus reconnue comme un instrument structurant de la gouvernance publique. Elle ne se limite plus à constater l'exécution des autorisations budgétaires, mais contribue à orienter l'action publique en produisant des représentations spécifiques de la situation financière de l'État, de ses engagements et de sa performance (Christiaens et al., 2015).

Dans cette perspective, la comptabilité constitue un dispositif de pouvoir au sens institutionnel du terme. Elle rend certaines dimensions de l'action publique visibles - actifs, passifs, coûts, engagements futurs - tout en en occultant d'autres, influençant ainsi les priorités managériales et les modalités de reddition de comptes. Comme le souligne Colasse (2025), la comptabilité ne se contente pas de refléter une réalité préexistante : elle contribue à la construire, en stabilisant des catégories, des indicateurs et des normes d'évaluation qui orientent les comportements organisationnels.

Appliquée au secteur public, cette logique confère à la comptabilité un rôle stratégique. Elle devient un support de justification des choix publics, un outil de dialogue avec les instances de contrôle et les partenaires internationaux, et un levier de crédibilité institutionnelle vis-à-vis des citoyens. Toutefois, cette fonction de gouvernance suppose un système comptable capable de

produire une information fiable, exhaustive et comparable, condition qui fait précisément défaut dans les systèmes fondés exclusivement sur la comptabilité de trésorerie.

En ce sens, analyser la comptabilité publique comme instrument de gouvernance revient à déplacer le regard, depuis les propriétés techniques des dispositifs comptables vers les effets institutionnels qu'ils produisent. Ce déplacement analytique permet d'interroger non pas seulement ce que la réforme comptable promet, mais ce qu'elle rend effectivement possible - ou impossible - dans l'organisation de l'action publique.

1.2. Les limites structurelles du modèle de trésorerie hérité

La comptabilité publique algérienne s'est historiquement construite sur un modèle de trésorerie hérité du système français, centré sur le suivi des flux financiers et la conformité aux autorisations budgétaires. Encadrée notamment par la loi n° 90-21 relative à la comptabilité publique, cette approche privilégie la sécurité juridique des opérations et la protection des fonds publics, au détriment d'une vision patrimoniale et économique de l'action de l'État (Cheurfa, 2022).

Si ce modèle a longtemps répondu aux exigences de régularité formelle, il montre aujourd'hui ses limites face aux enjeux contemporains de gouvernance. L'absence de prise en compte systématique des actifs, des passifs et des engagements hors bilan empêche une appréciation fidèle de la situation financière de l'État et restreint la capacité des décideurs publics à piloter l'action publique sur le moyen et le long terme. De plus, la focalisation sur les flux de trésorerie limite la possibilité d'évaluer les coûts des politiques publiques et d'en apprécier l'efficacité réelle (Boudjellal & Youcef Al Saidi, 2024).

Ces limites ne sont pas uniquement techniques ; elles sont profondément institutionnelles. Elles traduisent une conception de la comptabilité publique comme instrument de contrôle a priori, davantage orienté vers la conformité que vers la performance. Dans ce cadre, la production de l'information financière répond avant tout aux besoins de l'administration elle-même, plutôt qu'à ceux des parties prenantes externes, ce qui contribue à entretenir une opacité relative de la gestion publique.

Cette prédominance de la conformité juridique sur la rationalité économique n'est pas neutre. Elle façonne une gouvernance publique centrée sur l'évitement du risque plutôt que sur la production de valeur publique, et limite la capacité des dispositifs comptables à soutenir un pilotage stratégique de l'action publique.

1.3. La trajectoire des réformes comptables publiques en Algérie : entre volonté politique et contraintes institutionnelles

Face aux limites structurelles du modèle de trésorerie, les autorités algériennes ont engagé, depuis le début des années 2000, un processus progressif de réforme de la comptabilité publique. Cette trajectoire ne s'est pas inscrite dans une logique de rupture, mais dans une dynamique incrémentale, marquée par la coexistence de dispositifs anciens et de normes

nouvelles. La réforme comptable apparaît ainsi moins comme une substitution technique que comme un processus d'ajustement institutionnel, visant à concilier des exigences de modernisation avec des cadres juridiques et organisationnels historiquement stabilisés.

L'adoption du Plan Comptable de l'État (PCE) constitue une étape centrale de cette trajectoire. Inspiré des principes de la comptabilité patrimoniale, le PCE introduit une représentation élargie de la situation financière de l'État, intégrant les notions d'actifs, de passifs et de résultats. Toutefois, cette innovation demeure encadrée par la persistance des logiques de trésorerie et par la coexistence avec l'ancienne nomenclature des comptes du Trésor, traduisant le caractère hybride du système comptable algérien (Abdessami, 2019). Cette hybridation reflète une réforme pensée davantage comme un compromis institutionnel que comme une refonte conceptuelle complète de la comptabilité publique.

La loi organique n° 18-15 relative aux lois de finances marque une inflexion plus structurante. En introduisant la programmation budgétaire pluriannuelle, une logique de performance et une responsabilisation accrue des gestionnaires publics, ce texte crée un cadre normatif plus cohérent avec les principes de la comptabilité en droits constatés et avec les standards internationaux tels que les IPSAS. La réforme comptable s'inscrit alors dans une perspective plus large de gouvernance financière, dans laquelle l'information comptable est appelée à soutenir le pilotage stratégique de l'action publique, au-delà du simple contrôle de la régularité budgétaire (Elbaroud, 2025).

Cependant, cette volonté de modernisation se heurte à des contraintes institutionnelles persistantes. La centralisation administrative, la rigidité des procédures, le déficit de compétences comptables spécialisées et l'insuffisance des systèmes d'information limitent la capacité des organisations publiques à s'approprier pleinement les nouvelles normes (Khechaimia, 2022). Ces contraintes contribuent à un décalage entre les référentiels formellement adoptés et les pratiques effectives de gestion financière, produisant une réforme à géométrie variable selon les secteurs et les niveaux administratifs.

Dans ce contexte, l'alignement progressif sur les IPSAS peut être interprété comme un mécanisme de légitimation institutionnelle autant que comme un instrument de transformation organisationnelle. La convergence normative fonctionne alors comme un signal de conformité aux standards internationaux de bonne gouvernance, renforçant la crédibilité externe de l'État, sans garantir pour autant une modification substantielle des usages internes de l'information comptable. Ce phénomène, largement documenté dans la littérature internationale, renvoie à une logique d'adoption formelle des normes, dans laquelle la conformité symbolique tend à primer sur l'appropriation opérationnelle (Lapsley et al., 2009 ; Power, 1997, 2010).

Ainsi, la trajectoire des réformes comptables publiques en Algérie met en évidence une tension structurelle entre réforme affichée et transformation effective. Loin de relever d'un simple retard d'implémentation, cette tension révèle les limites d'une approche centrée sur l'importation normative, lorsque celle-ci n'est pas accompagnée d'une reconfiguration des structures organisationnelles, des systèmes d'incitation et des pratiques de gestion. La réforme

comptable apparaît dès lors comme un processus institutionnel profondément contingent, dont les effets sur la gouvernance publique demeurent étroitement dépendants des conditions de mise en œuvre et des équilibres administratifs existants.

1.4. La réforme comptable comme projet institutionnel

Dans cette perspective, la réforme de la comptabilité publique en Algérie ne peut être interprétée comme une simple modernisation des techniques d'enregistrement financier. Elle constitue un projet institutionnel, au sens où elle participe à la redéfinition des cadres de légitimité de l'action publique, des modalités de gouvernance financière et des formes de reddition de comptes de l'État. En ce sens, la réforme comptable ne transforme pas uniquement les instruments de gestion ; elle reconfigure les rapports de pouvoir, de responsabilité et de visibilité au sein de l'appareil public.

L'introduction progressive de référentiels inspirés des IPSAS s'inscrit dans une logique de performativité normative : les normes comptables ne se contentent pas de refléter une réalité financière préexistante, mais contribuent à la produire, en stabilisant des catégories comptables, des indicateurs de performance et des attentes organisationnelles spécifiques (Colasse, 2025). Toutefois, cette performativité demeure contingente. Elle dépend étroitement des usages effectifs de l'information comptable, des systèmes d'incitation managériale et des capacités organisationnelles à s'approprier les logiques sous-jacentes aux normes internationales.

Dans le contexte algérien, cette conditionnalité institutionnelle apparaît centrale. La persistance d'une culture administrative fortement légaliste, la prédominance des logiques de conformité et la fragmentation des systèmes d'information limitent la capacité des normes comptables à produire les effets de transformation attendus. Le risque est alors celui d'une institutionnalisation formelle de la réforme, dans laquelle l'alignement normatif fonctionne principalement comme un mécanisme de légitimation externe, sans modification substantielle des pratiques de gouvernance financière (Bencenna, 2022).

Cette ambivalence invite à déplacer l'analyse, depuis la question de l'adoption des normes vers celle de leur statut institutionnel. Les IPSAS doivent ainsi être appréhendées non comme un simple référentiel technique, mais comme un dispositif institutionnel porteur de logiques de transparence, de comparabilité et de responsabilisation, dont les effets sur la gouvernance publique restent fondamentalement dépendants des configurations nationales dans lesquelles elles s'insèrent. C'est précisément cette dimension institutionnelle des IPSAS qui constitue le cœur de l'analyse développée dans la section suivante.

II. Les IPSAS comme normes institutionnelles : cadres d'analyse et enjeux théoriques

L'adoption des International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) ne peut être appréhendée comme une simple opération de modernisation technique visant à améliorer la qualité de l'information financière publique. Une telle lecture, centrée sur l'efficacité

instrumentale des normes, tend à occulter les dimensions institutionnelles, organisationnelles et symboliques qui structurent les processus de réforme comptable dans le secteur public. Dans une perspective critique, les IPSAS doivent être analysées comme des dispositifs normatifs porteurs de logiques spécifiques de gouvernance, de légitimation et de pouvoir, dont les effets demeurent étroitement dépendants des contextes dans lesquels elles sont mises en œuvre.

Afin de saisir cette complexité, l'analyse mobilise trois cadres théoriques complémentaires : la théorie positive de la comptabilité, le néo-institutionnalisme et l'approche de la performativité des normes. Ces cadres permettent d'éclairer non seulement les motivations et les arbitrages associés à l'adoption des IPSAS, mais également les tensions, les ambiguïtés et les effets différenciés qui caractérisent leur traduction dans les pratiques organisationnelles.

2.1. Choix comptables, rationalités organisationnelles et coûts de la réforme

La théorie positive de la comptabilité, développée notamment par Watts et Zimmerman (1986), postule que les choix comptables ne sont jamais neutres. Ils résultent d'arbitrages effectués par des acteurs rationnels, cherchant à minimiser certains coûts - politiques, organisationnels ou réputationnels - tout en maximisant les bénéfices attendus. Transposée au secteur public, cette approche permet de dépasser une vision strictement normative des réformes comptables pour interroger les incitations et les contraintes qui sous-tendent l'adoption des IPSAS.

Dans le cas algérien, l'adhésion progressive aux principes des IPSAS peut être interprétée comme une réponse stratégique à des contraintes multiples. D'une part, les autorités publiques sont confrontées à des exigences croissantes de transparence et de comparabilité émanant des organisations internationales, des bailleurs de fonds et, plus largement, de l'environnement international de la gouvernance publique. D'autre part, l'adoption d'une comptabilité en droits constatés implique des coûts significatifs : investissements dans les systèmes d'information, formation des agents, redéfinition des processus administratifs et remise en cause de routines organisationnelles profondément ancrées (Fahas et al., 2022).

Ces coûts contribuent à expliquer le caractère progressif, sélectif et parfois fragmenté de l'adoption des IPSAS. Les choix opérés ne relèvent pas uniquement d'une volonté d'amélioration de la qualité de l'information financière, mais traduisent une rationalité organisationnelle visant à préserver des équilibres institutionnels existants et à limiter les effets déstabilisateurs de la réforme sur les structures administratives en place. Ainsi, l'adoption des IPSAS peut être interprétée moins comme un choix d'optimisation informationnelle que comme une stratégie de gestion des risques institutionnels et politiques.

Dans cette perspective, la réforme comptable apparaît moins comme une rupture radicale que comme un processus d'ajustement incrémental, dans lequel les innovations normatives sont filtrées, hiérarchisées et adaptées aux contraintes locales. L'approche positive permet ainsi de comprendre pourquoi certaines dimensions des IPSAS - notamment celles liées à la présentation formelle des états financiers - sont plus aisément intégrées que celles qui remettent en cause les structures de pouvoir, les responsabilités managériales ou les mécanismes traditionnels de

contrôle. La comptabilité devient alors un espace de compromis, où le changement affiché coexiste avec une continuité organisationnelle substantielle

2.2. Pressions institutionnelles et dynamiques de légitimation internationale

Si la théorie positive éclaire les arbitrages organisationnels, elle demeure insuffisante pour comprendre la diffusion globale des IPSAS et leur adoption par des États aux contextes institutionnels très différenciés. Le recours au néo-institutionnalisme permet de compléter l'analyse en mettant l'accent sur les pressions normatives, mimétiques et coercitives qui structurent les processus de réforme comptable (DiMaggio & Powell, 1983).

Dans le champ de la comptabilité publique, les IPSAS s'imposent progressivement comme un référentiel international de « bonnes pratiques ». Leur adoption confère aux États une forme de légitimité symbolique, en signalant leur alignement sur des standards perçus comme modernes, transparents et rationnels. Cette dimension est particulièrement marquée dans les pays en développement ou en transition, où la conformité aux normes internationales constitue un levier central de crédibilité institutionnelle vis-à-vis des partenaires extérieurs (Christiaens et al., 2015).

En Algérie, ces pressions institutionnelles s'exercent à plusieurs niveaux. Les organisations multilatérales, telles que le FMI ou la Banque mondiale, jouent un rôle structurant dans la diffusion des référentiels comptables internationaux, en les associant à des discours normatifs sur la bonne gouvernance, la transparence et la discipline budgétaire. Parallèlement, les dynamiques de comparaison internationale et régionale alimentent des logiques mimétiques, incitant les autorités publiques à adopter des réformes similaires afin d'éviter une marginalisation institutionnelle.

Toutefois, cette quête de légitimité internationale n'implique pas nécessairement une transformation substantielle des pratiques de gestion. Comme le souligne la littérature néo-institutionnelle, les organisations peuvent adopter formellement des normes afin de répondre aux attentes de leur environnement, tout en maintenant des pratiques internes largement inchangées. Ce découplage, à la fois stratégique et fonctionnel, constitue une réponse organisationnelle rationnelle aux injonctions contradictoires de modernisation normative et de stabilité institutionnelle (Bencenna, 2022).

Dans cette configuration, les IPSAS tendent à fonctionner avant tout comme des dispositifs de légitimation externe, dont la valeur réside moins dans leur capacité à transformer les pratiques internes que dans leur aptitude à produire des signaux de conformité. Ce mécanisme contribue ainsi à expliquer la persistance d'un écart entre structures comptables formellement modernisées et modes de gestion publique largement inchangés.

2.3. La performativité des normes comptables : entre transformation, sélection et ritualisation

Au-delà des logiques de rationalité et de légitimation, l'adoption des IPSAS soulève une question plus fondamentale : celle de la capacité des normes comptables à transformer effectivement les pratiques et les modes de gouvernance. L'approche de la performativité des normes, développée notamment par Colasse (2025), offre un cadre analytique particulièrement fécond pour appréhender cette dimension.

Dans cette perspective, les normes comptables ne se contentent pas de décrire ou de mesurer une réalité préexistante. Elles contribuent à la produire, en structurant les catégories de pensée, en orientant les comportements des acteurs et en redéfinissant les critères de performance et de responsabilité. L'introduction d'une comptabilité en droits constatés, telle que promue par les IPSAS, modifie ainsi les représentations de l'action publique : l'État n'est plus seulement un gestionnaire de flux budgétaires, mais un acteur disposant d'un patrimoine, d'engagements et de risques à long terme.

Cependant, la performativité des normes n'est ni automatique ni homogène. Elle tend à s'exercer de manière sélective, certaines dimensions des IPSAS - notamment celles liées au reporting, à la transparence discursive et à la production des états financiers - acquérant une efficacité symbolique élevée, tandis que d'autres, plus directement liées au pilotage stratégique, à l'allocation des ressources ou à la responsabilisation managériale, demeurent largement inopérantes dans les pratiques effectives.

Cette dissociation interne limite le potentiel transformateur des normes comptables. En l'absence d'une appropriation réelle par les acteurs et d'une articulation avec les systèmes de décision, les normes peuvent perdre leur capacité performative et se réduire à des dispositifs rituels, mobilisés principalement pour satisfaire des exigences de conformité formelle. La comptabilité devient alors un langage de légitimation, produisant une apparence de modernisation sans transformation substantielle des modes de gestion publique.

Dans le contexte algérien, cette tension entre performativité sélective et ritualisation apparaît particulièrement saillante. D'un côté, les IPSAS portent l'ambition de renforcer la transparence, la reddition de comptes et la gouvernance publique. De l'autre, leur insertion dans un cadre institutionnel historiquement dominé par une logique juridique et procédurale limite leur capacité à reconfigurer en profondeur les pratiques organisationnelles. La norme contribue ainsi davantage à une requalification discursive de l'action publique qu'à une transformation effective de ses instruments de pilotage.

Cette ambivalence conduit à concevoir l'adoption des IPSAS non comme un état final, mais comme un processus institutionnel conflictuel, traversé par des rapports de pouvoir, des arbitrages et des résistances. Elle prépare l'analyse de la section suivante, consacrée à l'examen des pratiques effectives, des motivations organisationnelles et des tensions qui caractérisent l'adoption des IPSAS en Algérie.

III. L'adoption des IPSAS en Algérie : pratiques, motivations et tensions

L'analyse des cadres théoriques met en évidence que l'adoption des IPSAS ne saurait être comprise indépendamment des pratiques concrètes et des configurations organisationnelles dans lesquelles elle s'inscrit. En Algérie, la réforme comptable publique se déploie dans un contexte institutionnel marqué par une forte tradition juridique, une centralisation administrative prononcée et une culture de contrôle formel. Ces caractéristiques influencent profondément les modalités d'appropriation des IPSAS et expliquent les tensions observées entre les objectifs affichés de modernisation et les pratiques effectives.

3.1. Une adoption progressive, différenciée et inachevée

L'adoption des IPSAS en Algérie ne s'inscrit pas dans une trajectoire linéaire de convergence normative, mais dans un processus graduel, fragmenté et inégalement déployé selon les administrations et les niveaux de l'appareil public. Si les réformes engagées depuis les années 2000 témoignent d'une volonté officielle de modernisation de la comptabilité publique, leur traduction opérationnelle demeure partielle et hétérogène (Abdessami, 2019 ; Meziane & Azzi, 2025).

Le maintien prolongé d'une logique de trésorerie, parallèlement à l'introduction d'éléments inspirés de la comptabilité patrimoniale, illustre cette coexistence de référentiels. Le Plan Comptable de l'État, bien qu'aligné dans ses principes sur les IPSAS, continue d'être appliqué dans un environnement organisationnel largement structuré par les routines budgétaires traditionnelles (Cheurfa, 2022). Cette situation conduit à une hybridation des pratiques comptables, où les normes internationales cohabitent avec des dispositifs hérités, sans toujours produire les effets attendus en matière de transparence et de pilotage stratégique.

Cette adoption différenciée ne peut être réduite à un simple retard technique ou à une insuffisance de capacités administratives. Elle reflète des arbitrages organisationnels implicites, dans lesquels les administrations cherchent à limiter les coûts et les perturbations induites par la réforme, tout en affichant une conformité suffisante aux exigences normatives internationales. Le caractère inachevé de l'adoption des IPSAS apparaît ainsi comme le produit d'un compromis institutionnel, plutôt que comme un échec du processus de réforme.

3.2. Logiques de conformité et recherche de légitimité institutionnelle

Dans le contexte algérien, l'adoption des IPSAS répond largement à une logique de conformité institutionnelle. La référence aux normes internationales constitue un signal fort adressé aux partenaires externes - bailleurs de fonds, organisations internationales, agences de notation - attestant de l'engagement de l'État en faveur de la transparence et de la bonne gouvernance financière (Christiaens et al., 2015).

Cette logique de légitimation est renforcée par l'inscription des réformes comptables dans un cadre juridique renouvelé, notamment à travers les lois organiques relatives aux finances publiques. Ces textes confèrent une portée formelle à la réforme et participent à sa

reconnaissance institutionnelle, indépendamment de son appropriation effective par les acteurs opérationnels (Meziane & Azzi, 2025).

Cependant, comme le suggère la théorie néo-institutionnelle, la conformité aux normes peut rester largement symbolique lorsque les pratiques internes ne sont pas profondément transformées (DiMaggio & Powell, 1983). Dans ce cas, les IPSAS remplissent avant tout une fonction de légitimation externe, sans remettre en cause les modes de gestion existants. Les états financiers produits selon des formats inspirés des IPSAS peuvent ainsi coexister avec des décisions de gestion qui continuent de s'appuyer sur des logiques budgétaires traditionnelles.

Cette dissociation entre affichage normatif et usages effectifs de l'information comptable renvoie à un phénomène de découplage institutionnel, fréquemment observé dans les réformes du secteur public. L'adoption des IPSAS devient alors un objectif en soi, davantage orienté vers la conformité réglementaire que vers la transformation des pratiques managériales et de gouvernance.

3.3. Résistances organisationnelles et contraintes structurelles

Les résistances observées dans le processus d'adoption des IPSAS ne relèvent pas uniquement d'une opposition explicite des acteurs publics à la réforme. Elles prennent souvent des formes plus diffuses, liées aux contraintes structurelles et organisationnelles qui encadrent l'action administrative. Le manque de compétences spécialisées en comptabilité patrimoniale, l'insuffisance des systèmes d'information intégrés et la faible articulation entre comptabilité, budget et contrôle de gestion constituent autant de freins à l'appropriation des normes (Khechaimia, 2022).

À ces contraintes techniques s'ajoutent des résistances culturelles, liées à la persistance d'une conception administrative de la comptabilité, perçue avant tout comme un instrument de contrôle de la régularité, plutôt que comme un outil d'aide à la décision. Dans ce cadre, l'information produite selon les IPSAS peine à trouver des usages concrets au sein des organisations publiques, limitant ainsi son potentiel transformateur (Bencenna, 2022).

Ces résistances ne doivent pas être interprétées comme des dysfonctionnements isolés, mais comme l'expression de tensions structurelles entre des normes importées et des contextes institutionnels spécifiques. Elles soulignent le décalage entre les ambitions affichées de la réforme et les capacités organisationnelles réelles à en absorber les implications.

3.4. Le risque de ritualisation des normes comptables

L'un des enjeux majeurs de l'adoption des IPSAS en Algérie réside dans le risque de ritualisation des normes comptables. Lorsque la mise en œuvre des IPSAS se limite à la production formelle d'états financiers conformes aux exigences internationales, sans transformation des pratiques de gestion et de gouvernance, la réforme perd sa dimension performative pour devenir un exercice essentiellement symbolique.

Dans cette configuration, les normes comptables fonctionnent comme des rituels institutionnels de conformité : elles produisent des signes visibles de modernisation, tout en laissant inchangées les logiques profondes de l'action publique. Ce phénomène, largement documenté dans la littérature sur les réformes du secteur public, interroge la capacité réelle des IPSAS à transformer la gouvernance publique dans des contextes marqués par de fortes inerties organisationnelles (Hood, 1995 ; Colasse, 2025).

Toutefois, la ritualisation n'est pas une fatalité. Elle constitue plutôt un risque contingent, lié aux conditions sociales et organisationnelles de mise en œuvre de la réforme. Lorsque les IPSAS sont intégrées aux dispositifs de pilotage, mobilisées par les gestionnaires et articulées aux processus décisionnels, elles peuvent devenir de véritables instruments de transformation. À l'inverse, leur confinement à une fonction déclarative renforce le décalage entre normes et pratiques.

3.5. Ce que le cas algérien révèle sur la gouvernance publique contemporaine

Au-delà de ses spécificités nationales, le cas algérien met en lumière des enjeux plus généraux relatifs au rôle de la comptabilité dans la gouvernance publique contemporaine. Ces effets dépendent des usages organisationnels de l'information comptable et de la capacité des acteurs à s'approprier les dispositifs normatifs.

L'analyse révèle ainsi que la comptabilité publique ne constitue pas un simple reflet neutre de l'action de l'État, mais un instrument institutionnel, porteur de logiques de pouvoir, de légitimation et de transformation potentielle. En ce sens, l'adoption des IPSAS en Algérie illustre les ambiguïtés inhérentes aux réformes comptables contemporaines : entre modernisation affichée et continuité des pratiques, entre transformation substantielle et conformité symbolique.

L'analyse du processus d'adoption des IPSAS en Algérie met ainsi en évidence un paradoxe central des réformes comptables contemporaines dans le secteur public. Présentées comme des instruments de modernisation, de transparence et de bonne gouvernance, les normes internationales révèlent, à l'épreuve des pratiques, leur nature profondément ambivalente. Elles apparaissent simultanément comme des dispositifs techniques, des outils de légitimation institutionnelle et des vecteurs potentiels de transformation organisationnelle, dont les effets dépendent moins de leur contenu normatif que des conditions sociales et institutionnelles de leur mise en œuvre.

Le cas algérien montre que la performativité des normes comptables ne peut être présumée. Elle est contingente, située et réversible. Lorsque les IPSAS sont intégrées de manière périphérique, sans reconfiguration des systèmes d'information, des compétences et des usages managériaux, elles tendent à produire des effets essentiellement symboliques, renforçant la conformité apparente sans modifier substantiellement les modes de gouvernance publique. À l'inverse, leur appropriation effective supposerait une redéfinition des rapports entre

comptabilité, décision et responsabilité publique, remettant en cause des équilibres organisationnels établis.

Ce constat invite à dépasser une lecture strictement normative ou prescriptive de l'adoption des IPSAS pour interroger, plus fondamentalement, le rôle de la comptabilité dans la structuration de l'action publique. Il suggère que les réformes comptables ne constituent pas seulement des réponses techniques à des exigences de transparence, mais des processus institutionnels à forte portée politique et symbolique, révélateurs des tensions entre modernisation affichée et continuités organisationnelles.

C'est à partir de cette lecture critique que la conclusion revient sur les apports, les limites et les implications théoriques de l'étude, en interrogeant les conditions sous lesquelles l'adoption des IPSAS pourrait dépasser la conformité normative pour devenir un véritable levier de transformation de la gouvernance publique.

Conclusion :

Cette étude avait pour objectif d'analyser l'adoption des International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) en Algérie non comme un simple processus d'harmonisation technique, mais comme un phénomène institutionnel complexe, révélateur des transformations, des tensions et des ambiguïtés de la gouvernance publique contemporaine. En mobilisant une lecture croisée de la théorie positive de la comptabilité, du néo-institutionnalisme et de la performativité des normes, l'analyse met en évidence que les IPSAS ne produisent pas mécaniquement les effets de transparence, de responsabilité et de performance qui leur sont généralement associés, en particulier lorsqu'elles sont appréhendées à travers une lecture essentiellement prescriptive de l'harmonisation comptable internationale.

Les résultats montrent que, dans le contexte algérien, l'adoption des IPSAS s'inscrit dans une dynamique progressive et différenciée, largement conditionnée par des contraintes organisationnelles, culturelles et institutionnelles héritées du modèle de trésorerie. Si les réformes engagées traduisent une volonté politique de modernisation et de convergence avec les standards internationaux, leur mise en œuvre demeure marquée par des logiques de conformité formelle, où la norme tend à être intégrée davantage comme un symbole de bonne gouvernance que comme un véritable instrument de transformation des pratiques managériales, des mécanismes de pilotage et des processus décisionnels.

Sur le plan théorique, le cas algérien apporte un éclairage original sur la nature performative - mais contingente et non automatique - des normes comptables dans le secteur public. Il confirme que la comptabilité ne se limite pas à représenter la réalité financière de l'État, mais participe à la construction de cadres d'action, de dispositifs de contrôle et de formes de légitimation institutionnelle. Toutefois, cette performativité reste contingente : elle dépend étroitement des conditions d'appropriation organisationnelle, des compétences disponibles, des systèmes d'information et de la capacité des acteurs publics à mobiliser l'information comptable dans les processus de gouvernance.

L'étude met également en évidence le risque de ritualisation des réformes comptables internationales. Lorsque les IPSAS sont adoptées sans transformation concomitante des structures organisationnelles et des usages, elles peuvent contribuer à une « modernisation de façade », entendue comme une ritualisation institutionnelle de la réforme, renforçant l'apparence de conformité sans modifier substantiellement les rapports entre comptabilité, décision publique et reddition de comptes. Ce constat invite à une lecture critique des politiques de diffusion des normes internationales, souvent

présentées comme universellement bénéfiques, mais dont les effets sont profondément dépendants des contextes institutionnels nationaux.

Au-delà du cas algérien, cette recherche contribue au débat plus large sur le rôle de la comptabilité dans la gouvernance publique. Elle suggère que les normes comptables internationales doivent être analysées comme des dispositifs institutionnels porteurs de logiques de pouvoir, de légitimation et de transformation potentielle, plutôt que comme de simples outils techniques neutres. Cette perspective ouvre des pistes de recherche futures, notamment à travers des études comparatives, des analyses empiriques des usages effectifs de l'information IPSAS, ou encore l'exploration des interactions entre réforme comptable, contrôle interne, dispositifs de pilotage et responsabilité démocratique.

En définitive, l'adoption des IPSAS en Algérie apparaît moins comme un aboutissement que comme un processus inachevé, dont la portée transformative reste conditionnée à une appropriation organisationnelle profonde. C'est à cette condition seulement que la comptabilité publique pourra dépasser la conformité normative pour devenir un véritable levier de gouvernance, de responsabilité et de performance au service de l'action publique.

Références :

1. Abdessami, R. (2019). L'adoption des IPSAS en Algérie au vu du *new public management* : État des lieux. *مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي*, 3(1) , 307–316. https://asjp.cerist.dz/en/article/83806
2. Bencenna, N. (2022). The reality of the Algerian public accounting system and the reforms taken to adopt the International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Economics and Policy (IJEP)*, 5(1), 138–154. https://ijep.dz/index.php/IJEP/article/view/107
3. Boudjellal, M., & Youcef Al Saidi, A. (2024). The reality of modernizing the public accounting system in Algeria in light of the adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *مجلة البحوث القانونية والاقتصادية*, 7(2) , 781–806. https://asjp.cerist.dz/en/article/247823
4. Cheurfa, N. (2022). La réforme de la comptabilité publique algérienne : Épiphénomène technique ou métamorphose paradigmatique ? *Les Cahiers du CREAD*, 38(3), 321–356.
5. Chougui, T., & Redjem, K. (2025). The contribution of budgetary and accounting reform to the implementation of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in Algeria. *The International Tax Journal*, 52(3), 458–485. https://internationaltaxjournal.online/index.php/itj/article/view/75
6. Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177. https://doi.org/10.1177/0020852314546580
7. Colasse, B. (2025). La recherche engagée : Une nouvelle rupture dans la recherche comptable ? *Revue française de gestion*, 325(6), 117–135. https://shs.cairn.info/tap-2aluctwxfs0b3
8. DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. https://doi.org/10.2307/2095101
9. Elbaroud Oumelkheir. (2025). Reforming Algeria's public sector accounting system: Between the requirements of Organic Law No. 18-15 and the challenges of adopting IPSAS. *مجلة المنتدى للدراسات والبحوث الاقتصادية*, 9(2), 716–729. https://asjp.cerist.dz/en/article/281692
10. Fahas, M., Fela, A., & Belouti, N. (2022). La normalisation de la comptabilité de l'État en Algérie : Un système inspiré des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS). *Revue algérienne d'économie et gestion*, 16(1), 379–394. https://asjp.cerist.dz/en/article/196607
11. Hood, C. (1995). The "new public management" in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109. https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W

12. IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board). (2023). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. IFAC. https://www.ipsasb.org
13. Khechaimia, K. (2022). *Implémentation des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) en Algérie* (Doctoral dissertation). https://theses-algerie.com/2451274101222029
14. Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723. https://doi.org/10.1080/09638180903334960
15. Loi n° 90-21 du 15 août 1990 relative à la comptabilité publique. Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire. https://www.joradp.dz/FTP/Jo-Francais/1990/F1990035.pdf
16. Loi organique n° 18-15 du 2 septembre 2018 relative aux lois de finances. Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire. https://www.joradp.dz/FTP/jo-francais/2018/F2018053.pdf
17. Meziane, R. M., & Azzi, F. M. (2025). Implementation of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in Algeria and developing countries: Challenges and opportunities. *مجلة اقتصاد المال والأعمال*, 9(1), 51–60. https://asjp.cerist.dz/en/article/266579
18. Power, M. (1997). *The audit society: Rituals of verification*. Oxford University Press.
19. Power, M. (2010). Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability. *Accounting and Business Research*, 40(3), 197–210. https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9663394
20. Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). Positive accounting theory. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.