



Munich Personal RePEc Archive

Convergence of state accounting with IPSAS standards. The case of Morocco

Ayachi, Ghoufrane

Mohammed 1er – Oujda University, FSJES Oujda, Morocco

14 November 2018

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/90039/>
MPRA Paper No. 90039, posted 14 Nov 2018 23:47 UTC

La convergence de la comptabilité de l'Etat avec les normes IPSAS. Le cas du Maroc

Ghoufrane Ayachi

Mohammed 1er – Oujda University, FSJES Oujda, Morocco.

Email : ghoufrane.ayachi@gmail.com

Résumé :

Le système comptable de l'Etat doit se doter d'une comptabilité d'engagement afin d'élaborer des états financiers qui permettent d'enregistrer l'évolution de la valeur patrimoniale, expliquer et refléter la manière par laquelle le budget de l'Etat est géré à la fois en recettes et en dépenses et refléter ainsi la situation financière exacte de l'Etat à un moment donné. Une fois le système comptable de l'Etat reflète la situation financière exacte cela peut servir comme source d'informations financières fiables et transparentes adressées, publiées et accessibles à toute personne intéressée (citoyen, Homme politique, institution financière internationale...).

Cet article propose d'examiner l'impact de l'adoption des normes IPSAS sur les finances publiques marocaines.

Abstract:

The State's accounting system must have an accrual accounting system in order to prepare financial statements that record changes in the heritage value, explain and reflect the way in which the state budget is managed both in revenue and expenditure and thus reflect the exact financial situation of the state at a given time. Once the accounting system of the State reflects the exact financial situation it can serve as a source of reliable and transparent financial information addressed, published and accessible to any interested person (citizen, politician, international financial institution ...). This article proposes to examine the impact of the adoption of IPSAS on Moroccan public finances.

Mots-clés : Comptabilité d'exercice, Finances publiques, Comptabilité de l'Etat, Secteur public, normes IPSAS.

1. Introduction

Auparavant, la comptabilité de l'Etat souffrait d'un ensemble d'insuffisances ce qui l'empêchait de refléter une image fidèle de la gestion du patrimoine de l'Etat, c'est ce qu'on appelle la comptabilité de caisse.

La comptabilité de caisse ne prend en compte que les recettes et les dépenses c'est-à-dire les entrées et les sorties de liquidités. L'ancien système comptable (la comptabilité de caisse) ne traite pas la comptabilité d'engagement et ne permet pas de suivre l'évolution de la valeur patrimoniale¹.

Le système comptable de l'Etat doit se doter d'une comptabilité d'engagement afin d'élaborer des états financiers qui permettent d'enregistrer l'évolution de la valeur patrimoniale, expliquer et refléter la manière par laquelle le budget de l'Etat est géré à la fois en recettes et en dépenses et refléter ainsi la situation financière exacte de l'Etat à un moment donné. Une fois le système comptable de l'Etat reflète la situation financière exacte cela peut servir comme source d'informations financières fiables et transparentes adressées, publiées et accessibles à toute personne intéressée (citoyen, Homme politique, institution financière internationale...).

De ce qui précède, il s'avère essentiel d'entamer une réforme au niveau de la comptabilité. Cette réforme ne se limite pas à un simple changement du référentiel comptable mais elle procède d'une logique de reformulation, correction, modification et même de reconstitution de la comptabilité de l'Etat conforme et adapté aux standards internationaux notamment aux IPSAS² (normes comptables internationales du secteur public).

Les IPSAS sont inspirés déjà des pratiques des entreprises, plus connues sous l'appellation normes IFRS, toute en respectant les spécificités des finances publiques marocaines. Le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'exercice, fondée sur les droits constatés, qui englobe tous les engagements de l'Etat et comporte une optique patrimoniale par la prise en compte des éléments d'actif (immobilisations corporelles, incorporelles, financières et stocks) et de passif (dette, risques potentiels et engagements hors bilan).

Cela confère une vision fidèle et plus exhaustive de la situation financière et patrimoniale de l'Etat dont l'objectif principal est de constituer un levier incontournable pour établir une culture d'évaluation des politiques publiques.

¹ AL KHAZINA, Revue de la Trésorerie Générale du Royaume : Spécial réforme comptable de l'Etat - N° 8 Août 2011.

² IPSAS : International Public Sector Accounting Standards

La réforme en question se fixe un double objectif : d'un côté, elle vise la transparence des finances publiques, de l'autre, elle cherche l'amélioration de sa capacité à mieux piloter l'action publique et l'appréciation des marges des manœuvres dans la prise de décision.

Les effets de la simplification des circuits comptables et la facilité de ces procédures participe fortement à l'amélioration du traitement des opérations comptables dans des conditions de sécurité, fiabilité, traçabilité et même de garantie de l'établissement d'états de synthèse transparents et fiables.

Toutefois, il faut souligner que la comptabilité d'engagement n'est pas la panacée ou la solution de tous les problèmes pour améliorer la performance mais surtout un bon moyen pour avoir de meilleures informations sur le coût de revient des services fournis. Ces informations sont indispensables en tant que composante du processus de prise de décision.

La pertinence et l'utilité de la norme comptable internationale dans le contexte de l'administration publique marocaine ainsi que l'expérience marocaine en matière de la réforme de la comptabilité de l'Etat lors de son adoption des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) sont des objectifs généraux de la recherche.

A partir de tous cela, notre problématique peut s'énoncer comme suit : **quels sont les objectifs recherchés à travers l'adoption des normes IPSAS et quels sont les avantages qui peuvent en découler ?**

Il va de soi qu'une telle question soulève le problème de la pertinence de la mise en œuvre d'une telle réforme par les autorités publiques marocaine.

Cette approche théorique se trouve corroborée par un exercice empirique préparé par le ministère de l'économie et des finances visant la standardisation et l'harmonisation de la comptabilité marocaine avec celle des normes IPSAS. Ce qui permet au Maroc de faire partie des membres de l'IPSASB, et par conséquent lui permet de comparer ses états financiers à ceux des autres membres et de bénéficier d'une meilleure visibilité financière et d'une plus grande maîtrise du processus de préparation, d'exécution et de contrôle du budget de l'Etat, le tout se traduisant par une amélioration substantielle de l'information financière au bénéfice notamment du gouvernement, du parlement, du juge des comptes et surtout des citoyens.

Le reste du document est organisé comme suit : La section 2 traite le cadre général de la comptabilité de l'Etat (contexte, principes, importance et objectifs du système comptable). La section 3 traite les limites du système comptable et le besoin d'un nouveau référentiel plus précisément le choix des normes IPSAS. La section 4 s'intéresse à la description du contenu

principal des Normes IPSAS (Objectifs, fondements et contenus des normes IPSAS). La section 5 vise l'analyse du passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'exercice.

2. Cadre général de la comptabilité de l'Etat

2.1. Contexte et principes fondamentaux, de la comptabilité de l'Etat

a) Définition de la comptabilité de l'Etat³

La comptabilité de l'Etat appartient comme discipline juridique au droit public, et comme discipline technique à la gestion financière. Elle occupe cependant une place à part dans l'un et dans l'autre. D'un côté juridique la comptabilité publique est considérée comme un ensemble de règles juridiques qui régissent les opérations financières des organismes publics, dans l'optique technique, elle est perçue comme un ensemble de règles comptables d'enregistrement et de classement des opérations financières précitées.

Ce sont des approches retenues par le décret royal n°330-66 du 21 Avril 1967 portant règlement général de la comptabilité publique et qui constitue, le texte de base régissant la comptabilité publique au Maroc.

De ce que procéda La comptabilité se définit comme un ensemble d'instruments et de procédures qui permettent de saisir, d'enregistrer et de traiter des informations chiffrées relatives à l'activité et au patrimoine d'une unité économique quelconque : entreprise, famille, association, administration.

Toutefois La comptabilité de l'Etat est définie comme étant l'ensemble des règles qui régissent les opérations financières de l'Etat, des collectivités locales, de leurs établissements et de leurs groupements et qui déterminent les obligations et les responsabilités incombant aux agents qui en sont chargés. Sachant que Toute entreprise par la loi, se doit de tenir une comptabilité.

b) Les règles juridiques et réglementaires

Elles sont régies principalement par le décret royal n° 330-66 du 10 moharrem 1387 (21 avril 1967) portant règlement général de comptabilité publique (article 57 et 58):

³ AL KHAZINA, Revue de la Trésorerie Générale du Royaume : Spécial réforme comptable de l'Etat - N° 8 Août 2011.

Article 57⁴: La comptabilité en deniers décrit les opérations retracées en comptes spéciaux, budgétaires ; de trésorerie ; Les opérations faites en comptes d'exécution. Elle est organisée en vue de permettre :

- La connaissance et le contrôle des opérations énumérées à l'alinéa précédent ;
- La détermination des résultats annuels d'exécution ;
- Le calcul des prix de revient, du coût et du rendement des services le cas échéant.

Article 58⁵ : La comptabilité des matières, valeurs et titres a pour objet la description des mouvements affectant les stocks de marchandises, fournitures, déchets, produits semi-ouvrés, produits finis, emballages commerciaux, les matériels et objets mobiliers les titres nominatifs, au porteur ou à ordre et les valeurs diverses appartenant ou confiés aux organismes publics les formules, titres, tickets, timbres et vignettes destinés à l'émission et à la vente.

La loi organique qui fixe les principes budgétaires (unité, annualité, universalité.) et définit les ressources et les emplois du budget de l'Etat ainsi que les modalités de préparation, d'adoption et d'exécution des lois de finances.

La loi organique n° 7-98 relative à la loi de Finance fixe les grandes lignes du droit budgétaire. Bien qu'elle ne traite pas directement de la comptabilité de l'État, cette loi contient certaines dispositions qui constituent les fondements de la comptabilité de l'Etat. En effet, on peut lire dans l'article 8.

« Les recettes sont prises en compte au titre de l'année budgétaire au cours de laquelle elles sont encaissées par un comptable public : principe de comptabilisation des encaissements ».

Les dépenses sont prises en compte au titre de l'année budgétaire au cours de laquelle les ordonnances ou mandats sont visés par les comptables assignataires ; elles doivent être payées sur les crédits de ladite année, quelle que soit la date de la créance.

La comptabilité de l'État doit décrire les opérations d'exécution de la LF dans la forme et avec le contenu prévu par cette loi (Les notices de fonctionnement des comptes, Les instructions et notes de service, les arrêtés et des décisions ministériels). Outre la nomenclature

4 Décret royal n° 330-66 du 21/04/1967 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique. (B.O. n° 2843 du 26/04/1967, p. 452)

5 L'article 58 du décret royal n° 330-66 du 21-04-1967 est abrogé et remplacé par le décret n° 2-09-608 du 27-01-2010. B.O. n° 5814 du 18-02-2010. Date d'effet : à compter de la date d'entrée en vigueur de l'arrêté du ministre chargé des finances mentionnées à l'article 103 du décret royal susvisé n° 330-66

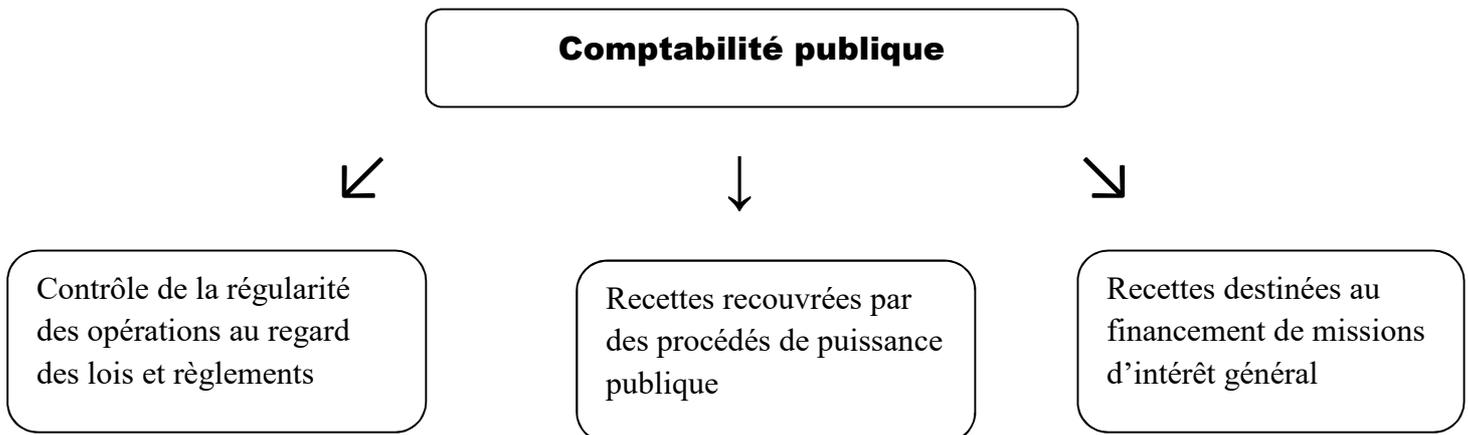
et le fonctionnement des comptes, elles définissent les modes et supports d'enregistrement des opérations.

Cependant les règles qui régissent cette comptabilité sont décrites dans le code général de normalisation comptable (CGNC) adopté par la loi 9-88 du 25/02/1992 et sont citées comme suit :

- * Les actes juridiques qui régissent la comptabilité publique sont des actes unilatéraux émanant d'autorités de droit publics;

- * Les règles de la comptabilité publique s'appliquent aux opérations financières des personnes morales qui sont toutes des organismes publics régis par le droit public (Etat, collectivités locales et établissements publics);

- * Les règles de la CP sont des règles internes qui ne s'imposent qu'aux agents publics et n'ont d'effets à l'égard des administrés que d'une façon indirecte.



1-Présentation des règles de la comptabilité de l'Etat

La comptabilité publique est l'instrument privilégié de l'unité financière et comptable comme Unité de la réglementation, Unité de trésorerie, Unité de trésorerie, Unité de présentation comptable.

c) Organisation de la comptabilité de l'Etat

La comptabilité de l'Etat est organisée autour d'une comptabilité générale et d'une comptabilité budgétaire. Toutefois La comptabilité budgétaire comprend, pour sa part, une comptabilité administrative, tenue par les ordonnateurs et sous-ordonnateurs de l'Etat, et une comptabilité trésor tenue par les comptables publics de l'Etat. et d'une comptabilité trésor qui comprend une comptabilité deniers, Une comptabilité matières, valeurs et titres.

La comptabilité générale, tenue par les comptables publics qui permet de suivre aussi bien les opérations budgétaires que les opérations de trésorerie. Elle est organisée de manière

à permettre de dégager les résultats d'exécution de la loi de finances ainsi que des opérations de trésorerie qui en découlent.

La comptabilité générale est tenue de manière déconcentrée par le réseau des comptables de l'Etat et comprend la comptabilité des comptables de base ; la comptabilité des comptables pré-centralisateurs au niveau préfectoral et provincial; Ces comptabilités sont centralisées au niveau national par un opérateur national ; La tenue des comptabilités par le réseau des comptables est portée par des applications informatiques développées en interne d'une manière progressive.

La comptabilité de l'Etat est tenue par le réseau des comptables publics, composé :

- Du Trésorier principal, comptable centralisateur national,
- Des trésoriers ministériels ou interministériels,
- Des comptables spéciaux du Parlement et de la Cour des Comptes,
- Des trésoriers préfectoraux et provinciaux,
- Des percepteurs,
- Des receveurs de l'Administration Fiscale,
- Des receveurs comptables des douanes et impôts indirects.

La comptabilité administrative, comptabilité à partie simple, est organisée de manière à permettre aux ordonnateurs de suivre l'exécution des autorisations budgétaires, à savoir :

La consommation des crédits aux stades de l'engagement et de l'ordonnancement des dépenses, ainsi que le suivi des effectifs budgétaires d'une part, et l'émission des ordres d'autre part. Cette dernière est tenue par l'ordonnateur pour les opérations de son département.

Les opérations comptabilisées par les sous-ordonnateurs sont reprises dans les écritures de l'ordonnateur dont ils dépendent. Les ordonnateurs tiennent une comptabilité pour suivre l'exécution donnée au budget général de l'Etat ; à chacun des budgets des services de l'Etat gérés de manière autonomes et à chacune des catégories de comptes spéciaux.

A l'expiration de la gestion, les ordonnateurs établissent leur compte administratif qui fait ressortir les éléments suivant :

- les prévisions de recettes,

- les crédits définitifs découlant de la loi de finances de l'année, des lois de finances rectificatives, des prélèvements opérés sur les dépenses imprévues et des virements de crédit,
- les engagements de dépenses,
- les dépenses visées par les comptables,
- les recettes ordonnancées au cours de la période budgétaire considérée.

Ces résultats sont présentés en deux tableaux, l'un concernant les recettes, l'autre les dépenses :

Pour les recettes on classe, les prévisions définitives, les droits nets constatés et leur différence ; et Pour les dépenses, on trouve les crédits résultant des lois de finances, les dépenses liquidées, les ordonnancements visés par le comptable, les créances restant à ordonnancer, les dépassements de crédit ou les crédits sans emploi ;avant dernier on a les acquisitions, aliénations de propriété et concessions de jouissance du domaine privé de l'Etat effectuées pendant l'année considérée ;

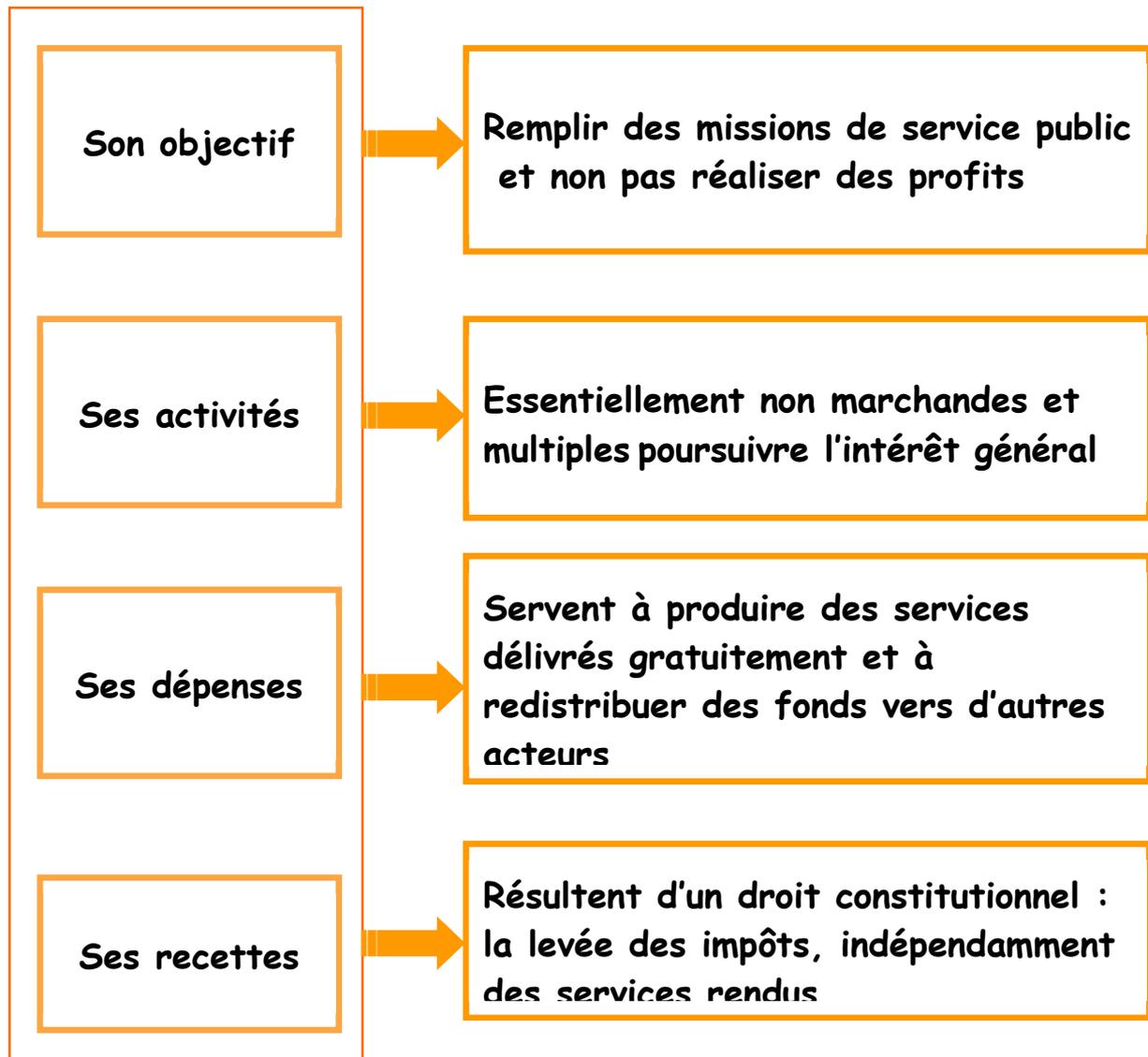
Enfin, tous les renseignements de nature à éclairer l'examen des faits relatifs à la gestion administrative et financière de l'exercice budgétaire ou à en compléter la justification.

d) Les spécificités de la comptabilité de l'Etat ⁶

La comptabilité est le reflet financier des processus et de la situation économique. Elle doit être conforme et adaptée aux spécificités suivantes :

⁶ Khouatra D. (2007), «La diffusion des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) : le cas de Madagascar», Université Jean Moulin, Lyon 3.

Tableau n°1: Les spécificités de la comptabilité de l'Etat



La comptabilité de l'État doit être adaptée à ses spécificités

Source : Recueil des normes comptables de l'Etat, Trésorerie Générale du Royaume, Edition 2011.

2.2 : objectifs et importance du système comptable.

a) Importance du système comptable⁷ :

L'un des aspects les plus importants dans la croissance économique est la transparence du système comptable de l'Etat. Car il présente **est** la première source de données pour la mesure et analyse de l'activité économique.

Afin de moderniser le système comptable de l'Etat il s'avère essentiel de concentrer l'effort sur l'amélioration de la qualité de l'information comptable et financière cela permet a une évolution et une amélioration de la gestion du processus décisionnel dans l'ensemble des institutions gouvernementales ce qu'on appelle « réforme de la comptabilité publique ou des finances publiques ».

La comptabilité publique vise principalement à vérifier la régularité des opérations financières, elle a longtemps été et devenue encore largement une comptabilité en deniers (comptabilité de caisse). L'évolution récente de la comptabilité publique a permis cependant de la rapprocher avec la comptabilité privée. La comptabilité publique n'a plus pour seule préoccupation de vérifier la régularité des opérations financières mais également un instrument de gestion.

L'Etat a une place importante dans l'élaboration des règles comptables, la mise en place d'une comptabilité générale a permis au gouvernement d'une part de contrôler et réguler l'information financière, toutefois l'introduction d'un plan comptable de l'Etat va dans le sens de l'information financière, de l'analyse de la gestion et de l'intégration des comptes de l'Etat dans la comptabilité nationale

Sans fiabilité et pertinence des informations comptables il sera impossible de faire des comparaisons dans le temps, ou avec d'autres collectivités. L'exigence de transparence répond en fin de compte à la volonté d'inspirer confiance à toutes les personnes et institutions auxquelles s'adressent les déclarations de la comptabilité.

- Le cadre comptable occulte des aspects patrimoniaux et le principe des droits constatés
- La nomenclature de l'Etat basées sur une numérotation linéaire commence a atteindre ses limites

⁷ JACUES COLIBERT et JEAN-FRANCOIS DES ROBERT, Les normes IPSAS et le secteur public: Normes comptables applicables aux; Etats et municipalités, Etablissements publics, Organisations internationales ; Collection MANAGEMENT PUBLIC - Edition DUNOD 2008.

- La centralisation est difficile par l'organisation actuelle du système comptable
- L'intégration de la comptabilité de l'Etat dans la comptabilité nationale s'avère difficile
- Respecter le cadre juridique et institutionnel spécifique aux opérations de l'Etat
- Appliquer autant que possible la norme générale comptable
- Faciliter l'intégration de la comptabilité de l'Etat dans la comptabilité nationale

b) Objectifs de la comptabilité de l'Etat

L'objectif général, de la comptabilité de l'Etat est de privilégier l'image fidèle du patrimoine et la situation financière, Si l'ancienne comptabilité de caisse est maintenue pour l'enregistrement au jour le jour des recettes et des dépenses (« *approche budgétaire* » traditionnelle), c'est bien la comptabilité générale, comptabilité d'exercice en droits constatés, qui devient le pivot du nouveau système. Elle est tenue de manière intégrée avec la comptabilité budgétaire. Là réside la grande innovation du point de vue comptable.

La mise en place d'une comptabilité générale a permis au gouvernement d'une part de contrôler et réguler l'information financière, afin d'être utile il fallait respecter quelques principes.

- **Intelligibilité**

L'information est intelligible lorsque l'on peut s'attendre raisonnablement à voir les utilisateurs en comprendre la signification. A cette fin, les utilisateurs sont supposés disposer d'une connaissance raisonnable des activités de l'entité et de l'environnement dans lequel elle opère, mais aussi consentir à étudier l'information. Il n'y a pas lieu d'exclure des états financiers des informations relatives à des questions complexes au seul motif qu'elles pourraient être trop difficiles à comprendre pour certains utilisateurs.

- **Pertinence**

L'information est pertinente pour les utilisateurs si elle peut les aider à évaluer les événements passés, présents ou futurs ou encore à confirmer ou corriger des évaluations passées. Pour être pertinente, l'information doit également être présentée en temps opportun.

Toutefois La pertinence de l'information dépend de sa nature et son importance relative.

L'information est significative si son omission ou son inexactitude peut avoir une incidence sur les décisions ou les évaluations des utilisateurs reposant sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la nature ou de la portée de l'élément ou de l'erreur, jugée dans les circonstances particulières de son omission ou de son inexactitude. En conséquence, l'importance relative fournit un seuil ou un point critique plus qu'une caractéristique qualitative principale que l'information doit posséder pour être utile.

- **Fiabilité**

Une information fiable est une information exempte d'erreur et de biais significatifs et à laquelle les utilisateurs peuvent faire confiance pour présenter une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

- ***Image fidèle :***

Si l'information doit représenter fidèlement des opérations et autres événements, il est nécessaire qu'elle soit présentée en accord avec la substance des opérations et autres événements, et non pas uniquement selon leur forme juridique.

- ***Neutralité***

L'information est neutre si elle est exempte de parti pris. Les états financiers ne sont pas neutres si l'information qu'ils contiennent a été sélectionnée ou présentée d'une manière destinée à influencer les prises de décisions ou le jugement afin d'obtenir un résultat ou une issue prédéterminé.

- ***Prudence***

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués.

Cependant l'exercice de la prudence ne permet pas, par exemple, la création de réserves dissimulées ou de provisions excessives, la sous-évaluation délibérée des actifs ou des produits, ou la surévaluation délibérée des passifs ou des charges, parce que les états financiers ne seraient pas neutres, et, en conséquence, ne posséderaient pas la qualité de fiabilité.

- ***Exhaustivité :***

L'information contenue dans les états financiers doit être exhaustive, autant que le permettent le souci de l'importance relative et celui du coût.

- ***Comparabilité :***

L'information contenue dans les états financiers est comparable lorsque les utilisateurs sont en mesure d'identifier les similitudes et les différences entre cette information et l'information contenue dans d'autres documents. La comparabilité s'applique à :

- la comparaison d'états financiers d'entités différentes,
- la comparaison des états financiers de la même entité dans le temps.

Une des implications importantes de la comparabilité est que les utilisateurs soient informés des méthodes comptables utilisées pour la préparation des états financiers et de tout changement apporté à ces méthodes ainsi que des effets de ces changements.

Parce que les utilisateurs souhaitent comparer la performance d'une entité au cours du temps, il est important que les états financiers donnent l'information correspondante des exercices précédents.

3. Limites du système comptable et besoin d'un nouveau référentiel

3.1 Limites du système comptable

a) le système comptable traditionnel du secteur public ⁸

La comptabilité de caisse est considérée comme un système d'information financière et comptable traditionnel dans le secteur public depuis de nombreuses années. Même si elle ne répond pas aux exigences de transparence car elle souffre d'un ensemble d'insuffisances cela ne permet pas de donner une image fidèle de la gestion du patrimoine de l'Etat c'est essentiellement une comptabilité de caisse qui prend en compte que les recettes et les dépenses ainsi elle ne permet pas de suivre l'évolution de la valeur patrimoniale pour bien gérer le budget de l'Etat.

Traditionnellement la comptabilité publique est d'abord une comptabilité de dépenses et de recettes calquées sur le principe budgétaire dans laquelle seuls sont enregistrés les encaissements et les décaissements, conformément au principe de l'annualité budgétaire. Toutefois le principe traditionnel de la comptabilité de l'Etat appliqué est l'enregistrer sous forme de colonnes (recettes, dépenses), donc elle néglige la dette.

Cependant la comptabilité de l'Etat doit cesser d'être seulement une comptabilité de caisse une comptabilité de trésorerie, la méthode dite de la trésorerie modifiée permet de tenir compte dans certains cas des recettes imminentes c'est-à-dire survenant dans les jours ou les semaines qui suivent la fin de l'année et aussi de tenir compte de certains engagements tels que les dettes fournisseurs mais cela reste encore insuffisant.

Ce système comptable est insuffisant par rapport aux exigences de la qualité comptable car il ignore l'enregistrement et la prise en compte de l'obligation de l'Etat de tenir compte tous ses engagements, ses dettes futures et éventuelles comme par exemple les retraites des fonctionnaires bien qu'elles ne doivent être payées qu'ultérieurement.

b) Le mal traitement du passif

Traditionnellement l'Etat ne prenait pas en compte la bonne comptabilisation du passif dans lequel doit enregistrer toutes ses dettes fournisseurs et ses emprunts et dettes. Notamment il

⁸ Recueil des normes comptables de l'Etat, Trésorerie Générale du Royaume, Edition 2011.

fallait enregistrer les achats, les frais, les charges de personnels dès le moment où ils sont engagés.

Néanmoins la comptabilité publique « quasiment préhistorique » en partie simple ne tient compte ni des dettes ni de créances elle raisonne uniquement en trésorerie en cash. Elle enregistre les revenus des emprunts comme des recettes ce qui est la cause réelle de l'endettement excessif des Etats et entités publiques, elle ne tient pas en compte du patrimoine pour elle, les immobilisations n'existent pas et sont traitées comme des dépenses en capital, elles ne font pas l'objet d'amortissement car elles sont réputées consommées dans l'exercice même, ce qui autorise tous les excès, toutes les fraudes. Donc il sera nécessaire de prendre en compte les créances, les dettes les actifs les charges et les produits correspondants cela ne permet pas uniquement de présenter la situation financière de l'entité publique mais aussi de mesurer la performance c'est-à-dire juger la pérennité.

c) Handicaps du cadre comptable ⁹

Le principal handicap du cadre comptable actuel c'est qu'il s'enserme dans une logique de comptabilité budgétaire se limitant à l'enregistrement des opérations budgétaires et de trésorerie dans la seule optique: « encaissements-décaissements ».

Cette optique réductrice ne favorise pas la production d'informations financières ciblées, à même de permettre l'appréciation des résultats la mesure des performances ; la pertinence de la décision.

D'où la nécessité ressentie de moderniser le cadre comptable existant et d'élaborer et mettre en place un plan comptable général de l'Etat, s'inspirant du code général de normalisation comptable (CGNC) adopté par le Maroc au début de la décennie 90.

Cependant La comptabilité publique souffrait d'un ensemble des insuffisances qui ne reflète pas l'image fidèle du patrimoine de l'Etat, un nouveau modèle comptable marque indéniablement une rupture dans la présentation des comptes, rupture qui limite les possibilités de comparaison avec les chiffres établis selon l'ancien système.

Des changements importants apparaissent notamment dans le bilan, dans le compte de résultats ainsi que – tout particulièrement – dans l'aperçu des crédits et les comptes des unités administratives, qui sont restructurés et présentent de nouveaux faits. Seuls les résultats du compte de financement peuvent généralement être comparés sans réserve à ceux des années précédentes.

⁹ Recueil des normes comptables de l'Etat, Trésorerie Générale du Royaume, Edition 2011

En vue de l'établissement du premier budget selon le nouveau modèle, il est indispensable de déterminer les opérations et les faits financiers des années précédentes selon les règles du nouveau modèle. Pour la correction du bilan, cela signifie qu'un retraitement ou « restartèrent » est réalisé au moment du changement de système: les postes du bilan sont réévalués selon les nouveaux principes applicables. Ensuite, pour pouvoir comparer l'aperçu des crédits, à savoir le budget et le compte des unités administratives, avec celui des années précédentes, il convient de regrouper les anciens postes de crédits selon les nouvelles règles de classification et de les attribuer à de nouvelles catégories.

La procédure et le résultat du retraitement du bilan ainsi que le regroupement de l'aperçu des crédits feront par la suite l'objet d'une brève explication. Par ailleurs, trois étapes simples permettent de comprendre le passage de l'ancien compte financier au nouveau compte de résultats.

3.2 choix des normes IPSAS

a) Changements de méthodes comptables

Les utilisateurs doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entité sur une certaine période afin d'identifier les tendances de sa situation financière, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie.

. Le passage d'un référentiel comptable à un autre constitue un changement de méthode comptable, Un changement dans le traitement comptable, la comptabilisation ou l'évaluation d'une opération ou d'un événement dans le cadre d'un référentiel comptable est considéré comme un changement de méthode comptable.

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. Donc le changement de méthode comptable ne doit être effectué que s'il est imposé par une disposition législative (notamment une réglementation ayant force obligatoire) ou par un organisme de normalisation comptable, ou encore si ce changement conduit à une information plus pertinente ou plus fiable sur la situation financière, la performance financière ou les flux de trésorerie de l'entité.

b) Utilisation d'un référentiel précis

Le cadre conceptuel qui est l'ensemble des définitions des méthodes, des conventions et des principes comptables applicables dans la présentation des Etats financiers constitue un référentiel plus complet que celui utilisée jusqu'ici, à titre indicatif les normes IFRS comptent près 1500 pages de textes (commentaires compris) dont une cinquantaine sont utilisées par le cadre conceptuel. par comparaison, la quatrième directive compte moins de vingt pages, et le

PCG moins de cent. Les IPAS qui comportent 900 pages reprennent approximativement le même référentiel que les IFRS qui a été adapté au secteur public. Bien entendu ce n'est pas seulement une question de quantité, mais plutôt un apport dans la précision obtenue.

c) Normes internationales et référentiels nationaux

Le référentiel international IPSAS doit permettre la mise au point de standards publics nationaux globalement proches d'un pays à l'autre. Les normes seront l'objet de quelques variantes nationales pour tenir compte des contraintes juridiques, fiscales et économiques de chaque région, de chaque sous régions, de chaque pays et de chaque type d'activité.

Mais du fait de l'unité et de la grande précision de ces normes internationales, les dérives sont moins importantes. On reprochait aux normes antérieures, non seulement qu'elles variaient selon les pays et les régions, mais aussi qu'elles n'étaient pas assez précises. La plupart des cas les Etats préfèrent rentrer les normes dans le cadre de la loi mais c'est pas forcément la meilleure solution, il est préférable au comptabilité publique de conserver aux lois une certaine brièveté et développer les standards nationaux pour les compléter.

d) La révolution du reporting

Ce référentiel a pour but de permettre un transfert de savoir-faire en Financial Reporting qui sera presque identique dans les normes comptables du secteur public et dans celle du privé donc la révolution fondamentale des normes n'est pas aussi forte dans les entreprises qui depuis plusieurs siècles produisent des bilans et des comptes de résultat. C'est au niveau de l'Etat que se produit la révolution. Car l'Etat n'avait pas l'habitude d'enregistrer des débits et des crédits et surtout ne tenait pas une comptabilité de patrimoine et d'engagement.

La puissance publique avait des recettes prélevées sur les sujets ou sur les citoyens, qui pouvaient provenir aussi bien de l'impôt que de l'emprunt. Il fallait faire différence entre les recettes d'impôt (produits régaliens) ; recettes commerciales (produits non contrepartie) et recettes d'emprunts (passif du bilan) de même il fallait faire la distinction en terme de patrimoine, les dépenses courantes (charges), dépenses en capital (immobilisation). toutefois les Etats, les entités publiques, les collectivités locales, vont être obligées dans le monde entier d'établir un bilan et un compte de performance (compte de résultat) comme le font les entreprises

e) L'approche des normes internationales IPSAS/IFRS

Il n'est pas évident pour un débitant de distinguer le caractère particulier des standards par rapport aux normes et aux règles :

La notion de standard se situe au niveau de l'objectif d'avoir des Etats financiers plus clairs, notamment la norme serait un standard accepté par un groupe (un standard est un objectif, une norme est un standard appliqué au sein d'un groupe), les standards IPSA/IFRS sont devenus des normes parce qu'ils ont été acceptés par la communauté internationale des Etats.

Les IPSAS et les IFRS¹⁰ sont devenus des règles car ils ont été mis directement ou indirectement en vigueur par la loi ce dernier introduit une obligation légale.

4. Fondements et contenus des normes IPSAS

4.1 Le contenu des normes IPSAS applicables au secteur public¹¹

Les normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) sont des normes d'informations financière et de comptabilité applicables aux pouvoirs publics c'est-à-dire aux entités gouvernementales et locales, mais aussi aux établissements publics et aux organisations publiques internationales. Elles font aujourd'hui largement autorité dans un grand nombre de pays et auprès des organisations internationales. Ces normes ont pour objet :

- La présentation de la forme et du contenu des états financiers du secteur public ;
- Les obligations d'informations des entités publiques ;
- Le traitement comptable de différentes transactions et de certains éléments d'actif et de passif ;

Elles s'appliquent aux états financiers à vocation générale (destinés aux utilisateurs qui n'ont pas la possibilité de demander des informations financières répondant à leur besoins spécifiques). Toutefois les normes IPSAS sont des normes qui représentent la meilleure pratique internationale dans l'information financière des entités du secteur public. Dans beaucoup de pays, l'application des prescriptions des normes IPSAS amélioreront la capacité à rendre compte et la transparence de l'information financière préparée par les gouvernements et leurs agences. Dont L'information financière de haute qualité et la gestion financière par les organisations internationales et les gouvernements à l'échelle mondiale est vitale pour la croissance économique et la stabilité à la fois pour les pays développés et les pays en

¹⁰ IFRS :International Financial Reporting Standards

¹¹ JACUES COLIBERT et JEAN-FRANCOIS DES ROBERT, Les normes IPSAS et le secteur public: Normes comptables applicables aux; Etats et municipalités, Etablissements publics, Organisations internationales ; Collection MANAGEMENT PUBLIC – Edition DUNOD 2008.

développement – ce point étant particulièrement important aujourd’hui en raison de la crise économique mondiale.

La refonte de la comptabilité de publique en un nouveau modèle comptable marque une rupture dans la présentation des comptes, rupture qui limite les possibilités de comparaison avec les chiffres établis selon l’ancien système.

Des changements importants apparaissent notamment dans le bilan, dans le compte de résultats ainsi que – tout particulièrement – dans l’aperçu des crédits et les comptes des unités administratives, qui sont restructurés et présentent de nouveaux faits.

En vue de l’établissement du premier budget selon le nouveau modèle, il est indispensable de déterminer les opérations et les faits financiers des années précédentes selon les règles du nouveau modèle. Pour la correction du bilan, cela signifie qu’un retraitement ou « restartèrent » est réalisé au moment du changement de système: les postes du bilan sont réévalués selon les nouveaux principes applicables. Ensuite, pour pouvoir comparer l’aperçu des crédits, à savoir le budget et le compte des unités administratives, avec celui des années précédentes, il convient de regrouper les anciens postes de crédits selon les nouvelles règles de classification et de les attribuer à de nouvelles catégories.

La procédure et le résultat du retraitement du bilan ainsi que le regroupement de l’aperçu des crédits feront par la suite l’objet d’une brève explication. Par ailleurs, l’Etat a suivi un projet qui lui permet de comprendre le passage de l’ancien système de comptabilité de caisse au système de comptabilité d’exercice. Le projet de réforme caractérisé par cinq composantes.

a) **Les composantes de la réforme comptable**

La Réforme de la Comptabilité de l'Etat repose sur une comptabilité à deux dimensions permettant de fournir un large spectre d'information financière avec 2 types de comptabilité :

- ✓ Une comptabilité budgétaire qui traduit le respect de l'autorisation parlementaire,
- ✓ Une comptabilité générale qui fait prévaloir la constatation des droits et des obligations de l'Etat.

Les composantes de réforme sont au nombre de cinq, et sont cités comme suit :

- **Référentiel Comptable de l'Etat**

Un référentiel comptable dimensionné au tour de quatre principaux éléments dont le cadre conceptuel a pour vocation essentielle de dicter :

Les choix directeurs : permettant d’établir des Principes, notamment, le respect du cadre juridique et institutionnel spécifiques aux opérations de l’Etat. Et la convergence avec les normes comptables internationales applicables au secteur public.

Les objectifs fondamentaux : assignés à la comptabilité de l'Etat par l'introduction de l'optique patrimoniale dans la comptabilité de l'Etat, traçabilité des opérations de l'Etat,) notamment ; (de permanence des méthodes, de spécialisation des exercices, de prudence, de clarté,).

b) le chantier de la réforme comptable au Maroc¹²

Les changements profonds impliqués pour les finances de l'Etat sont considérés comme un véritable outil de modernisation des finances publiques notamment la modernisation de l'administration et la transparence de la vie publique.

Plusieurs concourent à asseoir les bases d'une transparence financière pour les opérations de l'Etat permettent de :

Retracer de manière fidèle et exhaustive l'intégralité des opérations de l'Etat, malgré leur complexité et l'importance de leur volume, produire une information comptable et financière, fiable, pertinente et rapide ainsi Faciliter le contrôle des finances de l'Etat, et introduire l'optique patrimoniale dans la comptabilité de l'Etat. et Rationaliser la gestion de trésorerie de l'Etat.

Le système comptable à trois dimensions permet de fournir un large spectre d'informations financières et comptables :

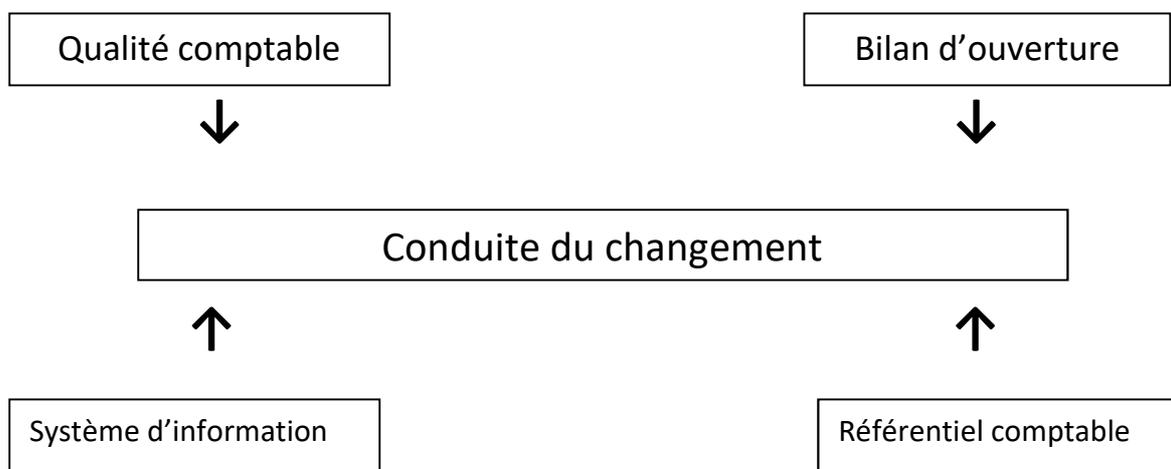
La comptabilité budgétaire se définit comme une traduction du respect de l'autorisation parlementaire, enrichie par les apports de la nouvelle approche budgétaire axés sur les résultats.

La comptabilité générale dépasse la simple logique d'encaissement et de décaissement pour privilégier une comptabilité d'exercice à forte valeur ajoutée pour la dimension patrimoniale.

Une comptabilité d'analyse des coûts : en perspective pour valoriser l'information issue de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale qui permet de mesurer la performance des actions des différentes administrations.

¹² AL KHAZINA, Revue de la Trésorerie Générale du Royaume : Spécial réforme comptable de l'Etat - N° 8 Août 2011.

c) La réforme de la comptabilité de l'Etat s'articule autour de cinq principales composantes ¹³



Présentation du projet de la réforme comptable

Chaque composante constitue un véritable projet avec une démarche de mise en œuvre qui : S'inscrit dans un processus d'amélioration continue et procède d'un véritable esprit partenarial (implication de l'ensemble des intervenants). Les composantes sont citées comme suit :

d) Bilan d'ouverture

Le bilan d'ouverture a pour ambition d'appréhender le patrimoine en introduisant les règles de la comptabilité générale dans la Gestion des finances publiques et dont les actions préparatoires ont connu plusieurs étapes : Le recensement et l'évaluation des immobilisations corporelles et incorporelles ; L'exploitation des données relatives aux immobilisations financières, L'exploitation de l'inventaire des stocks ; Le recensement des engagements de l'Etat (données et reçus) ; L'arrêté des comptes (comptable et extracomptable et reprise des soldes).donc les travaux de préparation du bilan d'ouverture de la comptabilité de l'Etat ont à eux seuls constitué un chantier de grande envergure dans lequel la Trésorerie Générale du Royaume et ses partenaires ont été confronté à la fois à un changement de référentiel et de système comptable, avec comme enjeux fondamental de reconstituer complètement la comptabilité de l'Etat en y intégrant les éléments d'actif et de passif qui n'avaient jusqu'alors, jamais été comptabilisés.

En application du nouveau référentiel comptable de l'Etat tel qu'il a été adopté par le Conseil national de la comptabilité, la préparation du bilan d'ouverture au 1er janvier 2011 a pris en

¹³ AL KHAZINA, Revue de la Trésorerie Générale du Royaume : Spécial réforme comptable de l'Etat - N° 8 Août 2011.

compte la nécessité de présenter une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'Etat arrêtée au 31 décembre 2010.

Cela nécessite une définition précise du périmètre des droits et des obligations constitutives de ce patrimoine, l'identification des éléments d'actif et de passif, leur recensement, leur valorisation en fonction des règles d'évaluation prévues par le référentiel comptable et les modalités de leur comptabilisation au bilan d'ouverture.

La déclinaison opérationnelle de cette démarche a impliqué des actions structurées, séquentielles et coordonnées avec les différents partenaires détenteurs de l'information, dans un esprit de partenariat et de gain mutuel pour l'ensemble des intervenants.

En outre, le bilan d'ouverture a été inscrit dans une trajectoire d'amélioration continue, d'enrichissement et de fiabilisation, en ce sens que les spécificités de l'Etat ainsi que les contraintes liées au recensement et à la valorisation de certaines composantes du patrimoine, notamment les immobilisations, exigent nécessairement que l'opération d'enrichissement et de fiabilisation du bilan d'ouverture soit inscrite dans la durée, sachant que les normes comptables internationales préconisent à ce titre, cinq ans pour la fiabilisation des données y afférentes.

Le bilan d'ouverture gagnera ainsi en fiabilisation et en complétude au fur et à mesure de l'avancement des travaux de la réforme comptable et du parachèvement des opérations de recensement et de valorisation de l'intégralité des composantes du patrimoine actif et passif de l'Etat.

La réforme de la comptabilité de l'Etat s'inscrit dans un mouvement général de réforme des comptabilités publiques, en épousant une tendance générale visant le rapprochement des systèmes comptables publics avec les concepts de la comptabilité du secteur privé et des standards internationaux, notamment l'International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

Elle constitue une réponse concrète qui va dans le sens des principes constitutionnels et de la vision développée dans le cadre de la déclaration générale du Gouvernement.

En effet, la réforme de la comptabilité de l'Etat se trouve au cœur des dispositions de l'article 154 §2 de la constitution qui dispose que les services publics « sont soumis aux normes de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité, et sont régis par les principes et valeurs démocratiques consacrés par la Constitution », dans la mesure où ces principes et ces normes constituent l'ossature du nouveau système comptable.

Dans le même sens, la Déclaration gouvernementale qui fait de la réforme des finances publiques l'un des axes majeurs du programme gouvernemental, place la réforme du système

comptable actuel comme l'un des principaux appuis de la réforme globale sur laquelle elle insiste de manière particulière.

Dans ce cadre, et en application du nouveau référentiel comptable de l'Etat tel qu'il a été adopté par le conseil national de la comptabilité, la préparation du bilan d'ouverture au 1er janvier 2011 a pris en compte la nécessité de présenter une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'Etat.

Il faut souligner également que l'élaboration du bilan d'ouverture est inscrite dans une trajectoire d'amélioration continue s'inscrivant dans la durée, sachant que les normes comptables internationales accordent un délai de cinq ans pour mener à terme les travaux de fiabilisation des données.

C'est dans ce cadre réglementaire et opérationnel et dans le respect du nouveau référentiel comptable national, que le bilan d'ouverture de l'Etat, arrêté au 31 décembre 2010 a été préparé.

Les éléments saillants du bilan d'ouverture de l'Etat au 31 décembre 2010 se présentent comme suit :

Un actif immobilisé constitué notamment :

Des immobilisations incorporelles (logiciels et applications) avec un montant de **753 millions de DH.**

Des immobilisations corporelles avec un montant de **693,5 milliards DH** dont les infrastructures hydrauliques avec environ **42 milliards DH** et les infrastructures routières de l'ordre de **150 milliards DH** ;

Des immobilisations financières avec un montant de **172,5 milliards DH;**

- ✓ Un actif circulant hors trésorerie constitué des stocks avec un montant de 1 Milliard DH et des créances fiscales et non fiscales qui s'élèvent à **66 milliards DH.**
- ✓ Une trésorerie-actif constituée des soldes débiteurs des comptes de disponibilités, soit l'équivalent d'un montant de **18,3 milliards DH.**
- ✓ Un passif constitué de la dette intérieure pour **292 milliards de DH** et de la dette extérieure pour **92,3 milliards DH** ainsi que des dettes non financières (dettes fournisseurs et provisions pour risques et charges).
- ✓ Une trésorerie-passif constituée essentiellement des dépôts au Trésor, soit un montant de **49,7 milliards DH.**
- ✓ Une situation nette qui correspond à la différence entre l'actif et le passif au 31/12/2010 soit **409,9 milliards DH.(voir tableau d'annexe).**

e) **Système d'information**¹⁴

C'est une composante essentielle dans l'opérationnalisation de la comptabilité de l'Etat. Sa mise en œuvre entamée depuis 25 mai 2009, se déroule sur quatre phases.

Le Système d'Information du Plan Comptable de l'Etat « SIPCE » s'inscrit dans l'optique de l'accompagnement de la mise en place de la Réforme Comptable dont l'entrée en vigueur est prévue en janvier 2010.

Le système comptable a pour objectifs de :

Bâti sur la solution progicielle de l'éditeur Oracle, le système centralisé de la comptabilité permettra, entre autres :

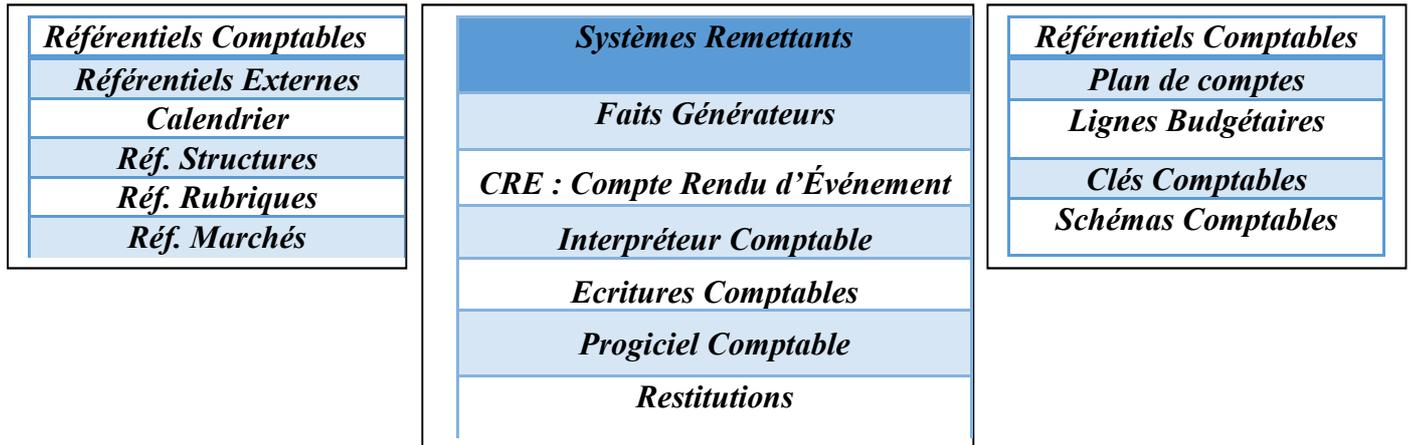
- de traiter les processus comptables de l'Etat du Maroc conformément à la nouvelle réforme comptable ;
- de fédérer toutes les fonctions comptables de l'Etat dans une seule application comptable commune à tous les gestionnaires ;
- de simplifier et de moderniser les circuits comptables de l'Etat en vue d'améliorer la qualité comptable;
- d'améliorer les délais de traitement des opérations comptables de l'Etat et de production des états de synthèse budgétaires ;
- de renforcer le contrôle, la sécurisation des opérations comptables et le suivi de leur traçabilité.

Le Périmètre fonctionnel :

La solution progicielle vise la couverture d'un périmètre fonctionnel cible élargi avec une mise en œuvre par paliers successifs stables englobant, entre autres,

- une comptabilité à trois dimensions (budgétaire, générale et analytique) ;
- un ensemble de flux comptables visant la centralisation comptable ;
- le pilotage et le reporting réglementaire et de gestion relatifs au système comptable de l'Etat ;
- la consolidation des comptes du secteur public ;
- une analyse financière des opérations de l'Etat.

¹⁴ AL MALIYA, Revue trimestrielle du Ministère de l'Economie et des Finances : Spécial réforme de la comptabilité de l'Etat, Avril 2011.



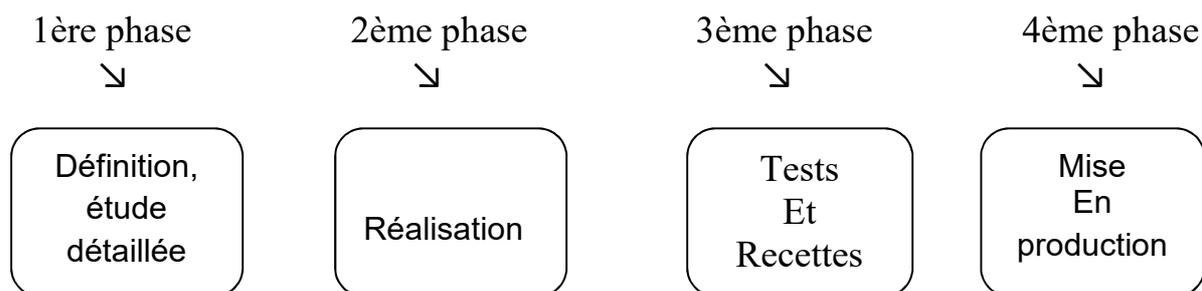
Présentation de l'architecture de la solution

L'architecture de la solution comprend les couches suivantes :

- Les systèmes remettants : applications métier gérant des événements ayant un impact comptable ;
- L'outil d'extraction des comptes-rendus d'événements (CRE) à partir des applications remettantes ;
- Le module de contrôle de la conformité des comptes- rendus d'événements ;
- L'interpréteur comptable : unique point d'entrée vers le progiciel, il assure la fonction de traduction des événements métiers en écritures comptables moyennant les règles et les modalités stockées dans l'interpréteur ;
- Le progiciel comptable : réceptacle qui centralise les écritures comptables relatives aux opérations parvenues des systèmes remettants ;
- Le module de reporting /restitution qui permet l'édition de situations comptables et d'états financiers.

Démarche de mise en place :

Pour la mise en place du système de la comptabilité, la TGR a adopté une démarche déclinée en quatre phases:



Apports du système :

- Une prise en charge automatisée des événements comptables et de gestion provenant des applicatifs métiers ;
- Un allègement des tâches par une plus grande automatisation des contrôles et de centralisation qui permet un recentrage des activités autour des clients (contribuables, ordonnateurs, fournisseurs de l'Etat, citoyens, collectivités locales...) ;
- Une fiabilisation des informations transmises ;
- Une disponibilité des informations plus rapide ;
- Une disponibilité des comptables pour apporter de la valeur ajoutée.

Utilisateurs du système

Le système d'information sera utilisé et exploité par les comptables publics relevant de la TGR (percepteurs, trésoriers, receveurs communaux, agents comptables à l'étranger, Centre National des Traitements, agents comptables spécialisés, les agences bancaires et l'Unité Centrale de Recouvrement « UCR »).

Par ailleurs, les comptables rattachés (receveurs des douanes, receveurs de l'administration fiscale, secrétaires greffiers) vont disposer des restitutions à partir du système d'information du plan comptable de l'Etat.

f) Contrôle interne et qualité comptable¹⁵

La qualité comptable est définie comme étant l'ensemble des principes, des normes et des contrôles qui encadrent l'enregistrement et le traitement des opérations comptables devant permettre la restitution de l'image fidèle de l'information financière et comptable. elle est censée d'apporter une réponse aux exigences décisionnelle de la gouvernance publique en permettant une meilleure information comptable des décideurs et partant, faciliter l'exercice de

¹⁵ AL KHAZINA, Revue de la Trésorerie Générale du Royaume : Spécial réforme comptable de l'Etat - N° 8 Août 2011.

la comparabilité et de l'évaluation. Ainsi et si la qualité comptable a été considérée depuis toujours comme un attribut permanent de tout système de comptabilité, elle devient, aujourd'hui, une exigence majeure dans le cadre de la comptabilité patrimoniale, dans la mesure où celle-ci est construite autour d'un dispositif réglementaire et technique qui s'appuie sur des principes fondamentaux comme le principe de prudence, le principe de clarté, le principe de régularité et de sincérité...etc. et sur des notions-maîtresses comme celles de qualité des comptes, d'image fidèle ou de certification.

La comptabilité en droits consacrés est exigeante en matière de qualité comptable, dans la mesure où elle revêt une certaine complexité du fait qu'elle implique la comptabilisation des actifs, des passifs, des provisions, des charges... etc., ce qui implique un contrôle rigoureux des données et des informations et une maîtrise des risques devant prévenir les erreurs significatives. Le benchmark international montre que l'enjeu majeur des réformes comptables s'inspirant des normes internationales, toutefois une finalité majeure dont le contrôle interne connaît 2 niveaux et un assainissement des comptes :

Le 1er niveau réalisé en 2008-2009 comprend le déploiement du dispositif du contrôle interne par une généralisation à l'ensemble du réseau selon une approche progressive et par une documentation des activités de contrôle pour les risques identifiés et non encore couverts

Le 2ème niveau prévu pour 2009- 2010 pour la définition et la mise en œuvre des « plans de test » nationaux et locaux (exploitation, des reportings, élaboration des orientations généralisations, confection des plans de test et leur mise en œuvre) ;

Un assainissement des comptes qui doit mettre en place le plan d'action de l'opération d'assainissement avec un agenda et un calendrier précis (activation des groupes de travail, nouvelles règles de consignation, traitement des stocks dormants,) demeure la qualité comptable puisque ces réformes s'inscrivent dans un contexte d'exigences croissantes en termes de qualité de l'information financière et comptable.

C'est pour cela d'ailleurs, qu'il est aisé de constater 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. L'auditeur externe est, en effet, amené dans le cadre de sa mission de certification à déterminer si le formalisme, imposé par les référentiels comptables et qui est le garant de la qualité comptable, a été appliqué sans altération majeure dans la tenue des comptes.

g) Conduite de changement

Une démarche globale qui accompagne la réforme de la comptabilité de l'Etat et qui se traduit par des actions de : Communication (informer sur la Réforme de la Comptabilité de l'Etat et ses

différentes composantes) ; Sensibilisation (susciter l'adhésion et la participation active) ; Formation (accompagner les intervenants dans les phases de « kick-off » et « go live ») ; Redéploiement des profils (mettre en place des nouvelles organisations et des nouveaux modes de fonctionnement). ce vaste programme de conduite du changement qui a été entrepris dans le but de favoriser l'adhésion de tous les responsables et acteurs concernés en procédant notamment, à une communication continue sur les objectifs et l'état d'avancement du projet, l'implication et la formation des utilisateurs clés dès le début du projet, la mise en œuvre de la documentation du projet (support de formation, manuel utilisateurs, ...), l'organisation du passage à la cible de façon graduelle à travers, un déploiement progressif de la solution basé sur la définition d'une stratégie de basculement adéquate ainsi que l'assistance soutenue au démarrage de la solution.

Finalement la Réforme de la Comptabilité de l'Etat permettra d'offrir des indicateurs pour les stratégies de maîtrise des finances publiques, à travers :

- Une meilleure connaissance du patrimoine de l'Etat (identification et valorisation des immobilisations, prise en compte des stocks, comptabilisation des risques potentiels, vision des charges futures...)
- Une plus grande efficacité des procédures par le renforcement du contrôle de la qualité comptable (contrôle interne, pistes d'audit...)
- Une reddition des comptes qui intègre les activités spécifiques de l'Etat selon une comptabilité en droits constatés ;
- Une préfiguration de la comptabilité d'analyse des coûts et d'une gestion prévisionnelle de la trésorerie de l'Etat.

La Réforme de la Comptabilité de l'Etat se traduira en définitive par :

- Une amélioration du contenu et de la lisibilité des opérations comptables au bénéfice des utilisateurs (Gouvernement, Parlement, Cour des comptes) ;
- Une meilleure lisibilité pour l'emploi des crédits budgétaires ouverts par l'autorisation parlementaire.

5. Le passage d'une comptabilité de caisse a une comptabilité d'exercice

5.1 Caractéristiques et objectifs de la comptabilité d'exercice

Est une méthode comptable qui enregistre les transactions et les autres faits comptables lorsqu'ils surviennent (et non lorsque des espèces ou des quasi-espèces sont encaissés ou

décaissées). Les transactions et faits comptables sont donc enregistrés dans les comptes et inscrits dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rapportent. Les éléments comptabilisés en comptabilité d'exercice sont les actifs, les passifs les capitaux propres /l'actif net, les charges et les produits.

L'IPSAS relative à la méthode de la comptabilité de caisse encourage une entité à publier volontairement des informations selon la méthode de la comptabilité d'exercice, même si ses états financiers de base sont préparés selon la méthode de la comptabilité de caisse. Une entité qui passe de la méthode de la comptabilité de caisse à la méthode de la comptabilité d'exercice peut souhaiter inclure des informations particulières basées sur la méthode de la comptabilité d'exercice pendant ce processus. La situation (informations auditées ou non, par exemple) et l'emplacement des informations supplémentaires (par exemple dans les notes aux états financiers ou dans un chapitre supplémentaire séparé du rapport financier) dépendront des caractéristiques de l'information (par exemple, leur fiabilité et leur exhaustivité) ainsi que de la réglementation régissant l'information financière au sein de la juridiction.

L'IPSASB tente également de faciliter la conformité aux IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice par le biais de dispositions transitoires dans certaines normes. Lorsque des dispositions transitoires existent, elles peuvent accorder à une entité un délai supplémentaire pour se conformer à l'ensemble des dispositions d'une norme IPSAS spécifique basée sur la méthode de la comptabilité d'exercice, ou prévoir une dérogation relative à certaines dispositions lors de l'application initiale d'une IPSAS. Une entité peut à tout moment décider d'adopter la méthode de la comptabilité d'exercice conformément aux IPSAS.

A ce stade, l'entité appliquera toutes les IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice et pourra choisir d'appliquer des dispositions transitoires dans une IPSAS individuelle selon la méthode de la comptabilité de trésorerie. Après avoir décidé d'adopter la méthode de la comptabilité d'exercice conformément aux IPSAS, les dispositions transitoires régiront le délai disponible pour effectuer cette transition.

À l'expiration des dispositions transitoires, l'entité devra présenter l'ensemble de son information financière conformément aux IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice.

5.2 Témoignage sur l'expérience marocaine en matière de la RCE¹⁶

L'expérience marocaine en matière de réforme de la comptabilité de l'Etat, durant toutes les phases depuis sa conception jusqu'à son déploiement et les Perspectives d'enrichissement et de consolidation de cette réforme d'envergure Nationale.

Le témoignage sur cette expérience sera essentiellement focalisé sur les principales spécificités, atouts et contraintes ayant marqué le processus de préparation et de mise en œuvre de la réforme de la comptabilité de l'Etat ainsi que les principaux enseignements à tirer de cette expérience. Ce témoignage est articulé autour de six principaux axes:

a) le contexte politique qui favorise de plus en plus le déploiement de la réforme comptable de l'Etat¹⁷ :

La réforme de la comptabilité de l'Etat au Maroc et son alignement sur les normes et standards internationaux en vigueur pour le secteur public n'a certes, pas pu bénéficier lors du lancement de ce chantier de l'appui politique requis **pour** en assurer sa pleine réussite.

Il faut toutefois reconnaître, que l'avènement de la constitution du 1er juillet 2011 et le programme gouvernemental actuel ont donné une nouvelle impulsion et un appui politique fort à la réforme de la comptabilité de l'Etat, comme levier fondamental de modernisation des modes de gestion des affaires publiques, à travers notamment :

- L'importance de quelques principes afin que cette réforme comptable devrait largement favoriser :

En a en premier lieu le principe de la transparence, principe de responsabilité et finalement le principe de la reddition des comptes.

- L'exigence de préservation de l'équilibre des finances de l'Etat :

La réforme comptable de l'Etat pourrait ainsi offrir au gouvernement et au parlement **les** éclairages nécessaires de pilotage des principaux agrégats financiers et de leur évolution et surtout, les risques susceptibles de mettre en cause l'équilibre des finances de l'Etat et la soutenabilité budgétaire à long terme.

¹⁶ Recueil des normes comptables de l'Etat, Trésorerie Générale du Royaume, Edition 2011.

¹⁷ **Abdelkrim GUIRI** : 2014, La réforme de la comptabilité de l'Etat au Maroc : Spécificités et enseignements de l'expérience. Université Paris I Panthéon-Sorbonne.

- Le renforcement du droit à l'information du citoyen et de la Représentation nationale :

Que la réforme comptable devrait consolider en termes d'information sur l'emploi de la contribution publique, de réalité des comptes de l'Etat, de sa situation financière, de son patrimoine, de son volume d'endettement et de pertinence des engagements hors bilan.

- La consécration du contrôle parlementaire sur l'action du gouvernement par le biais de l'évaluation des politiques publiques, :

C'est une dimension que la comptabilité d'analyse des coûts pourrait largement servir.

- La mise en évidence de la réforme comptable de l'Etat par le Programme gouvernemental,

Qui place cette réforme comme l'un des principaux appuis de la réforme de l'Etat et l'un des modes opératoires de Déclinaison des principes constitutionnels de transparence, de responsabilité et De reddition des comptes.

- b) Le deuxième axe porte sur la démarche globale de conception et de mise en œuvre de la réforme.**

Le processus d'apparition et de déploiement de la réforme comptable de l'Etat au Maroc a été essentiellement marqué par les spécificités suivantes :

- C'est d'abord, un portefeuille de projets cohérent et intégré Regroupe cinq principales composantes :

- Qualité comptable
- Bilan d'ouverture
- Conduite du changement
- Système d'information
- Référentiel comptable

Chaque composante constitue un véritable projet avec une démarche de mise en œuvre qui s'inscrit dans un processus d'amélioration continue procède d'un véritable esprit partenarial (implication de l'ensemble des intervenants).

La réforme de la comptabilité de l'Etat permettra d'offrir des indicateurs pour les stratégies de maîtrise des finances publiques à travers notamment :

- ✓ Une meilleure connaissance du patrimoine de l'Etat (identification et valorisation des immobilisations, prise en compte des stocks, comptabilisation des risques potentiels, vision des charges futures...).

- ✓ Une plus grande efficacité des procédures par le renforcement du contrôle de la qualité comptable (contrôle interne, pistes d'audit.).
- ✓ Une reddition des comptes qui intègre les activités spécifiques de l'Etat selon une comptabilité en droits constatés.
- ✓ Une préfiguration de la comptabilité d'analyse des coûts d'une gestion prévisionnelle de la trésorerie de l'Etat.
- C'est ensuite, une réforme menée avec une préoccupation constante d'articulation entre les différentes composantes de la comptabilité, à savoir :

La comptabilité budgétaire, la comptabilité générale, la comptabilité d'analyse des coûts et la comptabilité nationale, avec une mise en perspective de la consolidation des comptes du secteur public.

- C'est également, une démarche de réforme qui s'inscrit en droite ligne par rapport à la nouvelle approche budgétaire axée sur les résultats et la performance,

Démarche d'ailleurs consacrée par le projet de loi organique des finances, adopté en Conseil des ministres le 20 janvier 2014.

En termes de spécificité de la démarche, je tiens à souligner que la réforme de la comptabilité de l'Etat a été délibérément engagée bien avant l'adoption de la réforme de la loi organique des finances, à l'effet de bénéficier d'une plus grande souplesse dans la conduite du projet par rapport aux contraintes d'ordre juridique et de pouvoir consacrer la réforme telle qu'elle a été déployée au niveau du projet de loi organique des finances.

C'est enfin, une méthodologie de préparation et de mise en œuvre Fondée sur la prudence, le pragmatisme, le réalisme et la progressivité.

En effet, la méthodologie de conduite de la réforme a consisté à enclencher un processus irréversible de modernisation de la comptabilité de l'Etat, à travers la mise en place des premiers jalons fondamentaux, tout en inscrivant cette entreprise sur une trajectoire d'amélioration soutenue et continue dans le temps.

- c) **Le troisième axe se rapporte au référentiel comptable qui est en Phase avec les normes internationales, mais qui respecte les Spécificités de l'Etat et les contingences nationales¹⁸ :**

¹⁸ **Abdelkrim GUIRI** : 2014, La réforme de la comptabilité de l'Etat au Maroc : Spécificités et enseignements de l'expérience. Université Paris I Panthéon-Sorbonne.

Les travaux de convergence avec les normes comptables internationales en vigueur pour le secteur public ont débouché sur l'élaboration d'un référentiel comptable en phase avec les standards internationaux, mais qui prend en considération les spécificités de l'Etat et le contexte et les contingences nécessaires à un système pays.

Les traits caractéristiques du référentiel comptable peuvent être résumés en cinq principaux points :

Le premier point est lié à la complétude du référentiel qui comporte le cadre conceptuel, le recueil des normes comptables de base, le plan de comptes, les modalités de fonctionnement des comptes ainsi que les instructions élaborées par catégorie de comptables de l'Etat.

Le deuxième point se rapporte au fait, que cette convergence a été assurée soit par transposition directe de certaines normes internationales, soit par le biais d'adaptation de règles au contexte national et aux spécificités de l'Etat, soit en procédant à la création de nouvelles règles pour les opérations particulières n'ayant pas d'équivalent dans les normes internationales ou dans la comptabilité des entreprises.

Le troisième point saillant, est que par dérogation aux normes IPSAS, le critère retenu pour l'enregistrement des biens dans le bilan est celui de la propriété juridique et non le critère du contrôle, par souci d'alignement sur le code général de normalisation comptable qui n'a pas encore évolué vers les normes IFRS.

L'application du critère de contrôle aurait en effet, pu générer soit une double comptabilisation au niveau de l'Etat et de ses démembrements, soit l'absence de comptabilisation de certains actifs dans le bilan de l'Etat et celui d'une autre entité publique, ce qui aurait dans les deux cas de figure constitué une altération au principe de l'image fidèle des comptes.

Le quatrième point concerne le principe de rattachement à l'exercice Des produits régaliens :

Ainsi les acomptes au titre de l'impôt sur les sociétés sont rattachés à l'exercice d'encaissement et le solde de régularisation est imputé au titre de l'exercice suivant correspondant à l'année de déclaration dudit impôt.

De même, l'impôt sur le revenu objet de déclaration est rattaché à l'exercice de la déclaration, même s'il concerne les revenus de l'année précédente.

Le cinquième point porte sur la réévaluation à la clôture de l'exercice

Trois particularités sont à souligner à ce niveau :

- ✓ le cas des emprunts contractés en devises, pour lesquels la provision pour risque de change est déterminée en prenant en compte le montant des remboursements prévus au titre du seul exercice qui suit ;
- ✓ le cas des participations de l'Etat, pour lesquelles la valeur retenue est celle figurant aux bilans sociaux des établissements et entreprises publics ;
- ✓ le cas des immobilisations corporelles et incorporelles pour lesquelles et à la différence des normes IPSAS, les gains latents ne sont pas comptabilisés.

d) Le quatrième axe a trait au bilan d'ouverture préparé avec un socle de départ et une trajectoire d'enrichissement sur cinq ans :

Les travaux de préparation du bilan d'ouverture comme concrétisation normative et technique de la réforme comptable de l'Etat ont été marqués par quatre spécificités fondamentales :

1. La première spécificité est liée au fait que le rythme qu'on a voulu imprimer aux travaux de préparation du bilan d'ouverture n'a été ni trop lent au risque de démobiliser les partenaires, ni trop accéléré, sous peine de leur faire subir le processus au lieu d'y adhérer pleinement. L'objectif est de pouvoir prendre en considération l'état de l'environnement des partenaires et de leurs contraintes.

2. La deuxième particularité, est que le périmètre de recensement et de valorisation des différentes composantes du bilan d'ouverture a été construit autour du choix d'enjeux significatifs, privilégiant les composantes à incidence financière importante.

L'approche retenue repose sur une démarche graduelle, itérative et expérimentale au niveau du département des finances, avant généralisation aux autres partenaires, assurant ainsi la motricité nécessaire au chantier et l'enclenchement d'un effet d'entraînement.

3. La troisième spécificité, est que la déclinaison opérationnelle de la démarche de construction du bilan d'ouverture a impliqué des actions structurées, séquentielles et coordonnées avec les différents partenaires détenteurs de l'information, dans un esprit de partenariat et surtout, de gain mutuel pour l'ensemble des intervenants. Car le constat en cette matière est que l'adhésion des partenaires dépend dans une large mesure de la mise en évidence de la valeur ajoutée pour leurs services.

4. La quatrième particularité, est que le bilan d'ouverture a été inscrit dans une trajectoire d'amélioration continue, d'enrichissement et de fiabilisation, en raison

des spécificités de l'Etat et des difficultés de recensement et de valorisation de certaines composantes du patrimoine.

e) Le cinquième axe est lié à la qualité comptable qui plus qu'une composante du projet, constitue une finalité majeure de la réforme¹⁹ :

En matière de contrôle de la qualité comptable et tout en précisant que le principal défi de la réforme se situe justement au niveau de la fiabilité et de la pertinence de l'information comptable, je voudrais également souligner trois caractéristiques principales qui ont marqué l'expérience marocaine.

- La première caractéristique à trait au fait, que la dimension de qualité comptable a été une constante tout au long du processus de réforme, dans la mesure où elle était présente au niveau du référentiel comptable, du système d'information et du dispositif de contrôle de la qualité comptable proprement dit ;
- La deuxième caractéristique, est que la réforme de la comptabilité de l'Etat a constitué une opportunité qui a été largement mise à profit pour l'assainissement des comptes d'imputation provisoire au niveau de l'ensemble des comptables publics ;
- La troisième caractéristique, porte sur la mise en perspective de la certification des comptes de l'Etat.

La réforme de la comptabilité de l'Etat a été conçue et déployée, avec comme perspective la nécessité de faire évoluer le contrôle des finances publiques nationales vers la qualité, la sincérité et l'image fidèle des comptes publics et des opérations financières associées, dans le cadre de la certification des comptes que le projet de loi organique des finances a fixé pour 2019.

Cette vision s'inscrit dans la volonté de notre pays d'asseoir un nouveau modèle de gestion des finances publiques fondé sur des méthodes de contrôle plus rationnelles, plus scientifiques, plus professionnelles et en phase avec les normes en vigueur à l'international et au niveau de l'entreprise.

¹⁹ **Abdelkrim GUIRI** : 2014, La réforme de la comptabilité de l'Etat au Maroc : Spécificités et enseignements de l'expérience. Université Paris I Panthéon-Sorbonne.

f) Le sixième axe concerne le développement d'un système d'information dédié, appelé à consolider la lisibilité et la transparence des comptes de l'Etat :

Les principes directeurs et spécificités ayant prévalu à la construction et au déploiement du système d'information dédié à la nouvelle comptabilité de l'Etat peuvent être récapitulés autour des cinq points saillants suivants :

- En premier lieu,

le choix d'une solution progicielle adaptée, apte à satisfaire les besoins de la comptabilité, à traiter les processus et le volume des opérations comptables de l'Etat conformément au nouveau référentiel et surtout, à respecter les orientations technologiques du schéma directeur informatique, avec une stratégie d'appel d'offre impliquant l'éditeur en tant que « prime contractor ».

- En second lieu, l'adoption d'un périmètre fonctionnel cible élargi « think big »

couvrant la comptabilité budgétaire, la comptabilité générale, les comptabilités auxiliaires, la comptabilité analytique, la gestion prévisionnelle de la trésorerie de l'Etat, le reporting financier et comptable et les mécanismes de reporting liés à la consolidation des comptes.

- En troisième lieu, la définition d'une trajectoire de mise en oeuvre progressive « start small », avec le choix de paliers fonctionnel précis, visant la maîtrise du périmètre à couvrir, le respect des délais du projet ainsi que la facilitation de l'appropriation du système par les utilisateurs.

- En quatrième lieu, le choix a été orienté vers une solution progicielle aisément intégrable dans le schéma d'urbanisation du système d'information dans une logique de cohérence globale, de rationalisation des coûts de mise en oeuvre et de maintenance du système, de simplification des procédures comptables et de dématérialisation de bout en bout.

- En cinquième lieu, un système d'information orienté vers la qualité comptable, la sécurité des opérations, la centralisation en natif et en temps réel des données comptables, la traçabilité et la piste d'audit, de manière à contribuer à la consolidation de la sincérité des comptes, à optimiser la productivité, à faciliter les missions d'audit et de contrôle interne et à assurer la transition vers la certification des comptes.

Bibliographique

AL MALIYA, Revue trimestrielle du Ministère de l'Economie et des Finances : Spécial réforme de la comptabilité de l'Etat, Avril 2011.

AL KHAZINA, Revue de la Trésorerie Générale du Royaume : Spécial réforme comptable de l'Etat - N° 8 Août 2011.

Baranger, M.-C, L'évolution des normes comptables du secteur public local. Gestion & Finances publiques, (juin2010).

Biondi, Y, De la comptabilité de caisse à la comptabilité patrimoniale ou le périlleux périple de la comptabilité de l'Etat en France (et ailleurs). Revue de la régulation. (2008).

Bricard, A., Scheid, J.-C. La convergence comptabilité publique / comptabilité privée: une évolution continue. Les Cahiers du Club Secteur Public - Les enjeux de la comptabilité publique, Collection ECM, (2006).

Gérald Collange, Pierre Demangel, Robert Poinard, « GUIDE MÉTHODOLOGIQUE DU SUIVI DE LA PERFORMANCE », NOVEMBRE 2006.

Guide de gestion budgétaire axée sur les résultats - Annexe à la circulaire du Premier ministre 12/2001 du 25 décembre 2001 relative à l'adaptation de la programmation et de l'exécution du budget de l'Etat au cadre de la déconcentration.

□IFAC & IPSASB, « HANDBOOK OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING PRONOUNCEMENTS », EDITION 2013.

IPSAS Board, IFAC «Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities», Third Edition, January 2011.

JACUES COLIBERT et JEAN-FRANCOIS DES ROBERT, Les normes IPSAS et le secteur public: Normes comptables applicables aux; Etats et municipalités, Etablissements publics, Organisations internationales ; Collection MANAGEMENT PUBLIC – Edition DUNOD 2008.

Marine Portal, La politique qualité de la certification des comptes publics : Le cas de la Cour des comptes, Doctorat en Sciences de Gestion, UNIVERSITE DE POITIERS, décembre 2009.

Nouvelle approche budgétaire – Application à six nouvelles administrations pour l'exercice 2008 – Cahier des charges et plan d'action, Rapport de l'ADETEF, 10 mars 2008.

Recueil des normes comptables de l'Etat, Trésorerie Générale du Royaume, Edition 2011.

Bogdan, V. (2004). Strategic stages of the international accounting harmonization, developed by the IASB. Annals of the University of Oradea, Economic Sciences Series, Tom XIII, pp. 76-82.

Christiaens J., Reyniers B. et Rolle C. (2010), « Les conséquences des IPSAS sur la réforme des systèmes d'information financière publique : étude comparative », Revue Internationale des Sciences administratives, Vol.76.

Chan, J. L. (2010). Government Adoption of Accounting Standards, especially IPSAS. <http://jameslchan.com/papers/ChanPhDSem6.pdf>

Daske, H., L. Hail, C. Leuz, and R. Verdi. 2008. «Mandatory IFRS Reporting around the world: early evidence on the economic consequences. » Journal of Accounting Research 46: 1085-1142.

Christiaens J. ET Van Den Berghe M. (2006), «The Ernst & Young Guide to applying IPSAS», Die Keure.

Des Robert J-F. et Colibert J. (2008), «Les normes IPSAS et le secteur public», Dunod.
Handbook of international public sector accounting pronouncement Edition 2013.

IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards
Thomas Muller-Marques Berger, Ernest and Young WILEY EDITION 2012.

Khouatra D. (2007), «La diffusion des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) : le cas de Madagascar», Université Jean Moulin, Lyon 3.