



Munich Personal RePEc Archive

## **The challenges of public accounting reform in Morocco.**

Ibouazzaouine, Youssef

Université Mohammed V Rabat

11 December 2019

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/98531/>

MPRA Paper No. 98531, posted 11 Feb 2020 05:52 UTC

# **Les enjeux de la réforme de la comptabilité publique au Maroc**

**Youssef IBOUAZZAOUINE**  
**Université Mohammed V – Rabat**  
**Fsjes-Agdal**

## **Résumé :**

La réforme de la comptabilité de l'Etat et le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité générale fondée sur les droits constatés qui apporte une vision patrimoniale de l'Etat constitue un levier incontournable pour consolider la culture d'évaluation de l'action publique. En effet, l'adoption d'une comptabilité patrimoniale conforme aux standards internationaux (IPSAS), vise à améliorer l'information fournie aux acteurs publics. Elle donne au parlement, aux organismes de contrôle et aux citoyens une appréciation des politiques publiques, renforçant les exigences de transparence des comptes publics et la réédition des comptes.

Cet article a pour objectif de décrypter les enjeux de la réforme de la comptabilité de l'Etat et de recenser les apports escomptés de l'adoption d'un référentiel comptable harmonisé avec les normes IPSAS.

**Mots-clés :** Comptabilité de l'Etat, Comptabilité budgétaire, Comptabilité d'exercice, Comptabilité générale, IPSAS.

## Introduction

L'un des aspects les plus importants du nouveau management public concerne la vague de réformes réalisées dans les systèmes comptables et d'information financière.

Ces évolutions sont un élément essentiel pour améliorer la gestion et le processus décisionnel dans les organismes publics, que l'on appelle aussi « nouvelle gestion financière publique ». L'élément central dans la réforme des systèmes d'information financière concerne l'introduction de la comptabilité d'exercice dans le secteur public, aux dépens des systèmes classiques de comptabilité de caisse. Plusieurs pouvoirs publics ont adopté et mis en œuvre des systèmes de comptabilité en partie double.

Différentes littératures économiques soulignent les avantages de la comptabilité d'exercice dans le contexte public. La comptabilité d'exercice telle que adaptée aux particularités de la sphère publique apporte des informations plus nombreuses et plus précises sur la solvabilité de l'État, les biens patrimoniaux et les coûts des services publics. Depuis la dernière décennie, l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), que l'on appelait autrefois « Comité du secteur public » (CSP) de la Fédération internationale des comptables (FIC), a développé un ensemble de normes comptables internationales pour le secteur public (les « IPSAS », International Public Sector Accounting Standards) afin de faciliter et de rationaliser ces réformes.

C'est dans ce contexte que le Maroc s'est engagée dans une nouvelle tentative de réforme comptable du secteur public avec l'adoption de la nouvelle loi organique des finances en 2015. Ainsi, la question centrale qui se pose : **Quels sont les enjeux de la réforme de la comptabilité publique au Maroc ?**

Pour répondre à cette problématique, nous nous proposons, dans un premier chapitre, de décrire et d'analyser le cadre général de comptabilité publique classique au Maroc. Dans un deuxième chapitre, nous abordons les aspects de la réforme de la comptabilité publique. Nous tenterons ensuite, dans un troisième chapitre, à décortiquer les avantages et les limites du nouveau référentiel comptable de l'Etat.

## **Chapitre 1 : Le cadre général de la comptabilité publique.**

### **1. Principes fondamentaux de la comptabilité de l'Etat.**

#### a) Définitions :

L'article premier du 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, stipule que : « *La comptabilité publique s'entend de l'ensemble des règles qui régissent, sauf dispositions contraires, les opérations financières et comptables 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* ».

En effet, la comptabilité publique est l'ensemble des règles juridiques et des systèmes comptables qui gouvernent et retracent les opérations financières des organismes publics. Elle permet de déterminer le budget public. Elle fait partie de la comptabilité nationale, qui est la réunion de la comptabilité publique et de la comptabilité privée qui mesure l'activité économique d'un pays.

Du point de vue juridique la comptabilité publique est considérée comme un ensemble de règles juridiques et réglementaires qui régissent les opérations financières des organismes publics. Alors que du côté technique, elle est perçue comme un ensemble de règles comptables d'enregistrement et de classement des opérations financières précitées.

#### b) Les règles juridiques et réglementaires de la comptabilité de l'Etat :

Les règles juridiques et réglementaires déterminent les agents compétents pour autoriser les opérations financières des organismes publics, les exécuter et en assurer le contrôle. Elles indiquent aussi les procédures à utiliser. Les mécanismes essentiels de la comptabilité publique ont été conçus, de manière à répartir la responsabilité des opérations de recettes et de dépenses entre deux catégories d'agents : les ordonnateurs et les comptables. Ordonnateurs et comptables se contrôlent mutuellement et sont, par ailleurs, soumis à la surveillance d'autres agents, ou corps de contrôle.

La réalisation des opérations de dépense et de recette comporte, dans la comptabilité publique, deux grandes phases :

- la phase administrative, au cours de laquelle est prise la décision, les ordonnateurs, principaux ou secondaires, sont chargés de procéder à toutes les opérations de dépense ou de recette. Ainsi vont-ils procéder d'abord à l'engagement de la dépense,

qui est l'acte juridique par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge. On notera que, dès cet instant, un contrôleur vérifie la régularité de l'engagement et de son imputation budgétaire. La liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'en déterminer le montant. Enfin, l'ordonnancement s'analyse comme l'ordre donné par l'ordonnateur au comptable public de régler la dette de la personne publique.

- la phase comptable, au cours de laquelle le comptable public, après avoir vérifié la régularité des diverses opérations accomplies par l'ordonnateur, procède au paiement de la dépense ou le recouvrement de la créance.

En effet, l'article 3 du décret royal n°330-66 du 21 Avril 1967 portant règlement général de la comptabilité publique (tel que modifié par les décrets ultérieurs) stipule que :

*« Est ordonnateur public de recettes et de dépenses, toute personne ayant qualité au nom d'un organisme public pour engager, constater, liquider ou ordonner soit le recouvrement d'une créance, soit le paiement d'une dette.*

*Est comptable public, tout fonctionnaire ou agent ayant qualité pour exécuter au nom d'un organisme public des opérations de recettes, de dépenses ou de maniement de titres, soit au moyen de fonds et valeurs dont il a la garde, soit par virements internes d'écritures, soit encore par l'entremise d'autres comptables publics ou de comptes externes de disponibilités dont il ordonne ou surveille les mouvements. »*

Par ailleurs, la réglementation de la comptabilité publique détermine le principe essentiel de la séparation entre ordonnateurs et comptables, corrélative du principe constitutionnel de la séparation des pouvoirs.<sup>1</sup>

Ainsi, les ordonnateurs et les comptables ont des fonctions incompatibles, et donc séparées lors de la phase d'exécution administrative et comptable. Cette séparation permet de mieux contrôler la régularité des recettes et des dépenses.

La séparation de ces fonctions permet en effet au comptable de vérifier la régularité formelle de l'exécution des recettes et des dépenses décidées par l'ordonnateur ; les ordonnateurs surveillent également les comptables. Mais au-delà des contrôles, cette séparation des fonctions permet d'assurer une exécution efficace du travail comptable.

#### a) L'organisation de la comptabilité budgétaire.

<sup>1</sup> Article 4 du décret royal n°330-66 du 21 Avril 1967 portant règlement général de la comptabilité publique (tel que modifié par les décrets ultérieurs).

A l'heure actuelle, le système de la comptabilité de l'Etat est basé sur une comptabilité dite budgétaire. Ce régime comptable 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, qui comprend une comptabilité deniers, une comptabilité matières, valeurs et titres.

La comptabilité administrative est une comptabilité à partie simple, elle 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 de recette d'autre part. Cette comptabilité 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.

La comptabilité de l'Etat, tenue par les comptables publics, 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.

Elle 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 la trésorerie générale du royaume.

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.

Sur le plan opérationnel, vu que la comptabilité budgétaire est une comptabilité de caisse, les recettes sont prises en compte au titre de l'année budgétaire au cours de laquelle elles sont encaissées par un comptable public et 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.<sup>2</sup>

## **2. Les limites de la comptabilité budgétaire.**

Actuellement, l'Etat tient une comptabilité budgétaire qui se limite au classement et à l'enregistrement des opérations budgétaires et de trésorerie dans une simple nomenclature de comptes qui s'articule difficilement avec la comptabilité nationale. Elle est qualifiée de comptabilité de « caisse » et ne permet de suivre que les mouvements liés aux paiements et aux décaissements.

La comptabilité budgétaire ne prend en compte ni le principe de la constatation des droits et des obligations, ni la comptabilité d'exercice, elle ne prend pas en compte non plus la dimension patrimoniale de l'Etat. En effet, seuls les flux encaissements et décaissements sont comptabilisés, et les opérations prises en compte, sur la « base caisse », au titre de la gestion au cours de laquelle :

- une dépense a été visée par le comptable assignataire, indépendamment de la date de son paiement;

---

<sup>2</sup> La loi organique n° 7-98 relative à la loi de Finances, article 8.

- une recette a été encaissée par un comptable public.

De ce fait, la comptabilité budgétaire ne permet pas non plus une intégration directe des opérations financières de l'Etat dans la comptabilité nationale, sans que celles-ci n'aient donné lieu au préalable à des retraitements.

La nomenclature actuelle qui remonte à 1935, a été révisée en 1960 mais sans évolution majeure. Elle comporte neuf groupes de comptes qui se présentent comme suit:

- 1- Disponibilités et valeurs mobilisables,
- 2- Opérations budgétaires,
- 3- Comptes spéciaux du trésor,
- 4- Avances et prêts du trésor,
- 5- Dettes de l'Etat (Emprunts et Engagements),
- 6- Correspondants administratifs,
- 7- Opérations de tiers,
- 8- Opérations à classer,
- 9- Comptes de Résultats.

Cette nomenclature est loin de répondre aux objectifs d'une véritable comptabilité et ne permet donc pas de donner une image fidèle de la situation financière et patrimoniale de l'Etat.

Par ailleurs, 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 et 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 inspiré du code général de normalisation comptable (CGNC) des entreprises privées, adapté aux spécificités des opérations de l'Etat et qui converge vers les normes IPSAS.

## **Chapitre 2 : Les aspects de la réforme de la comptabilité publique.**

### **1. Le cadre juridique et réglementaire de la réforme de la comptabilité**



## **publique.**

Aujourd'hui, le Maroc s'inscrit dans une dynamique ambitieuse de rénovation des processus liés à la gouvernance des finances publiques. Dans ce cadre, la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances (LOLF) promulguée en 2015 devrait transformer en profondeur les modalités de gestion des deniers publics, en faisant de la performance l'objectif ultime de l'action des organismes publics. Les nouvelles dispositions ont pour vocation de changer profondément le sens des lois de finances, le budget de l'État devant regrouper désormais des crédits selon des objectifs assortis d'indicateurs permettant d'évaluer la performance de la dépense publique.

A cet égard, le chantier de réforme de la comptabilité de l'État a été identifié comme projet prioritaire dans le cadre du processus de modernisation et d'optimisation du système de gestion des finances publiques en raison des enjeux qui transcendent le système financier et comptable pour impacter l'organisation et le fonctionnement de l'administration au bénéfice de la réforme globale des finances publiques.

La loi organique n°130-13 relative à la loi de finances affirme la complémentarité d'une comptabilité générale (comptabilité en droits constatés) fortement enrichie et d'une comptabilité budgétaire (comptabilité de caisse) adaptée aux enjeux de la nouvelle gestion publique. En effet, selon l'article 31, les comptes de l'État est la conjugaison d'une comptabilité budgétaire, d'une comptabilité générale et d'une comptabilité d'analyse du coût des actions des programmes.

### **Article 31 (la loi organique n°130-13)**

L'État tient une comptabilité budgétaire des recettes et des dépenses.

Il tient également une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations.

Il peut tenir une comptabilité destinée à analyser les coûts des différents projets engagés dans le cadre des programmes.

Les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière.

La Cour des comptes certifie la régularité et la sincérité des comptes de l'État.

Selon l'article 31 de la LOLF N°130-13, l'État tient une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. Les comptables publics sont chargés de la tenue et de l'élaboration des comptes

de l'Etat qui doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière.

En vertu de l'article 33 de la LOLF N°130-13, la comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. C'est une comptabilité d'exercice ou encore en droits constatés selon laquelle les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent c'est-à-dire qu'elles sont comptabilisées au moment où elles se produisent indépendamment de leur date de décaissement ou d'encaissement par opposition à la comptabilité de caisse. Elle s'appuie sur les règles de la comptabilité générale des entreprises de droit privé et ne peut s'en distinguer qu'en raison des spécificités des opérations de l'Etat.

En outre, la [comptabilité budgétaire](#) retrace les suites qui ont été données à l'autorisation parlementaire. Elle permet le suivi de l'exécution de la loi de finances en comptabilisant les dépenses 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) et les recettes au titre de l'année budgétaire au cours de laquelle elles sont encaissées par un comptable public.<sup>3</sup>

En ce qui concerne la comptabilité d'analyse du coût des actions, elle ne doit pas être confondue avec une comptabilité analytique des services de l'État. Elle est plus spécialement destinée à compléter l'information du Parlement sur les moyens budgétaires affectés à la réalisation des actions prévues au sein des programmes. Elle permet également de mesurer la performance des administrations publiques.

La mise en œuvre des dispositions de la LOLF a été rendue possible par la création d'un référentiel comptable adapté au contexte et aux opérations de l'État. Ce référentiel constitue le point initial et fondamental de la réforme de la comptabilité de l'Etat.

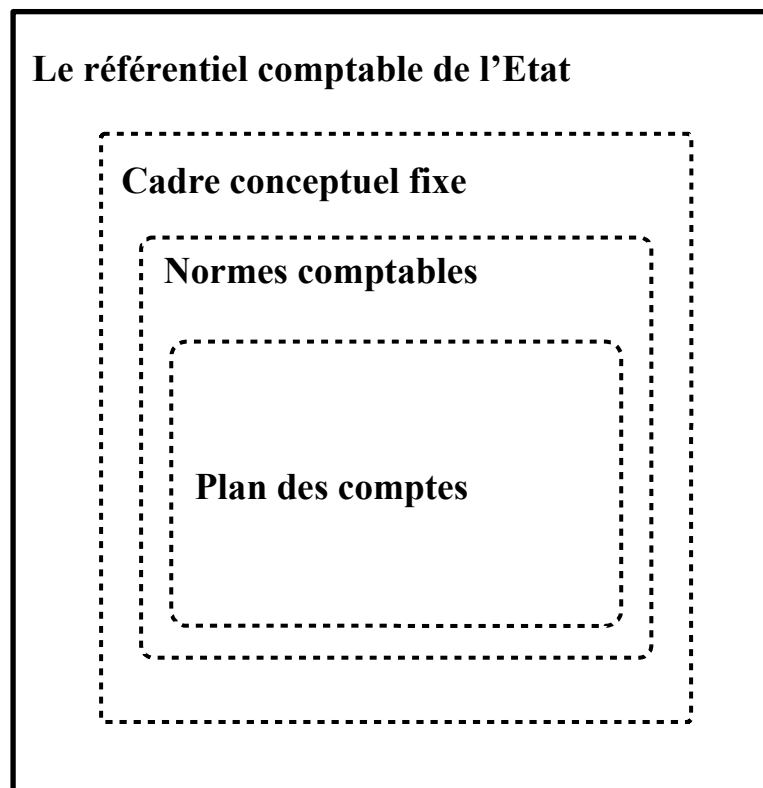
## **2. Le nouveau référentiel comptable de l'Etat.**

Le nouveau référentiel comptable de l'Etat, tel qu'il a été adopté par le Conseil national de

---

<sup>3</sup> Article 32, LOLF 130-13

la comptabilité, est une matrice constituée de trois composantes : le cadre conceptuel fixe, les normes comptables et le plan de comptes.



*Source: Conception personnelle*

Le cadre conceptuel des comptes publics est un ensemble cohérent de concepts utilisés dans les normes comptables relatives aux états financiers établis par les entités comptables publiques. Ces concepts, qui prennent en compte les principales spécificités de l'action publique en ce qu'elles sont susceptibles d'avoir des conséquences comptables.

Le cadre conceptuel des comptes publics a pour objet de déterminer les règles édictées par les normes comptables internationales (IPSAS) et celles de la comptabilité d'entreprises directement transposables à la comptabilité de l'Etat, puis les règles qui nécessitent des adaptations pour prendre en considération certaines spécificités de l'Etat, et aussi celles créées pour la comptabilisation d'opérations spécifiques pour lesquelles il n'existe pas de règles dans les référentiels et standards précités.

Le cadre conceptuel a pour vocation essentielle de dicter les choix directeurs permettant d'établir les principes et les objectifs fondamentaux assignés à la comptabilité de l'Etat. Ces choix sont dictés par la nécessité de :

- respecter le cadre juridique et institutionnel spécifique aux opérations de l'Etat ;
- veiller à la convergence avec les normes et standards internationaux ;
- faciliter l'articulation de la comptabilité de l'Etat avec la comptabilité nationale.

La réforme comptable de l'Etat vise à ériger la comptabilité en système d'information et en outil de gestion, de contrôle et d'analyse des opérations financières de l'Etat. Sa mise en œuvre sera accompagnée d'une révision des procédures de comptabilisation, des circuits et des supports comptables.

Les objectifs poursuivis à travers la nouvelle comptabilité de l'Etat visent à :

- ✓ introduire l'optique patrimoniale dans la comptabilité de l'Etat ;
- ✓ introduire la notion de comptabilité d'exercice ;
- ✓ retracer de manière fidèle et exhaustive les opérations de l'Etat ;
- ✓ produire une information comptable et financière fiable, pertinente et rapide.

La production d'une information comptable fiable et pertinente est favorisée par le respect par la comptabilité de l'Etat des principes comptables fondamentaux retenus par les principaux référentiels comptables en vigueur, sous réserve d'adaptation aux spécificités de l'Etat. Les principes comptables fondamentaux retenus sont au nombre de six:

**a) Principe de permanence des méthodes :**

En vertu du principe de permanence des méthodes et en vue de garantir la cohérence des informations comptables au cours d'exercices successifs, l'Etat établit des états financiers en appliquant les mêmes règles et les mêmes procédures comptables d'un exercice à l'autre. L'application de ce principe permet de réaliser des comparaisons entre exercices comptables, de mesurer les évolutions tendancielle et d'élaborer des analyses de performance.

**b) Principe de spécialisation des exercices :**

En vertu du principe de spécialisation des exercices, les charges et les produits sont rattachés à l'exercice qui les concerne effectivement. Les produits sont ainsi comptabilisés au fur et à mesure qu'ils sont acquis et les charges au fur et à mesure qu'elles sont nées, sans tenir compte des dates de leur encaissement ou de leur paiement.

**c) Principe de prudence :**

En vertu du principe de prudence, les incertitudes présentes susceptibles d'entraîner un accroissement des charges ou une diminution des produits de l'exercice doivent être prises en considération dans le calcul du résultat de cet exercice. Ce principe évite de transférer sur des exercices ultérieurs ces charges ou ces minorations de produits, qui doivent grever le résultat de l'exercice présent.

**d) Principe de clarté :**

Selon ce principe, les opérations et les informations sont inscrites dans les comptes sous la rubrique adéquate, avec la bonne dénomination et sans compensation entre elles. Ainsi, les éléments d'actifs et de passifs sont évalués séparément et les éléments des états financiers sont inscrits dans les postes appropriés sans aucune compensation entre ces postes.

**e) Principe de l'importance significative :**

En vertu du principe d'importance significative, les états financiers révèlent tous les éléments dont l'importance peut affecter les évaluations et les décisions, sachant que demeure considéré comme significative, toute information susceptible d'influencer l'opinion que les utilisateurs des états financiers peuvent avoir sur le patrimoine, la situation financière et les résultats.

**f) Principe de la régularité et de la sincérité :**

La régularité est la conformité aux règles et aux procédures en vigueur. Ceci signifie que les comptables publics sont astreints à respecter les règles et les procédures précitées dans le plan comptable de l'Etat. Par ailleurs, la sincérité est l'application de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations.

Il apparaît donc que le respect des principes comptables fondamentaux énoncés ci-dessus présume l'obtention de l'image fidèle des états financiers. Toutefois, lorsque l'application d'une règle ou d'une prescription comptable n'est pas suffisante pour donner une image fidèle des comptes, des informations supplémentaires doivent être fournies dans le cadre des notes aux états financiers.

**Chapitre 3 : Les avantages et les limites du nouveau référentiel comptable de l'Etat.**

## **1. Les apports de la comptabilité d'exercice.**

Sans rentrer dans les débats théoriques discutant le thème de « la comptabilité d'entreprise opposée à la gestion publique », et tout en étant conscients des différences de fond qui séparent les modèles économiques privé et public, il n'en demeure pas moins que beaucoup de pratiques comptables issues de l'entreprise peuvent être reprises par les gestionnaires publics.

En effet, les organismes publics ont tout intérêt à s'appuyer sur les mêmes techniques et les mêmes référentiels que ceux utilisés par les entreprises pour moderniser leur système d'information et leurs procédures, qu'il s'agisse :

- de la commande et du service fait, une assurance de la fiabilisation et de l'automatisation de la chaîne de la dépense ;
- du remboursement de la dette et de la qualité de la dette garantie : éléments décisifs dans la gestion publique des prochaines années;
- des participations, ou des comptes consolidés : la connaissance du périmètre d'une entité publique et de ses relations avec les organismes qui lui sont rattachés constitue l'un des éléments clefs de la transparence financière publique ;
- de la maîtrise du patrimoine : la comptabilisation des immobilisations, assez banale pour les entreprises, incarne au niveau d'un Etat, d'un établissement ou d'une collectivité le patrimoine légué aux générations futures. La connaissance et la valorisation de ce dernier revêtent aujourd'hui pour les entités publiques des significations nouvelles dans la mesure où elles leur permettent d'établir des éléments de solvabilité auprès de leurs créanciers, de maîtriser leurs coûts et/ou de générer ou d'optimiser d'autres ressources que le recours systématique à l'emprunt ou aux prélèvements obligatoires ;
- de l'anticipation des charges et des risques sans laquelle il paraît vain de parler de sincérité et de soutenabilité budgétaires, tant ces données sont essentielles pour apprécier l'efficacité de l'intervention publique et pour arbitrer entre différents modes de gestion.

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 reddition des comptes qui intègre les activités spécifiques de l'Etat selon une comptabilité en droits constatés, et 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, d'une part, par une amélioration du contenu et de la lisibilité des opérations comptables au bénéfice des utilisateurs (Gouvernement, Parlement, Cour des comptes), et d'autre part, par une meilleure lisibilité pour l'emploi des crédits budgétaires ouverts par l'autorisation parlementaire.

La réforme de la comptabilité publique au Maroc est axée sur le passage à une comptabilité patrimoniale tenue selon les standards internationaux. 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.

L'adoption des normes comptables internationales fait suite à une prise de conscience quant aux limites des informations comptables et financières produites par les entités publiques. En ce sens, le référentiel IPSAS, attendu pour améliorer la réédition des comptes publics et revoir à la hausse le niveau de confiance dans les gouvernements, a été recommandé par de nombreuses institutions influentes, notamment la Banque mondiale et le Fond monétaire international.

## **2. Les limites de la comptabilité d'exercice étendue aux entités publiques.**

En dépit des apparences et des discours officiels, l'appropriation de la comptabilité d'exercice prendra sans doute beaucoup de temps, et son usage sera différent de ce qu'il en est dans l'entreprise privée, ceci pour des raisons liées aussi bien à la culture des administrations qu'à la nature des activités qu'elles ont à exercer et à la façon dont elles sont financées.

La comptabilité d'exercice comporte ses propres limites qui se trouvent accrues dès lors qu'elles trouvent à s'appliquer dans des secteurs non marchands, financés majoritairement par l'impôt.

### **a- Les limites propres à la comptabilité d'exercice**

Les limites de la comptabilité générale dans les entreprises sont induites par ses qualités intrinsèques visant à réunir le maximum de confiance. Le principe de prudence, cardinal en comptabilité générale, conduit à exagérer le risque induit par une opération ou un contentieux, et à ne jamais retenir de profit, même très probable. Un des effets générés par cette prudence est le principe d'enregistrement au « coût historique » qui fait que la comptabilité générale conserve la

valeur d'entrée d'un bien quelle que soit son ancienneté alors que tout laisserait supposer l'existence de plus-values latentes.

Pendant longtemps, la publication d'un référentiel comptable unique, le CGNC a offert la possibilité de comparer, voire d'agrèger, les comptes d'entreprises relevant d'un même secteur. A contrario, le CGNC a limité la possibilité, pour les entreprises, de traduire comptablement leurs spécificités, bien qu'elles aient la possibilité de le faire dans l'annexe.

La comptabilité générale privée au Maroc présente aussi la particularité d'être très influencée par la fiscalité, tant il est fréquent de subordonner l'obtention d'un avantage fiscal à sa comptabilisation. Si cette mesure est intéressante pour l'administration fiscale et permet d'éviter la tenue de comptabilités fiscales séparées, elle a, en revanche, pour inconvénient de biaiser la lecture des résultats et de la performance de l'entreprise que le lecteur souhaite d'abord juger sur le seul terrain économique.

En fait, les limites de la comptabilité générale en entreprise sont largement compensées, en interne, par le recours à la comptabilité analytique et à des comptabilités de gestion dérivées de la comptabilité générale. C'est la raison pour laquelle cette dernière, dès lors qu'elle apporte des données pertinentes et fiables sur la vie de l'entreprise, occupe aujourd'hui une place centrale dans leur système d'information.

### **b- Les limites inhérentes à la sphère publique**

Les principales limites d'une comptabilité d'exercice appliquée aux entités publiques tiennent au fait que le modèle économique est souvent différent de celui des entreprises privées. Les entreprises engagent des charges pour générer de ces dernières des produits et leur performance s'apprécie relativement facilement via le résultat, qui augmente avec la maximisation du chiffre d'affaires et qui diminue dès lors que les charges progressent plus rapidement que les produits.

Or, la plupart des entités publiques se livrent à l'exercice inverse, dans la mesure où elles ont été créées pour consommer ou distribuer des ressources destinées à satisfaire une demande publique de services. Dans ces conditions, leur performance s'accroît au fur et à mesure que leur résultat tend à devenir nul, voire négatif.

De la même façon, l'acquisition d'un équipement répond à une logique opposée. Pour les entreprises, une nouvelle immobilisation vise à augmenter le chiffre d'affaire et / ou diminuer les coûts de production. Pour les entités publiques, l'investissement est destiné, au contraire, à accroître leur potentiel de services. Ainsi, au lieu de dégager des flux de trésorerie futurs, l'investissement conduit, le plus souvent, à générer des flux de coûts futurs, donc des charges futures dont il faudra trouver le financement.



L'absence de relation entre les produits et les charges fait que le compte de résultat de la plupart des entités publiques, par construction, se révèle incapable de mesurer leur performance. En conséquence, leurs états financiers donnent rarement une information pertinente et exploitable sur la valeur ajoutée qu'elles créent ou sur les services qu'elles rendent.

Cela étant, dans les entreprises aussi, la connaissance de la performance se fait rarement par la lecture directe du résultat comptable : il faut, au moins, analyser les composantes du compte de résultat et dégager des soldes intermédiaires de gestion pour commencer à disposer d'une réelle visibilité sur l'efficacité de la structure.

De façon plus générale, toute donnée chiffrée atteint vite ses limites ; c'est la raison pour laquelle le législateur a exigé des entreprises d'une certaine taille qu'elles produisent, en plus du bilan, du compte de résultat et de l'annexe, un rapport de gestion pour expliciter la nature de leur performance financière et leurs perspectives d'évolution.

Le fait d'obliger les entités publiques à produire des états financiers réguliers, sincères et fidèles constitue, en soi, une démarche vertueuse qui ne peut qu'améliorer le bon usage fait de deniers publics. Produire des comptes fiables nécessite, en effet, de recenser, de valoriser et de suivre attentivement les actifs et les passifs, d'établir la cartographie des risques, de déployer un contrôle interne efficace, etc. ; donc toute une série de mesures de bon sens dont on peut s'étonner qu'elles n'aient pas déjà été mises en œuvre.

## **Conclusion**

Le Maroc a pris un tournant historique à travers l'adoption d'une nouvelle constitution dont l'objectif est d'aboutir à un meilleur équilibre des pouvoirs. Également, la refonte de la loi organique des finances a introduit une nouvelle organisation des modes de gestion des affaires publiques, ainsi que la consécration des principes de transparence. Il a adopté tout un corpus de règles comptables, avec une responsabilité plus assumée en termes de la gestion axée sur les résultats et de la reddition des comptes sous l'égide des normes internationales IPSAS.

L'importance du chantier de réforme de la comptabilité de l'État réside, avant tout, dans les enjeux que cette action génère en termes de reconfiguration du système comptable pour une meilleure visibilité financière, une plus grande maîtrise du processus de préparation, d'exécution et de contrôle du budget de l'État et surtout, dans l'optique d'une amélioration substantielle de l'information financière communiquée notamment au gouvernement, au parlement, au juge des comptes et aux citoyens.

Le basculement comptable présente en effet de réelles difficultés. Tout d'abord, il ne va pas de lui-même et sa mise en œuvre efficace suppose qu'il s'intègre dans une réforme globale de l'action publique. Non seulement cette dernière est difficile et coûteuse à mettre en œuvre, mais elle nécessite du temps pour être accomplie.

## **Références bibliographiques**

- Amar A. & Berthier L. (2007). « *Le Nouveau Management Public : Avantages et Limites* ». Revue Gestion et management publics, Vol. 5, 1-14.
- Amghar.R, Guiri.A, (2011) « *Présentation du projet de refonte du règlement général de comptabilité publique* », Al Khazina (Revue de la Trésorerie Générale du Royaume), N 8 Aout 2011.
- Basseres J. (2009). « *La comptabilité publique et la réforme* » RFFP, n76, pp.93-106.
- Bellaouri-Koutbi F. (2011), « *Les normes comptables internationales du secteur public "IPSAS" : une gouvernance en devenir* », Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8.
- Benito B., Brusca I. & Montesinos V. (2007). « *L'harmonisation des systèmes gouvernementaux d'information financière : le rôle des IPSAS* ». Revue Internationale des Sciences Administratives, vol. 73 No. 2, 293-317.
- Bensouda N. (2012)« *La réforme de la loi organique des finances :vers un nouveau modèle de gestion des finances publiques* », Association des Membres de l'Inspection Générale des Finances, Rabat, le mercredi 2 mai 2012, 23 p.
- Blondal Jon R., (2003), « *Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés : questions clés et développements récents* », revue de l'OCDE sur la gestion budgétaire, Vol3N 1 paris OCDE, coll. Gouvernance, pp. 47-65.
- 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.
- Desille S. (2009), « *L'apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations : avantages et difficultés. SPF finances* », bulletin de documentation, 69e année, No. 1, 127-142.
- Eyraud C. (2011), « *Une comptabilité d'entreprise pour les Etats ? un dispositif de quantification économique soumis à l analyse sociologique, le cas français* ». Sociologie et société, vol. 43, n° 2, p 91-116.
- GhorbelH. (1999), « *Théorie de la comptabilité financière* ». La revue comptable et financière, N°42
- Guiri A. (2011), « *La réforme de la comptabilité de l'État : Des enjeux au coeur de la réforme de l'administration* », Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8
- HarakatM. (2014), « *Les finances publiques au Maghreb, Défis et enjeux de la reddition des comptes et de la transparence* », Revue Marocaine d' Audit et de Développement n 37 , El Maarif Al Jadida, p209.
- Milot J. (2013), « *Réforme des finances publiques* » revue politiques et Management public,pp.329-337.

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

Décret Royal n° 330-66 (10 moharrem 1387) portant règlement général de comptabilité publique (1) (B.O. 26 avril 1967) .

Dahir n° 1-02-25 du 19 Moharrem 1423 (3 avril 2002) portant promulgation de la loi n° 61-99 relative à la responsabilité des ordonnateurs, des contrôleurs et des comptables publics.

Dahir n° 1-15-62 du 14 chaabane 1436 portant promulgation de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances. (B.O. n° 6370 du 18 juin 2015).