Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit
ISSN : 2550-469X
Volume 8 : numéro 4

Consolidation des comptes publics au Maroc : Genèse, état des lieux et perspectives

Public accounts' consolidation in Morocco : Genesis, current situation and prospects

HADDAD Karima
Doctorant
Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales– Agdal –
Université Mohammed V – Rabat
Laboratoire de Droit Public et Sciences Politiques
Maroc

Date de soumission : 21/10/2024
Date d'acceptation : 17/12/2024
Pour citer cet article :
Haddad. K. (2024), « Consolidation des comptes publics au Maroc : genèse, état des lieux et perspectives ». Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit, Volume 8 : numéro 4, pp : 177-199.

Résumé

Sous l'effet des nouvelles méthodes de management public, la notion de consolidation des comptes publics, prisée initialement par le secteur privé, a intégré le secteur public. A travers cette consolidation, la situation financière et patrimoniale globale des Etats serait appréhendée avec davantage de précision et il sera, par conséquent, envisageable d'évaluer les performances des différentes politiques publiques menées par les diverses entités publiques afin de mieux orienter et rationaliser les décisions publiques.

Le Maroc a entamé, à partir de 2016, le processus de mise en place d'un système de consolidation des comptes publics suivant une démarche progressive. Cependant, malgré tous les efforts déployés et les avancées réalisées, un ensemble de contraintes retardent encore l'atteinte des résultats escomptés. Néanmoins, avec les restructurations du secteur des Entreprises et Etablissements Publics (EEP) en cours, les perspectives de ce cheminement paraissent assez prometteuses.

Notre travail de recherche a pour objectif d'exposer la démarche et l'état d'avancement du projet en cours de consolidation des comptes publics au Maroc ainsi que les atouts, les contraintes et les perspectives de cette consolidation comme levier incontournable de bonne gouvernance.

Mots clés :

Bonne gouvernance ; Transparence ; Comptes publics ; Consolidation ; Réforme comptable

Abstract

As a result of new public management methods, the concept of consolidating public accounts, initially favoured by the private sector, has now been adopted by the public sector. Through this consolidation, the overall financial and asset situation of the State will be understood and it will therefore be possible to evaluate the performance of the various public policies carried out by the various public entities in order to better guide and rationalise public decisions.

In 2016, Morocco began the process of setting up a system for consolidating public accounts using a gradual approach. However, despite all the efforts made and the progress achieved, a number of constraints are still delaying the achievement of the expected results. Nevertheless, with the restructuring of the Public Enterprises and Establishments (EEP) sector underway, the outlook for this process looks quite promising.

The aim of our research work is to present the advantages of consolidating public accounts as an essential lever for good governance and to report on the progress of the ongoing project to consolidate public accounts in Morocco.

Keywords

Good governance ; Transparency ; Public accounts ; Consolidation ; Accounting reform

Introduction

Sous l'effet des diverses stratégies sectorielles et des réformes visant la décentralisation territoriale et fonctionnelle, la composition du secteur public au Maroc a connu des mutations qui ont conduit à la fragmentation de l'intervention de l'Etat entre différents acteurs publics. Ainsi, le système des finances publiques se caractérise par diverses interactions budgétaires, financières et comptables entre une multiplicité d'acteurs :

- L'Etat, acteur à compétence nationale agit à travers différents supports budgétaires : Budget Général (BG), Service de l'Etat Gérées de Manière Autonome (SEGMA), Comptes Spéciaux du Trésor (CST) ;
- Les collectivités territoriales (CT) et leurs démembrements, acteurs territoriaux ;
- Les Entreprises et Etablissements Publics (EEP), acteurs fonctionnels.

Ces différents acteurs interagissent dans le cadre de rapports fonctionnels et financiers qui se manifestent via des flux financiers croisés tels que les dotations en capital, les subventions, les fonds de concours, les contributions financières dans le cadre de la réalisation de projets transversaux, les dividendes, etc. Cependant, la multiplication et l'accroissement des transferts de l'Etat vers les autres composants de la sphère publique tendent à combler les déséquilibres budgétaires et financiers de ces derniers au détriment des ceux de l'Etat, « ce qui grève davantage ses charges et aggrave son déficit » (Guiri A., 2014). Aussi, une partie non négligeable des dépenses de l'Etat constitue des transferts de l'Etat vers ses démembrements, formant ainsi des échappatoires au budget et aux procédures orthodoxes de son exécution et de son contrôle.

Toutefois, « le postulat de base en vertu duquel l'Etat, est l'assureur de dernier ressort, nécessite en contrepartie qu'il puisse disposer d'une vision d'ensemble des finances de toutes les structures du secteur public relevant de son giron économique » (Guiri A., 2014). D'où l'intérêt primordial croissant de la consolidation des comptes publics.

En fait, la consolidation des comptes publics est en harmonie avec les principes édictés par la constitution de 2011 en matière de bonne gouvernance, de transparence, de responsabilité et de reddition des comptes. De même, elle est en rapport direct avec les dispositions de la loi organique relative à la loi de finances de 2015 (LOLF)[1], liées à la réforme de la comptabilité publique par la mise en place d'une comptabilité d'exercice basée sur le principe de constatation des droits et des obligations et donnant une image fidèle du patrimoine de l'Etat. Aussi,

[1] Loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances promulguée par le Dahir n°1-15-62 du 14 chaabane 1436 (2 juin 2015), BO n° 6370 du juin 2015.

conformément à l'article 48 de la même loi, *« le projet de loi de finances de l'année peut être également accompagné d'un rapport sur les comptes consolidés du secteur public »*.

Concrètement, « Il n'y a pas de gestion possible sans la vérité des chiffres et il n'y a pas de réalité des chiffres, sans un système comptable en mesure de produire une information et des données financières de qualité pour chaque entité publique et surtout, pour l'intégralité des composantes du secteur public » (Guiri, A. et al., 2012)

La consolidation des comptes est une notion initialement prisée par le secteur privé. Cette notion a progressivement intégré le secteur public, sous l'impulsion de la migration des principes du management privé vers le public. Appliquée au secteur public, elle « consiste à regrouper les comptes financiers de diverses entités publiques, afin de produire des états financiers agrégés permettant de présenter la situation financière pour l'ensemble des structures du secteur public, comme si elles ne formaient qu'une seule structure ou entité » (Guiri, A. et al., 2012). L'objectif sous-jacent est de disposer d'une information financière et comptable exhaustive du patrimoine public permettant d'optimiser les choix stratégiques publics et « d'asseoir un instrument fort de pilotage et d'implémentation de l'action publique » (Ben Lamrabet F., 2023).

En pratique, le Maroc a entamé, à compter de 2016, le processus de mise en place d'un système de consolidation des comptes publics suivant une démarche progressive. Cette mission a été confiée à un groupe de travail, constitué de membres relevant des différentes directions du Ministère de l'économie et des finances, en collaboration avec le Fonds Monétaire International (FMI) dans le cadre d'une assistance technique. « Cette mission, financée par le Financial Sector Stability Fund (FSSF), avait pour but d'assister les autorités dans l'amélioration des Statistiques des Finances Publiques (SFP) marocaines, y compris les statistiques de la dette publique, en vue d'en assurer la conformité avec les normes internationales, à savoir le Manuel des statistiques de finances publiques 2014 (MSFP 2014) » (Vincent M. (FMI), 2019).

La question principale qui se pose, à cet égard, est quel est l'état d'avancement du processus de consolidation des comptes publics au Maroc ?

Sous cette question centrale surgissent d'autres interrogations : Quel est l'apport de la consolidation des comptes publics à la bonne gouvernance financière ? Quelles sont les réalisations parachevées dans ce processus jusqu'à présent et quelles sont les entraves qui restent à gravir ? Quelles sont les perspectives potentielles de ce cheminement ?

Pour essayer d'apporter des réponses à ces questions, l'objet de la recherche étant peu documenté, nous avons opté pour une **méthodologie de recherche qualitative** à travers

l'analyse descriptive des articles disponibles, appuyée par des **entretiens semi-directifs avec divers responsables du Ministère de l'économie et des finances**. Il s'agit notamment de certains membres du groupe de recherche sur la consolidation des comptes du secteur public au Maroc, de responsables au niveau de la Trésorerie Générale du Royaume (TGR) chargés de la centralisation des comptes publics ainsi que des responsables de la production des statistiques des finances publiques aussi bien au niveau de la TGR que de la Direction du Trésor et des Financements Extérieurs (DTFE).

Notre travail sera articulé autour de deux axes. Dans le premier axe, nous passerons en revue les acquis réalisés. Le deuxième axe sera consacré aux contraintes entravant la concrétisation complète de la consolidation des comptes publics ainsi qu'aux perspectives de ce processus.

1. La consolidation des comptes publics au Maroc : des efforts louables mais des résultats encore modestes

Conscient de l'impact positif que peut avoir la consolidation des comptes publics en matière de transparence et de bonne gouvernance, le Maroc a entamé un ensemble de réformes préparatoires à ce chantier.

1.1. La consolidation des comptes publics au Maroc, outil de bonne gouvernance financière, au service d'une vision globale des finances publiques

Dans la quête d'un système financier axé sur la performance, la transparence et la bonne gouvernance, la consolidation des comptes publics s'impose comme outil incontournable de convergence et de pilotage de l'action publique. D'ailleurs, une prise de décision éclairée est tributaire d'une vision transversale des finances publiques en leur intégralité.

1.1.1 L'intérêt de disposer des comptes consolidés

La composition du système des finances publiques au Maroc revendique la nécessité de disposer d'un moyen novateur permettant d'assurer la cohérence de l'ensemble du secteur public.

- **La Complexité du système des finances publiques au Maroc, source de divergence et d'incohérence**

Le secteur des finances publiques au Maroc est constitué de divers acteurs publics dont les règles de fonctionnement ne sont pas toujours harmonisées. Effectivement, les mouvements de décentralisation et de déconcentration ont permis à d'autres acteurs, autres que l'Etat, de compléter le panorama de l'intervention publique :

- D'une part, les collectivités territoriales et leurs groupements interviennent au niveau local, provincial et régional pour permettre la territorialisation de l'action publique ;

- Et d'autres part, les établissements et entreprises publics contribuent à la mise en œuvre des politiques publiques.

Néanmoins, ces « sous-secteurs financiers publics n'obéissent pas aux mêmes déterminants, en termes de procédures budgétaires, financières et comptables, qui demeurent complétement hétérogènes, rendant par conséquent difficile une vision d'ensemble » (Guiri A., 2014) :

- Le budget de l'Etat, constitué du Budget général, des budgets des SEGMA et des CST, des différentes administrations de l'Etat y inclut les dotations budgétaires attribuées à diverses institutions constitutionnelles. Il s'agit notamment du conseil constitutionnel, du médiateur du Royaume, de la haute autorité de la communication audiovisuelle, du conseil de la concurrence, de l'instance nationale de la probité de la prévention et de la lutte contre la corruption, du Ministère public,…. Ces institutions jouissent de règles dérogatoires hétéroclites en matière de gestion financière et « le détail de leurs dépenses n'est pas retracé au niveau de la comptabilité publique » (Guiri, A. et al., 2012).
- Les budgets des CT et leurs groupements : Budget principal, budget annexe, les CDD. Il convient de préciser que les versements effectués par les collectivités territoriales et leurs groupements vers leurs antennes (sociétés de développement régional/local, agences régionales d'exécution des projets...) sont retracés dans la comptabilité des CT sous forme de dépenses. Or, la réalité de l'exécution des projets financés par ces versements est hors de portée et demeurent à la marge du contrôle du parlement qui a voté et autorisé les crédits y afférents.
- Les budgets des EEP qui se multiplient suite à l'accroissement du phénomène d' « *agencification* » et entretiennent des relations financières diverses avec l'Etat et les CT. Ces flux financiers prennent la forme notamment de subventions, de dotations en capital, de dividendes, … etc.

L'action des différentes structures publiques contribue à la fragmentation des ressources publiques, à des divergences dans la prise de décision, et ne permet pas de disposer d'un système de pilotage uniforme et mutualisé. Cette situation affecte la cohérence de l'intervention de l'Etat et engendre des lacunes dans la réalisation des politiques publiques.

❖ La nécessaire harmonisation dans le processus de production et de communication de l'information financière

L'hétérogénéité dans les règles budgétaires et comptables adoptées par les différentes sphères publiques, impacte la qualité de l'information produite et implique des défaillances d'harmonisation des données.

De même, l'information financière produite par différents intervenants, sur différents supports et systèmes d'information est source de dispersion de données et de déficience de pertinence des documents financiers.

« Cette situation engendre :

- D'une part, la difficulté de mettre en cohérence des décisions prises par les différents acteurs ;
- D'autre part, l'impossibilité d'évaluer la situation financière et patrimoniale de l'ensemble comme l'exigent les principes de démocratie et de bonne gestion » (Colon J.L., 2014).

Or, disposer d'une image d'ensemble des finances publiques, est une condition sin quoi non pour assurer la pérennité et la soutenabilité de celles-ci, d'où l'importance de disposer d'un mécanisme permettant de cerner les finances publiques dans leur globalité.

1.1.2 La consolidation des comptes publics instrument décisif de bonne gouvernance financière

Les revendications démocratiques de transparence des citoyens et de toutes les parties prenantes dictent l'obligation de disposer d'une information comptable consolidée. De surcroit, « La consolidation des comptes publics se veut plus que jamais un instrument incontournable de pilotage, de bonne gouvernance et de mise en œuvre des politiques publiques aux normes et standards internationaux » (Ben Lamrabet F., 2023).

❖ Les apports en matière de transparence et responsabilité démocratique

L'impératif de disposer de comptes publics consolidés découle d'une exigence de transparence dans l'emploi des deniers publics. Dans ce sens, la constitution marocaine stipule dans son article 27 que « Les citoyennes et les citoyens ont le droit d'accéder à l'information détenue par l'administration publique, les institutions élues et les organismes investis de mission de service public ». Ce qui démontre l'intérêt d'une information financière de l'ensemble du système financier public, qui soit pertinente et exhaustive répondant au principe de sincérité budgétaire et comptable.

La production des comptes consolidés est une opportunité aux utilisateurs de l'information financière (qu'ils soient citoyens, élus, chercheurs, organismes de contrôle ou encore bailleurs de fonds…) pour effectuer des comparaisons entre les entités publiques et comprendre les avancées et les limites de chacune. Elle permet également de saisir la réalité économique globale du pays, appréhender la situation financière et le résultat de l'ensemble des entités

publiques. Ce qui établit un dispositif incontournable pour délimiter les responsabilités et favoriser la reddition des comptes.

- **La convergence, le pilotage et l'optimisation des politiques publiques à la lumière de l'information consolidée**

La présentation des comptes publics consolidés œuvre pour une meilleure cohérence de l'intervention publique. En effet, la dispersion de l'information sur les comptes individuels des entités publics, nuit à l'appréciation des ressources et des engagements financiers et, par conséquent, des différents risques encourus par la sphère publique. Or, le fait d'avoir une vision d'ensemble des finances publiques constitue l'information nécessaire à la portée des décideurs sur toutes les ressources publiques et leurs emplois. Le déficit budgétaire réel est de cette manière clarifié ainsi que les potentiels risques auxquels est exposé l'Etat, en tant qu'assureur de dernier recours. De ce fait, « ce système de consolidation permettra d'apprécier les marges de manœuvre budgétaires et financières induites pour une meilleure allocation des ressources publiques » (Bensouda N, 2012). Ce qui améliore indéniablement la pertinence des décisions prises.

De même, l'information financière globale permet d'évaluer les résultats et les performances réels des programmes publics. Elle constitue un tableau de bord approprié de pilotage des politiques publiques, leur réajustement et leur coordination, au niveau national et territorial, et une meilleure articulation dans l'action des différents intervenants publics.

1.2. La consolidation des comptes publics au Maroc : un processus en construction

L'harmonisation des instruments de gestion des finances publiques constitue le socle de mise en place du dispositif de la consolidation des comptes publics. De même, la consolidation statistique des données des finances publiques, en se référant aux normes internationales en matière de production et de diffusion des statistiques des finances publiques, est une étape préliminaire à la consolidation comptable ciblée.

1.2.1. L'harmonisation budgétaire et comptable en préparation à la consolidation des comptes publics

Durant les dernières décennies, nous assistons à un mouvement de modernisation des dispositifs institutionnels, budgétaires et comptables des finances publiques du Maroc visant progressivement la mise en place d'un cadre cohérent et homogène de l'ensemble des constituants de la sphère publique.

- **Le renouveau du cadre juridique et réglementaire des finances publiques**

L'harmonisation des règles régissant les finances publiques s'est accentué durant les dernières années par l'application des mêmes textes régissant les marchés publics, la comptabilité publique et l'organisation budgétaire et financière applicables aussi bien à l'Etat, aux CT et aux EEP à caractère administratif, dans le respect des spécificités de chaque ensemble. Il en est de même pour les référentiels et les mécanismes de gestion budgétaire en termes de nomenclature budgétaire et d'instruments de gestion tels que la programmation budgétaire axée sur les résultats et la performance ainsi que la programmation budgétaire pluriannuelle. De ce fait, l'adoption de la même nomenclature et des mêmes règles budgétaires, améliore la qualité de l'information budgétaire et permet –moyennant certains retraitements- la lecture transverse des différents programmes et l'agrégation des données en cas de besoin.

De même, afin d'améliorer la gouvernance et le contrôle des EEP et avoir une visibilité plus précise sur son portefeuille financier, l'Etat a amorcé une réforme ambitieuse de tout le secteur des EEP à travers la restructuration de tout le secteur et la création de l'Agence Nationale de Gestion Stratégique des Participations de l'État et Suivi des Performances des Etablissements et Entreprises Publics[2]. Ce chantier contribuerait à l'harmonisation des composants du secteur, l'apurement de la liste des EEP non marchands par leur regroupement, leur fusion ou par leur dissolution et liquidation, ainsi que l'homogénéisation des méthodes budgétaires et comptables appliquées par les EEP concernés par la consolidation des comptes publics.

- **La réforme comptable de l'Etat et des CT dans la perspective de la consolidation des comptes publics**

La LOLF a posé les jalons de la réforme de la comptabilité publique et de sa normalisation aux standards internationaux, pour l'orienter vers une comptabilité basée sur le principe de constatation des droits et des obligations. D'ailleurs, l'article 31 de ladite loi dispose que *«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 ».* C'est dans cette optique que le plan comptable de l'Etat a été adopté en intégrant, au départ, 13 des normes comptables internationales pour le secteur public IPSAS (*International Public Sector*

[2] Loi n° 82-20 portant création de l'Agence nationale de gestion stratégique des participations de l'Etat et de suivi des performances des établissements et entreprises publics, promulguée par le Dahir n° 1-21-96 du 15 hija 1442 (26 juillet 2021), BO n° 7010 du 5 août 2021.

Accounting Standards) en concertation avec le Conseil Nationale de la Comptabilité (CNC). De même, la réforme comptable des CT a pris son essor en 2020 par l'adoption du plan comptable des Collectivités territoriales et leurs groupements.

Pour l'opérationnalisation de cette réforme, le Ministère de l'économie et finances (la Trésorerie Générale du Royaume) a mis en place un système d'information dédié, le système d'information du plan comptable de l'Etat (SI-PCE). Ce dernier traite l'ensemble des processus comptables conformément au référentiel de la comptabilité de l'Etat adopté par le conseil national de la comptabilité en 2008 et en adaptant les normes IPSAS au contexte marocain.

« Le système d'information dédié à la nouvelle comptabilité est une composante essentielle dans l'opérationnalisation de la comptabilité de l'Etat. Il a été conçu dans le but de la simplification et la modernisation des circuits comptables de l'Etat pour améliorer la qualité comptable, le traitement des processus comptables selon les nouvelles directives de la réforme comptable, l'automatisation des processus financiers et comptables et le regroupement de toutes les fonctions comptables dans une seule application » (Bjijou R. & Haddad K., 2022)

Ces avancées forment les premières briques comptables vers la consolidation des comptes publics.

1.2.2. La consolidation statistique comme étape à la consolidation des comptes publics

En préparation à la consolidation des comptes publics, une consolidation statistique des données des finances publiques en se référant aux normes internationales en matière de production et de diffusion des statistiques des finances publiques a été amorcée en 2016.

- **Le référentiel international en matière de production de statistiques des finances publiques : Normes du Fond Monétaire International (FMI)**

La succession des crises économiques partout dans le monde, a démontré l'importance de disposer de données statistiques intégrales et de bonne qualité sur les finances publiques des Etats afin de détecter les éventuels dysfonctionnements et pouvoir réagir en temps opportun. Le FMI a élaboré des normes de production des statistiques des finances publiques (SFP) permettant d'unifier la méthodologie de leur établissement et facilitant les comparaisons dans le temps et dans l'espace.

Le premier manuel des statistiques des finances publiques a vu le jour en 1986. Ce manuel définissait les orientations générales pour l'établissement des SFP en se basant sur la comptabilité de caisse, c'est-à-dire la comptabilisation des opérations au moment des

encaissements ou des décaissements effectuées. Bien que ces normes permettaient aux administrations publiques de disposer de l'information relative à la Trésorerie et à la gestion de la liquidité, considérées alors comme l'élément d'analyse le plus important, elles ne donnaient pas d'informations pertinentes sur les engagements des Etats et leurs situations financière et patrimoniale exactes.

Au fur et à mesure, l'évolution de l'analyse budgétaire et de la comptabilité publique a conduit à privilégier la comptabilité sur la base des droits et des obligations constatées, ainsi que l'intégration de l'optique patrimoniale dans la comptabilité publique. A l'image des règles de la comptabilité des Entreprises, les opérations sont alors enregistrées au moment où le droit est constaté (je sais que je vais recevoir), ou que l'obligation est constatée (je sais que je vais devoir payer). Il était impératif de mettre à jour les recommandations internationales en intégrant ces évolutions. C'est ainsi que le Manuel de Statistiques de Finances Publiques de 2001 (MSFP 2001) a vu le jour, puis par la suite celui publié en 2014.

«Le MSFP de 2014 a pour but principal de définir un cadre conceptuel et de présentation des données complet et adapté à l'analyse et à l'évaluation des politiques budgétaires dans une économie donnée, et en particulier du secteur des administrations publiques, et plus généralement du secteur public » (International Monetary Fund, 2014).

- **La consolidation des statistiques du secteur des administrations publiques au Maroc, entre le fait et le principe**

La consolidation de la situation des données financières de l'ensemble du secteur des administrations publiques du Maroc a été mise au point pour les années 2017, 2018 et 2019 en adoptant les concepts et la méthodologie préconisés par le MSFP de 2014. La démarche choisie étant progressive et perfectible au fil des années, avec comme perspective l'élargissement du périmètre de cette consolidation à l'ensemble du secteur public. Ladite situation est conçue suivant une méthodologie et un enchainement déterminés « impliquant trois directions du ministère de l'économie et des finances à savoir la Trésorerie Générale du Royaume (TGR), la Direction des Etablissements Publics et de la Privatisation (DEPP) et la Direction du Trésor et des Finances Extérieures (DTFE) » (Bjijou R. & Haddad K., 2022).

La méthodologie d'élaboration de ladite situation a été schématisée lors des travaux préparatoires comme suit :

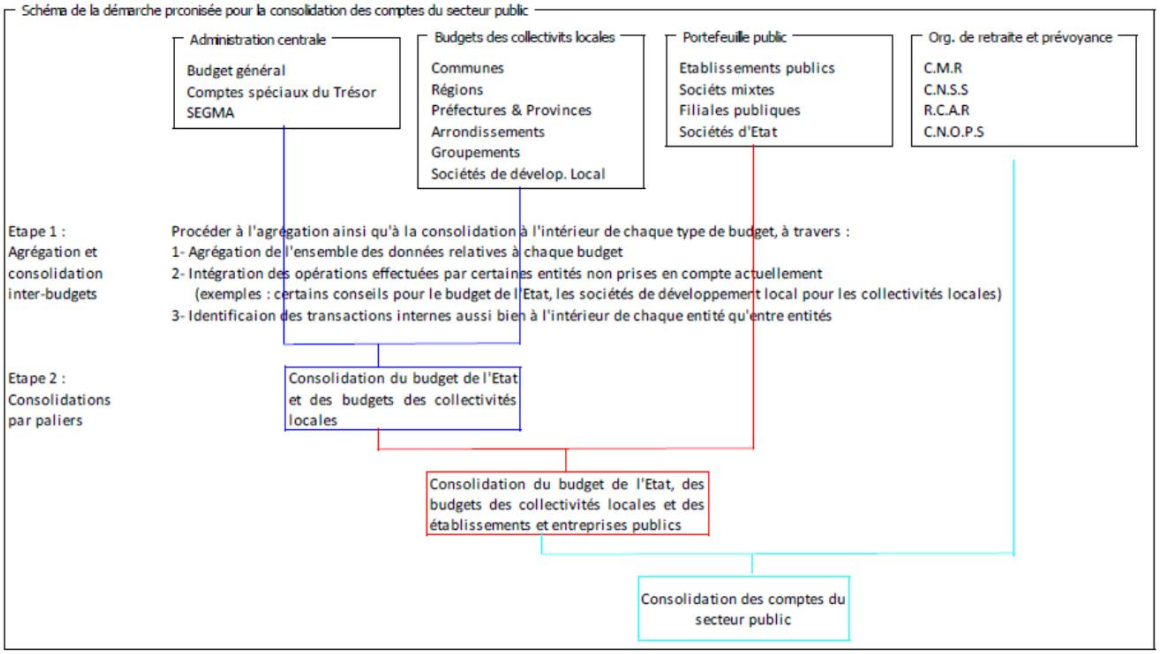

Figure 1 : Schéma de la démarche préconisée pour la consolidation des comptes du secteur public au Maroc (Guiri, A. et al., 2012)

Première étape : La consolidation des opérations financières de l'Etat et des CT par la TGR :
Disposant de toutes les informations budgétaires et comptables se rapportant aussi bien aux budgets de l'Etat que de ceux des CT, sur ses systèmes d'information (le système de Gestion Intégrée de la Dépense GID et le système de Gestion Intégrée de la Recette GIR), la TGR établit la situation financière consolidée de l'Etat et des CT. L'établissement de cette situation nécessite d'identifier les flux croisés et leur neutralisation, suivant un processus donné. D'abord, en ce qui concerne les opérations effectuées entre le budget général (BG), les comptes spéciaux du Trésor (CST) et les services de l'Etat gérés de manière autonomes (SEGMA), ces flux croisés sont identifiés et retraités, de manière à disposer d'une situation consolidée de l'Etat.

Ensuite, le même traitement est effectué par rapport aux composantes des budgets des CT, à savoir le budget principal, les budgets annexes et les comptes spéciaux afin de constituer une situation consolidée des comptes des Collectivités territoriales.

A partir de ces deux situations, les flux réciproques entre le budget de l'Etat et les budgets des Collectivités territoriales sont retraités aux fins d'élimination pour disposer in fine d'une

situation consolidée des données de l'Etat et des CT. L'objectif de la neutralisation de ces flux réciproques est d'identifier l'impact réel de l'ensemble consolidé Etat-CT sur l'économie nationale.

Deuxième étape : La centralisation des données des EEP non marchands par la DEPP :

Depuis 2017, une classification des EEP en familles cohérentes partageant des caractéristiques similaires est réalisée et actualisée chaque année par la DEPP en s'inspirant des standards du FMI. Il s'agit de quatre groupes homogènes organisés selon des critères liés à la nature des activités exercées sans considération du statut juridique : marchands, non marchands, institutions financières, organismes sociaux. En conséquence, une approche progressive a été adoptée pour la production de la situation consolidée du sous-secteur des EEP non marchands et ce pour les années 2017, 2018 et 2019.

Depuis 2020, le secteur en entier fait l'objet d'une restructuration profonde et la liste des EEP non marchands est en cours d'actualisation. C'est pourquoi la situation consolidée à partir de cette année a pris du retard.

Troisième étape : La consolidation des données statistiques du secteur des administrations publiques par la DTFE :

La division des statistiques des finances publiques relevant de la DTFE centralise les situations produites par la TGR et la DEPP en addition des états de synthèse des organismes de prévoyance sociale et de retraite transmis par la division des assurances et de la prévoyance sociale relevant de la même direction. Elle procède alors à la consolidation des données des différents sous-secteurs, via un canevas modèle du FMI et suivant les normes préconisées par le MSFP. Ceci implique évidemment l'élimination de toutes les transactions significatives concernant les flux croisés entre les sous-secteurs.

Il convient de préciser que le travail réalisé jusqu'à présent dans le cadre de la consolidation des statistiques des finances publiques, n'a pas fait l'objet d'une publication officielle étant donné que c'est un travail préparatoire non encore achevé, du fait qu'il n'inclut toujours pas l'ensemble du périmètre des administrations publiques tel que défini par les normes du FMI.

Pour conclure, l'exercice de la consolidation statistique entrepris depuis 2016, a instauré les prémices de la consolidation des comptes publics au Maroc. Cependant, les progrès restent assez lents au vu des ambitions et des attentes, dès lors que le passage d'une consolidation statistique à une consolidation des comptes publics est confronté à un ensemble de contraintes.

2. La consolidation des comptes publics, défis et perspectives

L'engagement du Maroc dans le processus de consolidation des comptes publics est un signal assez fort de la volonté de parachever un système de finances publiques plus transparent et performant. Cependant, malgré tous les efforts déployés, un ensemble de contraintes retardent encore l'atteinte des résultats escomptés. Toutefois, les objectifs atteints jusqu'à présent constituent les premiers jalons dans ce chantier, inscrit dans une perspective de moyen et long terme.

2.1. Les défis et les contraintes de l'accomplissement des comptes consolidés

Malgré les efforts consentis sur la voie de la consolidation des comptes publics au Maroc, le chemin restant à parcourir est contrarié par un ensemble de défis et de contraintes qu'il convient de dépasser.

2.1.1. Les difficultés pour la délimitation du périmètre

Le point de départ de la consolidation des comptes publics consiste à délimiter les entités concernées et à arrêter une liste par secteur et sous-secteur. Or, la définition de ce périmètre est contrariée par des limites d'ordre juridique et technique.

- **Les défaillances d'ordre juridique et réglementaire**

Certes, la promulgation de la loi organique relative aux lois de finances de 2015 a fondé les bases de la consolidation des comptes publics. En revanche, cette loi y a fait référence d'une manière timide à travers son article 48 précité qui prévoit uniquement la possibilité d'accompagner le projet de loi de finances par un rapport sur les comptes consolidés. Elle n'a pas détaillé les outils à déployer pour concrétiser cet objectif tel que : le référentiel et le cadre général de cette consolidation, la délimitation du périmètre de sa couverture et les modalités de son application.

Aussi, les lois organiques relatives aux régions, aux préfectures et provinces, et aux communes n'ont pas pris en compte le processus de consolidation des comptes publics.

Il en est de même pour les textes régissant les EEP qui traitent la consolidation des comptes de chaque EEP avec ceux des entités qu'il contrôle[3], mais ne font pas référence à la consolidation par l'Etat de leurs comptes.

[3] Loi n° 38-05 relative aux comptes consolidés des établissements et entreprises publics promulguée par le Dahir n° 1-06-11 du 15 moharrem 1427 (14 février 2006), B.O. n° 5404 du 16 mars 2006.

❖ **Les difficultés du choix des critères de délimitation du périmètre de la consolidation**

« La problématique de la définition des entités comptables consolidées conditionne la pertinence de l'information consolidée, c'est-à-dire son utilité pour un groupe d'utilisateurs donnés » (Lande, 1998). Or, si l'identification des unités institutionnelles de l'Etat et des CT concernées est intuitive, celle des EEP n'est pas une tâche aisée.

En effet, la délimitation du périmètre de la consolidation « fait appel à une approche multicritère s'attachant à déterminer le degré de dépendance, de la gestion, financier, économique et juridique » (Lande, 1998). Ainsi, théoriquement, cinq perspectives sont utilisées (Bergmann et al., 2016) :

- Une perspective économique qui prend en considération le critère du niveau de contrôle de l'entité consolidante sur l'entité à consolider ;
- Une perspective budgétaire où prime le niveau des contributions budgétaires ;
- Une perspective organisationnelle et juridique qui classe les entités selon leur lien juridique à l'entité consolidante ;
- Une perspective statistique classant les entités selon le niveau de recettes propres réalisées par le recours au marché ;
- Et une perspective liée au niveau de risque assumé par l'Etat.

Cependant, le secteur des EEP au Maroc se caractérise par une grande diversité des organismes qui le composent : statut juridique, niveau de participation au capital, présence dans différents secteurs d'activité, niveau de dépendance par rapport au budget de l'Etat, taille, nature des activités exercées. Donc, si pour les besoins de consolidation statistique, les EEP sont actuellement répartis en EEP marchands et non marchands suivant le seul critère de réalisation des recettes propres réalisées par le recours au marché, un effort supplémentaire de la part des pouvoirs publics devrait être fourni pour délimiter le périmètre des EEP concernés par la consolidation comptable.

2.1.2. L'hétérogénéité dans les méthodes et les normes comptables adoptées

La comptabilité générale de l'Etat est basée sur un plan comptable se référant aux normes IPSAS en les adaptant au contexte marocain. De même, bien que la comptabilité générale des CT soit toujours en cours de mise en œuvre, elle est adossée au même référentiel. Néanmoins, la comptabilité appliquée dans le secteur des EEP est basée sur une mosaïque de normes. Ce qui constitue un frein non négligeable à l'effectivité de la consolidation des comptes publics.

❖ **Le plan comptable des CT progressivement mis en œuvre**

L'arrêté conjoint du ministre de l'économie, des finances et de la réforme de l'administration et du ministre de l'intérieur, n° 1703-20 du 28 décembre 2020 relatif à l'adoption du plan comptable des régions et leurs groupements, des préfectures et des provinces et de leurs groupements, des communes, des établissements de coopération intercommunale et des groupements de collectivités territoriales, est entré en vigueur le 03 janvier 2022. Cependant, sa mise en place se fera de manière progressive comme le précise la note de service du trésorier général du Royaume n° 100/2021/DFP du 24 décembre 2021 relative à la tenue de la comptabilité générale des collectivités territoriales. Au vue de la complexité des opérations comptables des CT, l'opérationnalisation de cette réforme nécessite de grands efforts de préparation, de sensibilisation et de formation des acteurs concernés. Elle est également tributaire de la préparation technique du système d'information, porteur indéniable de toute la réforme.

❖ **La diversité des normes comptables adoptées par les EEP**

Le secteur des EEP au Maroc est un secteur hétéroclite. Ainsi, le portefeuille de l'Etat peut être réparti en deux catégories distinctes : les EEP commerciaux et les EEP non commerciaux

Les EEP commerciaux, assurant une activité marchande des biens et des services, appliquent, généralement, les normes comptables IFRS (*International Financial Reporting Standards*) adaptées au secteur privé. Quant à la catégorie des EEP non commerciaux, elle regroupe les entités à caractère non marchand assurant généralement un service public (éducation, santé...) ainsi que les organismes sociaux. Ces entités tendent vers l'application des normes IPSAS, adaptées au secteur public.

Cette hétérogénéité dans les normes appliquées constitue un frein important vu que la consolidation des comptes publics consiste à regrouper plusieurs documents comptables qui doivent avoir les mêmes principes et la même base d'enregistrement au risque de biaiser tout le résultat.

2.2. Les perspectives du processus de production des comptes publics consolidés

Le Maroc a pu doter son système de gestion des finances publiques de divers atouts prévoyant la mise en place du dispositif de consolidation des comptes publics. Toutefois, ce processus est toujours à son début. Sa réussite dépend de la capacité à mettre en œuvre des dispositions juridiques, institutionnelles, comptables et techniques.

2.2.1. Mise en œuvre de prérequis juridiques et institutionnels

❖ La consécration de la consolidation dans les textes juridiques et élaboration d'un référentiel de consolidation

En matière de consolidation des comptes des entités publiques, la loi organique relative aux lois de finances s'est contentée de prévoir la possibilité d'accompagner le projet de loi de finances avec un rapport sur les comptes consolidés. Les détails de préparation ainsi que les éléments constitutifs de ce rapport n'ont pas été précisés.

Aussi, « Il n'existe pas actuellement de cadre réglementaire formel régissant la production et la diffusion des SFP marocaines » (Vincent M. (FMI), 2019).

Visiblement, cette disposition fonde une orientation pour ancrer la consolidation des comptes publics dans la réalité des finances publiques dans le futur. Dans ce sens, le projet de réforme de la LOLF en cours prévoit l'intégration, dans son champ d'application, des EEP –à caractère non commercial- bénéficiant des ressources affectées et des subventions de l'Etat. Les ressources et les emplois de ces derniers seraient prévus par la loi de finances de l'année au même titre que ceux de l'Etat.

De même, « la consécration de la consolidation budgétaire et comptable au niveau de la loi organique des finances, la loi organique sur les régions et les collectivités territoriales ainsi qu'au niveau de la loi relative au contrôle financier de l'Etat sur les établissements et entreprises publics » (Bensouda N, 2012), constituerait un fort stimulant à la réalisation de ce projet. De plus, tout texte réglementaire en lien avec les comptes publics est appelé également à inclure des dispositions visant la production de comptes consolidés.

Par ailleurs, l'un des premiers prérequis est de disposer d'une norme spécifique de consolidation des comptes publics. Cette norme « devrait notamment préciser trois points : le périmètre ; la méthode de consolidation ; le calendrier en tenant compte des conditions de faisabilité et de coût » (Litvan D., 2013). Ainsi, ladite norme constituerait un référentiel de base pour fixer les critères clairs et la méthode adéquate de délimitation du périmètre de la consolidation en prenant en compte les spécificités institutionnelles du pays ainsi que les règles et les modalités à suivre par toutes les entités concernées permettant de rapprocher les différents systèmes budgétaires et comptables.

De surcroit, ledit référentiel « devra arrêter les modalités de contrôle et de retraitement des données à consolider, de vérification de la cohérence et de l'exhaustivité des informations et de retraitement et de reclassement des données des comptes individuels de chacune des

composantes du secteur public ainsi que les modalités d'élimination des opérations dites réciproques ou intragroupe » (Guiri, A. et al., 2012).

❖ **Rénovations institutionnelles et instruments de pilotage**

Afin d'assurer un déroulement efficace de tout le projet de consolidation des comptes publics, il serait opportun de mettre en place une instance centralisée dédiée au pilotage institutionnel et à la gouvernance de tout le processus. Cette instance devrait être rattachée à l'Etat en tant « qu'entité consolidant ». Elle « devrait être à la fois indépendante et en relation avec tous les organismes de la sphère publique » (Bjijou R. & Haddad K., 2022)

Pour le reste, les rénovations institutionnelles en cours sont prometteuses pour assurer l'harmonisation et l'homogénéisation nécessaires. Il s'agit de la restructuration actuelle du portefeuille de l'Etat. Dans ce sens, la création de l'agence nationale de gestion stratégique des participations de l'État et suivi des performances des établissements et entreprises publics est un pas important pour la réforme du secteur des EEP. « Dans ce modèle, les responsabilités liées à l'actionnariat public sont centralisées au lieu de leurs dispersions entre les ministères de tutelle » (Lekhal & Khaji, 2021). En effet, « le modèle centralisé permet d'homogénéiser le cadre juridique et réglementaire » (Lekhal & Khaji, 2021) du secteur.

Cette réforme devrait donc faciliter l'apurement de la liste des EEP non marchands établie actuellement par la DEPP ainsi que l'harmonisation des systèmes budgétaires et comptables appliqués par les EEP concernés par la consolidation des comptes publics.

2.2.2. Harmonisation comptable et intégration des systèmes d'information financière et comptable

Le préalable indispensable à la consolidation des comptes publics est l'adoption des mêmes normes comptables par l'ensemble des entités concernées, sinon les états financiers produits seront peu significatifs.

« L'harmonisation est un processus visant à favoriser l'adoption de systèmes comptables qui soient homogènes quant à leurs principes de base, la typologie et la structure des documents ainsi que leur contenu, la durée des périodes administratives, les principes d'évaluation, pour obtenir des résultats effectivement comparables » (Caperchione & Mori, 2013).

Dès lors, la généralisation de la comptabilité d'exercice devrait constituer une opportunité dans l'optique de donner une nouvelle impulsion au projet de consolidation des comptes publics.

A cet égard, la réforme comptable de l'Etat a pu enclencher un élan de réforme de la comptabilité des Collectivités territoriales pour la converger avec les normes comptables de

l'Etat et les standards en vigueur. Quant aux établissements publics, ils devraient être dotés d'un référentiel comptable qui s'inspire de celui de l'Etat en prenant en compte les spécificités de leurs actions.

De même, il y aurait lieu de « renforcer la qualité des comptes » (Litvan D., 2013) à travers leurs certification par un organisme indépendant. Ce qui constituerait une étape fructueuse préalable à leur consolidation.

Par ailleurs, l'intégration des différents systèmes d'information financière et comptable est un prérequis primordial pour disposer de toutes les opérations de recettes, de dépenses, de flux de trésorerie, de gestion de la dette ainsi que celles se rapportant au volet gestion des immobilisations et du patrimoine public.

Dans ce sens, il est préconisé d'opter pour « une réorientation de la conception des systèmes d'information financière et comptable d'une logique verticale fondée sur les besoins propres de chaque structure publique, vers une vision privilégiant l'interconnexion et l'interopérabilité, de manière que cette cohérence transverse puisse favoriser le dispositif de consolidation des comptes publics » (Guiri, A. et al., 2012).

Conclusion

La présente recherche apporte des contributions significatives en mettant en exergue l'importance déterminante de la consolidation des comptes publics ainsi que les difficultés et les contraintes en la matière et en exposant le cheminement et les progrès non négligeables réalisés au Maroc pour disposer de comptes publics consolidés.

En effet, le renforcement de l'arsenal juridique et réglementaire, la réforme comptable et la consolidation statistique des données financières du secteur public, sont des avancées certaines.

Toutefois, la consolidation des comptes publics est une démarche de grande envergure. Sa réussite est tributaire de la mise en place de leviers importants tels que l'élaboration d'un référentiel formel de consolidation des comptes publics, l'harmonisation comptable de l'ensemble des entités à consolider ainsi que l'interopérabilité des systèmes d'informations financières et comptables. De même, le pilotage de ce processus devrait être assuré par une instance de gouvernance et de pilotage.

En définitif, l'accompagnement de ce processus par une politique de conduite de changement (communication, formation,...) dans le cadre d'une stratégie globale traduisant une volonté et appuis politiques forts restent indispensables.

En revanche, la limite principale de cette étude est ne pas avoir pu réaliser –malgré nos efforts- des entretiens auprès de responsables relevant de la DEPP à l'instar des autres directions impliquées dans le processus de réalisation des comptes consolidés. Ces entretiens nous auraient permis de recueillir des données supplémentaires et plus détaillées sur les comptes du sous-secteur des EEP et auraient enrichis davantage notre recherche.

Enfin, cette étude s'est focalisée sur le cas marocain. Il serait opportun de mener des comparaisons avec d'autres pays de la région afin de détecter les points de vigilance et d'identifier les opportunités d'amélioration.

BIBLIOGRAPHIE

Arrêté conjoint du Ministre de l'économie, des finances et de la réforme de l'administration et du Ministre de l'intérieur, n° 1703-20 du 28 décembre 2020 - (BO n° 6980 du 22 avril 2021) relatif à l'adoption du plan comptable des régions et leurs groupements, des préfectures et des provinces et de leurs groupements, des communes, des établissements de coopération intercommunale et des groupements de collectivités territoriales.

Ben Lamrabet F. (2023). « Consolidation des comptes publics et soutenabilité budgétaire au Maroc : Impact sur l'encours de la dette intérieure ». Journal of Integrated Studies In Economics, Law, Technical Sciences & Communication, Volume 1 : numéro 1.

Bensouda N. (2012). « Les atouts de la consolidation budgétaire et comptable ». Intervention à la chambre Française de Commerce et d'Industrie du Maroc.

Bergmann, A., Grossi, G., Rauskala, I., & Fuchs, S. (2016). « La consolidation dans le secteur public : Méthodes et approches dans les pays de l'OCDE ». Revue Internationale des Sciences Administratives, Volume 82 : numéro 4, pp : 801-820.

Bjijou R., & Haddad K. (2022). « La généralisation du système de Gestion Intégrée de la Dépense (GID) dans la perspective d'une gestion intégrée des comptes publics ». [Mémoire de master].

Caperchione, E., & Mori, E. (2013). « L'harmonisation comptable des administrations publiques : Une analyse comparée internationale ». Politiques et management public, Volume 30 : numéro 3, pp : 315-328.

Colon J.L. (2014). « La consolidation des finances publiques ». Actes du 7ème colloque international de Rabat 2013, ed. LEXTENSO, pp : 163-173.

Guiri A. (2014). « La consolidation budgétaire et comptable au service d'une nouvelle stratégie de pilotage des réformes en finances publiques ». Actes du 7ème colloque international de Rabat, ed. LEXTENSO, pp : 175-181.

Guiri, A., Amghar, R, Bamou, N., Laakiri, L, Kabelma, M, El alaoui M., Abbar A., Lazrak, N., & Hafidi, R. (2012). « La consolidation des comptes publics au Maroc : Un levier de cohérence des finances publics et d'optimisation des politiques publics». Rapport FONDAFIP.

Hilmi, Y. (2023). Comptabilité générale: Exercices corrigés avec rappels de cours. Agence Francophone.

HILMI, Y., ZOUINE, A., & FATINE, F. E. (2020). La mise en place d'un manuel de procédure d'application des IAS/IFRS, comme outil du contrôle interne. International Journal of Management Sciences, 3(2).

International Monetary Fund (Éd.). (2014). Government finance statistics manual 2014. International Monetary Fund.

Lande, É. (1998). « Le périmètre de consolidation dans le secteur public : Identification et validation ». Comptabilité Contrôle Audit, Tome 4 : numéro 1, pp : 107-127.

Lekhal, M., & Khaji, Y. (2021). « La réforme de la gouvernance des entreprises publiques au Maroc : Vers la centralisation de la fonction d'actionnaire de l'Etat ». Revue Française d'Economie et de Gestion, Volume 2 : numéro 10, pp : 93-118.

Litvan D. (2013). « La qualité des comptes publics : Point d'étape sur la réforme comptable de l'État et perspectives ». Revue française de Finances Publiques, numéro 122, pp : 153-163.

Loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances promulguée par le Dahir n°1-15-62 du 14 chaabane 1436 (2 juin 2015), BO n° 6370 du juin 2015.

Loi n° 38-05 relative aux comptes consolidés des établissements et entreprises publics promulguée par le Dahir n° 1-06-11 du 15 moharrem 1427 (14 février 2006), B.O. n° 5404 du 16 mars 2006.

Loi n° 82-20 portant création de l'Agence nationale de gestion stratégique des participations de l'Etat et de suivi des performances des établissements et entreprises publics, promulguée par le Dahir n° 1-21-96 du 15 hija 1442 (26 juillet 2021), BO n° 7010 du 5 août 2021

Vincent M. (FMI). (2019). Rapport sur la mission de statistiques de finances publiques (du 24 septembre au 5 octobre 2018).

Yassine, H. I. L. M. I., Zahra, H. A. J. R. I. O. U. I., & Hamza, E. K. (2024). Systematic review of IPSAS standards: The introduction of IPSAS in public establishments. Edelweiss Applied Science and Technology, 8(5), 292-306.