

**La comptabilité d'exercice, un Pari de modernisation de la gestion publique au Maroc** « Cas de l'Académie Régionale d'Education et de Formation (AREF) de la région de Rabat-Salé-Kénitra »

**The accrual accounting, a bet of modernization of public management in Morocco** « Case of the Regional Academy of Education and Training (RAET) of Rabat-Salé-Kénitra region »

**OUBAL Khadija**

Enseignante-chercheur à la FSJES-Souissi

Université Mohammed V de Rabat.

Laboratoire de Recherche en Compétitivité économique et performance managériale

[k.oubal@um5s.net.ma](mailto:k.oubal@um5s.net.ma)

**NEJEOUI Mohamed**

Doctorant en sciences de gestion

FSJES-Souissi, Université Mohammed V de Rabat

Laboratoire de Recherche en Compétitivité économique et performance managériale

[m.nejoui@laposte.net](mailto:m.nejoui@laposte.net)

### **Résumé :**

L'objet de ce papier est de montrer l'importance de la mise en place de la comptabilité d'exercice au sein du secteur public, et les enjeux que peut transposer ce nouveau système d'information comptable pour réorienter l'ensemble de la gestion publique vers une nouvelle culture managériale fondée sur la recherche de résultats et d'imputabilité des décisions.

**Mots clés :** réforme comptable de l'Etat, bonne gouvernance, contrôle des finances publiques, performance publique, reddition des comptes.

### **Abstract:**

The purpose of this paper is to show the importance of implementing accrual accounting in the public sector, and the challenges that this new accounting information system can bring to reorienting the entire public management to a new managerial culture based on the search for results and accountability.

**Keywords:** public sector accounting, good governance, control of public finances, public performance, accountability.

## Introduction

Au cours des années 1980, les progrès technologiques rapides et une foule d'autres défis économiques et sociaux, ont mis les gouvernements des pays développés sous pression pour réviser les questions fondamentales de la gestion publique. Certes, les premières tentatives de réponses à cette pression croissante des demandes de la société sur ce que devrait être la gestion publique, prenaient la forme d'une série des réformes engagées dans les pays développés, et visaient à faire reculer le monopole de l'Etat en matière d'offre des services, et de réformer ce qui restait du secteur public à l'image de l'entreprise privée (voir Pollitt, 1993).

Ces réformes ont été déclenchées au début dans le Royaume-Uni sous la présidence de la première ministre Margaret Thatcher pour ensuite se propager aux autres pays anglo-saxons et à la plupart des pays de l'OCDE (OCDE, 1995). Elles sont communément référées au «New Public Management» (NPM) (Christopher Hood 1991), ou «Nouveau Management Public» (NMP) qui pour Hood, représentait une rupture paradigmatique du modèle traditionnel de gestion de l'administration publique (Janine O'Flynn, 2007).

Dans ce cadre, plusieurs pays du monde ont procédé à la réforme de leurs systèmes de gestion des finances publiques y compris la réforme de leur comptabilité, afin de les orienter vers une nouvelle logique axée sur le résultat, et pour les déplacer progressivement de la pratique traditionnelle de la comptabilité de trésorerie à la comptabilité d'exercice applicable aux entreprises privées (Iyika, 2011).

Au Maroc, le processus de réformes de la gestion des finances publiques a été entamé depuis 2001, et constitue l'un des principaux piliers de modernisation de l'administration publique marocaine. Ce processus s'est trouvé consolidé en 2014, par l'adoption de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), qui représente le soubassement juridique d'une nouvelle réforme comptable de l'Etat.

Depuis l'année 2008, la Trésorerie Générale du Royaume a entrepris, une réforme comptable s'inspirant des normes comptables internationales applicables au secteur public (IPSAS), afin de faire de la nouvelle comptabilité de l'Etat un outil privilégié de gestion qui dépasse le seul cadre de la gestion financière et impactera l'ensemble de la gestion publique.

Selon la Loi Organique relative à la Loi de Finance (LOLF) : « *la comptabilité budgétaire sera enrichie par l'institution de la comptabilité générale proche de celle applicable dans les entreprises et de la comptabilité d'analyse des coûts en vue de suivre le coût global des services*

*publics et des efforts menés pour la maîtrise de l'ensemble des dépenses y afférentes, et ce, en parfait respect du principe de sincérité ».*<sup>1</sup>

A la lumière de ce qui précède, la problématique de cette recherche s'articule autour de la question centrale suivante :

**« Dans quelle mesure l'adoption de la comptabilité d'exercice, constitue-t-elle un outil contribuant à l'amélioration et la modernisation de la gestion de l'administration publique » ?**

Pour répondre à cette problématique, nous passerons brièvement en revue dans une première partie, les principales caractéristiques du système comptable actuel de l'Etat, avant de se pencher dans une seconde partie sur les principaux apports de la comptabilité d'exercice qui ambitionne d'améliorer et de moderniser la gestion de l'administration publique. Enfin, une troisième partie permettra d'illustrer ces concepts et notions à travers une étude de cas portant sur la mise en place de la comptabilité d'exercice dans un établissement public (l'AREF) et l'analyse des répercussions et des changements d'ordre managérial et organisationnel induits par ce nouveau système comptable.

## **1. Aperçu sur le système comptable actuel de l'Etat**

Le système comptable actuel de l'Etat est fondé essentiellement, sur une comptabilité publique qui représente l'ensemble des opérations financières et comptables des organismes publics et les responsabilités qui en découlent.

Malgré la promulgation de la Loi Organique relative à la Loi de Finances en (LOLF) en 2014, la plupart des organismes publics marocains tiennent toujours une comptabilité publique dite de trésorerie, qui porte généralement sur la simple constatation des flux d'encaissements et de décaissements desdits organismes. Certes, le système comptable actuel des entités publiques comprend une comptabilité budgétaire qui a pour objectif premier de retracer les mouvements des flux d'exécution budgétaires résultant de l'autorisation parlementaire issues de la loi de Finances, et une comptabilité générale qui retrace à la fois les opérations budgétaires et les opérations de trésorerie.

Quant à la comptabilité générale, il s'agit d'une comptabilité dite « comptabilité de caisse » qui se limite à l'enregistrement des opérations budgétaires en termes des produits et charges, selon une simple nomenclature des comptes qui remonte aux années soixante. Néanmoins, cette comptabilité est qualifiée de caisse car elle ne permet de suivre que les mouvements liés aux entrées, aux

---

<sup>1</sup> La LOLF, 2011, page 4.

sorties et aux soldes de Trésorerie, et ne tient pas compte des principes de la comptabilité d'exercice en termes de constatation des droits et des obligations.

Selon le même ordre d'idées, la dimension patrimoniale est totalement absente dans la pratique comptable actuelle, car seuls les flux de trésorerie qui sont enregistrés, ce qui rend possible de savoir ce que l'Etat possède en caisse, mais il s'avère impossible de connaître les éléments constituant son patrimoine en termes des droits et engagements, afin de dégager la situation financière et patrimoniale de l'Etat à moyen et à long termes.

Afin de remédier aux insuffisances de ce cadre, le Maroc s'est trouvé dans l'obligation de procéder à la réforme de son système comptable actuel, selon une vision globale et intégrée, orientée vers une nouvelle logique du résultat et de performance, en s'inspirant ainsi, des pratiques comptables appliquées au secteur privé aussi que, des meilleurs standards internationaux en matière de la comptabilité (GUIRI, 2011). Cette évolution marquera ainsi, une rupture par rapport à un système caractérisé jusqu'alors par une comptabilité tenue exclusivement en termes d'encaissements et de décaissements (KABELMA, 2011).

Nous présenterons ci-après les principaux apports de cette réforme comptable de l'Etat qui s'est traduite par l'adoption de la comptabilité d'exercice.

## **2. Principaux axes d'amélioration visés par la comptabilité d'exercice**

L'importance du chantier de réforme de la comptabilité de l'Etat réside dans les apports que cette entreprise véhicule en termes de la rénovation du système d'information, la modernisation de l'organisation comptable de l'Etat, la consécration des principes de bonne gouvernance, et l'amélioration du pilotage de la performance, comme pierre angulaire de la réforme comptable au Maroc.

### **2.1. Le système d'information**

La comptabilité rénovée consiste à refonder le système d'information comptable de l'Etat selon une vision proche de celles des entreprises privées. En effet, la convergence du référentiel comptable national vers les normes comptables internationales IPSAS, est appelé à fonder la comptabilité publique sur les principes de la comptabilité d'exercice afin d'assurer l'homogénéité des écritures comptables et d'aider les établissements publics à disposer des systèmes d'informations comptables capables de produire des comptes réguliers, sincères et donnant une image fidèle sur le patrimoine et la situation financière à moyen et à long terme.

Le nouveau système d'information comptable et financier repose sur l'articulation entre trois types de comptabilité à savoir : **une comptabilité budgétaire** qui permet le suivi de l'exécution budgétaire conformément à l'autorisation parlementaire, **une comptabilité générale** qui fait prévaloir la constatation des droits et des obligations, et **une comptabilité analytique** qui sera mise en corrélation avec les deux premières et devra permettre l'appréciation des actions publiques à l'aune de l'efficacité et de l'efficience. Ce nouveau système d'information fait des nouveaux états financiers, l'une des principales sources d'information chiffrées sur l'activité et le patrimoine de l'Etat et permettra en effet, d'améliorer de manière significative le contenu des informations comptables et financières au bénéfice des différents utilisateurs des comptes de l'Etat.

Cependant, les états financiers retenus dans le cadre de la réforme de la comptabilité de l'Etat sont au nombre de quatre, à savoir : le bilan, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie et les notes aux états financiers ; avec la perspective de certification par la cour des comptes qui est devenue l'organe chargée de mission de certification des comptes de l'Etat.

## 2.2. La modernisation de l'organisation interne

Les implications de la mise en œuvre du nouveau système comptable principalement en termes de redéfinition des tâches et des procédures de la gestion budgétaire et comptable, conduit l'Etat à revoir l'organisation de la production de données financières en rénovant les éléments de gestion, du reporting et du contrôle interne.

Parmi les innovations organisationnelles apportées par la comptabilité d'exercice on peut citer :

- Une nouvelle gestion comptable qui s'aligne sur les meilleures pratiques en vigueur en matière de production et de diffusion de l'information financière des organismes publics.
- La présentation des nouveaux supports de communication des informations financières selon un certain nombre de caractéristiques qualitatives exigées par les normes IPSAS.
- La mise en place des logiciels comptables permettant l'amélioration des traitements comptables, leur sécurisation et traçabilité.
- La rédaction des manuels des procédures comptables, jouant le rôle des guides formalisant toutes les opérations comptables réalisées à chaque étape de la procédure, et permettant de définir la responsabilité de chaque agent dans le processus comptable.
- Formation et recrutement des contrôleurs de gestion et de nouveaux gestionnaires comptables au sein de l'administration.

- La mise en place de contrôle a priori par la création des services ou unités d'audit interne au sein des administrations veillant à la sécurité des techniques et procédures mises en place et chargées de l'évaluation, la prévention et la détection des risques potentiels.
- Le fonctionnement du contrôle a posteriori ou externe va également changer et on commence à parler dans les administrations publiques des missions d'audit légal menées par la cour des comptes en vue de la certification des comptes publics, et aussi d'autres missions d'audit de performance assurées par l'Inspection Générale des Finances (IGF).

### 2.3. La bonne gouvernance

La comptabilité d'exercice est considérée comme un outil privilégié de consécration des principes de bonne gouvernance, notamment les principes de transparence, de participation et de reddition des comptes.

L'article 154 de la constitution stipule que : « *Les services publics sont organisés sur la base de l'égal accès des citoyennes et des citoyens [...] ils sont soumis aux normes de qualité, de transparence, de reddition des comptes et de responsabilité, et sont régies par les principes et valeurs démocratiques consacrées par la constitution* ».

L'adoption de la comptabilité d'exercice, constitue un enjeu de transparence pour l'Etat à travers le large spectre d'informations qu'elle permet de dégager. Cette dimension de transparence se trouve consolidée par l'introduction de l'optique patrimoniale en termes d'actif et de passif dans la comptabilité de l'Etat. Ce qui permettra de savoir non seulement ce que l'Etat a dans ses caisses, mais de pouvoir dégager ses richesses (immobilisations, créances, stocks...), ce qu'il doit (dettes) et les engagements qu'il sera amené à payer.

Ce qui permet d'une part, la consécration du principe du droit à l'information et de participation active des citoyens qui disposeront d'une information claire et exhaustive qui leurs permettra de suivre de près l'exécution des budgets pour pouvoir exprimer leur opinion et faire orienter les dépenses des fonds publics vers leurs intérêts. D'autre part, elle permettra à la représentation nationale de formuler ses opinions en toute connaissance de cause sur la base d'une information solide.

Ce qui facilitera ainsi, la reddition des comptes qui constitue l'un des piliers d'une société démocratique. Cette reddition se vérifiera non plus par rapport à la conformité aux règles budgétaires, mais par rapport à des critères de mesure de l'efficacité et l'efficience de la gestion de deniers publics, et améliorera la qualité du débat budgétaire au sein du parlement.

## 2.4. Le pilotage de la performance

La comptabilité d'exercice enrichie par l'implantation de la comptabilité d'analyse des coûts, permet de suivre le coût global des services publics et les efforts menés pour la maîtrise de l'ensemble des dépenses, afin de fournir une série d'indicateurs qui nourrit l'analyse de la performance dans le cadre d'un contrôle de gestion. Ce dernier qui, outre le calcul des coûts, a pour rôle de décliner les choix stratégiques définis sous forme de plans à court terme en offrant des signes sur une gestion performante de budget.

Ainsi, l'administration sera en mesure d'adopter **une gestion budgétaire**, comme un mode de gestion consistant à traduire en programmes d'action chiffrés appelés (budgets) les décisions prises par la direction avec la participation des responsables.

Sous cette forme, la gestion budgétaire des administrations doit être envisagée comme un système d'aide à la décision et au contrôle de la performance, composé de deux phases distinctes

- la budgétisation c'est-à-dire l'élaboration de budget annuel ;
- le contrôle budgétaire constitué par le calcul des écarts et les actions correctives qu'il initie.

## 3. Démarche de mise en place de la comptabilité d'exercice au sein de l'AREF

A travers cette partie, nous allons proposer une étude de cas basée sur un modèle pratique de mise en place du nouveau système comptable. A ce titre, nous allons envisager le cas de l'implantation d'une comptabilité générale et analytique adaptées aux normes de la comptabilité d'exercice, au sein de l'Académie Régionale d'Education et de Formation de la région de Rabat-Salé-Kénitra « AREF » entrepris depuis l'année 2013.

L'Académie Régionale d'Éducation et de Formation de la région de Rabat- Salé-Kenitra siégée à Rabat, a été créée par la loi 07-00 du 19 mai 2000 en tant qu'établissement public doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière et soumise à la tutelle de l'État. Elle est chargée de la mission de mise en œuvre de la politique éducative et de formation, compte tenu des priorités et des objectifs nationaux établis par l'autorité de tutelle.

La mise en place de ce nouveau système doit passer tout d'abord, par un diagnostic approfondi de l'existant, afin de pouvoir étudier par la suite les retombées de cette mise en place sur l'organisation et la gestion de cet établissement public.



### 3.1. Diagnostic du système comptable actuel de l'AREF

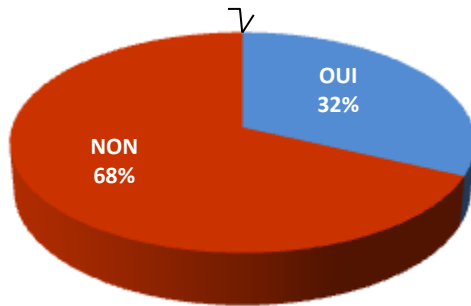
L'AREF dispose d'une comptabilité budgétaire, mais par contre la comptabilité générale et analytique n'étaient pas encore mises en place. Le service comptable de l'Académie fait partie de la division des ressources humaines et de gestion des affaires administratives et financières. Il intervient dans tout le processus concernant la gestion des procédures de la comptabilité publique. L'appréciation du système comptable de l'AREF, passe nécessairement par l'utilisation des méthodes et outils d'analyse permettant d'évaluer ce système à travers le dépouillement des résultats. Pour ce faire, nous avons établi un questionnaire fermé destiné au personnel du service de comptabilité, en vue d'évaluer le système d'information comptable existant et cerner ses forces et ses faiblesses. En effet, toute réponse par **OUI** représente une force du système, alors que les réponses par **NON** montrent automatiquement des faiblesses dudit système.

Le questionnaire se compose de 40 questions fermées, réparties sur quatre volets, à savoir :

- **Volet Patrimoine** : ce volet contient vingt et une questions, mettant le point sur tous les éléments d'Actif et de Passif du bilan. L'objectif de ce volet, c'est d'appréhender tout le patrimoine de l'Académie et comparer le fonctionnement de son système comptable aux exigences réglementaires, surtout celles relatives au respect des principes comptables édictés par le Code Général de Normalisation Comptable (C.G.N.C.).
- **Volet Transparence** : ce volet vise à tester la pratique de la transparence au sein de l'AREF. Il se compose ainsi, de sept questions qui cherchent les éléments de réponses sur le degré de divulgation et d'accessibilité aux informations comptables de l'Académie, sur la clarté et la lisibilité de ses comptes, ainsi que sur sa conformité aux normes en vigueur en termes de présentation des comptes.
- **Volet Organisation** : ce volet contient six questions, il concerne l'organisation comptable de l'AREF et met l'accent sur les conditions d'enregistrement et d'archivage des données, sur le niveau de dématérialisation des procédures, ainsi que la politique de Gestion des Ressources Humaines.
- **Volet Pilotage de la Performance** : ce volet vise à évaluer la performance de l'Académie. Il contient six questions testant l'efficacité et l'efficience du système comptable mis en place, sa capacité de produire des informations sur la gestion du budget, ainsi que sur sa capacité d'offrir des indicateurs permettant de juger les actions des responsables, aidant à la prise de décision, et à l'évaluation des coûts des services de l'AREF.

Les résultats dégagés par notre questionnaire sont récapitulés dans le graphique ci-dessous :

Figure N°1 : Graphique de réponses au questionnaire



Source : élaboré par l'auteur

D'après le graphique, on constate que **68%** des réponses des interviewés confirment la faiblesse du système comptable de l'Académie. Ce qui montre sa grande divergence par rapport aux nouvelles pratiques comptables applicables au secteur public. Il s'agit ainsi, d'un système obsolète et dépassé, qui nécessite un grand effort d'innovation, afin d'améliorer la pratique comptable de l'AREF et remédier à ses insuffisances.

L'analyse des résultats de ce questionnaire nous ont permis de formuler les constats suivants :

- L'AREF ne dispose pas d'une connaissance précise de la valeur globale de son patrimoine, ni de l'état des différents éléments constituant son actif : «En service ; hors- service, totalement amorti, utilisable, en maintenance, mise au rebut, pièces détachées etc.» ;
- Malgré l'élaboration d'une fiche des immobilisations au niveau du bureau du patrimoine, avec le numéro d'inventaire et la date d'entrée de chaque élément. L'AREF ne procède pas à des inventaires périodiques afin de mieux contrôler le mouvement et l'état du son patrimoine immobilier ;
- De plus, le service de comptabilité qui utilise une comptabilité budgétaire, ne constate pas les amortissements des immobilisations acquises par l'AREF, au niveau de la comptabilité. Ce qui nous amène à poser la question suivante : Comment les besoins en investissement sont-ils déterminés ? La réponse à cette question était que ces besoins sont déterminés : « sur la base des informations issues des délégations, alors que le remplacement des immobilisations est quasiment rare » ;

Les stocks ne sont pas constatés au niveau de la comptabilité, il n'existe pas des méthodes d'évaluation des stocks permettant la détermination de la valeur du stock disponible à n'importe quel moment de l'année, ni des tableaux de bord pour suivre les mouvements de chaque article afin de faciliter le contrôle, rationaliser la gestion des stocks et éviter les pertes (surtout pour les produits d'alimentation destinées aux internats et cantines scolaires) ;

- La comptabilité ne constate pas des provisions pour dépréciation ou pour risque et charges selon le principe de prudence du C.G.N.C, pour faire face aux imprévus. Ce qui justifie le taux élevé de rupture et de détérioration du stock (alimentations), ainsi que l'importance des charges supplémentaires des intérêts moratoires supportées par l'AREF suite à des litiges avec les fournisseurs en cas de retards de paiement ;
- L'AREF a la possibilité de connaître le montant global de ses dettes, grâce à un état des engagements établi par le service de comptabilité. Mais cet état est établi selon le numéro de chaque opération et ne fournit pas suffisamment de détails sur la nature (dette envers l'Etat, fournisseurs, du personnel ...) et le délai de paiement de la dette (court terme ou moyen et long terme) ;

- La comptabilité de l'AREF n'est pas informatisée. Elle est basée sur des enregistrements manuels dans des registres comptables, et des traitements qui se font par des simples tableaux de format Excel. On constate ainsi, un manque d'application avancée pour le traitement des opérations comptables, et d'un logiciel performant capable de pallier aux risques d'omission et de détecter les erreurs en temps opportun pour prendre les mesures correctives nécessaires ;
- L'absence d'un manuel de procédures pour la tenue de la comptabilité, qui joue le rôle d'un guide formalisant toutes les opérations réalisées à chaque étape de la procédure, d'assurer l'homogénéité des écritures comptables et de standardiser le traitement des opérations ;
- L'inexistence des fiches des postes du personnel comptable qui définit l'intitulé de chaque poste et le profil requis ;
- On constate que la comptabilité actuelle n'est pas suffisamment transparente. D'une part, il n'y a pas de possibilité d'accès à l'information financière de l'AREF qui ne dispose pas d'un site web pour la publication de la dite information. D'autre part, le manque d'une présentation des comptes de l'Académie selon une architecture qui facilite la lecture du contenu des informations comptables et financières au bénéfice des différents utilisateurs de ces informations ;
- L'Académie n'a pas encore adopté la charte de transparence édictée par le code marocain des bonnes pratiques de gouvernance ;
- Les postes comptables de la morasse budgétaire ne sont pas clairement définis. Cette ambiguïté entraîne des difficultés en matière d'imputation des comptes et conduit parfois à des imputations doublées ;
- La comptabilité de l'AREF est incapable d'offrir des indicateurs complémentaires sur la stratégie de maîtrise et de rationalisation des deniers publics. Elle se limite ainsi, à la présentation d'un état d'exécution du budget, qui ne permet pas de juger l'efficacité de la stratégie de conduite des finances publiques mise à la disposition de l'Académie ;
- Les comptes de l'Académie ne donnent pas une vue globale, et exhaustive sur l'activité et le patrimoine de l'AREF, permettant de faire ressortir les principaux agrégats financiers et leur évolution, les marges de manœuvre et les risques potentiels ;

- La comptabilité de l'AREF ne permet pas de dégager les indicateurs offrant les éclairages nécessaires de pilotage stratégique et décisionnel afin de mieux juger les actions et les décisions, elle est donc loin d'être un outil de mesure de performance et d'aide à la décision pour les gestionnaires.

Le diagnostic du système comptable de l'AREF a montré une grande faiblesse de ce dernier, surtout en matière de son inadéquation avec les nouvelles exigences institutionnelles et juridiques. La mise en place d'une nouvelle pratique comptable basée sur les principes de comptabilité d'exercice permettant à l'Académie de renforcer ses capacités de gestion, est devenue cruciale.

La mission de mise en place du nouveau système comptable de l'AREF est confiée en 2013 à un cabinet d'expertise comptable dans le cadre de marché public. Cette mission est intervenue dans un contexte marqué par le lancement d'une série des programmes qui tendaient à améliorer la pratique de gestion au sein de l'AREF, comme le plan d'amélioration de la gouvernance et l'opération de préfiguration de la réforme de la LOLF qui a été lancée à l'époque avec quatre départements y compris l'AREF.

### **3.2. Travaux d'élaboration du bilan d'ouverture de l'AREF**

La mise en place de la nouvelle comptabilité débouche essentiellement sur l'élaboration du bilan d'ouverture de l'Académie. Ainsi, le recensement et l'évaluation du patrimoine de l'AREF en termes d'actif et passif, constitue le véritable point de passage d'une comptabilité de caisse à une nouvelle comptabilité d'exercice en droits constatés.

Les travaux d'élaboration du bilan d'ouverture ont commencé en Janvier 2013, et portent sur les données de l'exercice 2012. Les travaux d'élaboration du bilan d'ouverture de l'académie débouchent sur quatre étapes essentielles qui se présentent comme suit :

- **ETAPE 1** : identification des postes comptables
- **ETAPE 2** : assistance aux travaux d'inventaire physique des immobilisations
- **ETAPE 3** : reconstitution des postes comptables au 1/1/12
- **ETAPE 4** : établissement du bilan d'ouverture au 1/1/12

### 3.2.1. Identification des postes comptables :

Suite à l'analyse de l'activité de l'AREF et de sa comptabilité budgétaire et aux entretiens réalisés avec le personnel du département financier, les principaux postes comptables identifiés dans un premier temps sont :

**Tableau N°1 : Identification des comptes de l'AREF**

Actif	Passif
<b>Actif immobilisé</b>	<b>Financement Permanent</b>
<b>Immobilisations incorporelles</b>	<b>Capital social</b>
- Brevets & licences de logiciels informatiques	- Ce poste serait déduit pour équilibre du bilan d'ouverture. Son solde va refléter le solde de l'ensemble des opérations d'exploitation, d'investissement et autres opérations aux 31/12/11
<b>Immobilisations corporelles</b>	- Subventions d'investissement reçues : il s'agit du cumul des SI reçues depuis la création de l'AREF diminués des paiements effectués
- Constructions (études, travaux & frais administratifs)	- Subventions d'investissement versées : solde nul
- Aménagements	
Equipements (Mobilier & matériel de bureau, matériel de transport, mobilier d'internant, etc.)	
<b>Actif Circulant</b>	<b>Passif circulant</b>
<b>Stocks</b>	<b>Fournisseurs créditeurs</b>
Matières & fournitures d'alimentation, d'hygiène et de santé, d'entretien & désinfection, d'enseignement, pièces de rechange, de bureau etc.	Ce poste recevra le solde cumulé des OP des exercices 2011 et antérieurs visés par le trésorier et dont le virement est effectué en 2012.
<b>Personnel</b>	Un sous compte serait réservé aux retenues de garantie qui correspond au cautionnement des marchés de 7% et autres
Absence d'avances au personnel	
<b>Etat</b>	
subventions à recouvrer	
<b>Compte de régularisation actif</b>	
Intérêts courus non échus à percevoir	

<b>Trésorerie- Actif</b>	
<b>Banques</b>	
Le compte TGR	
<b>Caisses</b>	
Compte de régie	

Source : Elaboré par l'auteur sur la base des données issues du cabinet d'expertise comptable

### 3.2.2. Assistance aux travaux d'inventaire physique des immobilisations

Les travaux d'inventaire physique des immobilisations concernent l'AREF et six délégations avec un volume de **663** établissements. Les travaux relatifs à cette étape, se font dans le total respect des principes comptables fondamentaux à savoir :

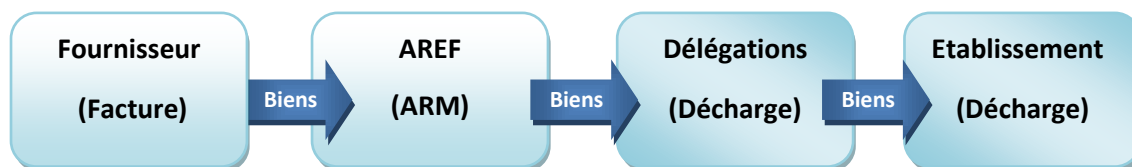
- **Principe du Coût historique** : l'entrée de l'actif serait réalisée au coût historique sans réévaluation
- **Principe d'importance significative** : les actifs à faible valeur monétaire ne seront pas immobilisés et feront l'objet d'un suivi extracomptable (EX : Verrerie, cartes géographique...)
- **Principe de prudence** : l'actif dont la propriété n'est pas vérifiée ne serait pas inscrit à l'actif.
- **Méthodes d'évaluation** : les biens seront amortis selon les durées économiques validées. Les biens dont la valeur nette comptable est nulle au 31/12/2011 ne seront pas inscrits à l'actif.

Les travaux d'inventaire physique des immobilisations, débouchent sur quatre étapes essentielles à savoir :

- Constitution du fichier des immobilisations sur une base de données informatique (Access ou Excel) par établissement et par délégation et selon les nomenclatures de l'AREF ;
- Réalisation des tests d'exhaustivité (du terrain vers le fichier) et de réalité (du fichier par le terrain) des biens recensés ;
- Valorisation brute (valeur d'entrée) de l'inventaire des immobilisations ;

- Valorisation nette de l'inventaire des immobilisations au 31/12/2011 (après validation des taux d'amortissements) ;
- Des contrôles de cohérence qui consistent à la vérification des informations en termes des (quantités, prix, et destination de chaque article) entre les ARM et les décharges.

Figure N°2 : Processus de livraison des biens pour l'AREF et leurs réseaux régionaux



Source : élaboré par l'auteur

### 3.2.3 Reconstitution des postes comptables au 1/1/12

Nous présentons ci-après les principaux postes et leurs procédures de reconstitution :

- **Immobilisations** : sur la base des travaux d'assistance à l'inventaire physique, nous avons procédé au reclassement des immobilisations avec la valeur et le cumul d'amortissement de chaque élément.
- **Stocks** : du fait de l'absence total de la constatation du stock au sein de l'AREF, nous avons effectué la déduction du stock initial à l'aide de la formule :  $SF - Achats + Sorties$ .
- **Trésorerie** : sur la base des relevés bancaires de la TGR et des états de rapprochement bancaire validés au 31/12/2011.
- **Capital social** : est déduit pour l'équilibre du bilan d'ouverture :  $Total\ Actif - Total\ Passif$
- **Fournisseurs** : en se basant sur les états de la comptabilité budgétaire et les circularisations des tiers (confirmations directes).
- **Le bilan** : est établi conformément aux dispositifs de fonds et de forme du C.G.N.C. à partir d'une balance d'ouverture au 31/12/2011. Son équilibre est assuré pour la période d'ouverture par le compte Capital Social.



### **3.3. Principaux changements éventuels apportés par la nouvelle comptabilité de l'AREF**

La rénovation du système comptable de l'AREF constituera sans nul doute, un véritable pari d'innovation au sein de l'Académie, grâce aux changements majeurs qu'elle pourra apporter au niveau du fonctionnement organisationnel et stratégique.

#### **3.3.1 Une vision fidèle, et exhaustive de la situation financière et patrimoniale de l'AREF**

- Grâce à l'élaboration de son bilan, et des autres états financiers, L'AREF sera en mesure de présenter des comptes de qualité, permettant un affichage global, exhaustif et transparent sur son activité et sa situation patrimoniale et financière.
- Grâce à la publication des nouveaux états financiers, l'AREF pourra communiquer de façon régulière des comptes clairs, lisibles et facilement accessibles à tous les utilisateurs de ces comptes et tous ceux qui veulent connaître les prestations rendues par l'Académie et de faire une idée précise sur ses richesses et engagements.
- L'utilisation du plan comptable du C.G.N.C. permettra de renseigner sur tous les aspects de l'activité de l'AREF, et assurer un classement comptable clair et pertinent, permettant une bonne imputation des comptes en termes des droits et engagements.
- Les tableaux d'amortissements serviront de base pour la détermination des besoins en investissement (renouvellement des équipements) de l'AREF et constituent ainsi, un outil primordial pour la programmation des crédits nécessaires aux remplacements d'équipements amortis et aident à la projection budgétaire annuelle.
- La prise en considération des stocks, va permettre à l'Académie de :
  - Connaître la situation finale de son stock : Dans le bilan de l'AREF, doivent figurer les valeurs des stocks dégagées de l'inventaire extra comptable tenu en fin d'exercice (inventaire intermittent). Dans le Compte de Produits et Charges, doivent figurer les charges ou produits (stockage ou déstockage) issus de la variation des stocks ;
  - Connaître la valeur et l'état de son stock disponible à n'importe quel moment de l'exercice : Grâce à la comptabilité analytique, l'AREF sera capable de valoriser son stock en utilisant les différentes méthodes préconisées par le C.G.N.C. (CMUP, FIFO, LIFO), de suivre les mouvements des stocks (entrées-sorties) via un inventaire permanent qui permet de

connaître l'existant chiffré en quantité et en valeur, et en fin dégager les bonis et malis d'inventaire.

- Une vision plus claire sur les dettes de l'AREF, (dette envers l'Etat, dettes fournisseurs, du personnel, CT, MLT...). Les dettes intègrent aussi la retenue de garantie liée au cautionnement des marchés (7% du montant du marché), et la comptabilisation des Charges à Payer, ce qui permet de constater les engagements de l'AREF selon le respect des principes de la comptabilité en droits constatés.
- Le compte « Banque » permettra à l'AREF de connaître la situation de son compte TGR, à n'importe quel moment de l'année et de faire un rapprochement préalable et permanent, sans attendre l'état trimestriel délivré par le Trésor. Ainsi, l'Académie peut éviter le problème des discordances, et d'alerter en temps opportun en cas de dépassement des crédits.
- La fonction de poste gestion de trésorerie va passer d'une fonction de suivi à une fonction de planification, grâce à une gestion prévisionnelle de la trésorerie, capable de définir les besoins de financement et aidera à la planification du budget annuel.

### **3.3.2. Changements organisationnels au sein de l'AREF**

- La mise en place d'un logiciel comptable permettra de :
  - ✓ Bannir les activités redondantes, optimiser les activités manuelles, et avoir une vision holistique grâce au système d'information comptable intégré ;
  - ✓ sécuriser les données (contrôle des accès, back up systématique, contrôle automatique des équilibres, irréversibilité des écritures ...) ;
  - ✓ Compléter et enrichir les informations ;
  - ✓ Unifier la base de données ;
  - ✓ faciliter la consolidation des comptes (AREF et délégations) ;
- La rédaction d'un manuel des procédures comptables, jouant le rôle d'un guide formalisant toutes les opérations comptables réalisées à chaque étape de la procédure, et permettra de définir la responsabilité de chaque agent dans le processus comptable et en facilitera le contrôle.

- La définition des fiches des postes du personnel comptable qui permettront de définir :
  - ✓ L'intitulé et profil (formation, expérience et compétences requises) ;
  - ✓ Son rattachement hiérarchique et des relations fonctionnelles ;
  - ✓ Ses principales attributions ;
  - ✓ Son dimensionnement (en termes d'effectif et de volume) ;
  - ✓ Ses principaux livrables et reporting à produire ;
  - ✓ Ses critères quantitatifs et qualitatifs de performances ;

### **3.3.3. La consécration du principe de reddition des comptes**

La mise en place de la comptabilité générale va entraîner une nouvelle dynamique au sein de l'AREF, en passant d'une gestion financière fondée sur l'exécution du budget à une logique fondée sur les objectifs et résultats. Cette nouvelle logique, octroie davantage au responsable de l'AREF, une grande marge de manœuvre en matière de gestion, en les responsabilisant quant à la réalisation d'objectifs justifiant les moyens financiers affectés et à la présentation des comptes de qualité.

Dans le but d'activer la reddition des comptes et d'évaluer les réalisations en terme d'objectifs tracés, les responsables de l'AREF se trouveront dans l'obligation de rendre compte à la population sur les actions menées et les décisions prises pour l'affectation, l'utilisation et le contrôle des ressources publiques mises à leur disposition conformément aux normes admises juridiquement en matière de budgétisation, de comptabilité et d'audit.

### **3.3.4. Le pilotage de la performance**

La comptabilité de l'AREF sera enrichie par l'implantation de la comptabilité d'exercice et de la comptabilité d'analyse des coûts qui permettra la désignation des différents centres de coût avec clé de répartition des charges par centre de responsabilité et par unité de production afin d'arriver à une bonne maîtrise des coûts. Ce qui conduira sans cesse à améliorer la qualité de gestion, réduire les coûts et par conséquent une amélioration des performances.

La comptabilité d'analyse des coûts, permet de fournir une série d'indicateurs de mesure de la performance des services de l'AREF, et a vocation à servir d'outil de pilotage et d'aide à la décision pour les gestionnaires, et d'information pour les citoyens.

Elle permettra aussi au Ministère de l'Education Nationale de calculer, le coût par élève et d'offrir des indicateurs complémentaires sur l'efficacité et l'efficience de la stratégie de conduite des finances publiques et sur la qualité des services de l'Académie.

## **Conclusion**

La mise en place de la comptabilité d'exercice au sein d'un établissement public devrait constituer une opportunité pour donner une nouvelle impulsion à la modernisation de la gestion publique, ainsi qu'au changement de cap de notre système de gestion des finances publiques, vers une nouvelle logique de résultats et d'« accountability ».

Cependant, grâce au nouveau système comptable, l'Etat disposerait d'un outil de gestion qui va lui permettre d'accompagner la dynamique en cours, dans la société marocaine en général et dans le domaine des finances publiques en particulier.

Toutefois, la transition d'une comptabilité de caisse, vers une comptabilité en droits constatés ne se réalise pas sans difficultés. On peut citer à ce titre, les faiblesses des systèmes d'information utilisés par l'État et qui sont souvent antérieurs à la réforme comptable et ne sont pas conçus pour prendre en compte les nouvelles informations requises par la comptabilité en droits constatés, La particularité de l'action publique, la divergence entre la comptabilité générale et budgétaire d'une part, et entre la comptabilité d'une administration et celle d'une entreprise en d'autre part.

En somme, nous soutenons l'idée que la fin des anciens systèmes comptables est annoncée par les meilleurs oracles qui prédisent pour l'avenir une reconfiguration des systèmes comptable avec la création d'un nouvel état d'esprit au sein des administrations, en vue d'assurer un ancrage réel de la culture de résultat et de performance.

### **Bibliographie (références principales) :**

- Amar, A et Berthier, L. (2008), Le Nouveau Management Public : Avantages et Limites ;
- Godin, R. & Laforte, L. Vers un nouveau profil de cadre en management public (Australie, Canada, France, Royaume-Uni), Télescope, volume 8, numéro 3, juin 2001 ;
- GUIRI, A (2014). La réforme de la comptabilité de l'Etat au Maroc : Spécificités et enseignements de l'expérience. Université Paris I ;
- G.RAYMOND, C.TSATSIS et P. PHAN : Synthèse de la réforme comptable de l'État et des Régions en Belgique, Avril 2011 ;
- HOOD, christopher (1995). The "new public management" in the 1980s: variations on a theme;
- HOOD, C. (1991), « A Public Management for All Seasons », *Public Administration* ;
- IYIKA P.I. (2011), the Adaptability of Accrual Accounting in the Public Sector.
- O'Flynn, J (2007). From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications The Australian National University The Australian Journal of Public Administration, vol. 66, no. 3, pp. 353–366 ;
- KABELMA.M (2011), Le bilan d'ouverture : Prélude d'une évolution majeure dans le dispositif comptable de l'Etat, revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8 Août 2011;
- TAMEKOU, R (avril) 2008, Programme national de gouvernance (2006-2010) et modernisation administrative. Le Cameroun à l'heure du nouveau management public (POL6207) ;
- TROSA, S, POLLITT. C et BOUCKAERT. G (2000): public management reform, a comparative analysis, vol. 18, n° 4, 2000. Numéro spécial "Le management public et la mesure : des lettres aux chiffres" pp. 184-189 ;
- La loi organique relative à la loi de finances 2014, <http://www.finances.gov.ma>;
- Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8 Août 2011 : spécial réforme comptable de l'Etat ;
- Le Code Marocain des Bonnes Pratiques de Gouvernance, Mars 2008 ;
- Manuel de l'IFAC sur les positions officielles de l'IPSASB 2007.