

La réforme du cadre comptable public au Maroc : Enjeux, implémentation et limites

Reform of the accounting framework in Morocco: Stakes, implementation and limits

BENABDELHADI Abdelhay

Enseignant chercheur

Université Ibn Tofaïl – Kénitra

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion – ENCG

Laboratoire de Recherche en Management et Commerce – (LRMC)

Maroc

abdelhay.benabdelhadi@uit.ac.ma

EL MOUISSIA Imane

Doctorante

Université Ibn Tofaïl – Kénitra

Ecole Nationale de Commerce et de Gestion – ENCG

Laboratoire de Recherche en Management et Commerce – (LRMC)

Maroc

imane.elmouissia@uit.ac.ma

Date de soumission : 14/06/2020

Date d'acceptation : 15/07/2020

Pour citer cet article :

BENABDELHADI A. & ELMOUISSIA.I (2020) « La réforme du cadre comptable public au Maroc : Enjeux, implémentation et limites », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 4 : numéro 2 » pp : 1043 - 1065

Résumé

Considéré comme un projet prioritaire, la réforme de la comptabilité publique vise la transformation de celle-ci en un outil capable de donner une image fidèle de la situation financière du pays. Le Maroc est passé ainsi d'un système qui se base uniquement sur une comptabilité budgétaire, à un système qui ajoute à cette dernière une comptabilité générale, une comptabilité d'analyse des coûts et qui œuvre à présenter ces comptes selon normes internationales IPSAS. Le processus de mise en place de la réforme comptable s'articule autour de l'instauration d'un nouveau référentiel comptable, de la préparation du bilan d'ouverture, de la remise à niveau du Système d'Information comptable, enfin de garantir la qualité comptable. Ce travail cherche à présenter les modalités avec lesquelles le Maroc opère-t-il ces changements de sa comptabilité publique, tout en mettant en avant les limites auxquelles elles peuvent faire face tirée de l'expérience de réforme opérée en France.

Mots clés : Réforme comptable ; Comptabilité publique ; Comptabilité budgétaire ; Comptabilité générale ; Normes internationales IPSAS.

Abstract

In the last few year, the kingdom of Morocco has set upon the ambitious project of restructuring its public finance system. The priority has been given to the transformation of the entire public accounting framework, into a system capable of presenting a faithful image of the financial situation and patrimony of the country. Morocco switched from an accounting system that only uses a budget-based type of book-keeping to a system that includes in addition to that, general book-keeping, cost analysis and presents the public accounts in accordance of the international norms IPSAS. The implementation of the reform is set around the introduction of a new accounting referential, the preparation opening balance sheet, the upgrade of the information system and finally the guarantee of the accounting quality. This work is looking to present the terms with which the reform of the public accounting framework has been installed in Morocco, while shedding the light on the obstacles it may encounter, concluded from the ones that France encountered while reforming its book-keeping system.

Key words: Accounting reform, public accounting, budget-based book-keeping, general book-keeping, international norms IPSAS.

Introduction

Depuis l'aube des temps, la comptabilité reste le meilleur outil permettant le suivi du patrimoine et réalisations d'une entité, qu'elle soit issue du secteur privé ou du secteur public. Au fur des années, elle a évolué ses capacités de formalisation et conceptualisation, de la situation décrite. Ce changement est notamment dû à la demande d'information émanant des utilisateurs des comptes. La comptabilité est donc passée d'un outil rudimentaire à un système universel permettant la production de données de plus en plus pertinentes et nécessaires au processus de prise de décision.

Pour le secteur public, la comptabilité n'est pas seulement un moyen de suivi des recettes et dépenses de l'Etat. Elle permet aussi de produire les états nécessaires pour rassurer le citoyen sur la bonne utilisation des deniers issus des impôts et taxes qu'il paye. Également d'assister les pouvoirs publics dans la mise en place de stratégie, plan ou programme en adéquation avec la situation financière réelle de l'Etat.

Quand le phénomène du New Public Management (ou Nouveau Management Public - NPM) a envahi le monde, il a introduit l'importation des pratiques issues du secteur privé au secteur public et les adaptant aux spécificités de ce dernier, en tant que moyen d'amélioration de ses performances et de garantie de gouvernance dans la sphère publique. Concernant la comptabilité publique, le NMP prône la création d'outils permettant aux organismes publics de faire face à l'introduction de la compétitivité et la diminution des coûts et des services. Il souligne également l'importance d'un système comptable capable de produire des informations financières essentielles au processus de prise de décision des organismes publics, par conséquent la production de service en adéquation avec les besoins des citoyens, tout en prenant en compte de ses contraintes financière. Cela s'est traduit notamment par le détachement d'une comptabilité strictement de caisse et l'ajout de la comptabilité d'exercice et d'analyse des coûts.

Le Maroc a clairement exprimé sa volonté de restructuration et modernisation de son administration, pour faire face aux changements que connaît son environnement et aux mutations des pratiques managériales. Durant ces dernières années, il a accéléré l'adoption de plusieurs réformes et changements, comme la réforme constitutionnelle de 2011 et l'adoption de la LOLF (Loi Organique de la Loi des Finances) en 2016, le Royaume a ainsi fait de la refonte de son cadre comptable une priorité. Dans cette perspective la problématique centrale

autour de laquelle va s'articuler cette revue de littérature est : Comment le Maroc opère-t-il la réforme de son système de comptabilité publique ?

Cette dernière génère les questions de recherche suivantes :

- Quel était l'état des lieux du cadre comptable public préalablement à la réforme ?
- Quels sont les apports, avantages, moyens, processus d'adoption de cette réforme ?
- Quelles sont les limites auxquelles a fait face la France lors de l'adoption de réforme comptable qui est fortement semblable à celle opérée au Maroc ?

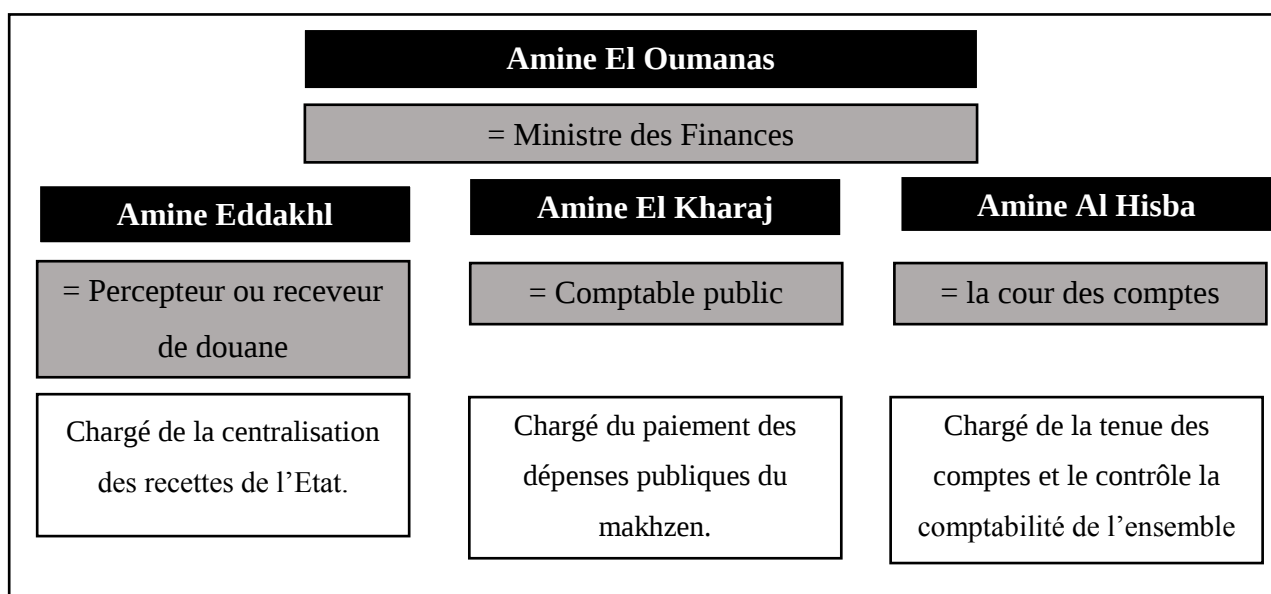
Pour répondre à ces questions, la première partie de ce travail sera dédiée à la présentation de l'état initial des règles et textes régissant de la comptabilité des organismes et établissements publics au Maroc avant l'adoption de la réforme du cadre comptable public en mettant l'accent sur leurs lacunes. En Deuxième partie, nous allons présenter les changements introduits par cette réforme en soulignant le processus de sa mise en place. Enfin, la dernière partie sera dédiée à un rapprochement entre l'ensemble des changements qu'opère le Royaume sur son système de comptabilité publique depuis l'adoption de la LOLF en 2016, avec ceux qui ont été mise en place en France après leur adoption de la LOLF en 2001, pour en tirer les limites que celle-ci a rencontré.

1. Diagnostique du cadre général comptable publique au Maroc :

1.1. Aperçu historique de la comptabilité publique au Maroc :

Préalablement à l'instauration du protectorat, plus précisément sous le règne du sultan Moulay Slimane (1792-1822), la comptabilité publique du royaume était gérée par un corps d'Oumanas organisé comme suit :

Schéma N°.1 : organisation de la comptabilité publique sous le règne de Moulay Slimane



Source : schéma préparé par nos soins pour ce travail

Par ailleurs, c'est le Dahir du 9 Juin 1917, qui a introduit la comptabilité publique moderne à l'Empire Chérifien, conférant aux comptables du Trésor le pouvoir financier, d'être responsables, personnellement et pécuniairement, de toutes les opérations financières exécutées. Après son indépendance le Maroc a adopté le dahir du 6 août 1958, portant règlement général de comptabilité publique. C'est en 1967 que fut promulgué le Décret Royal N° 330-66 du 21 Avril 1967, qui est venu fixer en premier lieu les dispositions générales et les principes fondamentaux la Comptabilité Publique, en deuxième lieu il a mis en place les règles d'application de ces dispositions à l'Etat.

1.2. Fondements de la comptabilité publique :

1.2.1 Définitions de la comptabilité publique :

Le décret royal n° 330-66 définit la comptabilité publique comme, « l'ensemble des règles qui régissent, sauf dispositions contraires, les opérations financières et comptables de l'Etat, des collectivités locales, de leurs établissements et de leurs groupements et qui déterminent

les obligations et les responsabilités incombant aux agents qui en sont chargés. » (Décret royal n° 330-66. (1967). Règlement général de comptabilité publique. Bulletin officiel n° 2843).

En tant que discipline juridique, la comptabilité publique se positionne dans le champ du droit public, ce qui fait d'elle un ensemble de règles juridiques et réglementaires régissant le fonctionnement des organismes publics. En tant que discipline technique, elle fait partie des pratiques de gestion financière qui réglementent l'enregistrement et classement des opérations financières des dits organismes.

L'objectif principal attribué à la comptabilité publique est de vérifier la régularité des livres de compte de l'Etat qui « sont sans doute la première expression moderne de l'établissement d'un lien entre le nombre et le droit, la quantification et l'obligation juridique. » (Alain S. 2015)

1.2.2 Acteurs de la comptabilité publique :

Le processus de réalisation des opérations financières de recettes ou dépenses se fait au niveau de la comptabilité publique, en deux étapes. La phase administrative, est la phase de prise de la décision. La deuxième est la phase comptable, où s'effectue le paiement de la dépense ou le recouvrement de la recette. Ainsi, chaque étape concerne une catégorie précise d'agent, les ordonnateurs ou les comptables.

▪ L'ordonnateur :

« Est ordonnateur public de recettes et de dépenses, toute personne ayant qualité au nom d'un organisme public pour engager, constater, liquider soit le recouvrement d'une créance, soit le paiement d'une dette. » (Décret royal n° 330-66. 1967).

L'ordonnateur est celui qui dispose de l'autorité administrative de donner l'ordre du recouvrement des recettes de l'Etat ou le paiement de ses dépenses. Il est ainsi tenu, au niveau des recettes, de fixer le montant exacte des créances des organismes publics et en ordonnant leur recouvrement. Concernant les dépenses, il doit créer ou constater montant exacte des dettes qui sont dus aux organismes publics, et ordonner leur paiement.

▪ Comptable :

« Est comptable public, tout fonctionnaire ou agent ayant qualité pour exécuter au nom d'un organisme public des opérations de recettes, de dépenses ou de maniement de titres, soit au moyen de fonds et valeurs dont il a la garde, soit par virements internes d'écritures, soit,

encore, par l'entremise d'autres comptables publics ou de comptes externes de disponibilités dont il ordonne ou surveille les mouvements. » (Décret royal n° 330-66. 1967).

Le comptable est plus un agent chargé d'exécution que de conception. Il a l'obligation d'aussi bien tenir les comptes que rendre compte. Puisque premièrement, il tient la comptabilité de toutes les opérations qu'il exécute, qu'elle soit recouvrement d'une créance ou paiement d'une dépense, tout en contrôlant leur régularité. En deuxième lieu, il est dans l'obligation de présenter chaque année toutes les pièces justifiant l'ensemble des opérations qu'il a effectué, à la Cour des Comptes pour contrôle.

En plus de ses obligations politiques, civiles et pénales, le comptable a des obligations qui lui sont spécifiques :

- Le comptable est nommé par la décision ou arrêté du ministre des finances et s'il y a lieu, du ministre concerné.
- Le comptable, avant d'assumer ses fonctions pour la première fois, est tenu de prêter serment, selon le dahir du 1^{er} kaada 1361 (9 novembre 1942).
- Le comptable est astreint, dès sa prise de poste, d'un cautionnement auprès d'une société de cautionnement mutuel ou une compagnie d'assurance qui garantit, durant l'exercice de ses fonctions, sa responsabilité personnelle et pécuniaire.
- Le comptable de l'Etat doit soumettre, annuellement à la cour des comptes, son compte de gestion et toutes les pièces y afférentes.

▪ **La séparation entre les fonctions d'ordonnateurs et de comptables :**

La règle de séparation entre les fonctions de comptable et d'ordonnateur, édictée dans l'article 4 du RGCP, signifie qu'ils sont incompatibles et que personne ne peut cumuler les deux fonctions. Cette division des tâches assure un système de contrôle réciproque entre les ordonnateurs et les comptables.

1.2.3 Le fonctionnement de la comptabilité budgétaire :

La comptabilité pratiquée dans le secteur public préalablement à la nouvelle réforme, est une comptabilité de type budgétaire. Elle se base sur un système d'inspiration francophone, retraçant l'ensemble des opérations, de dépenses ou de recettes, du budget de l'Etat, ayant pour objectif la vérification de leur conformité aux autorisations octroyées par le Parlement.

La comptabilité budgétaire est un système décrivant l'exécution du budget général, des comptes spéciaux du Trésor et des services de l'Etat gérés de manière autonome. Elle se base sur une optique de caisse, pour :

- Effectuer le suivi de l'application des apports de la loi de finances.
- Enregistrer les opérations de recettes et de dépenses et les rattacher à l'année budgétaire de leur encaissement ou du visa de leurs ordonnances ou mandats de paiement par le comptable public.
- Contrôler si les opérations financières publiques (de recettes ou de dépenses) sont en concordance avec les autorisations du Parlement.

Pour l'ordonnateur, la comptabilité budgétaire, se traduit par une comptabilité à partie simple qui a pour objectif le suivi de l'utilisation de ses crédits budgétaires à tous les stades de ses opérations financières, de leur affectation à leur consommation. Elle doit ainsi montrer le niveau de consommation des autorisations aux stades de l'engagement, liquidation et ordonnancement des dépenses, et aux stades de constatation, liquidation et ordonnancement des recettes.

Pour le comptable public, elle se traduit par le suivi de non seulement les opérations financières de nature budgétaire, mais aussi les opérations de trésorerie. Elles sont réalisées par le comptable public à sa propre initiative, l'ordre de l'ordonnateur ou la demande d'un tiers. Ces mouvements sont inscrits en comptabilité de façon totale et sans contraction entre elles. Elles génèrent des imputations des lignes budgétaires adéquates.

1.2.4 Les faiblesses de la comptabilité budgétaire :

La comptabilité budgétaire, malgré ses avantages reste insuffisante pour décrire la situation financière de l'Etat. En effet, elle est une comptabilité de caisse qui se contente de suivre les flux d'entrées de recettes et de sortie des dépenses publiques, ne prenant pas compte du patrimoine de l'Etat ou du principe de la constatation des droits et des obligations. Également le fait déclencheur de la comptabilisation d'une opération de recette publique reste son encaissement et pour une opération de dépense, le visa par le comptable assignataire de son ordre ou mandat de paiement. Ces opérations nécessitent ainsi des retraitements avant d'apparaître dans la comptabilité nationale.

Par ailleurs, la nomenclature sur laquelle elle se base date de 1960 après avoir été légèrement révisité de la version de 1935. Elle ne donne pas ainsi une image fidèle de la situation

financière de l'Etat et ne permet pas la production d'états financiers capables d'offrir des informations sur les résultats obtenus, de mesurer les performances des organismes étatiques et d'évaluer la pertinence des décisions publiques. En d'autres termes, la comptabilité budgétaire, dite de caisse ou de flux, ne donne aucune réponse aux questions suivantes (Bensouda N. 2012) :

- Qui sont les responsables des politiques publiques ?
- Quel est le coût de ces politiques ?
- Quelle est la performance des actions du gouvernement, leur efficacité et leur efficience ?
- Quels sont les résultats réalisés sur le terrain et leurs impacts sur le vécu quotidien des citoyens ?

2. Les apports de la réforme du cadre comptable Marocain :

La réforme comptable dans laquelle le Maroc s'est lancé, ne se résume pas seulement à un nombre de changements techniques, financiers ou comptables, mais dispose aussi une dimension culturelle avec un passage vers une optique stratégique basée sur l'intégration de la quête des résultats et de la performance dans les décisions publiques.

Ce chantier de réforme a été désigné comme le projet prioritaire dans le processus de modernisation de l'administration publique marocaine, notamment en raison de ses enjeux et comment cette reconfiguration de la comptabilité publique peut-elle, offrir une plus grande visibilité des finances publiques, impacter le processus de préparation, d'exécution et de contrôle du budget de l'Etat.

Également cette réforme, ambitionne d'améliorer l'attractivité du Maroc au travers de l'introduction de la comptabilité d'exercice et de la comptabilité d'analytique des coûts des services publics, pour venir accompagner la comptabilité budgétaire. (ELMOUISSIA, I. 2020)

Aussi en présentant les comptes de l'Etat en fonction des normes internationales harmonisées, facilitant notamment leur lecture et permettant leur comparaison avec les autres Etats qui présentent leurs comptes selon les mêmes normes. Elle a pour objectif de faire du système de comptable public, un système capable de :

- Retracer fidèlement à la réalité l'ensemble des opérations de l'Etat, en dépit de leur complexité ou leur volume.

- Donner des informations comptables et financières justes, pertinentes et dans les meilleurs délais.
- Faciliter le contrôle dans la sphère publique.
- Intégrer la dimension patrimoniale dans la comptabilité publique.
- Rationaliser la gestion de la trésorerie de l'Etat.

2.1. Comptabilité générale vs comptabilité budgétaire :

Grâce à la LOLF, parallèlement à la comptabilité, l'Etat tient également une comptabilité d'exercice. Dans le secteur public, celle-ci s'articule autour du principe de la constatation des droits et des obligations de l'Etat en tant que faits générateurs d'enregistrement comptable. Elle regroupe de ce fait, les opérations budgétaires, les opérations de trésorerie, celles effectuées avec un tiers créancier ou débiteur, les mouvements du patrimoine et des valeurs d'exploitation

Le principe des droits constatés respecté par la comptabilité générale de l'Etat signifie que :

- Les recettes budgétaires constatées en comptabilité générale, sont le montant émis par l'ordonnateur en tant qu'ordres de recettes concernant l'exercice intéressé et pris en charge par le comptable public et non seulement le montant des encaissements.
- Les dépenses budgétaires constatées en comptabilité générale, sont le montant émis par l'ordonnateur sous forme de mandats concernant l'exercice intéressé et pris en charge par le comptable public et non uniquement les paiements réglés.

La comptabilité générale de l'Etat est conçue et tenue conformément aux normes et standards comptables en vigueur à l'international notamment les normes IPSAS. Contrairement à un système qui se base uniquement sur une comptabilité budgétaire, elle offre une image régulière, sincère et fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'Etat.

Par ailleurs, autre que la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, la réforme du cadre comptable de l'Etat a également introduit une comptabilité d'analyse des coûts. Elle se base sur des données issues de la comptabilité générale, et a pour objectif de retracer et d'évaluer, les coûts générés par les projets issus des programmes budgétaires. Elle est, à ce titre un réel outil de pilotage, qui assiste le processus de prise de décision budgétaire en valorisant les informations comptables et financières.

2.2. Les fondements de la réforme du cadre comptable de l'Etat :

Cette réforme est un processus qui s'articule autour de cinq composantes, qui sont :

- Le référentiel comptable
- Le bilan d'ouverture
- Le système d'information
- La qualité comptable

2.2.1 Référentiel comptable :

Le nouveau référentiel comptable de l'Etat se base sur un corpus composé de 3 parties :

▪ Le cadre conceptuel :

Le cadre conceptuel est le document qui fixe les orientations générales de la comptabilité de l'Etat. Il identifie les choix directeurs, objectifs ou principes attachés à la comptabilité dans le secteur public, tout en intégrant les modalités d'évaluation de cette dernière. Le cadre conceptuel du cadre comptable marocain, vient aussi déterminer les objectifs de la nouvelle comptabilité générale de l'Etat, comme l'incorporation de la dimension patrimoniale, l'introduction de la comptabilité d'exercice, la production d'une information comptable et financière fiable, pertinente et rapide.

▪ Principes comptables fondamentaux :

Pour tenir des comptes fiables et produire des états financiers pertinents, la comptabilité de l'Etat doit veiller à respecter un certain nombre des principes comptables fondamentaux. Ces principes sont les suivants :

- **Principe de permanence des méthodes** : suppose l'utilisation des mêmes procédures comptables en se basant sur les règles d'un exercice à un autre. Cela permet de produire des états cohérents, ainsi que permettre d'effectuer des comparaisons entre les exercices et analyser l'évolution de l'état des comptes.
- **Principe de spécialisation des exercices** : signifie que toutes les recettes ou dépenses doivent être rattachées à l'exercice qui les concerne, et non celui de leur encaissement ou paiement.

- **Principe de prudence** : explique que le calcul du résultat de chaque exercice doit prendre en considération toute incertitude liée à une augmentation des charges ou diminution des produits de l'Etat.
- **Principe de clarté** : suppose que pour produire des comptes visiblement compréhensibles, chaque opération comptable doit être enregistrée dans le compte adéquat, sans compensation. Ce qui permet de donner à l'utilisateur une image claire de la situation passée et d'appréhender efficacement le futur.
- **Principe d'importance significative** : veut dire que l'ensemble des comptes et états financiers publics, doivent présenter toutes informations qui de son importance pourrait impacter le processus de prise de décision, en influençant l'opinion de l'utilisateur sur l'état du patrimoine, situation financière ou résultats.
- **Principe de la régularité et de la sincérité** : affirme l'obligation d'enregistrement des opérations comptables conformément aux réglementations et procédures en vigueur. Les comptes de l'Etat doivent également refléter sincèrement et de bonne foi, toutes les opérations, événements et situations.

▪ **Les normes :**

En 2008, le conseil national de la comptabilité a adopté 13 normes comptables, dans le cadre des efforts de convergence avec les normes comptables internationales. Ses normes sont ainsi des guides de conduite concernant les composants de la comptabilité, elles sont les suivantes :

Tableau N°.1 : Normes de comptabilité publique au Maroc

Normes	Contenu
Norme 1 : Etats financiers	Bilan, compte de résultat, tableau des flux de trésorerie, notes aux états financiers
Norme 2 : Immobilisations incorporelles	Brevets, marques, licences, procédés, logiciels
Norme 3 : Immobilisations corporelles	Terrains, constructions et bâtiments, ouvrages d'infrastructures, installations techniques, matériel de transport...etc.
Norme 4 : Immobilisations financières	Prêts et avances, participations, dotation en capital, droits d'adhésion aux organismes internationaux
Norme 5 : Stocks	Biens acquis et détenus pour la consommation ou la revente
Norme 6 : Créances de l'actif circulant	Créances sur les clients, créances sur les redevables
Norme 7 : Composantes de la trésorerie de l'Etat	Trésorerie actif (disponibilités...), trésorerie passif (bons du Trésor, dépôts de fonds...)

Norme 8 : Dettes financières et coûts d'emprunts	Dettes intérieure / dette extérieure
Norme 9 : Provisions pour risques et charges, dettes non financières et autres passifs	Provisions: Obligations juridiques ou reconnues par l'Etat vis-à-vis des tiers Dettes non financières: correspondent à des passifs certains dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise
Norme 10 : Produits liés à l'exercice de la souveraineté de l'Etat	Produits requis par voie d'autorité sans contrepartie directe
Norme 11 : Produits non liés à l'exercice de la souveraineté de l'Etat	Produits non liés à l'exercice de la souveraineté générés par l'activité ordinaire
Norme 12 : Charges	Charges de fonctionnement, charges de transfert; charges financières
Normes 13 : Engagements hors-bilan	Engagements accords, découlant de la responsabilité de l'Etat, (dette garantie, retraites.....)

Source : (Trésorerie Générale du Royaume, 2019)

▪ Le plan de compte :

Le projet de création d'un plan comptable de l'Etat a été entamé depuis 2008 suite à la recommandation du Conseil National de la Comptabilité (CNC). Il constitue donc la traduction comptable des normes inspirées des normes internationales IPSAS.

Les comptes sont regroupés dans le plan de compte dans le respect d'une codification prédéfinie, afin de faciliter la lecture des comptes. L'architecture du plan de compte est composée de classes, qui sont subdivisées en rubriques, qui sont composés de postes qui eux regroupent les comptes et les sous-comptes. Les classes comptables sont inspirées de celles plan comptable utilisé dans le secteur privé et son au nombre de 9.

▪ Les modalités de fonctionnement des comptes :

L'enregistrement des opérations financières dans les comptes de l'Etat dépend en premier lieu du fait générateur et du classement des comptes au sein de la nomenclature comptable. Les comptes de l'Etat sont tenus dans le respect du principe de la partie double, Cela se traduit comme suit :

- **Pour les comptes de disponibilités** : ils augmentent par le débit et diminuent par le crédit.
- **Pour les comptes d'actif du bilan et de charges du compte de résultat** : Ils augmentent par le débit et diminuent par le crédit

- **Pour les comptes de passif du bilan et de produits du compte de résultat :** Ils augmentent par le crédit et diminuent par le débit.

2.2.2. Le bilan d'ouverture :

Pour l'Etat, l'élaboration d'un bilan d'ouverture est venue comme un prélude à l'introduction de la comptabilité d'exercice dans la sphère publique. Il se base sur les principes suivants : (Kabelma, M,2011)

- Le recensement et l'évaluation des immobilisations corporelles et incorporelles.
- L'exploitation des données relatives aux immobilisations financières.
- L'exploitation de l'inventaire des stocks.
- Le recensement des engagements de l'Etat (donnés et reçus).
- L'arrêt des comptes (comptables et extracomptable et reprise des soldes).

Les organismes qui opèrent dans le secteur public se caractérisent par des spécificités dans le cadre de la présentation de leur bilan. En premier lieu la mission principale de l'Etat reste de garantir le service du public et il ne détient pas de capital initial. Également de par leur nature, certaines parties du patrimoine de l'Etat reste difficile à recenser et valoriser. De même, dans le respect des normes IPSAS, la présentation des états financiers de l'Etat doivent répondre aux principes de pertinence et d'importance significative.

Le chantier de préparation du bilan d'ouverture de la comptabilité de l'Etat a été chapoté par la Trésorerie Générale du Royaume. Le bilan d'ouverture a été adopté le 1^{er} Janvier 2011 par le Conseil national de la comptabilité, offrant une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'Etat arrêtée au 31 décembre 2010.

2.2.3. Le système d'information :

Considéré comme levier de cette réforme lancée le 25 mai 2009, le Système d'Information du Plan Comptable œuvre à faire respecter les nouveaux principes de présentation et fonctionnement des comptes. En outre, dans le but d'alléger les circuits comptables et réduire les délais de traitement des opérations comptables de l'Etat, d'offrir une meilleure lisibilité de l'emploi des crédits publics et enfin de faciliter les travaux de contrôle de régularité et d'audit des comptes, le nouveau système d'information comptable vient unir toutes les fonctions comptables à une seule application comptable centralisée.

Par ailleurs, en premier lieu c'est les applications métier (qui enregistre tous les événements ayant une incidence sur la comptabilité), qui alimentent le progiciel comptable. Ensuite les opérations issues de ces applications sont regroupées par une couche technique nommée Oracle Data Integrator (ODI). Celles qui ne sont pas issues d'une application remettante sont saisies avec leurs pièces comptables dans d'un tableau Excel, qui constitue une couche nommée WEBADI. Une troisième couche du nom de Business Process Execution language est chargée d'effectuer les contrôles de conformité des Comptes Rendus d'Événements (CRE), qui sont les opérations comptables extraites par Oracle Data Integrator des applications métiers et des comptables rattachés. Après, les événements passent par la couche Financial Accounting Hub, qui assure leur traduction en écritures comptables, dans le respect des règles et modalités en vigueur. Enfin, General Ledger, qui est la couche finale, reçoit les écritures comptables validées et émises par le Financial Accounting Hub pour permettre de consulter et éditer les états financiers.

2.2.4. La qualité comptable

La qualité du comptable est devenue aujourd'hui une exigence dans le cadre de la comptabilité patrimoniale. Par rapport à son objet, elle peut être définie comme, les principes, normes et procédures de contrôle qui encadrent le traitement des opérations de comptabilité publique. De par son objectif, elle offre la meilleure information comptable aux décideurs et facilite les exercices d'évaluation et comparabilité.

Les éléments déterminants de la qualité comptable sont, les principes fondamentaux, les normes de comptabilité, le système d'information et le système de contrôle interne et d'audit interne. Un référentiel comptable, avec les principes et normes qui le composent, est déterminant pour garantir la qualité comptable, puisqu'ils présentent l'ensemble des règles applicables à l'élaboration d'états financiers qui offre une image sincère des comptes et du patrimoine de l'Etat. La fiabilité des comptes est aussi assurée par la mise en place d'un système de contrôle interne et de maîtrise des risques. Ce dernier utilise 3 types d'outils, des normes de contrôle interne formalisées, une cartographie des risques, et un dispositif d'audit interne pour évaluer l'efficacité du système de contrôle interne.

3. Réforme comptable au Maroc VS en France :

Après avoir souffert d'un système comptable régulièrement critiqué de par sa lourdeur, son inefficacité, son incapacité de garantir une gestion publique transparente et son manque de

capacité d'adaptation aux changements de son environnement. La France s'est lancée dans une restructuration de son cadre comptable, notamment grâce à l'adoption de la nouvelle loi organique relative aux lois de finances en 2001 et la loi constitutionnelle en 2008, ensuite l'adoption du décret relatif à la gestion budgétaire et à la comptabilité publique en 2012.

Ces changements significatifs ont impacté positivement la présentation des comptes de l'Etat et la gestion publique, mais malgré ce succès apparent ils font face à certaines limites. En raison des multiples similitudes entre la réforme opérée en France et celle opérée au Maroc, il est possible d'extrapoler les limites rencontrées par la réforme Française au cas du Maroc.

3.1. Réformes comptables en France :

3.1.1 La loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1er août 2001 :

Cette réforme budgétaire, a intégré pour la première fois un chapitre exclusivement dédié à la comptabilité. La LOLF affirme que le système comptable articule entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale tout en mettant en avant l'autonomie de cette dernière et renvoie pour sa définition aux règles applicables aux établissements privés, tout en prenant en compte les spécificités du secteur public. Elle introduit également une comptabilité ayant pour objectif d'analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes.

La LOLF précise que les comptes publics doivent être tenus de façon régulière, sincère et offrir une image claire du patrimoine et la situation financière de l'Etat. Elle charge le comptable de l'établissement des comptes de l'Etat et du respect des principes et des règles comptables. Elle conforte également l'application du principe des droits constatés dans l'enregistrement des opérations financières publiques dans la comptabilité de l'Etat.

Enfin la LOLF, dans son article 31, confie au comptable public le monopole de la tenue des comptes.

3.1.2 La réforme constitutionnelle de 2008 :

La constitution du 23 juillet 2008 a introduit une série de dispositions ayant pour objectif, la restructuration de la façon avec laquelle s'exerce le pouvoir exécutif, la revalorisation du rôle du parlement en matière de contrôle et d'intégration des droits et choix des citoyens.

Cette réforme concrétise le principe de transparence financière et comptable dans l'article 47 : « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image

fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière » (art. 47-2). De ce fait, l'inscription dans la Constitution de la nécessité de la transparence financière et comptable, vient accompagner les propos utilisés dans la LOLF pour en faire une priorité dans le cadre de la gestion publique.

3.1.3 Le décret de 2012 relatif à la gestion budgétaire et à la comptabilité publique :

Le décret de la gestion budgétaire et la comptabilité publique adopté le 07 novembre 2012, est venu remplacer le décret de 1962, il définit la comptabilité publique dans son article 53 comme « un système d'organisation de l'information financière permettant : 1° de saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères ; 2° de présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ; 3° de contribuer au calcul du coût des actions ou des services ainsi qu'à l'évaluation de leur performance. Elle est également organisée en vue de permettre le traitement de ces opérations par la comptabilité nationale. .» (Le décret n° 2012-1246. 2012)

Le Décret de La Gestion Budgétaire et la Comptabilité Publique, introduit des nouveaux responsables autres que les ordonnateurs et comptables. Notamment, les responsables de programme ou de budget opérationnel de programme, les responsables de la fonction financière ministérielle (les directeurs des affaires financières dans les ministères), les contrôleurs budgétaires, comptables ministériel, le comptable centralisateur des comptes de l'Etat.

Il vient aussi reprendre les modalités du contrôle financier, en ajoutant d'autres contrôles inspirés de ceux pratiqués dans le secteur privé comme le contrôle hiérarchisé de la dépense, le contrôle partenarial ou le contrôle interne.

Parmi les autres nouvelles introduites par le GBCP il y a : le service facturier, les plateformes de services partagés, la transmission et la conservation de documents dématérialisés, etc.

3.2. Limites de la comptabilité d'exercice dans le secteur public :

En dépit des résultats positifs générés par l'adoption d'une comptabilité inspirée de celle des entreprises la réalité est plus nuancée, puisque l'adoption de cette comptabilité dans secteur public fait face à certaines limites.

3.2.1 La culture du contrôle dans la sphère publique :

Pour les acteurs du secteur public, les notions de « contrôle » et de « comptabilité » sont interchangeables, puisque le système de gestion financière s'articule autour du contrôle (contrôle du budget, contrôle des fonds déposés au Trésor public, contrôle du bon usage fait des impôts, contrôle du respect de la réglementation, etc...). En effet le maniement des fonds publics justifie cela, mais ils ne sauraient, pour autant, faire oublier la place privilégiée traditionnellement réservée en France, aux agents publics en charge de fonctions de contrôle. Ainsi l'introduction d'une comptabilité d'exercice, qui place la qualité comptable comme une priorité et met en place plusieurs dispositifs de contrôle pour la garantir, génère beaucoup de réticences et d'incompréhension.

Pour le système comptable public, contrairement aux établissements du secteur privé, l'information et la communication financière, ainsi que la gestion et le pilotage financier sont considérées comme secondaires.

3.2.2 Limites de la comptabilité d'exercice dans secteur privé étendu au secteur public :

▪ Les limites propres à la comptabilité d'entreprise :

Dans le secteur privé, les entreprises cherchent toujours le maximum de confiance. Elle se base notamment sur le principe de la prudence, ce qui peut avoir comme conséquence une exagération du risque. Ainsi cela conduit les entreprises à utiliser le cout historique lors de l'enregistrement de ses opérations, ce qui pourrait supposer l'existence de plus-values latentes.

En France, la comptabilité générale opérée dans le secteur privé est fortement influencée par la fiscalité, tant il est fréquent de subordonner l'obtention d'un avantage fiscal à sa comptabilisation.

Par ailleurs, les insuffisances de la comptabilité générale en entreprise, sont compensées par l'utilisation d'une comptabilité de gestion dérivées de la comptabilité générale

▪ Les limites propres à la sphère publique :

En premier lieu, les modèles économiques utilisés dans les deux secteurs sont plus au moins opposés. Pour le secteur privé, c'est l'engagement d'une dépense qui va permettre de générer une ressource. Alors que dans le secteur public, presque la majorité de ses acteurs œuvre la consommation des ressources qui lui sont assignés. Cela s'applique également à l'acquisition

d'une immobilisation, pour les entreprises, cela se traduit par une augmentation de son chiffre d'affaires et / ou la maîtrise des coûts de production. Mais pour le secteur public, cela signifie que l'investissement est destiné, au contraire, à accroître leur potentiel de services, ce qui pourrait faire accroître les recettes.

3.2.3 Des interrogations récurrentes sur l'intérêt de la démarche :

Ces changements structurels font face à un scepticisme ambiant. Les gestionnaires dans la sphère publique sont encore dubitatifs, par rapport aux efforts qu'ils déployaient pour garantir la qualité des comptes et leur usage. Ils ne sont pas convaincus de l'importance de la communication des données peu accessibles au commun des mortels surtout lorsque ces dernières ne reflètent qu'imparfaitement la réalité financière de leur organisme. Également, certains gestionnaires n'apprécient pas cette nouvelle approche de comptabilité, puisqu'elle impacte leurs marges de manœuvre.

3.3. Enseignements tirés de l'expérience Française :

Après avoir énoncer les limites du processus de mise en place de la réforme comptable en France, les enseignements qui peuvent être tiré de son expérience peuvent être regrouper dans le tableau suivant :

Tableau N°.2 : Enseignements tirés de l'expérience française :

Enseignements	Explications
L'Adaptation des outils comptables :	Les outils comptables issus de la comptabilité privée doivent impérativement être adapter aux spécificités du secteur public.
L'instauration de plan de formation :	Pour accompagner ces changements, l'Etat doit obligatoirement fournir des formations tant pour les responsables de gestion que pour les fonctionnaires chargés de la saisie, du suivi et du contrôle des opérations de la comptabilité publique.
Le Renforcement de la communication institutionnelle :	La mise en place d'une campagne de communication offrant une image claire sur l'importance de cette réforme, ses apports, ses avantages et ses conséquences sur les modalités de gestion de tous les jours. Notamment au travers de, l'organisation de journées thématiques animées par des experts, la préparation de notes de services détaillant tous les changements, des moyens de communication directes des observations des fonctionnaires...

L'adaptation du système de Gestion Des Ressources Humaines :	Outre les changements d'ordre technique, l'Etat doit également veiller à adapter son système de gestion des ressources humaines, pour éviter de rencontrer des réserves de la part des fonctionnaires ou des responsables. Il faut ainsi offrir aux responsables administratifs une marge d'indépendance dans la gestion de sa comptabilité, pour éviter toutes tensions.
---	---

Source : schéma préparé par nos soins pour ce travail

Conclusion :

Ces dernières années, le Maroc s'est lancé dans un projet ambitieux de restructuration des systèmes de gestion des finances publiques. Cette dynamique s'est matérialisée par le lancement d'un large chantier de modernisation de nature multidimensionnelle s'inscrivant dans une vision intégrée, puisqu'elle est constituée par le lancement de plusieurs réformes de dimension nationale et interministérielle. Ainsi, le Royaume a placé la remise à niveau du cadre comptable public comme projet prioritaire dans son agenda de modernisation, du fait de ses enjeux et leur impact dans l'organisation et le fonctionnement de l'administration publique au bénéfice de la réforme de l'Etat.

La comptabilité publique marocaine préalablement à la réforme, se basait uniquement sur une comptabilité budgétaire rudimentaire, qui se contente de contrôler l'application des apports de la loi de finances et la concordance des opérations financières de l'Etat avec les autorisations du parlement. Elle procède également à l'enregistrement des recettes et dépenses publiques dans l'année budgétaire de leur encaissement ou du visa de leurs ordonnances ou mandats de paiement par le comptable public. La comptabilité budgétaire n'offre pas une image claire de la situation financières et du patrimoine de l'Etat. La réforme comptable a introduit la comptabilité générale et la comptabilité des analyses de coûts au cadre comptable public du pays. La comptabilité générale dans le secteur public utilise le principe des droits et obligations constatés. Le processus de mise en place de la réforme comptable s'articule autour de l'instauration d'un nouveau référentiel comptable, de la préparation du bilan d'ouverture, de la remise à niveau du Système d'Information comptable qui permet de réduire le traitement des opérations de comptabilités ainsi que relier l'ensemble des fonctions comptables, enfin de

garantir la qualité comptable. Par ailleurs, la réforme de la comptabilité publique opérée au Maroc est fortement semblable à celle qui effectuée en France, de l'expérience de cette dernière il est possible de tirer les limites des changements effectués.

Ce travail de recherche ainsi œuvre à présenter en premier lieu la situation initiale de la comptabilité publique au Maroc, avant de passer à la présentation des changements proposés par la réforme du cadre comptable Marocain, pour enfin passer à une comparaison avec l'expérience française et en tirer des enseignements qui seraient bénéficiaires pour le cas Marocain.

Après avoir répondu à la question, de la façon avec laquelle se déploie la réforme comptable au Maroc et les questions de recherche de celle-ci génère. De nombreuses perspectives de recherche qui s'offrent à ce travail notamment, il est possible d'évaluer la réforme du cadre comptable Marocain du point vue de la gestion des ressources humaines, ou du point de vue de la mise en place du système d'information adéquat. Mais la question qui attise particulièrement notre intérêt reste comment les résultats obtenus au travers de cette réforme ont-ils impacté la gestion financière des organismes publics au Maroc ?

Références bibliographiques :

Amghar, R. (2011). « La qualité comptable : Plus qu'une composante, une finalité et un objectif majeur de la réforme ». Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8.

Bensouda, N. (2017). « La Trésorerie Générale du Royaume : une institution centenaire au cœur du système financier public marocain ». Centenaire de la Trésorerie Générale du Royaume et de la comptabilité publique, Rabat, le 4 juillet 2017.

Bensouda, N. (2011). « L'éditorial ». Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8.

Bernard, A. Laurent, P. (2016). « Quel avenir pour le comptable public ? Propositions pour une réécriture des règles de la comptabilité publique ». L'Academia sciences techniques comptables financiers, cahier n°32.

Boujendar, H. (2011). « Les composantes de la Réforme de la Comptabilité de l'Etat (RCE) ». Revue AL MALIYA n°49 janvier-avril 2011.

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

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

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

ELMOUISSIA, I. (2020) « Les réformes publiques inspirées du New Public Management au Maroc : Entre mythes et réalités », Revue Internationale des Sciences de Gestion « Volume 3 : Numéro 2 » pp : 1339 – 1363.

Guiri A. (2011). « La réforme de la comptabilité de l'État : Des enjeux au cœur de la réforme de l'administration », Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8.

Guiri A. (2011). « La réforme de la comptabilité de l'Etat : Pour une lecture avisée des états financiers ». Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8.

Guiri, A. (2014). « La réforme des finances publiques au Maroc, La réforme de la comptabilité de l'Etat au Maroc : Spécificités et de l'expérience ». Université Paris I Panthéon-Sorbonne, le 19 février 2014.

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.

Kott, S. (2016). « Comptabilité publique et reddition des comptes de l'état ». Revue française d'administration publique » 2016/4 N° 160.

Hantem, A. (2016). « L'apport d'une Comptabilité d'Exercice à l'aune la nouvelle réforme de la LOLF au Maroc ».

Ibouazzaouine, Y. (2019). Les enjeux de la réforme de la comptabilité publique au Maroc. Munich Personal RePEc Archive, 98531.

Lande, E. Rocher, S. (2008). « 25 ans de réformes comptables au service du management public ». Politiques & management, Vol. 26/3 | 2008.

Loi organique n° 2001-692 du 1er août 2001 relative aux lois de finances.

Mahhou, K. (2006). « Comptabilité Publique ». Cours enseigné à L'ENA : Ecole Nationale d'Administration de Rabat, année universitaire 2005/2006.

Milot, J. (2013). « Réforme comptable et réforme des finances publiques ». Politiques et management public, Vol 30/3 2013.

Seghrouchn, M. (2011). « Le système d'information comptable : Un levier incontournable pour la réforme de la comptabilité de l'Etat » . Revue de la Trésorerie Générale du Royaume - N° 8.

Trésorerie Générale du Royaume. (2012). « Bilan d'ouverture de l'Etat au 1er janvier 2011 ».

Trésorerie Générale du Royaume. (2019). « Instruction relative à la tenue de la comptabilité de l'activité bancaire. Instruction n° : TGR-INST-COMPT-05. »