

L'introduction de la comptabilité générale dans le secteur public: Etude de cas de trois établissements publics marocains

The introduction of general accounting in public sector : a case study of three Moroccan public establishments

OULAD SEGHIR Khalid

Enseignant-chercheur à la FSJES – Tanger, Maroc
Groupe de Recherche en Economie et Territoire
Université Abdelmalek Essaadi
seghir.encgo@gmail.com

HEYAME Zainab

Doctorante à la FSJES – Tanger, Maroc et Cadre à l'AREP
Groupe de Recherche en Economie et Territoire
Université Abdelmalek Essaadi
Zainab.heyame@gmail.com

Date de soumission : 09/04/2019

Date d'acceptation : 15/06/2019

Pour citer cet article :

OULAD SEGHIR. K & HEYAME Z. (2019) « L'introduction de la comptabilité générale dans le secteur public: Etude de cas de trois établissements publics marocains », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Numéro 9 : Juin 2019 / Volume 4 : numéro 1 » p : 60 - 79

Résumé :

Dans une logique de réforme de la comptabilité publique, la nouvelle Loi Organique relative à la Loi de Finances (LOLF) est entrée en vigueur pour affirmer la coexistence d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité générale à tous les niveaux du secteur public. Le présent article traite l'introduction de la comptabilité générale au sein des établissements publics administratifs au Maroc. L'objectif de ce travail est de faire une comparaison concernant le choix et l'apport de la comptabilité générale dans les établissements publics au Maroc ainsi que de dégager les spécificités qu'il faut prendre en considération dans la mise en place de la comptabilité générale au sein des établissements publics à caractère purement administratif à travers une étude de cas menée sur trois établissements publics en optant pour des entretiens semi directifs avec des personnes relevant de différents services liés à la comptabilité.

Mots clés : Comptabilité générale, secteur public, établissements publics, réforme, étude de cas.

Abstract :

As part of the public accounting reform, the recent Organic Law of the Finance Laws (LOLF) entered into force to affirm the coexistence of budgetary accounting and general accounting at all levels of the public sector. The present paper treat the introduction of general accounting in administrative Public establishments in Morocco. The purpose of this work is to make a comparison regarding the choice and contribution of general accounting in public institutions in Morocco, as well, to identify the specificities that must be taken into account in general accounting within public institutions of a purely administrative character, through a case study conducted on three public establishments by opting for semi-structured interviews with people from different departments related to accounting,

Keywords : General Accounting, Public Sector, Public establishments, Reform, Case study.

INTRODUCTION

Dans un contexte d'exigences croissantes en termes d'amélioration de la gestion du secteur public, bon nombre de pays entreprennent un ensemble de réformes structurelles en vue de renforcer la transparence, la responsabilité et la reddition des comptes, tout en améliorant la performance opérationnelle et la qualité des services publics. Pour ce faire, un nouveau management dynamique et coordonné est devenu une nécessité. Il se base sur une nouvelle gestion publique « New Public Management » (Hood, 1991), concept néolibéral qui a influencé une grande partie des réformes dans l'administration publique et qui tente d'emprunter des méthodes de gestion du secteur privé, pour les appliquer au secteur public (Ferlie 1996 & Pollitt 2007). Ce mode de gestion rejette catégoriquement les anciennes pratiques administratives dont la légitimité se jouait davantage sur l'application stricte des procédures et règles institutionnelles (Bastien, 2010) vers d'autres pratiques dont la légitimité dépend essentiellement des performances réalisées. La mise en place de ce concept est assez récente, mais prometteuse étant donné que le mode opératoire du nouveau management public se base sur les résultats (Idrissi & Elamraoui, 2018). Ce modèle de management a touché, de manière plus ou moins importante et sous de diverses formes, de multiples pays en développement (Amar & Berthier 2007).

Le Maroc n'a pas épargné sa volonté pour s'associer à ce mouvement. Dans cette optique, le secteur public a connu de nombreuses réformes au cours de ces dernières décennies sur plusieurs volets entre autre la réforme comptable qui est au cœur de la démarche de performance et de la transparence de la gestion publique. En effet, l'article 31 de la loi organique N°130-13 relative à la loi de finances (LOLF) affirme la coexistence d'une comptabilité générale (fondée sur le principe des droits constatés) fortement enrichie et d'une comptabilité budgétaire (comptabilité de caisse) adaptée aux enjeux de la nouvelle gestion publique. Dans ce sens, le pays s'est doté d'un nouveau cadre légal de comptabilité publique applicable aux établissements publics qui impose la tenue d'une comptabilité générale en liaison avec une comptabilité budgétaire et ce afin d'améliorer la qualité de l'information financière fournie par ces établissements qui constituent des acteurs majeurs dans la croissance du pays.

Selon la nature juridique et leurs activités, les établissements publics peuvent être classés en différentes catégories : Etablissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC),

établissements publics à caractère purement administratif (EPA) et ceux à activité mixte EPM en abrégé.

L'objectif de cet article est de répondre à la problématique suivante: Quels apports s'associent-ils à l'introduction de la comptabilité générale au sein des établissements publics à caractère administratif en tenant compte de leurs spécificités ? Ceci en analysant le choix et l'apport de la comptabilité générale dans les établissements publics au Maroc ainsi que de dégager les spécificités qu'il faut prendre en considération dans la comptabilité générale au sein des établissements publics à caractère purement administratif. Pour ce faire, nous allons opter pour une approche qualitative, en procédant à des entretiens semi directifs avec des personnes relevant de différents services liés à la comptabilité dans trois établissements publics (deux EPM et un EPA).

Le premier point de ce papier est consacré à donner un aperçu global sur la comptabilité générale au sein des établissements publics au Maroc. Le deuxième point concerne la méthodologie de recherche utilisée ainsi qu'une présentation des trois cas étudiés. Quant au troisième point, il vise à présenter d'une manière synthétique les résultats de notre recherche.

1. LA COMPTABILITE GENERALE DANS LES ETABLISSEMENTS PUBLICS: APPROCHE THEORIQUE

1.1. Les EP comme champ de recherche

Bien que tous les établissements publics aient été soumis aux mêmes principes comptables, la situation de la comptabilité du secteur public au Maroc est loin d'être harmonieuse : formats de présentation budgétaire et d'information financière différents, règles d'enregistrement comptable non homogènes, comptabilité en droits constatés appliquée par un faible nombre des établissements publics, et par conséquent, information financière essentiellement réduite à des relevés de situation budgétaire.

1.1.1. Le rôle des EP dans le secteur public

Les établissements publics sont aujourd'hui l'une des plus grandes préoccupations des pouvoirs publics en raison de leur poids et de leur importance dans l'économie nationale, et du rôle central qu'ils jouent dans le processus de développement économique et social du pays. D'où, la modernisation de leurs instruments de gestion et d'accompagnement est au cœur des débats académiques et politiques.

Un établissement public peut être défini comme «une personne morale de droit public qui bénéficie d'une autonomie administrative et financière et gère sous un contrôle de tutelle une activité qui lui est confiée dans un domaine déterminé » (Droit administratif marocain- M. Rousset, D. Basri, A. Belhaj et J. Garagnon –pg 201). La classification la plus répandue des établissements publics est celle adoptée par le MEF¹. Cette classification se réfère aux plusieurs critères, le statut juridique et la nature de l'activité restent les critères les plus utilisés afin de distinguer entre les établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) et les établissements publics à caractère administratif (EPA):

- Etablissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) : Les EPIC sont des établissements publics, qui, sans être pour autant dépourvus de lien avec le service public, exercent tout ou partie de leur activité analogue à celle des entreprises de secteur privé. Les établissements publics à caractère industriel et commercial, tout en restant des personnes publiques, poursuivent, du fait de leur activité, des finalités plus proches de celles des entreprises et sont, pour l'essentiel, soumises au droit privé.
- Etablissements publics à caractère administratif (EPA): Les EPA sont généralement chargés de la mise en œuvre des politiques publiques ou de la gestion d'un service public. Contrairement aux EPIC, les EPA gèrent un service public administratif et sont soumis à un régime juridique de droit public et leur activité relève du juge administratif.

Pour les besoins de notre étude, nous distinguons deux types d'EPA que nous classons ainsi :

- Les établissements publics, exerçant une activité purement administrative, dont les ressources sont constituées essentiellement par des subventions de l'Etat et plus précisément de dotations dans le cadre de la loi de finance. Les activités de ces établissements qui ne génèrent pas de ressources ou de produits sont dites « activités non marchandes ».
- Les établissements publics mixtes, dont certaines activités sont marchandes et d'autres non.

Ces établissements se révèlent un puissant levier de mise en œuvre des politiques publiques et de modernisation de l'administration. De ce fait, le portefeuille public connaît une dynamique continue suite aux besoins de développement sectoriel, de portage des stratégies publiques et

¹ Ministère de l'Economie et des Finances

des réformes engagées. L'inventaire à fin septembre 2018 fait ressortir l'existence de 209 établissements publics : 19 EPIC, 184 EPA, 3 IFP² et 3 organismes sociaux (MEF 2019).

1.1.2. Les principaux textes juridiques régissant le système comptable des EPA

Tout système juridique repose sur le principe de la hiérarchie des textes juridiques. Ce système hiérarchique des textes juridiques est pyramidal c'est-à-dire que le texte de niveau supérieur s'impose à celui de niveau inférieur (Hans Kelsen, 1881-1973). Autrement dit, chaque niveau juridique doit se conformer à l'ensemble des règles en vigueur édictées par les textes des niveaux qui se trouvent à un rang supérieur au sien, ou du moins être compatible avec ces règles (*Fiche n° 1 : La réglementation et les textes juridiques... Hiérarchie des textes / Obligations FCBA INFO, mai 2015*):

- L'article 89 de la constitution stipule que "Le Gouvernement exerce le pouvoir exécutif sous l'autorité du Chef du Gouvernement, le Gouvernement met en œuvre son programme gouvernemental, assure l'exécution des lois, dispose de l'administration et supervise les établissements et entreprises publics et en assure la tutelle".
- Loi n° 69-00 organisant le contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes : Entrée en vigueur en 2004, la loi n° 69-00 met le point sur l'organisation financière et comptable des établissements publics. Le ministre chargé des finances fixe les modalités d'application de la présente loi, par établissement ou groupe d'établissements publics et arrête, à cette fin, les procédures de préparation, d'adoption et de visa des budgets et états prévisionnels pluriannuels, **les modalités de tenue de la comptabilité de l'ordonnateur**, les diligences devant être effectuées par le contrôleur d'Etat ainsi que les registres et autres supports devant être tenus par le trésorier payeur (Article 8, Loi n° 69-00).
- Décret royal n° 330-66 du 10 moharrem 1387 (21 avril 1967) portant règlement général de comptabilité publique. (Bulletin officiel n° 2843 du 26/04/1967 (26 avril 1967)) : Modifié par les décrets ultérieurs, indique que les règles applicables à la comptabilité des établissements publics sont fixées conformément au Code Général de la Normalisation Comptable (CGNC).
- Arrêté portant organisation financière et comptable des établissements publics : Conformément à l'arrêté, les établissements publics doivent tenir, d'une part, une

² Institutions Financières Publiques

comptabilité budgétaire centrée sur le suivi d'exécution des budgets tant en recettes qu'en dépenses, et d'autre part, une comptabilité générale tenue conformément aux principes comptables du Code Général de la Normalisation Comptable (CGNC).

En guise de conclusion de ce point, nous pouvons dire que dans le cadre de l'amélioration de la gouvernance financière des établissements publics, de répondre aux exigences croissantes portant sur la qualité de l'information financière fournie par ces derniers et plus particulièrement d'être en conformité avec les textes en vigueur, il s'avère nécessaire de mettre en place une comptabilité générale.

1.2. Les enjeux de la comptabilité générale dans les EP

Avant d'exposer l'apport de la comptabilité générale au sein des établissements publics, il apparaît nécessaire de donner une vision globale sur les facteurs déclencheurs de l'adoption de la comptabilité générale dans le secteur public au Maroc.

1.2.1 Les facteurs déclencheurs de l'adoption de la comptabilité générale

La comptabilité publique tenue sur une base de caisse est considérée comme obsolète (Milot, 2000). En effet, le cadre comptable est limité à l'enregistrement des opérations budgétaires et de trésorerie dans l'optique « encaissements- décaissements », il ne favorise pas la mesure des performances, le développement d'analyses financières et la production de toutes les informations financières nécessaires à la prise de décision. De ce fait, la réforme de la comptabilité du secteur public devient une nécessité en vue de mettre au point un système de comptabilité publique qui soit plus instructif et plus utile dans le cadre du processus décisionnel et de l'imputabilité (Lüder, 1992). Plusieurs facteurs ont joué en faveur d'une modernisation complète de la comptabilité publique au Maroc :

D'abord, les bailleurs de fonds sont de plus en plus exigeants sur la qualité de l'information financière et comptable à produire dans le cadre de projets qu'ils financent. Cette exigence se traduit par la nécessité de mettre en place des procédures spécifiques. Dans cette perspective, les pays bénéficiaires d'aides financières extérieures appliquent des politiques mentionnées dans les recommandations internationales pour répondre aux exigences des bailleurs de fonds (Hernández & Rodríguez 2014). De ce fait, la réforme de la comptabilité publique a pour objectif, de permettre au Maroc de satisfaire les exigences en termes de comparabilité de l'information financière à travers la disponibilité d'une information transparente et fiable des comptes afin de répondre aux besoins et aux conditions imposées par les bailleurs de fonds.

Cette transition vers la comptabilité d'exercice constitue un élément important du nouveau management public dans la mesure où il exige des informations financières universelles et la comptabilité d'exercice est censée combler ce besoin.

Ensuite, l'International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) a joué un rôle important dans la promotion de la comptabilité d'exercice dans le secteur public. L'introduction de la comptabilité d'exercice est préconisée, depuis 2000, par la Fédération internationale des comptables (FIC³). La FIC a constitué un certain nombre de conseils et de comités en vue de définir des normes internationales. En effet, L'IPSASB (qui s'appelait auparavant «Comité du secteur public»), créé en mai 1996 a publié les normes IPSAS⁴ (normes comptables internationales du secteur public) visant à améliorer le contrôle interne et la transparence des comptes du secteur public, fournir des informations plus complètes sur les dépenses et les recettes et rendre les états financiers plus cohérents et plus comparables au cours du temps et entre les différentes organisations (Belanca & Vandernoot 2013). La publication de ces normes a poussé la majorité des pays en développement à introduire les IPSAS dans leurs systèmes comptables (Abushamsieh & Hernández A.M.L & Ortiz-Rodríguez, 2014).

Enfin, les efforts d'harmonisation engagés par les autorités marocaines dans le domaine comptable sont une conséquence directe des limites observées dans le système comptable adopté par le pays qui se limitait à l'enregistrement des opérations budgétaires et de trésorerie dans l'optique « encaissements- décaissements ». D'où la nécessité de l'introduction d'une comptabilité d'exercice. Avant la réforme du système comptable, il n'existait qu'une comptabilité budgétaire qui servait à réaliser un suivi du budget annuel en vérifiant que les crédits alloués étaient bien – réellement et correctement – dépensés, et qu'il n'y avait pas de dépassement. La LOLF⁵ a également appliqué un changement dans le système comptable du pays fondé sur une logique d'objectifs et de performance grâce à la mise en place de la comptabilité d'exercice. Conformément à l'article 31 de la LOLF, « *L'État tient une comptabilité budgétaire des recettes et des dépenses. Il tient également une comptabilité*

³ International Federation of Accountants, regroupement d'organisations professionnelles d'experts comptables, a pour objet de contribuer au développement de la profession comptable et à l'harmonisation des normes comptables et d'audit.

⁴ Les International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) sont des normes comptables internationales pour le secteur public (gouvernements, collectivités locales, établissements publics et parapublics, institutions internationales, etc.) Actuellement, les normes IPSAS publiées par le Conseil des Normes Comptables Internationales du Secteur Public sont au nombre de 32.

⁵ La Loi Organique relative à la Loi de Finance

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. ». La nouvelle comptabilité du secteur public est devenue donc une comptabilité à trois dimensions permettant de fournir un large spectre d'informations financières:

- Comptabilité budgétaire : Selon la FIC, la comptabilité de caisse est une « méthode comptable qui ne tient compte des transactions et des autres événements que lorsque des liquidités sont reçues ou payées » (FIC, 2008, p. 926). Elle mesure les résultats financiers pour une période donnée en calculant la différence entre les entrées et les sorties d'argent.
- Comptabilité générale : La comptabilité générale en droits constatés (ou comptabilité d'engagements⁶) dépasse la simple logique d'encaissement et de décaissement. «C'est une méthode comptable dans le cadre de laquelle les transactions et les autres événements sont pris en compte lorsqu'ils surviennent. Les transactions et les événements sont donc enregistrés dans les livres comptables et pris en compte dans les états financiers des périodes sur lesquelles ils portent » (FIC, 2008, p. 32-33).
- Comptabilité analytique : C'est une discipline particulière qui prend ses sources dans la comptabilité générale. Elle permet de procéder au calcul de différents coûts (coûts complets, coûts partiels) et constitue, un véritable outil de gestion et de pilotage.

Nous pouvons dire que cette réforme affirme la complémentarité d'une comptabilité budgétaire (comptabilité de caisse) adaptée aux enjeux de la nouvelle gestion publique, d'une comptabilité générale (comptabilité en droits constatés), et d'une comptabilité d'analyse des coûts. Fortement enrichie, la comptabilité générale peut être considéré comme l'élément central de la réforme (Oulad Seghir, 2017) vu que sa tenue est obligatoire au regard de la loi contrairement à la comptabilité analytique qui reste facultative. En effet, la comptabilité générale et les états financiers fourniront les informations nécessaires à l'élaboration du budget et au contrôle de son exécution ainsi que les informations utiles au calcul des coûts des services publics et à la mesure de la performance.

1.2.2 L'apport de la comptabilité générale

⁶ Dans laquelle il s'agit de traduire une opération dans les comptes dès que l'acte juridique qui lui donne lieu est signé et non au moment où les flux de trésorerie subséquents sont effectifs

Selon Bartoli (2005), la comptabilité privée possède depuis longtemps un caractère complet que la comptabilité publique ne possède pas. Elle produit des informations plus nombreuses et exactes (Pina & Torres, 2003). L'introduction de la comptabilité d'exercice a pour but l'amélioration du système d'information financière des entités du secteur public grâce aux avantages qu'elle apporte. En effet, différents auteurs, comme Pina et Torres (2003), Jones Pendlebury (1996)... soulignent les principaux apports d'une comptabilité en droits constatés. Le passage suivant présente, sans les hiérarchiser, les avantages les plus couramment évoqués en rapport avec l'adoption de la comptabilité générale aux établissements publics :

D'abord, la comptabilité publique souffrait auparavant d'un ensemble d'insuffisances qui ne donnait pas une image fidèle de la gestion du patrimoine des établissements publics, c'était essentiellement une comptabilité de caisse, qui ne prenait en compte que les recettes et dépenses, ou plus précisément les entrées et sorties de l'argent. En revanche, la comptabilité générale dite « en droits constatés » apporte **une vision patrimoniale** (M. Calvi-Reveyron 2010): il ne s'agit pas seulement de savoir ce que l'établissement a dans ses caisses à un instant donné, mais d'apprécier ce que sont ses biens, ses dettes, et les engagements qu'il peut être amené à honorer.

Ensuite, cette comptabilité enrichie améliore la **transparence des données financières** (Guthrie, 1998), ce qui permet de fournir une information comptable plus complète et plus transparente (Christiaens, 2010). Cette dimension de transparence se trouve consolidée à travers les états de synthèse qui devraient rendre plus transparente et intelligible la situation financière de chaque établissement public.

Enfin, la comptabilité générale a été conçue de manière à constituer un **véritable outil de prise de décision** (FEE, 2007): Le nouveau système comptable des établissements publics est considéré comme adéquat pour répondre aux exigences de présentation de l'information, et surtout, pour servir dans les processus décisionnels en termes de ressources et aux différents choix d'opportunité en termes d'emplois et mieux valoriser sur le long terme.

2. METHODOLOGIE DE RECHERCHE

2.1. Etude de cas comme stratégie d'accès au terrain

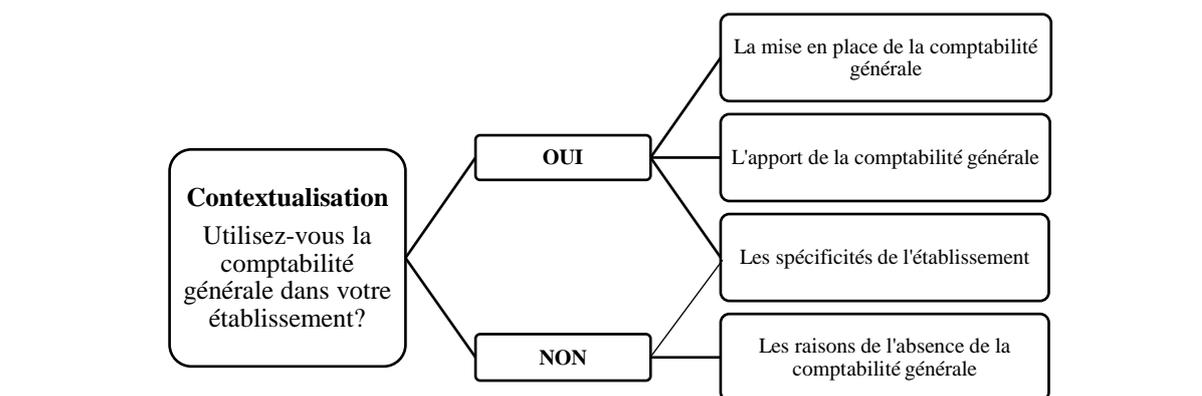
Pour l'étude de l'introduction de la comptabilité générale au sein des établissements publics, nous avons pris le cas de trois établissements publics à savoir: l'Agence du Bassin Hydraulique (ABH), l'Agence Urbaine (AU) et l'Agence Régionale d'Exécution des Projets

(AREP). Le choix de ces trois établissements à étudier est influencé par l'accord reçu ainsi que la disponibilité de l'information. Malgré que cet échantillon reste petit, nous pensons que ce choix est largement représentatif vu que les établissements publics à caractère administratif au Maroc sont régis par le même cadre réglementaire.

Nous avons opté pour les entretiens semi directifs qui ont été réalisés au sein des trois établissements précités avec des représentants des services de comptabilité et les chefs des divisions des affaires administratives et financières. Nous avons aussi consulté la documentation interne et externe disponible (site des EP, fiche de poste des personnes interviewers, textes réglementaires...).

La première partie du guide d'entretien permet de situer la personne interrogée dans l'établissement en lui demandant des informations sur le service où elle est rattachée, sa fonction et les activités de ce service. Ensuite, nous lui posons la question sur l'existence de la comptabilité générale au sein de l'établissement. Si la réponse est « OUI » trois thématiques liées à notre sujet peuvent être abordées (voir figure 1 sur la structure générale du guide d'entretien ci-dessous). Si la réponse à la question de l'existence de la comptabilité générale est « NON », un ensemble de questions est prévu dans le but de comprendre les raisons de l'absence de cette comptabilité ainsi que sur les spécificités de l'établissement.

Figure 1 : Structure générale du guide d'entretien



Source : Auteurs

2.2. Présentation des cas

Avant d'exposer les résultats de notre étude, il y a lieu de présenter les trois cas objet de notre article à savoir l'Agence du Bassin Hydraulique (ABH), l'Agence Urbaine (AU) et l'Agence Régionale d'Exécution des Projets (AREP) (deux EPM et un EPA) :

Cas 1 : Agence du Bassin Hydraulique

Créé par le Dahir n°1-95-154 du 18 Rabii I 1416 (16 août 1998) portant promulgation de la Loi 10-95 sur l'Eau et le décret d'application n°2-00-479 du 17 Chaâbane 1421 (14 novembre 2000), l'Agence du Bassin Hydraulique est un établissement public doté d'une personnalité morale et de l'autonomie financière. Elle est régie par un Conseil d'Administration présidé par le Ministre chargé des Ressources en Eau et composé par l'ensemble des intervenants dans le secteur de l'Eau. Le rôle de l'ABH est de veiller à la mise en cohérence de la politique de l'eau à l'échelle des bassins et l'instauration d'une gestion de proximité concertée avec les opérateurs du secteur de l'eau.

Cas 2 : Agence Urbaine

Les Agences Urbaines ont vu le jour à partir de l'année 1984⁷ et commence à se généraliser en 1993 (Dahir portant loi n° 1-93-51 du 22 rebia I 1414 (10 Septembre 1993)), et ce pour répondre aux besoins de l'évolution de l'espace urbain. L'AU est un établissement public doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière dont le ressort territorial correspond à une ou plusieurs préfectures et /ou provinces. Elle est également soumise au contrôle financier de l'Etat, administrée par un conseil d'administration et gérée par un directeur. Le rôle vital de l'agence urbaine est le développement de certaines activités économiques et l'organisation de l'espace urbain.

Cas 3 : Agence Régionale d'Exécution des Projets

Pour permettre au conseil régional de gérer ses affaires en matière de développement économique, social et environnemental, il est créé auprès de chaque région une Agence Régionale d'Exécution des Projets, qui est un établissement public doté de la personnalité morale de droit public et de l'autonomie administrative et financière, conformément au Dahir n°1-15-83 du 20 ramadan 1436 (7 Juillet 2015) portant promulgation de la loi organique n°111-14 relative aux régions, publié au bulletin Officiel N° 6440 du 09 Joumada I 1437 (18 Février 2016). Elle est soumise au contrôle financier de l'Etat, exercé dans le cadre des dispositions de la Loi n° 69-00. L'agence est administrée par un comité de supervision et de contrôle et gérée par un directeur. Ce comité est présidé par le président du conseil régional.

⁷ Agence urbaine de Casablanca - Dahir portant loi n° 1-84-188 du 13 moharrem 1405(9 Octobre 1984) relatif à l'Agence urbaine de Casablanca

L'Agence est chargée d'une part, d'apporter au conseil de la région, à la demande de son président, toute forme d'assistance juridique, ingénierie technique et financière lors de l'étude et la préparation des projets et programmes de développement et d'autre part, d'exécuter les projets et programmes de développement adoptés par le conseil de la région.

3. RESULTATS DE LA RECHERCHE

3.1. Le choix de la comptabilité générale

Après la réforme de la comptabilité du secteur public, la tenue de la comptabilité générale est devenue une obligation pour l'ensemble des établissements publics. La comptabilité générale existe depuis longtemps (depuis la création de l'agence en 1999) au sein de l'ABH. En effet, comme l'agence a entrepris des projets de grande ampleur, elle a bénéficié des aides financières de la part de la Banque Mondiale qui lui a imposé la tenue d'une comptabilité générale afin de pouvoir faire le suivi de ses fonds investis. Dans ce sens, l'agence a choisi d'externaliser la tenue de sa comptabilité et de la confier à un cabinet d'expertise comptable dans le cadre d'un marché lancé annuellement. Elle a décidé par la suite de procéder au lancement d'un marché reconductible sur trois ans afin de permettre une continuité de la tenue de la comptabilité par le même cabinet. Cette opération est supervisée par un cadre de l'agence. Les interviewés expliquent le choix de l'externalisation au fait que l'établissement ne dispose pas de compétences nécessaires pour l'élaboration de la comptabilité générale en interne. Selon le chef de division *«La décision de l'externalisation de la tenue de la comptabilité générale n'était pas prise au hasard, elle est due principalement au manque de compétences nécessaires en interne»*. De ce fait, la direction organise divers formations au profit de son personnel. S'agissant du système d'information, il a connu une évolution remarquable depuis la mise en place de la comptabilité générale. L'agence dispose actuellement de deux applications comptables séparées développées en interne : la première concerne la comptabilité budgétaire et la deuxième est dédiée à la comptabilité générale. Le système d'information comptable est une composante essentielle dans l'opérationnalisation de la comptabilité de l'agence. Pour le chef de division: *« Le système d'information comptable de notre agence est en évolution continue en particulier son intégration avec l'ensemble des modules existants : Comptabilité budgétaire, comptabilité générale, gestion des résultats, gestion de la trésorerie, gestion des stocks et immobilisations... »*.

En revanche, l'introduction de la comptabilité générale (depuis la création de l'agence en 1994) au sein de l'AU est partie d'un souhait de la direction. L'établissement a opté pour

l'externalisation de la tenue de sa comptabilité durant les deux premiers exercices. Or, plusieurs défaillances ont été relevées (imputation comptable⁸ erronée, erreur au niveau de la matrice de concordance entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale...). Les conséquences de ses erreurs commises par le cabinet responsable de la tenue la comptabilité générale subissent jusqu'à présent, chose qui a poussé la direction à internaliser la tenue de sa comptabilité pour plus de fiabilité et pour permettre un suivi des données. Selon le chef de service comptabilité « *L'expérience de l'externalisation de la tenue de la comptabilité générale n'était pas réussite comme prévue. Le seul souci du cabinet qui a été chargé de cette opération est de respecter le délai d'exécution sans prendre en considération la qualité des travaux réalisés. Par contre, un travail en interne se fait correctement* ». De ce fait, divers formations ont été mise en place que ce soit par l'établissement lui-même ou par le MEF. Ainsi le système d'information a évolué depuis, actuellement l'AU prévoit l'implantation d'un système d'information comptable intégré. D'après le chef de division : « *Le système d'information comptable est une partie importante de la structure de notre agence. L'avantage d'un système d'information intégré est de faciliter l'intégration et la standardisation des processus, pour une meilleure cohérence et homogénéité de l'information* ».

En ce qui concerne l'AREP, elle dispose d'une comptabilité budgétaire (organisation comptable) mais par contre la comptabilité générale n'est pas encore introduite. La comptabilité budgétaire au sein de l'agence permet de suivre l'exécution du budget aussi bien en dépenses qu'en recettes. Elle aboutit à l'établissement de situations mensuelles et d'une situation annuelle faisant ressortir par ligne budgétaire : Les crédits ouverts, les engagements, les crédits disponibles, les restes à payer... L'absence de la comptabilité générale revient au fait que l'AREP est un établissement nouvellement créé et en phase de démarrage d'où la nécessité d'un outil d'accompagnement à sa mise en place (SI performant, formations...). Concernant le système d'information, l'AREP n'a pas encore mis en place un Système d'Information et de Gestion adapté et fiable. Actuellement, les informations produites ne sont pas générées dans le cadre d'un système cohérent, structuré et basé sur l'intégration de l'ensemble des applications. Selon le chef de division des affaires financières et administratives : « *Notre établissement est créé en 2017 dans le cadre du chantier de la régionalisation avancée, la mise en place d'un système d'information performant,*

⁸ L'imputation comptable est une technique qui consiste à attribuer un compte à une opération selon la nomenclature appropriée

l'implantation d'une base de données, la régularité et la sincérité des comptes de façon à être possible à une certification ultérieure restent des préalables incontournables dans la réussite de la tenue de la comptabilité générale ». Dans le cadre du renforcement de ses capacités de gestion et pour être en conformité avec les textes en vigueur, l'agence envisage l'introduction de la comptabilité générale. Or, pour le chef de division « La nomenclature de l'agence n'est pas tellement détaillée de manière à répondre aux exigences de la comptabilité générale aux aspects complets et détaillés. De même que l'agence est un établissement à vocation administrative non marchande et plus orienté vers la comptabilité publique bornée à la comptabilité de caisse ».

En guise de conclusion de ce point, la comptabilité de l'ABH et l'AU comprend : Une comptabilité budgétaire qui permet de suivre l'exécution du budget aussi bien en emplois qu'en ressources, elle aboutit à l'établissement de situations mensuelles et d'une situation annuelle, et une comptabilité générale qui retrace l'évolution de tous les éléments actifs et passifs du patrimoine ainsi que les charges et produits d'exploitation. Cependant, jusqu'à présent le système comptable de l'AREP comprend uniquement la comptabilité budgétaire, les interviewés affirment que l'apport de la comptabilité générale au sein d'un établissement activité purement administrative tel que l'AREP sera peu limité par rapport aux établissements qui réalisent des activités mixtes. L'introduction de la comptabilité générale est obligatoire, la procédure de sa mise en place (en interne ou en externe) reste au choix de l'établissement. Or, il est nécessaire de mettre en œuvre des conditions préalables à savoir un système d'information performant, des formations au profit du personnel concerné.

3.2. L'apport de la comptabilité générale

Notre travail sur terrain avait pour objectif également de savoir l'avis des interviewés sur l'apport de la comptabilité générale au sein de leurs établissements :

Pour l'ABH, la comptabilité budgétaire a pour fonction essentielle le contrôle budgétaire, il retrace uniquement les entrées et sorties de l'argent. Elle demeure l'instrument fondamental pour suivre l'exécution correcte du budget et le piloter en cours d'exercice. L'implantation de la comptabilité générale permet de donner une image fidèle sur la situation financière de l'Agence. Pour le chef de division « *la comptabilité générale permet d'avoir effectivement des informations plus réelles sur l'activité de l'agence, par exemple durant l'exercice 2018, l'agence ne disposait pas d'un ordonnateur et la subvention de l'Etat qui constitue la*

principale source de financement pour l'agence n'était pas accordée à temps, par conséquent, aucun ordre de paiement ou de virement n'a eu lieu. Si on se base uniquement sur les informations fournis par la comptabilité budgétaire, nous pouvons conclure que l'activité de l'agence était suspendue durant cette période alors que ce n'est pas le cas. La comptabilité générale, plus précisément le poste Dettes Fournisseurs correspondent donc aux travaux réalisés, non encore réglés à la date d'établissement du bilan ». La comptabilité générale permet également de dégager des informations sur les charges et produits à travers le compte du résultat. Selon le chef de service comptabilité : « Le compte de résultat est un document comptable présentant l'ensemble des produits et des charges de l'agence durant un exercice comptable. Il pour vocation d'informer sur les performances réalisées par notre agence. »

Pour l'AU, la comptabilité générale présente une multitude d'informations pertinentes et fiables qui retracent de façon fidèle la situation économique, financière et patrimoniale de l'agence. Elle aboutit à l'établissement des états financiers, des comptes de résultats et tous les états exigés par la réglementation en vigueur. Cette comptabilité est tenue conformément au Code Général de la Normalisation Comptable. Selon le chef de service comptabilité « *La comptabilité générale nous donne des informations sur l'état du patrimoine de l'agence : Lors de l'acquisition d'un bien patrimonial, sa valeur est enregistrée dans le compte adéquat et afin de faire face à la dépréciation économique des biens, des amortissements annuels sont actés. Une fois la période d'amortissement est accomplie, les équipements sont renouvelables. Les tableaux d'amortissements constituent donc un outil pertinent pour la programmation des crédits nécessaires aux remplacements d'équipements amortis ».*

3.3. Les spécificités des établissements

Les règles de comptabilité générale applicables aux établissements publics ne se distinguent de celles applicables aux entités privées qu'en raison des spécificités de leurs actions :

3.3.1. Le traitement d'immobilisation

Le budget des établissements publics est réparti en deux sections : La section de fonctionnement qui englobe tous les crédits courants et nécessaires au fonctionnement de l'établissement (ex : rémunération du personnel, déplacement...), et la section d'investissement qui est constituée essentiellement des crédits alloués au financement de certains projets structurants dans le cadre de la mise en œuvre de plusieurs stratégies

sectorielles afin d'atteindre les objectifs de politiques publiques de l'Etat. La notion d'investissement est toujours liée à celle d'immobilisation⁹ dans la comptabilité générale au secteur privé. Or, ce n'est pas toujours le cas quand nous parlons des investissements réalisés par les établissements publics (investissement à fond perdu) vu qu'ils ne sont pas propriétaires de ces projets relevant du domaine public et qu'ils ne sont pas motivés par la recherche de bénéfices économiques futurs mais plutôt par un niveau de services publics souhaité. Dans les établissements publics (que ce soit EPM ou EPA) ces investissements sont comptabilisés en tant que charge.

3.3.2. L'importance du compte du résultat

Le compte de résultat est un document comptable présentant l'ensemble des produits et charges de l'établissement durant un exercice comptable. C'est un document de synthèse, faisant partie des états financiers, et ayant pour fonction d'indiquer la performance de l'établissement. Cet état financier nous permet de rencontrer des différences entre les établissements publics à caractère mixte et ceux à caractère purement administratif en raison de leurs spécificités : Comme nous l'avons déjà mentionné, l'AREP est un établissement public à caractère purement administrative sans but lucratif, les dotations budgétaires constituent l'unique source de financement de charges. L'AREP n'a pas de chiffre d'affaires¹⁰ car elle ne vend rien et donc la variation du résultat d'une année à une autre ne sera pas significative. En revanche, l'ABH et l'AU réalisent des activités génératrices de revenu, le compte de résultat leur permet d'avoir une vision claire sur le chiffre d'affaires réalisé. Le résultat net permet également de dégager l'évolution de l'activité de l'agence d'un exercice à un autre.

Nous pouvons dire que pour les établissements publics à caractère purement administratif, la détermination des résultats reste seulement un moyen de contrôle à posteriori de l'utilisation des crédits conformément aux besoins effectifs de gestion en tenant en compte les objectifs attendus de l'activité de l'EPA.

3.3.3. Le volet fiscal

⁹ La notion d'immobilisation intègre l'ensemble des biens durables détenus par une entreprise sur plus d'un exercice comptable et qui ne sont pas destinés à la revente. Ces biens représentent des investissements engagés afin de développer le potentiel productif de l'entreprise.

¹⁰ Qui correspond à la somme des ventes effectuées par l'établissement

Les subventions constituent l'unique source de financement pour l'AREP et la principale source pour l'ABH et l'AU c'est la raison pour laquelle nous avons classé l'AREP dans la catégorie des établissements publics à caractère purement administratifs et l'ABH et l'AU dans la catégorie des établissements à caractère mixte.

Pour l'AREP (établissement à activité non génératrice de produits), les dotations budgétaires constituent l'unique source de financement de charges. De ce fait, en matière d'impôt sur les sociétés, les AREP, en tant que personnes morales du droit public, dotées de l'autonomie administrative et financière, exerçant des activités purement administratives sans but lucratif, sont situées hors champ d'application de l'IS. En matière de TVA, les AREP ne se livrent pas à des opérations à caractère industriel et commercial ou à des prestations de services et donc ne sont pas assujettis à la TVA. L'ABH et l'AU sont deux établissements publics à caractère mixte c'est-à-dire qu'ils réalisent en plus des activités génératrices de revenu. L'AU est assujettie aux impôts et taxes, notamment l'IS et la TVA sur l'ensemble de ses activités également sur les subventions octroyées par les pouvoirs publics. Par contre, le statut fiscal de l'ABH n'est pas encore défini, une procédure judiciaire est déclenchée pour le clarifier. La question qui se pose est de savoir pourquoi l'agence, qui a une mission de service public est obligée de payer des impôts alors que la principale recette dont dispose est la subvention qui est accordée par l'Etat.

Pour les établissements publics à caractère mixte, la comptabilité générale est un moyen de contrôle qui permet de déterminer le résultat de l'exercice. Ce résultat comptable est déterminé en fin d'exercice en application des règles comptables. Ce résultat constitue la base de calcul du résultat fiscal. En effet, le résultat fiscal dégagé par l'activité de l'établissement correspond au revenu qui sera soumis à l'impôt.

La comptabilité générale est un système qui cherche à décrire la réalité. Ces établissements publics peuvent recourir à des écritures comptables afin de payer moins d'impôt et cela peut fausser la réalité. Ce risque reste absent quand nous parlons des établissements publics à caractère purement administratif vu qu'ils sont hors champs d'application d'impôt.

CONCLUSION

Le présent article avait pour objectif de traiter l'introduction de la comptabilité générale au sein des établissements publics au Maroc, de faire une comparaison concernant le choix et l'apport de la comptabilité générale dans les établissements publics ainsi que de dégager les spécificités qu'il faut prendre en considération dans la mise en place de la comptabilité générale dans les établissements publics à caractère purement administratif.

Dans cette étude, nous avons réalisé des entretiens semi-directifs au sein de trois établissements publics : Deux établissements à caractère mixte disposant déjà de la comptabilité générale et un établissement à activité purement administrative qui ne dispose que de la comptabilité budgétaire.

La tenue de la comptabilité générale au sein des établissements publics est une obligation au regard de la loi, la procédure de sa mise en place (en interne ou en externe) reste au choix de l'établissement. Cependant, un système d'information performant et un programme de formation riche au profit du personnel concerné restent des préalables incontournables dans la réussite de la tenue de la comptabilité générale conformément aux textes en vigueur.

En ce qui concerne l'apport de la comptabilité générale au sein des deux établissements publics disposant déjà de cet outil de gestion, nous avons constaté que les responsables sont conscients des avantages qu'apporte la comptabilité générale et qu'elle n'est pas tenue seulement par obligation légale.

L'apport de la comptabilité générale dans les établissements publics à caractère purement administratif sera un peu limité par rapport aux établissements à caractère mixte en raison de leurs spécificités. L'introduction de la comptabilité générale aura pour objectif principal la connaissance de la situation patrimoniale de l'AREP et le suivi des dépenses en termes de charges consommées pour une meilleure maîtrise de la gestion notamment par l'appréciation de l'opportunité des crédits demandés et le contrôle des consommations effectives.

REFERENCES BIBLIOGRAPHIQUES :

Abushamsieh K., Hernández A.M.L et Ortiz-Rodríguez D. (2014). « LE RENFORCEMENT DE LA TRANSPARENCE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE DANS CERTAINS PAYS ARABES », Revue Internationale des Sciences Administratives, 2014/2 Vol. 80 | p. 461 à 482.

Amans P., Letort F., Rascol-Boutard S. (2011). « Comptabilité et secteur public local : le cas des immobilisations corporelles », L'archive ouverte pluridisciplinaire HAL, May 2011, pp.cd-rom.

Arrêté portant organisation financière et comptable des établissements publics.

Belanca S. et Vandernoot J. (2013). « LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE BELGE : en route vers une comptabilité patrimoniale », La Revue des Sciences de Gestion, 2013/5 N° 263-264, p.37-44.

Calmel M.P. (2013). « Les enjeux de la normalisation comptable du secteur public au niveau international et national », Politiques et management public, Vol 30/3, Juillet-Septembre 2013/p. 351-357.

Cotten M. et Trosa S. (2007). « LES RÉFORMES COMPTABLES DANS LES PAYS DE L'OCDE ET EN FRANCE : DES OUTILS POUR LA PERFORMANCE ET LA TRANSPARENCE », Revue française d'administration publique, 2007/3 n° 123 p. 293- 300.

Décret n° 2-89- 61 du 10 Rebia II (10 Novembre 1989) fixant les règles applicables à la comptabilité des établissements publics.

Décret n°2-07-1237 du 1^{er} Joumada II 1430 (26 Mai 2009) modifiant le décret royal n°33066 du 10 moharrem 1387 (21 Avril 1967) portant règlement général de comptabilité publique.

Décret Royal n°330- 66 du 21 Avril 1967 (10 Moharrem 1387) portant règlement général de la comptabilité publique.

Désille S. (2009). « L'apport d'une comptabilité générale dans le système de comptabilité des administrations : avantages et difficultés », Documentatieblad, 69e jaargang, nr. 1 p.127-142.

Eyraud C. (2015). « COMPTABILITÉ PRIVÉE ET ACTION PUBLIQUE. LES TRANSFORMATIONS DE L'ÉTAT ET DU CAPITALISME », Revue Française de Socio-Économie, 41, p. 201 à 212.

Idrissi K., Elamraoui L. (2018) «Apport du nouveau management public dans la consécration de la performance de l'administration publique marocaine », Revue du Contrôle de la Comptabilité et de l'Audit, n°7, décembre 2018, p.993-1010.

Lande, E., Rocher, S., (2008) « Apports et difficultés de l'introduction de la comptabilité d'exercice dans le secteur public », La revue du trésor, n°12, décembre, p. 921-928.

Letort F. (2016), La comptabilité de gestion dans les organisations du bloc communal : quelle réalité?

Loi n° 69-00 organisant le contrôle financier de l'Etat sur les entreprises publiques et autres organismes.

Marty F.(2011). « De la convergence des normes comptables publiques vers des référentiels privés », L'archive ouverte pluridisciplinaire HAL, vol. 24, novembre 2011, p.281-292.

Marty F., Trosa S. et Voisin A. (2006). « LES ENJEUX LIÉS À L'ADOPTION D'UNE COMPTABILITÉ PATRIMONIALE PAR LES ADMINISTRATIONS CENTRALES », Revue Internationale des Sciences Administratives, 2006/2 Vol. 72 | p. 213 à 232.

Milot J.P. (2013). « Réforme comptable et réforme des finances publiques », Politiques et management public, Vol 30/3 | 2013, p. 329-337.

Oulad Seghir K. (2013). « Évaluation comptable et crise financière débat autour de la comptabilité en juste valeur », Dossiers de Recherche en Economie et Gestion, Juin 2013, n°2, p. 63-75

Oulad Seghir K. (2017). « L'introduction de la comptabilité d'engagement dans le secteur public, l'expérience marocaine », Outils de gestion et dynamique organisationnelle, p. 187-202

Rocher S. (2008). «DE L'IMPLANTATION À L'APPROPRIATION D'UN OUTIL DE GESTION COMPTABLE DANS LE SECTEUR PUBLIC LOCAL : UNE APPROCHE INTERACTIONNISTE », Association Francophone de Comptabilité, 2008/1 Tome 14, p. 49-67

Zemrani M. (2003), Normalisation comptable et spécificités des Établissements publics à caractère administratif/ Cas des ORMVA, ISCAE.