

# La réforme de la comptabilité de l'Etat au Maroc: une réforme inédite

**DRIDOU Zakaria**

Doctorant en sciences de gestion

Etude et recherche en Management des organisations et des Territoires (ERMOT)

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah - Fès – Maroc

**MAKHTARI Mohammed**

Enseignant –chercheur

Etude et recherche en Management des organisations et des Territoires (ERMOT)

Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales

Université Sidi Mohamed Ben Abdellah - Fès – Maroc

---

**Résumé :** Au niveau international, un contexte particulier marqué par la crise financière internationale et la prise de conscience dans les milieux financiers internationaux du caractère peu cohérent et insuffisant du reporting des Etats.

Au cours de ces dernières années, un nombre important de pays ont apporté des changements substantiels à leurs systèmes de comptabilité, en conduisant des réformes qui s'inscrivent dans un large processus de changement et de modernisation de la gestion financière publique.

Au Maroc, la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances promulguée par le dahir n° 1-15-62 du 14 chaabane 1436 (2 juin 2015) réserve une place importante à la comptabilité générale de l'Etat faisant ainsi de la réforme comptable une dimension complémentaire indissociable de la dimension budgétaire.

Un changement des pratiques comptables ne peut pas être une fin en soi, la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice en droits constatés doit être un facteur d'amélioration de la transparence, de modernisation et de la bonne gouvernance de la gestion des finances publiques.

L'objectif assigné à ce travail est de procéder, à une analyse contextuelle de la réforme du système comptable étatique au Maroc, et un examen des impacts de ladite réforme sur la gestion des finances publiques.

**Mots-clés :** Comptabilité générale de l'Etat ; IPSAS ; Réforme comptable ; Transparence ; Gestion axée sur les résultats.

---

**Digital Object Identifier (DOI):** <https://doi.org/10.5281/zenodo.7023666>



## **1. Introduction**

Au niveau international, un contexte particulier marqué par la crise financière internationale et la prise de conscience dans les milieux financiers internationaux du caractère peu cohérent et insuffisant du reporting des Etats.

Au cours de ces dernières années, un nombre important de pays ont apporté des changements substantiels à leurs systèmes de comptabilité, en conduisant des réformes qui s'inscrivent dans un large processus de changement et de modernisation de la gestion financière publique.

Au Maroc, la loi organique n°130-13 relative à la loi de finances promulguée par le dahir n° 1-15-62 du 14 chaabane 1436 (2 juin 2015) réserve une place importante à la comptabilité générale de l'Etat faisant ainsi de la réforme comptable une dimension complémentaire indissociable de la dimension budgétaire.

De ce qui précède, une question pertinente se pose et s'impose : Quels sont les apports de la réforme de la comptabilité de l'Etat à la gestion des finances publiques au Maroc ?

Pour aborder cette problématique, nous allons scinder notre travail en deux axes principaux : Premièrement, nous allons commencer par une analyse contextuelle de la réforme du système comptable étatique au Maroc, puis nous allons essayer, dans le deuxième axe, de se focaliser sur l'impact de ladite réforme sur la gestion des finances publiques.

## **2. Le pourquoi de la réforme comptable au Maroc**

### **2.1. Le contexte de la réforme**

La comptabilité de l'Etat connaît actuellement une innovation majeure par la réforme des systèmes comptables et la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice en droits constatés par un grand nombre des gouvernements du monde entier.

Le changement de la base comptable et le passage de la comptabilité de caisse à la comptabilité d'exercice est un changement de paradigme fondamental, qui a une incidence sur les pratiques d'information financière dans divers pays et à différents niveaux du gouvernement en rendant ainsi la comptabilité générale comme un véritable outil de gestion, de pilotage et d'arbitrage budgétaire qui valorise l'information financière et comptable.

L'objectif général qui a motivé les réformes a été d'améliorer l'efficacité et l'efficience de la gestion financière publique et d'améliorer la qualité des services publics. Pour tenter de répondre à ces exigences, l'information financière publique a été adaptée et développée en fonction des nouveaux principes afin de satisfaire les exigences liées à la comparabilité de l'information financière, dès lors, que l'attractivité d'un pays se mesure beaucoup plus par la disponibilité d'une information

transparente et fiable des comptes qui répond aux besoins des investisseurs, des bailleurs de fonds et de l'ensemble des utilisateurs, que par les avantages économiques qu'elle offre.

Désormais l'information est orientée vers la prise de décision et les responsabilités sont attribuées en vue de la responsabilisation. L'étendue et les orientations des réformes ont été très variées et elles n'ont pas été menées à bien de manière homogène, affectant parfois même les objectifs de l'information comptable ou les bases de la comptabilité utilisée. En conséquence, on peut dire que chaque pays a adapté son système de comptabilité du secteur public à ses besoins et là n'a pas stimulé l'harmonisation entre eux.

Les normes comptables internationales ont pu s'accaparer une place importante sur le plan international. Un nombre croissant de pays autorisent ou imposent l'application des normes I.A.S./I.F.R.S.<sup>1</sup> (International accounting standards/International Financial Reporting Standards) pour la préparation des états financiers des sociétés cotées. Plusieurs pays permettent l'application de deux référentiels comptables, à savoir le référentiel national et les normes I.A.S. /I.F.R.S. alors que d'autres font ou vont faire converger progressivement leur référentiel comptable national vers les normes comptables internationales. Le secteur public n'échappe pas à la normalisation comptable internationale. Un nombre de plus en plus important d'Etats adhèrent à la vision de l'I.P.S.A.S. Board<sup>2</sup> (International Public Accounting Standards Board) et adoptent ou s'inspirent des normes I.P.S.A.S.<sup>3</sup>(International Public Accounting Standards).

Conscientes des évolutions des besoins à l'échelle internationale, l'International Accounting Standards Board (I.A.S.B) ainsi que l'International Public Sector Accounting Standards Board (I.P.S.A.S.-Board) effectuent des améliorations continues de leurs référentiels. Il s'agit d'une adaptation continue de ses normes comptables internationales I.F.R.S. et I.P.S.A.S. au climat économique mondial et à ces exigences qui évoluent constamment. Ces dernières peuvent concerner aussi bien le secteur public que privé.

A l'échelle mondiale, il est important de noter le progrès conséquent réalisé concernant l'application des Normes I.P.S.A.S. Ces normes de l'I.P.S.A.S. Board ont pu s'implanter dans plusieurs institutions internationales, établissements publics et parapublics, collectivités locales ainsi qu'auprès d'un nombre de plus en plus conséquent de gouvernements. On peut de ce fait citer à titre d'exemple pour les organisations intergouvernementales l'Agence Spatiale Européenne, les Communautés Européennes, le Conseil de l'Europe, l'International Criminal Police Organization, l'Organisation du Traité de l'Atlantique Nord, Les Nations Unies... Pour les pays on peut évoquer la chine (un projet est en place pour adopter les I.P.S.A.S.), l'Allemagne (la ville de Hambourg applique ces normes

---

<sup>1</sup> Les normes I.A.S./I.F.R.S. sont des normes internationales mises en place pour une uniformisation de la comptabilité au niveau international.

<sup>2</sup> L'International Public Sector Accounting Standards Board est un organe indépendant de la fédération Internationale des comptables qui édicte et élabore les normes IPSAS.

<sup>3</sup> International Public Accounting Standards (IPSAS) sont des normes comptables internationales pour le secteur Public

internationales), l'Inde (le conseil des normes de comptabilité public est favorable pour appliquer le dit référentiel pour les opérations au comptant), le Japon, la Norvège, l'Espagne et bien beaucoup d'autres pays appliquent les I.P.S.A.S. et le nombre ne cesse de croître

Pour le Maroc, le projet de réforme des institutions inclut les normes I.P.S.A.S. et la Trésorerie Générale du Royaume est devenue membre du conseil international des normes comptables du secteur public depuis Janvier 2012. Le royaume est ainsi le premier pays arabe et le troisième pays africain à avoir rejoint cette instance internationale. Ce couronnement traduit la volonté du Maroc de réformer sa comptabilité de l'Etat pour plus de fiabilité et de transparence de l'information permettant en conséquence une meilleure prise de décision. A ce niveau Le Nouveau plan comptable de l'Etat s'inspire des normes comptables internationales I.P.S.A.S. et le royaume vise une convergence progressive vers ce référentiel international.

Au niveau national, le Maroc a connu un véritable tournant historique à travers l'adoption d'une nouvelle constitution, qui consacre un meilleur équilibre des pouvoirs et une nouvelle organisation des modes de gestion des affaires publiques ainsi que la consécration des principes de transparence, de responsabilité et de reddition des comptes.

Cette constitution est appelée est consolidée par la mise en place d'une nouvelle loi organique des finances, à l'effet de donner une nouvelle impulsion à la modernisation de l'Etat par le renforcement de la transparence des finances publiques et par la réorientation de la gestion financière d'une optique de moyens à une logique fondée sur les résultats et la performance.

Les motifs de la réforme budgétaire annoncés dans la note de présentation du projet de la LOF concernent notamment la maîtrise des dépenses publiques dans un environnement économique marqué par la rareté des ressources et l'augmentation de plus en plus croissante des besoins et par conséquent des dépenses y afférentes. D'ailleurs, toutes les réformes de nature budgétaire visent en principe la réduction des dépenses ou l'augmentation des recettes, mais ce qui est nouveau dans la présente réforme sont les mécanismes et les outils opérationnels mis en avant pour l'atteinte des objectifs visés. En effet, toutes les tentatives passées avaient pour objectif la réalisation des économies à travers des mesures directes d'ajustement des dépenses ou d'augmentation du rendement fiscal, par contre l'actuelle réforme vise principalement le renforcement de l'efficacité, de l'efficience et de la cohérence des politiques publiques, ainsi que l'amélioration de la qualité du service public fourni au citoyen au meilleur coût. L'accent est, ainsi, mis davantage sur les modalités de gestion en elles-mêmes.

La nouvelle loi organique dont la mise en œuvre s'étalait sur quatre ans à partir du premier janvier 2016 a prévu plusieurs mesures permettant de mettre en place la philosophie de la réforme qui consiste en l'octroi de plus de liberté de gestion budgétaire aux services gestionnaires en contrepartie d'un renforcement du contrôle à posteriori afin de contribuer à l'amélioration de la performance, et ce au travers notamment une souplesse dans la gestion des crédits dont le modèle marocain marque une large réticence par rapport à la LOLF française . De plus, cette LOF a mis en place d'autres mesures de nature à maîtriser et rationaliser les dépenses publiques.

Ainsi, l'enjeu principal de la réforme budgétaire concerne l'exécution de la dépense publique et les défis de sa maîtrise. Cependant, ces défis majeurs ne peuvent aboutir sans un système comptable performant et moderne permettant en un seul coup une meilleure gestion des crédits, un contrôle efficace de la situation financière de l'Etat et une information pertinente des pouvoirs publics pour leur permettre de prendre des décisions adéquates. La réforme comptable de l'Etat permet ainsi « d'offrir les éclairages nécessaires de pilotage stratégique et décisionnel, pour faire ressortir les principaux agrégats financiers et leur évolution, les marges de manœuvre, les arbitrages de gestion et les risques potentiels susceptibles de mettre en cause la soutenabilité budgétaire à long terme ».

## **2.2. Intérêts et enjeux de la réforme**

L'intérêt de la réforme comptable au Maroc, se situe au niveau de 2 points fondamentaux :

Au niveau de son actualité. En effet, la réforme comptable vise à donner une consécration réelle aux nouvelles règles promues dans le monde de la finance internationale ayant trait à la recevabilité et au reporting, et à répondre à l'exigence d'une information comptable normalisée permettant l'exercice de la comparabilité financière au niveau international par les organismes financiers internationaux, marché financier, les investisseurs...etc.

Cette réforme ne se limite pas à un simple changement de référentiel comptable, mais elle procède d'une logique de refonte et de reconstitution de la comptabilité de l'Etat conforme aux standards internationaux, et notamment aux normes comptables internationales pour le secteur public : les IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), qui s'inspirent des pratiques des entreprises (Les normes IFRS) toute en respectant les spécificités des finances publiques marocaines.

Au niveau de sa nécessité. Ainsi, la réforme de la comptabilité de l'Etat apporte une réponse à des exigences plurielles : à la nécessité d'appréhender l'ensemble des activités de l'Etat et de son patrimoine ; et à l'impératif de modernisation des outils d'exécution, de suivi et d'évaluation des politiques publiques et au besoin de doter les pouvoirs publics d'un instrument moderne de pilotage et de bonne gouvernance

L'Etat a besoin d'un système de comptabilité financière où il serait bon d'adopter les principes d'une comptabilité d'engagement, et des états financiers fournissant des informations sur les actifs, les passifs, le ratio actifs/capitaux propres, les recettes, les dépenses et les flux de trésorerie de l'Etat. Les principes comptables appliqués devraient viser à faire en sorte que les états financiers donnent des informations pertinentes pour les besoins des utilisateurs en matière de prise de décision et fiables en ce qu'elles représentent de manière fidèle la performance et la position financières de l'entité, reflétant la substance économique des événements et des transactions et non pas uniquement leur forme juridique ; Ces informations doivent aussi être neutres, autrement dit non biaisées; prudentes et complètes pour ce qui concerne tous les aspects matériels.

Un système comptable répondant à tous ces besoins sera bien plus efficient, autrement dit il sera davantage à même de donner une vision claire de l'état des finances publiques, et d'autre part, il intégrera les aspects comptables liés à la valeur patrimoniale et aux emprunts, ce qui fournira aux gestionnaires de ressources de l'Etat des informations précises sur la valeur des actifs de cette dernière et sur leurs évolutions.

Le management et le système budgétaire peuvent être réunis en un système unique, étant donné que les informations de gestion sont nécessaires pour élaborer un budget et l'exécution du budget étant la clé de la gestion de l'administration publique, ces deux systèmes devraient être liés. L'on note une tendance à utiliser des techniques et des outils issus de la gestion des entreprises, par exemple le tableau de bord prospectif, que certaines administrations publiques comme celle du Royaume-Uni et de l'Espagne s'y sont déjà appliquées ».

S'agissant des enjeux de la réforme comptable recouvrent une triple dimension :

Une dimension stratégique : La réforme comptable constitue un levier essentiel de modernisation et de bonne gouvernance, dans la mesure où elle permet la restitution de l'image fidèle de la situation financière et patrimoniale de l'Etat et l'évaluation des politiques publiques ; Le Maroc gagnerait beaucoup à utiliser les normes IPSAS. Ces normes qui sont utilisées dans plusieurs pays et institutions internationales sont un gage de transparence dans la gestion budgétaire ainsi que de l'efficacité dans l'exécution de la dépense de l'Etat. Le respect du dit référentiel améliore de ce fait la qualité de l'information financière et peut participer à faciliter l'accès au financement international. Les bailleurs de fonds ne peuvent continuer à financer un pays avec une comptabilité non harmonisée et non conforme à leurs standards.

Une dimension managériale : La réforme comptable permet une meilleure information des gestionnaires et des partenaires, car un bon système de pilotage repose, entre autres, sur la qualité des informations comptables. En effet, le nouveau système comptable est censé permettre une amélioration du contrôle interne et de la transparence de l'actif et du passif. En publiant des Informations plus complètes et plus cohérentes sur les recettes, les dépenses et le patrimoine de l'Etat Elle véhicule, en même temps, un enjeu majeur de qualité comptable qui permettra une meilleure prise de décision politique due à l'amélioration de la qualité de l'information dont disposent les responsables.

Une dimension culturelle : La réforme introduit dans la sphère de la gestion publique de nouveaux paradigmes (évaluation ; coût, performance, ...etc..) Elle véhicule un effet d'entraînement certain devant permettre l'éclosion d'une « culture de gestion » au lieu de la culture d'exécution.

### **2.3. Le renforcement des instruments comptables : corollaire principal de modernisation de la gestion publique**

L'enjeu principal de la réforme budgétaire concerne l'exécution de la dépense publique et les défis de sa maîtrise. Cependant, ces défis majeurs ne peuvent aboutir sans un système comptable performant et moderne permettant en un seul coup une meilleure gestion des crédits, un contrôle efficace de la situation financière de l'Etat et une information pertinente des pouvoirs publics pour leur permettre de prendre des décisions adéquates. La réforme comptable de l'Etat permet ainsi « d'offrir les éclairages nécessaires de pilotage stratégique et décisionnel, pour faire ressortir les principaux agrégats financiers et leur évolution, les marges de manœuvre, les arbitrages de gestion et les risques potentiels susceptibles de mettre en cause la soutenabilité budgétaire à long terme ».

En effet, «la mise en place d'une véritable comptabilité d'exercice à forte valeur ajoutée en ce qui concerne la dimension patrimoniale avec une vision orientée vers les droits constatés constitue un formidable outil d'amélioration de la visibilité et de la transparence dans l'utilisation des deniers publics. Elle offre une opportunité à tous ceux qui veulent jauger ou sonder les prestations rendues par l'appareil productif de l'Etat, qu'ils soient décideurs, corps de contrôle, bailleurs de fonds, représentants de la nation ou juges financiers d'avoir une idée précise de l'enrichissement ou l'appauvrissement de l'Etat ».

La LOF a institué un système comptable tripartite. Contrairement à toutes les précédentes constitutions financières dont la seule comptabilité en vigueur était la comptabilité de caisse ou la comptabilité budgétaire, le système comptable de l'Etat sera doté de trois types de comptabilités. Ainsi, l'article 31 de la LOF exige d'une part la tenue de deux types de comptabilités : « L'Etat tient une comptabilité budgétaire des recettes et des dépenses ; Il tient également une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations », et ouvre, d'autre part, la possibilité de tenir un troisième type de comptabilité : « (...) Il peut tenir une comptabilité destinée à analyser les coûts des différents projets engagés dans le cadre des programmes ».

Cette troisième comptabilité qui malgré la formulation du texte qui la qualifie comme facultative, constitue l'une des grandes innovations de la LOF traduisant la réelle volonté de s'orienter vers la voie de la performance. Ce système tripartite est similaire à celui en vigueur en France, avec la différence que les trois comptabilités sont obligatoires.

La première innovation consiste en l'institution de la comptabilité générale qui sera en vigueur à partir du premier janvier 2018. Cette comptabilité qui constitue «le pivot du système comptable de l'Etat» est fondée, conformément à l'article 33 de la LOF, sur le principe de la

constatation des droits et des obligations en vertu duquel les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date d'encaissement ou de paiement et dont les règles sont les mêmes applicables aux entreprises de droit privé sauf les distinctions liées aux spécificités de l'action de l'Etat, et ce contrairement à la comptabilité budgétaire dont les règles qui commandent la comptabilisation des opérations sont les dates d'encaissement ou de décaissement, ce qui la qualifie de comptabilité de gestion. L'application des règles de la comptabilité des entreprises privées à l'Etat par le biais de la comptabilité générale, implique la mise en place d'un plan comptable de l'Etat. Ce plan comptable nécessite « un référentiel comptable défini par le biais de 13 normes comptables regroupées dans le recueil des normes comptables de l'Etat » et qui sont des normes comptables internationales du secteur public appelées IPSAS. Par ailleurs, la mise en place de la comptabilité sur la base des droits constatés a pour double objectif : « de rendre plus transparent le coût véritable de l'administration et de permettre aux pouvoirs publics, qui sont mieux informés, de prendre les meilleures décisions ». À cet égard, « les travaux préparatoires du bilan d'ouverture de la nouvelle comptabilité de l'Etat ont été menés en relation étroite avec l'ensemble des partenaires, tant pour ce qui concerne les opérations de recensement du patrimoine de l'Etat, que pour ce qui est de la valorisation des différents éléments de son actif et de son passif ».

Le troisième pilier du nouveau système comptable tant au Maroc qu'en France, est la comptabilité d'analyse des coûts. Afin de cerner la notion, nous évoquons une première précision qui a été donnée par la direction de la réforme budgétaire en France : « (...) cette comptabilité ne doit pas être confondue avec une comptabilité analytique ». En effet, la comptabilité d'analyse des coûts n'est pas la comptabilité analytique utilisée par les entreprises privées pour connaître les coûts des différentes fonctions. La comptabilité d'analyse des coûts vise à « compléter l'information du parlement sur les moyens budgétaires affectés à la réalisation des actions prévues au sein des programmes, et elle contribue également à la mesure de la performance des administrations ». Ainsi, la différence entre les deux comptabilités réside à ce que « la comptabilité analytique retrace les charges et produits par destination alors que la comptabilité d'analyse des coûts établit le coût des politiques publiques en présentant le coût complet des actions et ne retient, donc, que les charges ». Il en ressort de ce qui précède que la comptabilité d'analyse des coûts a pour finalité principale de permettre aux décideurs publics d'avoir une vision claire à propos des choix à faire en matière de politiques publiques et par conséquent de rationaliser les dépenses publiques vers l'efficacité recherchée par la nouvelle démarche orientée vers la performance.



### **3. La réforme comptable au service de la transparence et de la bonne gouvernance des finances publiques**

#### **3.1. Une réforme comptable à la lumière des normes IPSAS**

Auparavant, les administrations et les autres organismes du secteur public utilisaient des méthodes comptables qui différaient d'un pays à autre, une référence générale pour les normes comptables n'existait pas (ou, existait d'une façon limitée), avec le temps, le thème sur la transparence des finances publiques est devenu plus pertinent au niveau international, d'où la tentative d'harmoniser et homogénéiser les méthodes comptables différentes, en fonction des changements qui ont récemment caractérisés l'environnement institutionnel dans les différents pays. En effet, la nécessité de développer la recherche empirique des besoins des utilisateurs dans le but de tester la robustesse des problèmes conceptuels prescrits devient une priorité.

Pendant ce temps, l'émanation des normes comptables qui doivent être d'orientation et de référence pour les normalisateurs nationaux est une réponse aux appels à une plus grande transparence et responsabilisation des finances publiques. Les objectifs de « l'IPSAS Board » est de servir l'intérêt public en élaborant des normes de l'information financière du secteur public de qualité et en facilitant la convergence des normes nationales et internationales, améliorant ainsi la qualité et l'uniformité de l'information financière à travers le monde. L'IPSAS Board a publié à ce jour 32 normes internationales de comptabilité du secteur public, dont la plupart s'inspire des normes comptables internationales, principalement des normes « IAS / IFRS » publiées par IASB (l'International Accounting Standards Board). L'IPSASB a choisi d'appliquer les normes IAS / IFRS comme base pour l'élaboration des IPSAS et chaque norme est le résultat d'une intense procédure normative et d'un grand effort pour être cohérent, si possible, avec les directives internationales existant, ainsi que d'éviter la nécessité de « réinventer la roue » pour le secteur public" (IFAC CFP, 2000). L'IPSAS Board est clairement convaincu que l'objectif ultime de l'information financière n'est pas de même pour le secteur public et privé. Par conséquent, chaque IAS / IFRS est revu et adapté pour développer les normes IPSAS. Par contre, pour des sujets spécifiques au secteur public, sans contrepartie privé, de nouvelles normes sont écrites (IFAC 2010). La connexion avec les normes IAS / IFRS est mis en évidence par l'absence d'un document sur les postulats et les règles générales de conduite, pour lesquels les sociétés privées doivent se référer explicitement au cadre. Les normes IPSAS ont été développées en adaptant les normes IAS / IFRS dans un contexte public, du moins dans la mesure où les aspects significatifs du secteur public n'ont pas besoin de différenciation. L'objectif de l'IPSASB, tel que défini, est de « développer un cadre conceptuel du secteur public qui est applicable à la préparation et à la présentation des rapports financiers d'usage général pour des entités du secteur public, mais sans nécessairement se limiter aux états financiers et aux notes y afférentes » (IPSASB 2006). Différents auteurs affirment que la tendance internationale en faveur de la modernisation du système d'information financière du secteur public devrait se poursuivre pendant de nombreuses années à venir. En collaboration avec la Commission européenne, d'autres organisations

internationales (comme l'OCDE, l'OTAN, des Nations Unies) encouragent et soutient les changements dans la gestion financière et la reddition de comptes. En outre, ils ont tous adopté un système de comptabilité d'exercice conforme aux normes IPSAS. Et comme l'IPSAS Board n'a pas de pouvoir légitime, l'adoption des normes IPSAS au sein des gouvernements locaux et centraux est entièrement volontaire.

### **3.2. Une réforme comptable dans le respect des spécificités nationales**

En effet, les réformes du secteur public doivent être particulièrement influencées par des spécificités nationales et des choix politiques. En particulier, un nombre croissant d'études portent sur le phénomène de l'homogénéité et de la convergence des réformes (par exemple, Olsen 2006 ; Benito et al. 2007 ; Gualmini, 2008) prouvent que les normes IPSAS sont un stimulant important pour l'harmonisation des systèmes d'information financière dans le secteur public. Cet objectif est à noter, étant donné que le modèle comptable actuellement poursuivi partout au monde est basé sur le remplacement de la comptabilité de caisse par la comptabilité d'exercice. Le changement de système comptable a fait l'objet de beaucoup d'attention de la part de l'IPSASB, surtout ces dernières années, quand, au niveau international, le débat a été de plus en plus vive, plusieurs pays ont déjà remplacé les systèmes de la comptabilité de caisse par un système basé sur la comptabilité d'exercice, donnant exemple de la France, la Grande-Bretagne, l'Espagne et l'Allemagne, même si chaque pays interprète les normes IPSAS de manière différente. C'est dans cette optique que s'inscrit la réforme comptable de l'Etat, déclenchée au Maroc en 2011 dans le cadre d'une dynamique de réformes qui se fixe comme objectif le renforcement de la bonne gouvernance et la consécration de la transparence dans la gestion des deniers publics. Et c'est dans ce processus de normalisation selon le référentiel « IPSAS » que la Trésorerie Générale du Royaume a initié et a piloté cette réforme par l'adoption de 13 normes IPSAS sur un total de 32, dans la perspective de l'adoption des autres normes dans les prochaines années lorsque le contexte juridique et logistique le permettra. Le Conseil des normes IPSAS met en évidence différents avantages découlant de la mise au point et la maintenance des normes IPSAS comme : la mise en place de bonnes pratiques de reporting financier, la cohérence dans l'application de ces pratiques et l'harmonisation potentielle des rapports financiers entre les bases comptables et économiques. Certains chercheurs, ont démontré que l'adoption des normes IPSAS permettra également une plus grande efficacité aussi bien dans la vérification que dans l'analyse des rapports financiers gouvernementaux, via l'adoption de règles communes partout dans le monde pour harmoniser les transactions à échelle mondiale (Christiaens, 2006 ; Sanderson & Van Schaik, 2008). Aussi faut-il souligner le fait que les normes IPSAS sont relativement nouvelles et inconnues. Par conséquent, il y a peu d'expérience dans leur mise en œuvre. Il est clair que l'IPSASB devra continuer ses efforts pour rendre les gouvernements centraux et locaux plus familiers avec les IPSAS

### 3.3. Une comptabilité de gestion axée sur les résultats

En parallèle avec cette réforme comptable selon les normes IPSAS, l'Etat a également besoin d'un système de comptabilité de gestion qui lui permettra de prendre des décisions correctes concernant le management, et en particulier un système de comptabilité analytique, qui permet de calculer le coût de services ou activités spécifiques et devrait s'accompagner d'un système de mesure de la performance, où il serait possible de comparer les objectifs avec les résultats obtenus afin d'avoir une idée sur l'efficacité et l'efficience de l'organisme. Une ventilation par fonctions autoriserait une facturation plus précise des transactions et introduirait dans la comptabilité publique les concepts de coûts directs et indirects, de coûts fixes et coûts variables. De la même manière, l'implication plus active des personnes chargées des divers centres d'activités permettront de déterminer des coûts par unité opérationnelle, par exemple :

- Le coût du mètre carré de travaux de voirie ;
- Le coût de subvention des produits de base (par produit et par région) ;
- le coût moyen de formation d'un étudiant (par niveaux et par branche d'étude) etc.

En outre, les informations sur les coûts devraient être comparées avec les prévisions de coût ou des coûts standards et, sans s'arrêter là, le système de gestion devrait permettre de savoir également quels sont les résultats des projets établis, autrement dit ce que l'on a obtenu en contrepartie de ces coûts, par exemple combien de mètres de routes ont été construits, si le niveau de l'enseignement public a été amélioré ou encore si les programmes ont donné les résultats escomptés. La gestion devrait se focaliser sur les résultats et la performance, et non seulement sur le budget et les moyens alloués à celui-ci. Sans oublier la nécessité de procéder à une analyse financière des comptes afin de donner aux pouvoirs publics des informations sur divers aspects de la manière dont le budget de l'Etat est géré, et se doter d'un système cohérent dans lequel chaque type de comptabilité peut atteindre ses objectifs spécifiques et produire ses propres documents comptables annuels tout en assurant, dans le même temps, la liaison entre système budgétaire et le système de comptabilité financière. Un système comptable répondant à tous ces besoins sera bien plus efficient, autrement dit il sera davantage à même de donner une vision claire de l'état des finances publiques, et d'autre part, il intégrera les aspects comptables liés à la valeur patrimoniale et aux emprunts, ce qui fournira aux gestionnaires de ressources de l'Etat des informations précises sur la valeur des actifs de cette dernière et sur leurs évolutions. Le management et le système budgétaire peuvent être réunis en un système unique, étant donné que les informations de gestion sont nécessaires pour élaborer un budget et l'exécution du budget étant la clé de la gestion de l'administration publique, ces deux systèmes devraient être liés. L'on note une tendance à utiliser des techniques et des outils issus de la gestion des entreprises, par exemple le tableau de bord prospectif, que certaines administrations publiques comme celle du Royaume-Uni et de l'Espagne s'y sont déjà appliquées ».

### 3.4. Un reporting périodique pour un meilleur processus décisionnel

L'administration publique a aussi besoin d'un système de comptabilité financière où il serait bon d'adopter les principes d'une comptabilité d'engagement, et des états financiers fournissant des informations sur les actifs, les passifs, le ratio actifs/capitaux propres, les recettes, les dépenses et les flux de trésorerie de l'Etat. Les principes comptables appliqués devraient viser à faire en sorte que les états financiers donnent des informations pertinentes pour les besoins des utilisateurs en matière de prise de décision et fiables en ce qu'elles représentent de manière fidèle la performance et la position financières de l'entité, reflétant la substance économique des événements et des transactions et non pas uniquement leur forme juridique ; Ces informations doivent aussi être neutres, autrement dit non biaisées; prudentes et complètes pour ce qui concerne tous les aspects matériels. Le reporting financier général d'une administration publique devrait avoir pour objectif de fournir des informations utiles à la prise de décision, et de démontrer que l'entité a bien utilisé les ressources qu'ils ont été confiés en fournissant des informations utiles : sur l'origine, l'affectation et l'utilisation des ressources financières ; sur la capacité de l'Etat à financer ses activités et à faire face à ses obligations et engagements ; sur la situation financière de finances publiques et ses variations ; et en donnant des informations agrégées utiles pour évaluer la performance de l'Etat en matière d'efficacité et d'efficience.

Les administrations publiques devraient présenter les actifs actuels et à recevoir, ainsi que les passifs actuels et exigibles, sous forme de catégories distinctes au regard de la position financière. En outre, elles devraient rendre public le montant des actifs qu'elles espèrent récupérer ou des obligations qui doivent être réglées à plus de 12 mois. Le traitement des actifs n'est pas identique partout. En fait, il s'agit là d'un des aspects les plus polémiques en matière de comptabilité de l'Etat. La diversité des pratiques et des points de vue montre bien la complexité du sujet et le fait qu'il s'avère difficile de s'entendre sur ce point. En effet, pour remédier à cette anomalie il convient de procéder à une étude comparative pour analyser les écarts entre les normes IPSAS et les normes comptables nationale (comptabilité de caisse) en vue d'améliorer la situation de la gestion et du reporting des finances publiques dans le but de: Fournir au gouvernement et aux autres parties prenantes une connaissance commune de la situation actuelle du pays vis-à-vis des normes internationales de communication de l'information financière du secteur public ; Évaluer les conséquences des écarts en vigueur ; Assurer une base pour mesurer la conformité provisoire ; Ouvrir la voie à la conformité des normes IPSAS selon la méthode de comptabilité de caisse :Fournir une feuille de route pour migrer vers les normes IPSAS selon la méthode de la comptabilité d'exercice ;Adopter un cadre comptable d'information et d'audit bien établi et de valeur solide, dans l'objectif de garantir la transparence et la fiabilité des informations financières.

#### 4. Conclusion

Certes le Maroc a entrepris un pas significatif dans le long processus de réforme des finances publiques en général, et la réforme comptable en particulier, par l'introduction de la comptabilité d'exercice et des changements dans les systèmes comptables, qui sont souvent présentés comme des aspects fondamentaux des réformes des finances publiques.

Néanmoins, le Maroc se retrouve toujours dans une phase de transition de la réforme comptable. Cependant, il semble probable que le changement ne peut pas être réalisé uniquement en introduisant une législation innovante, et que l'application de nouvelles pratiques et procédures par le biais d'une réforme ne garantit pas un changement direct. En fait, d'autres variables doivent être prises en compte, notamment les compétences, les capacités et les perceptions des gestionnaires, ainsi qu'une volonté générale des politiciens. En outre, les points forts de la comptabilité d'exercice doivent encore être démontrés.

Enfin, l'utilité de la comptabilité dépend de la manière dont l'Etat se développe et de son rôle dans le contexte global des réformes du secteur public. Et un changement dans les systèmes comptables ne peut pas être une fin en soi, la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice en droits constatés doit contribuer à l'amélioration de la transparence et la bonne gouvernance des finances publiques, et les informations issues du nouveau système comptables doivent être utiles à la prise des décisions.

#### BIBLIOGRAPHIE

- [1] A.Bricard. & J. C. Scheid. "La convergence comptabilité publique/comptabilité privée : une évolution continue". Les Cahiers du Club Secteur Public-Les enjeux de la comptabilité publique, Collection ECM, 1, 5-1, 2006.
- [2] A.Guiri. (2011). "La réforme de la comptabilité de l'Etat au Maroc : de nouvelles perspectives pour le renforcement de la gouvernance des finances publiques". RFFP, p. 25, Numéro spécial 2011.
- [3] Arrêté du chef du gouvernement n° 3-221-16 du 27 Rabii I 1438 (27 décembre 2016) fixant les règles budgétaires et comptables nécessaires au respect du caractère limitatif des crédits ouverts au titre du chapitre du personnel, BO n° 6530 bis du 1 Rabii II 1438 (31-12-2016)
- [4] D.Catteau. "La LOLF et la modernisation de la gestion publique : la performance, fondement d'un droit public financier rénové". Dalloz, paris, 2013, p.411
- [5] Décret n° 2-98-401 du 9 Moharrem 1420 (26/04/1999) relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances. B.O. n° 4688 du 06/05/1999
- [6] DRB, "Budget Opérationnel de Programme, globalisation et circuit de la dépense". Atelier n°2, présenté lors de la journée régionale de mutualisation, p.8, Orléans, 24 mai 2004.
- [7] DRB. "Glossaire de la réforme budgétaire". Mai 2005.
- [8] G. Eason, B. Noble, and I. N. Sneddon, "On certain integrals of Lipschitz-Hankel type involving products of Bessel functions" Phil. Trans. Roy. Soc. London, vol. A247, pp. 529-551, April 1955.
- [9] IFAC & IPSASB . " Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements",2013.
- [10] International Public Sector Accounting Standards Board." Transition to the accrual basis of accounting : Guidance for public sector entities". 2011.

- [11] J.Bassères. “ La comptabilité publique et la réforme”. Revue du Trésor, (3/4), 163-169,2002.
- [12] J.Christiaens, C. Vanhee, F.Manes-Rossi, N.Aversano, & P.Van Cauwenberge. “The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison”. Revue Internationale des Sciences Administratives, 81(1), 171-191,2015.
- [13] J.R.Blöndal. “ Comptabilité et budgétisation sur la base des droits constatés : questions clés et développements récents”. Revue de l’OCDE sur la gestion budgétaire, 3(1), 47-65, 2003.
- [14] La loi organique n° 2001-692 du 1 août 2001 relative aux lois des finances en France.
- [15] N. Bensouda. “La réforme de la loi organique des finances : vers un nouveau modèle de gestion des finances publiques”. Association des Membres de l’Inspection Générale des Finances, Rabat, le mercredi 2 mai 2012, p.21
- [16] N. Bensouda. La revue de la Trésorerie Générale du Royaume AL KHAZINA N°8,2011.
- [17] S. Mahieux. “ Mettre en œuvre la LOLF”.RFFP, N°76, p.123;2001.